

## IVA SULLE TRANSAZIONI

Realizzato dalla Commissione di Studio Procedure Fallimentari febbraio 2023.

Curato da:

Dott.ssa Monica Incerti

Dott.ssa Emmi Selmin

Rag. Doriana Buttarello

### PREMESSA

#### **INTRODUZIONE CONCETTO DI TRANSAZIONE (DICHIARATIVA/NOVATIVA)**

Prima di entrare nel vivo dell'argomento oggetto del presente approfondimento, risulta importante chiarire alcuni concetti giuridici, prodromici alla migliore comprensione della fattispecie analizzata.

Partendo dall'art. 1965 CC, si chiarisce che la **transazione** è: *"il contratto con cui le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già cominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro"*.

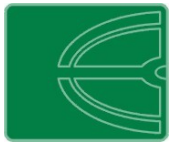
Il termine **reciproche** concessioni sottende ad un **sinallagma**, anche detto **nesso di reciprocità**, il quale è un elemento costitutivo implicito del contratto a obbligazioni corrispettive, quello cioè nel quale ogni parte assume l'obbligazione di eseguire una prestazione (di dare o di fare) in favore delle altre parti esclusivamente in quanto tali parti a loro volta assumono l'obbligazione di eseguire una prestazione in suo favore.

Il sinallagma consiste nel legame, nel nesso di reciprocità che unisce una prestazione all'altra e che rende corrispettiva una prestazione alla controprestazione.

La **transazione** può qualificarsi come **dichiarativa/pura/semplice o novativa**.

La **transazione dichiarativa** non determina l'insorgenza di un nuovo rapporto giuridico. In sintesi, le parti semplicemente rinunciano reciprocamente o ridimensionano le loro pretese originarie. Ad esempio, nell'ambito di una controversia concernente la fornitura di merce, le parti, mediante una transazione, si accordano per il pagamento di un corrispettivo inferiore.

Nella **transazione novativa**, invece, le parti assumono una nuova o diversa obbligazione, creando un nuovo rapporto diretto a costituire, in sostituzione di quello precedente, nuove e autonome situazioni (cfr. ex multis, Cass. n. 27448/2005; n. 7830/2003; n. 10937/1996). Al riguardo, *"è necessario che sussista una inequivoca manifestazione di volontà delle parti in tal senso, ovvero che esse abbiano palesato il loro intento di instaurare tra loro un nuovo rapporto e di estinguere quello originario, dando a tale volontà forma e contenuto adeguati"* (cfr. Cass. n. 4455/2006, nonché n. 8101/2006).



In linea generale e sulla base dei principi cardine relativi all'imposta sul valore aggiunto, l'unica ipotesi in cui una somma pagata a titolo transattivo **non costituisce base imponibile per l'IVA** si verifica quando l'accordo **ha finalità dichiarativa**. Difatti, la funzione "dichiarativa", a differenza di quella "novativa", non muta il rapporto preesistente tra le parti e, quindi, il trattamento fiscale è stabilito con riferimento al rapporto giuridico che ha dato origine alla transazione stessa. In questi casi, in altri termini, il problema della assoggettabilità dell'IVA agli importi pattuiti in sede di transazione non si pone, in quanto il soggetto passivo ha già pagato (o comunque dovrà pagare) l'imposta calcolata sul rapporto principale.

Come detto, nella transazione dichiarativa, a differenza di quella novativa, non sorgono nuovi rapporti giuridici e quindi il trattamento fiscale è stabilito con riferimento al rapporto giuridico che ha dato origine alla transazione stessa. In caso di transazione novativa, invece, il prezzo pagato in virtù dell'accordo transattivo, deve essere assoggettato a una nuova imposta, a causa della sostituzione del rapporto originario con quello successivo.

In estrema sintesi, nella transazione dichiarativa, non configurandosi un nuovo rapporto giuridico, il trattamento fiscale è stabilito con riferimento alle prestazioni previste in base al rapporto giuridico che ha dato origine alla transazione stessa. Al contrario, nella transazione novativa le parti pongono fine ad una controversia assumendo nuove e diverse obbligazioni, autonome rispetto a quelle originarie.

La riconducibilità o meno delle nuove prestazioni obbligatorie all'ambito applicativo dell'IVA deve dunque, in questo caso, essere oggetto di specifica valutazione, a prescindere dal rapporto sottostante. Il regime IVA applicabile alle prestazioni convenute nell'ambito di una transazione dichiarativa deve essere valutato alla luce del rapporto giuridico preesistente alla transazione stessa.

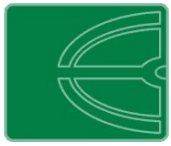
Nella maggior parte dei casi, la transazione determina una rimodulazione della prestazione dedotta nel contratto originario, con conseguente modifica del prezzo pattuito. Al riguardo, se un'operazione soggetta ad IVA viene meno in tutto o in parte, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione (cfr. art. 26 D.P.R. n. 633/1972). La variazione non può essere effettuata dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione delle operazioni originarie. Tale regola trova applicazione anche nei casi di transazione (cfr. Risposta ad interpello 178/2019 e 387/2019; FREDIANI A. - SBARAGLIA G., *La nota di variazione a seguito di accordo transattivo*, in *il fisco*, 2020, 8, 731 ss.). Dunque, la transazione comporterà una "correzione" degli importi in relazione ai quali l'IVA era stata applicata nell'operazione originaria.

Da ultimo, merita un accenno il concetto di "Prestazioni di Servizi", definito dall'articolo 3 del D.P.R. n. 633 del 1972:

*"Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".*

## IL NUOVO INDIRIZZO IMPOSITIVO

E' proprio la definizione del concetto di **prestazione di servizi** e in particolare dell'obbligo di **non fare** che introduce il recente orientamento dell'Agenzia delle Entrate in merito all'assoggettabilità ad iva della rinuncia alla coltivazione dei giudizi, spesso connessa alle transazioni.



In punto: l'Agenzia sostiene l'obbligo di assoggettare ad imposizione iva l'impegno a non coltivare ovvero a rinunciare ad un giudizio a fronte del pagamento di una determinata somma, rappresentando, la rinuncia in parola, un **“obbligo di non fare”** e quindi una **prestazione di servizi imponibile**.

In particolare, ritiene che **l'obbligo di non fare** risulti prevalente e assorbente rispetto all'oggetto della transazione, con la conseguenza che anche nel caso in cui verta su un risarcimento danni - notoriamente escluso da campo di applicazione iva – la somma pagata a saldo e stralcio a fronte della rinuncia a ricorrere all'autorità giudiziaria (o per l'estinzione di un giudizio), costituisce il corrispettivo dovuto per una prestazione di servizi inerente ad un obbligo di non fare.

Il concetto è espresso nei seguenti interpelli:

n. 386/2020  
n. 145/2021  
n. 179/2021  
n. 212/2021  
n. 356/2021  
n. 212/2022  
n. 588/2022  
n. 33/2023

L'argomento è stato oggetto di trattazione da parte di Assonime, con circolare del 9 settembre 2021 n. 26, ove assume una posizione critica in quanto sostiene che la normativa Iva vigente non può creare artificiosamente delle prestazioni di servizi ma deve necessariamente rimanere ancorata al concetto di “consumo”. Contrariamente, l'imposta cambierebbe i suoi connotati primari assumendo le caratteristiche di un'imposta d'atto.

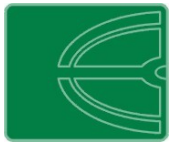
Pertanto – sostiene Assonime - attuando le tesi di tipo estensivo dell'AdE, l'istituto della transazione diventerebbe antieconomico, risultando più conveniente la soluzione contenziosa delle controversie in quanto verrebbe meno quel principio di neutralità agli effetti fiscali a cui tali istituti dovrebbero aspirare, tenuto altresì conto che la rinuncia alla lite è un effetto della transazione e molto spesso non rappresenta la causa stessa dell'accordo.

## IL PROCESSO EVOLUTIVO

La situazione relativa al trattamento iva delle transazioni e, in particolare, della rinuncia ai contenziosi, non appare del tutto univoca.

Da un lato si è visto, vi sono varie risposte dell'Agenzia Entrate ad interpelli, talvolta tra loro contrastanti (si veda ad esempio la risposta n. 178 del 03.06.2019) in linea generale, comunque, progressivamente più incisive in ordine alla assoggettabilità iva dell'obbligo “di non fare”, come in precedenza ampiamente descritto.

A ben vedere, la posizione dell'Agenzia Entrate si pone talora in contrasto anche con gli indirizzi espressi dalla Corte di Giustizia Europea.



Infatti, la Corte di Giustizia UE, con sentenza C-215/94 del 29 febbraio 1996, nel richiamare le precedenti sentenze “Mohr e Landboden”, ha affrontato il caso di un contribuente tedesco che ha percepito un’indennità per cessare la produzione di latte, ritenendola fuori campo IVA ed affermando esplicitamente che non poteva essere accolta l’interpretazione della direttiva comunitaria operata dai governi tedesco e italiano, i quali ritenevano imponibile iva, ai sensi degli art. 2 e 6 n. 1 della Direttiva Ue, il corrispettivo percepito a fronte dell’impegno all’abbandono definitivo della produzione di latte.

A tal proposito la citata sentenza C-215/94 ricorda che l’IVA è un’imposta generale sul consumo applicata ai beni e ai servizi e che, nel caso esaminato della rinuncia alla produzione di latte, “non sussiste consumo nell’accezione del sistema comunitario dell’IVA”

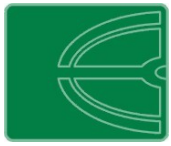
Precisa infatti che “... assegnando un’indennità ai produttori agricoli ... la Comunità non acquista beni né servizi a proprio uso, ma agisce nell’interesse generale ... di conseguenza, l’impegno del produttore agricolo di abbandonare la produzione lattiera non apporta né alla Comunità né alle autorità nazionali competenti vantaggi tali da far ritenere questi soggetti destinatari di un servizio. L’impegno di cui si tratta non costituisce, quindi, una prestazione di servizi ai sensi dell’art. 6, n. 1, della direttiva”.

A conclusioni identiche è giunta anche la sentenza della Corte di Giustizia UE, n. C-384/95, sull’assoggettamento o meno a IVA di una indennità tedesca per l’estensivazione della coltivazione di patate (impegno a non raccogliere almeno il 20% delle patate coltivate).

Sempre a favore della non imponibilità è intervenuta anche la recente sentenza della corte di Cassazione Civile, Sez. V, ord. 15 luglio 2021 n. 20316, la quale sintetizza tre importanti affermazioni:

- 1) La prima è che per cogliere la reale natura reddituale dei proventi conseguiti per mezzo della transazione si deve guardare a cosa si è effettivamente rinunciato.  
E’ ovvio che la ragion d’essere di ogni transazione non è la “**rinuncia**” bensì la soddisfazione degli interessi delle parti e delle reciproche pretese. Quindi la rinuncia è la naturale conseguenza dell’accordo in quanto, una volta che sia rideterminata la pretesa, ove ciascuna parte riconosce che è preferibile il pagamento di una somma minore, ma certa e immediata, il pagamento non potrà che avere valore pienamente e definitivamente soddisfattivo dell’interesse di ciascuna.  
Pertanto il pagamento della transazione non remunera la **rinuncia ma la pretesa che aveva determinato il conflitto.**
- 2) Con la seconda, censura l’affermazione dell’ADE laddove intravede materia impositiva sull’obbligo di non fare, come categoria autonoma e generale della transazione, che farebbe assumere alla rinuncia una **funzione novativa sotto il profilo fiscale**;
- 3) Con la terza, la Cassazione sottolinea che, ritenendo attribuibile alla transazione una efficacia novativa sotto il profilo fiscale, si dovrebbe pervenire alla conclusione che le parti possano, in via negoziale, conformare diversamente il titolo dell’attribuzione patrimoniale rilevante ai fini fiscali, sostituendo il titolo transattivo a quello originario.

Anche la sentenza n. 18764/2014 della Corte di Cassazione risulta contraria all’applicazione dell’iva.



Essa si è occupata di una transazione con la quale i contraenti avevano definito un vasto contenzioso inter partes su clausole, adempimenti e danni relativi a un rapporto commerciale.

Detta sentenza fa espressamente riferimento alla sentenza del CGUE N. 215/94 ove si precisa in particolare:

- "sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, in ragione della soggezione a diversa imposta d'atto (registro), le obbligazioni assunte nel contesto di un negozio di transazione, **laddove esse siano circoscritte alla rinuncia ai contenziosi pendenti**. Ciò accade, in particolare, quando le pretese estinte per transazione sono ... relative ad obbligazioni, quali quelle di contenuto risarcitorio, che non hanno per oggetto prestazioni di servizi o cessioni di beni imponibili IVA".

- "**La pattuizione di un impegno negativo è ritenuta non imponibile perché l'applicazione dell'imposta in queste ipotesi normalmente si discosta dal paradigma di quella che è concepita come un'imposta generale sul consumo e dal meccanismo del suo funzionamento concreto**. Non è sufficiente, secondo i giudici europei, l'assunzione di un'obbligazione dietro corrispettivo, ma è necessario che l'obbligazione comporti un consumo".

La Sentenza della Corte UE n. C-270/09 del 16 dicembre 2010, poi richiamata da Agenzia Entrate in risposta ad alcuni interpelli, introduce invece un diverso concetto di imponibilità, individuando il presupposto applicativo dell'iva quando intercorra **un rapporto sinallagmatico tra il servizio prestato "obbligo di non fare" e la somma corrisposta a tale titolo** e quindi sussista un nesso di causalità tra tale obbligo (abbandono della causa) e il pagamento. Concetto questo ripreso e ampiamente illustrato nella risposta n. 212/2022 di cui si argomenterà tra breve.

## QUALE SOLUZIONE?

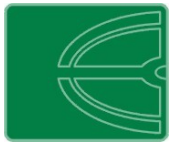
Scendendo sul concreto e riferendoci alla fattispecie che riguarda da vicino l'attività del curatore fallimentare, a questo punto bisogna chiedersi: quale soluzione adottare nell'ambito delle Procedure Fallimentari, frequentemente interessate da azioni risarcitorie e da composizioni amichevoli delle stesse?

Soluzione non semplice alla luce degli orientamenti non univoci sopra rappresentati.

Si è cercato di tracciare delle ipotesi attraverso una lettura "a contrariis" delle risposte dell'Agenzia Entrate analizzate.

A nostro avviso, va preliminarmente fatta una distinzione in base allo stato della controversia, poiché le vie risultano diverse a seconda che si tratti di un contenzioso già in essere ovvero solo prospettato dal curatore.

Nella prima ipotesi, ovvero quando esista un'azione risarcitoria già avviata, una soluzione può essere fornita dalla risposta n. 212/2022.



Si tratta di un'istanza di interpello formulata da due società: Alfa e Beta, le quali hanno deciso di porre fine ad un articolato procedimento giudiziario per concorrenza sleale e violazione del patto di non concorrenza. L'accordo di natura transattiva prevedeva, tra le altre clausole, il pagamento da parte di Alfa di una somma a titolo di risarcimento forfettario e tombale dei danni subiti e lamentati da Beta. Nell'accordo veniva precisato che detto pagamento era versato a fronte dell'abbandono di tutte le domande e pretese, espresse e/o potenziali relative ai fatti contestati a titolo di lucro cessante e danno emergente, anche patrimoniale, di interessi e spese.

L'Agenzia concludeva ritenendo imponente la somma pagata da Alfa. In merito alla rilevanza o meno ai fini iva della, l'AdE, precisava che *"occorre, in primo luogo, stabilire la funzione economica"* dell'ammontare pagato.

Detta conclusione si rifaceva ai principi dettati dalla Corte di Giustizia Europea (nella citata *sentenza CGUE 16.12.2010, causa C-270/09*), ove si indicava che una prestazione di servizi a titolo oneroso *"configura un'operazione imponente solo quando tra l'autore di tale prestazione e il suo destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisce il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario. ....Pertanto, in presenza di un nesso diretto tra la somma versata, nell'ambito del rapporto giuridico a prestazioni corrispettive, e la prestazione di servizi resa dal beneficiario, soggetto passivo IVA, l'ammontare erogato, costituendo il corrispettivo di un'operazione rilevante, è da assoggettare ad iva".*

Si ritiene che tale affermazione possa tracciare la strada e dare una possibile soluzione al problema dell'assoggettamento **totale** ad iva delle somme versate nell'ambito delle transazioni.

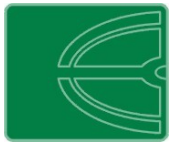
Afferma chiaramente l'Ufficio che ogni caso va trattato a sé e che dipende dalle clausole contrattuali stabilite dalle parti.

Alla luce di tale precisazione, e riprendendo le parole usate nell'interpello 212/2022, la **funzione economica** di quanto pagato a titolo di risarcimento danni è cosa diversa dal corrispettivo riconosciuto per la rinuncia al contenzioso in essere che, secondo l'opinione dell'AdE, costituisce "obbligo di non fare" rilevante ai fini iva.

Conseguentemente, qualora il testo della transazione individui con chiarezza l'ammontare che le parti concordano per l'abbandono della controversia giudiziaria, in modo separato e distinto da quanto stabiliscono a titolo di risarcimento del danno, si viene a determinare in modo inequivocabile l'importo imponente.

Pertanto, il corrispettivo per l'abbandono della controversia, costituirà somma rilevante ai fini iva essendo riscontrabile l'esistenza di un nesso di sinallagmaticità tra l'obbligo di non fare e la somma corrisposta mentre l'importo definito a titolo di risarcimento del danno sarà escluso da campo di applicazione iva come affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella recente risposta all'interpello n. 588/2022.

E' proprio tale ultima risposta che costituisce la via d'uscita nell'ipotesi in cui la controversia non sia ancora avviata ma solo prospettata.



Il caso analizzato in questa risposta tratta di un accordo tra tre società, raggiunto al fine di risarcire un danno nascente da un'anticipata estinzione di un contratto trilaterale ed evitare quindi l'instaurarsi di un contenzioso.

Nell'ambito dell'accordo, si dava spiegazione della determinazione del danno e dell'accordo intervenuto, ove una parte (Delta 1) si impegnava a corrispondere una certa somma a favore di altre due (Alfa e Beta) per risarcire il danno derivante appunto dalla cessazione anticipata del contratto esistente.

Nessuna indicazione tuttavia veniva fatta della rinuncia da parte di Alfa e Beta ad instaurare contenziosi contro Delta1 mentre si dava rilievo alla **funzione economica** della somma pagata unicamente quale **risarcimento del danno**.

In tal caso l'Agenzia ha precisato che: *“occorre verificare se le somme da corrispondere rappresentano il corrispettivo per una prestazione ricevuta ovvero il risarcimento per inadempimento o irregolarità nell'adempimento di obblighi contrattuali”*.

Pertanto, **qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'operazione realizzata e i pagamenti concordati**, il presupposto oggetto di applicazione dell'iva viene ad essere escluso.

Concludendo, dunque, la soluzione che viene offerta dalla lettura di questa risposta **potrebbe** consistere nel trovare una definizione con controparte e stabilire concordemente il valore del danno da risarcire.

Invero, il raggiungimento di un accordo, ontologicamente, porta alla soddisfazione piena delle parti coinvolte con la conseguenza che, l'intesa sull'ammontare del risarcimento ha l'effetto di annullare ogni ulteriore pretesa risarcitoria.

Pertanto, l'apposizione della frase di rito, generalmente usata dai legali, di obbligarsi a non agire in giudizio **potrebbe** per tali ragioni ritenersi ultronea e priva di significato nel momento in cui l'intesa ha portato al pieno soddisfacimento delle ragioni della parte lesa: essa **potrebbe** quindi essere omessa per **cercare** di evitare la possibile pretesa erariale.

Si specifica che siamo di fronte ad una situazione ancora in fase di evoluzione e che l'uso del condizionale è d'obbligo nella soluzione prospettata, nell'attesa e nella speranza che possano giungere chiarimenti e/o conferme da parte di Agenzia delle Entrate.