

Risposta n. 33/2023

OGGETTO: IVA – Rilevanza fiscale delle somme corrisposte nell'ambito di accordo transattivo – Art. 3, comma 1, DPR n. 633/1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Consorzio ALFA (di seguito "*ALFA*"), è capogruppo di un'associazione temporanea d'impresе (di seguito "*ATI ALFA*") - costituita da quest'ultimo soggetto giuridico e dalla società "*BETA*" - cui è stato affidato, con contratto stipulato in data XXX 2012, l'appalto avente ad oggetto la progettazione definitiva e l'esecuzione dei lavori di ripristino del palazzo XXX sede della Facoltà di Lettere dell'Università dell'XXX, danneggiato a seguito del sisma del XXX.

Nel corso della realizzazione dei lavori l'ATI ALFA ha iscritto 4 "*riserve*" negli atti contabili, di cui le prime 3 sono decadute a seguito di rinuncia dello stesso ente affidatario, mentre la "*riserva n. 4*", iscritta in calce al registro di contabilità relativo al

SAL n. 7 e aggiornata nei successivi SAL n. 8, n. 9 e n. 10, è stata confermata ed è imputabile a maggiori oneri derivanti dalla sospensione lavori.

In particolare, la "*riserva n. 4*", di ammontare pari a XXX euro, individua i maggiori costi connessi a fatti (sospensione lavori) che rendono più onerosa la prestazione, suddividendoli nelle seguenti voci specifiche: 1) maggiori costi per spese generali; 2) mancato utile; 3) giorni di ritardo sulla previsione iniziale; 4) maggior costo personale tecnico; 5) maggior costo maestranze; 6) maggior costo attrezzature.

La predetta riserva, a parere dell'istante, riflette la quantificazione dei danni subiti dall'A.T.I. affidatario dell'appalto e generati da un andamento anomalo dell'esecuzione dei lavori imputabile quest'ultimo a cause non attribuibili né alla stazione appaltante né al soggetto appaltatore.

Ciò posto, il Responsabile del procedimento, l'Ing. XXX, al fine di definire la controversia con la conclusione di un "*accordo bonario*" secondo la procedura disciplinata dall'articolo 240 del decreto legislativo n. 163 del 2006, ha espresso l'avviso che la "*riserva n. 4*" è stata motivata da circostanze non imputabili all'appaltatore ed estranee alla volontà della stazione appaltante, ovvero da impedimenti e rallentamenti nell'avanzamento dell'esecuzione dei lavori che hanno determinato rispettivamente:

- una prima sospensione parziale dal XXX 2016 al XXX 2016, che ha comportato un primo differimento degli originari termini contrattuali (quantificato in XX giorni);
- la sospensione totale dal XXX 2016 al XXX 2017, di ulteriori XX giorni, per un totale complessivo di XX giorni.

In particolare, il Responsabile del Procedimento - dopo aver riconosciuto l'ammissibilità e la manifesta fondatezza della richiesta avanzata dall'appaltatore

attraverso l'iscrizione della riserva n. 4 nel registro contabile - ha formulato, con specifico riferimento all'anzidetta riserva e a tacitazione di ogni altra pretesa dell'appaltatore, la proposta di corrispondere all'A.T.I. la somma determinata forfettariamente ed onnicomprensiva di XXX euro.

L' ATI ALFA, con nota del XXX 2021, ha accettato la proposta formulata dal Responsabile del Procedimento, sottoscrivendo lo schema di "*accordo bonario*".

A seguito del parere favorevole espresso dall'Avvocatura generale dello Stato, è stato definitivamente sottoscritto l'Accordo bonario tra il Responsabile del Procedimento, che agisce in nome e per conto della stazione appaltante - il Provveditorato Interregionale alle OO. PP. XXX - e la società istante, nella veste di capogruppo dell'A.T.I.

La società istante, a fronte del riconoscimento della somma convenuta nell'accordo bonario, ha emesso fattura nei confronti dell'ente appaltante, assoggettando la somma di XXX euro all'aliquota del 10% per cento, ai sensi del n. 127-*quaterdecies*) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in regime di "*split payment*".

In seguito al ricevimento della fattura rilasciata dalla società istante, la stazione appaltante ha chiesto a quest'ultima di emettere una nota di variazione in diminuzione, sostenendo che le somme dovute sulla base dell'"*Accordo bonario*" intercorso tra le stesse ai sensi dell'articolo 240 del D.lgs. n. 163 del 2006, fossero escluse dal campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, del DPR n. 633 del 1972.

La società istante ha confermato la correttezza del trattamento applicato, agli effetti dell'IVA, alle somme versate alla stessa in attuazione delle previsioni contrattuali sottoscritte con l'accordo bonario di cui trattasi.

Tanto premesso, il Consorzio *ALFA* - dopo aver evidenziato che la stazione appaltante, con comunicazione del XXX 2021, ha ulteriormente richiesto l'emissione di una nota di variazione della fattura già emessa - chiede di conoscere il corretto trattamento, agli effetti dell'IVA, da riservare alla somma di XXX euro corrisposta allo stesso dalla stazione appaltante in attuazione dell'accordo bonario intercorso tra il medesimo Consorzio, nella veste di soggetto rappresentante l'ente affidatario dell'appalto, e il soggetto committente.

In particolare il Consorzio interpellante chiede di sapere se:

- 1) le somme corrisposte, in attuazione dell'accordo bonario, stipulato ai sensi dell'articolo 240 del D.lgs. n. 163 del 2006, siano o meno rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- 2) quale sia l'aliquota IVA applicabile agli ammontari dovuti qualora gli stessi siano da assoggettare ad imposta sul valore aggiunto;
- 3) nel caso di specie operi il regime, previsto dall'articolo 17-ter del DPR n. 633 del 1972, dello "*split payment*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Consorzio istante evidenzia, in via preliminare, che le somme corrisposte allo stesso, a seguito della sottoscrizione dell'Accordo bonario stipulato ai sensi dell'articolo

240 del D.lgs. n. 163 del 2006 - essendo dovute "*a titolo indennitario e conciliativo a tacitazione definitiva di ogni pretesa dell'A.T.I. connessa all'appalto*" e in relazione alla riserva n. 4 ritualmente iscritta sugli atti contabili a seguito di 1) maggiori costi per spese generali; 2) mancato utile; 3) giorni di ritardo sulla previsione iniziale; 4) maggior costo personale tecnico; 5) maggiore costo maestranze; 6) maggior costo attrezzature - siano da assoggettare ad IVA, all'aliquota applicabile alle prestazioni derivanti dal contratto di appalto.

In particolare, il Consorzio istante è dell'avviso di aver operato correttamente applicando l'aliquota IVA del 10 per cento, prevista dal n. 127-*quaterdecies*) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in regime di "*split payment*", all'importo percepito in attuazione dell'accordo bonario in quanto la "riserva n. 4" è stata iscritta a fronte dei danni ascrivibili ai maggiori costi per spese generali e mancato utile dovuti a cause non imputabili alla stazione appaltante e al soggetto appaltatore.

Pertanto, a parere dell'interpellante, le somme percepite devono considerarsi sostanzialmente sostitutive del mancato corrispettivo dovuto per l'esecuzione del contratto di appalto.

L'Interpellante ritiene, inoltre, che nel caso di specie non trovi applicazione l'articolo 15, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, che disciplina l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto delle penalità, ovvero di quelle somme dovute in caso di inadempienza degli obblighi contrattuali posti a carico del cessionario o committente.

Conseguentemente, anche l'indirizzo interpretativo espresso dalla risoluzione n. 24/E del 2000, invocata dalla stazione appaltante ai fini dell'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA delle somme versate dalla stessa, non sarebbe pertinente alla problematica prospettata nell'istanza di interpello in esame, atteso che il richiamato documento di prassi esamina il trattamento di somme dovute a titolo di risarcimento danni per cause imputabili al committente.

A supporto della propria tesi interpretativa l'interpellante richiama, ancorché non esattamente conforme al caso di specie, la risposta n. 212 pubblicata il 26 marzo 2021, con cui, ai fini della rilevanza IVA delle somme versate in attuazione di un accordo transattivo, è stata valorizzata la circostanza che le predette somme vengano erogate a fronte della rinuncia da parte dell'ATI all'esercizio di ogni ulteriore pretesa nei confronti della Regione in relazione al contenzioso in essere.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si evidenzia, in via preliminare, che il Consorzio istante *ALFA*, nella veste di capogruppo dell'A.T.I. affidatario dell'appalto avente ad oggetto l'esecuzione dei lavori di ripristino del palazzo XXX, ha provveduto ad iscrivere nei registri contabili la "*riserva 4*" il cui ammontare quantificherebbe i maggiori oneri derivanti dalla sospensione dei lavori dovuti a cause non imputabili né alla stessa né alla stazione appaltante.

In seguito all'iscrizione della predetta riserva, il Responsabile del procedimento, dopo aver valutato la fondatezza della pretesa economica dell'appaltatore, ha avviato la procedura, di cui all'articolo 240 del D.lgs. n. 163 del 2006, finalizzata alla conclusione

di un accordo bonario avente, ai sensi del comma 18, dell'anzidetto articolo 240, natura di transazione. Il predetto procedimento si è perfezionato con l'accettazione della proposta, formulata dalla stazione appaltante (il Provveditorato Interregionale XXXX), di corrispondere all'A.T.I. la somma determinata forfettariamente ed onnicomprensiva di XXX euro.

Gli atti allegati all'istanza, come peraltro specificato nella nota inoltrata in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, non contengono alcuna specifica indicazione che consente di ricostruire in base a quali criteri il Responsabile del procedimento abbia quantificato la somma che la società appaltante deve riconoscere alla società istante.

Ciò posto, al fine di individuare il corretto trattamento, agli effetti dell'Iva, da riservare alle somme versate alla società istante, nella veste di capogruppo del soggetto affidatario dell'appalto, occorre, in primo luogo, stabilire la "*funzione economica*" dei predetti ammontari così come risultante dalle pattuizioni contenute nell'accordo bonario intercorso, ai sensi dell'articolo 240 del D.lgs. n. 163 del 2006, tra il soggetto affidatario beneficiario e il soggetto appaltante erogante ed, in particolare, si rende necessario verificare:

- se gli stessi costituiscano l'effettivo corrispettivo di una prestazione di servizi fornita nell'ambito di un rapporto giuridico caratterizzato da prestazioni sinallagmatiche, condizione sintomatica della sussistenza di nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (in tal senso, sentenze 8 marzo 1988, causa 0102/86, causa C-16/93, causa C-174/00, causa C-210/04);

- ovvero se gli stessi siano versate a titolo di liberalità oppure se i predetti ammontari abbiano natura meramente risarcitoria.

Con riguardo alla nozione di prestazione di servizi, per quanto interessa ai fini del quesito oggetto d'interpello, si evidenzia che l'art. 24, comma 1, della Direttiva n. 112 del 2006 stabilisce che "*si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni*". Il successivo articolo 25, comma 1, della richiamata Direttiva n. 112 del 2006 prevede, altresì, che "*una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti: (...)*

b) l'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione (...)".

Il predetto articolo 25, comma 1, è stato trasfuso nell'ordinamento domestico nell'art. 3, comma 1 del DPR n. 633 del 1972, che qualifica come prestazioni di servizi, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, "*le prestazioni verso corrispettivo dipendenti (...)* in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".

In proposito, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha affermato in più occasioni che una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso» e, pertanto, configura un'operazione imponibile 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 (sentenza del 16 dicembre 2010, causa C-270/09).

L'indirizzo espresso dai giudici comunitari è stato accolto dalla giurisprudenza di legittimità che, con la sentenza n. 20233 del 2018 ha, altresì, statuito che "*la prestazione di servizi - pure in prospettiva unionale - è un'operazione soggetta a Iva anche quando*

la stessa si risolve in un semplice non fare o come nel nostro caso in un permettere e purché si collochi all'interno di un rapporto sinallagmatico".

Con riferimento alla fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello, si evidenzia che l'accordo bonario concluso in esito alla procedura, prescritta dall'articolo 240 del D.lgs. n. 163 del 2006, stabilisce:

- all'articolo 2 che *"in relazione alla riserva n. 4 citata nelle premesse, a titolo indennitario e conciliativo, a tacitazione definitiva di ogni pretesa dell'ATI connessa all'appalto, il Provveditorato s'impegna a corrispondere la somma di Euro 210.000,00 (duecentodiecimila/00)";*

- all'articolo 3 che *"l'ATI accetta la somma di cui all'articolo 2, a tacitazione completa e definitiva delle pretese economiche di cui alla riserva n. 4 e di ogni altra rivendicazione connessa all'appalto".*

Nell'ambito del rapporto giuridico, come delineato dalle pattuizioni contenute nell'accordo bonario, instauratosi tra la stazione appaltante e il Consorzio istante sussiste, quindi, uno scambio di prestazioni reciproche, atteso che la somma posta a carico del Provveditorato Interregionale XXX costituisce il controvalore effettivo dell'impegno assunto dall'A.T.I. affidatario dell'appalto di rinunciare alla pretesa economica imputabile sia all'iscrizione della "riserva n. 4" che ad ogni altra rivendicazione connessa all'appalto.

Pertanto, si è dell'avviso che nel caso di specie, essendo riscontrabile l'esistenza di un nesso di sinallagmaticità tra l'obbligo di non fare posto a carico del Consorzio istante e la somma dovuta dalla stazione appaltante, si integri il presupposto oggettivo dell'IVA, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, e che l'ammontare dovuto

sulla base dell'accordo bonario di cui trattasi sia da assoggettare ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria.

Si ritiene, infine, che trattandosi di una prestazione di servizi effettuata nei confronti di una pubblica Amministrazione, a condizione che la stessa non sia soggetto debitore d'imposta in applicazione del meccanismo del *reverse charge*, sia applicabile nella fattispecie esaminata il meccanismo dello "*split payment*" di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633 del 1972.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**