

**Risposta n. 223/2024**

***OGGETTO: Tassazione applicabile, ai fini delle imposte indirette, alla corresponsione di somme dovute a titolo risarcitorio.***

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

**QUESITO**

L'Istante ha prospettato la seguente fattispecie. Con determina (...) aggiudicava in via definitiva alla società (...) l'appalto avente ad oggetto l'esecuzione di lavori per ristrutturazione ed adeguamento a norma dei corpi (...) e collegati dell'ospedale di (...) per l'importo complessivo di euro (...); le parti, quindi, sottoscrivevano il contratto d'appalto soggetto alle previsioni del d.lgs. n. 163/2006 e del d. P.R. n. 207 del 2010.

L'Istante riferisce che nel corso dell'esecuzione contrattuale sopravvenivano circostanze impreviste ed imprevedibili che inducevano la Direzione lavori ad adottare provvedimenti di sospensione dei lavori e consegne parziali.

L'aggiudicataria contestava la legittimità di tali sospensioni mediante l'iscrizione di alcune riserve nel registro di contabilità, con cui quantificava il danno ai sensi dell'articolo 160 del d. P.R. n. 207 del 2010.

Con nota del (...), l'aggiudicataria comunicava all'Istante la volontà di recedere dal contratto in ragione della perdurante stasi contrattuale, ferme le riserve 'medio tempore' iscritte.

L'Istante, previa messa in mora della società aggiudicataria, rifiutava la consegna parziale dei lavori eseguiti in ragione della loro interdipendenza con il complesso dei lavori appaltati ma non eseguiti e si riservava la quantificazione dei danni subiti.

Sorgeva, quindi, una controversia tra la stessa Istante e la società che sfociava nel procedimento giudiziario pendente dinanzi al Tribunale di (...) ed avente ad oggetto la domanda di condanna al pagamento di euro (...).

L'Istante si costituiva nel giudizio in questione contestando la complessiva debenza della somma.

Nel corso del giudizio, le parti avviavano una verifica in contraddittorio dei danni patiti, a cui seguiva di comune accordo la quantificazione pari ad euro (...) del pregiudizio subito dall'appaltatore in ragione delle sospensioni dei lavori.

Ciò premesso, le parti hanno redatto una bozza di scrittura privata che prevede che: *«L' (Istante) corrisponde alla società l'importo di complessivi € (...), a titolo di risarcimento danni, quantificato secondo i criteri di cui all'art. 160 D.P.R. 207/2010, in relazione a tutte le domande proposte con l'atto di citazione notificato all'(Istante) in data (...) e per cui è pendente un giudizio dinanzi al Tribunale di (...), e conseguentemente riconosce come non fondata la domanda riconvenzionale proposta nel medesimo*

*giudizio; La Società quindi dichiara di accettare tale importo e di ritenerlo pienamente soddisfacente di tutto quanto domandato con l'atto di citazione (...)».*

Tuttavia, prima di sottoscrivere tale accordo, l'Istante, data la rilevanza della somma in questione, chiede di sapere se la somma che corrisponderà alla società, che ritiene vada corrisposta a titolo di risarcimento del danno, debba essere considerata non rilevante a fini Iva, ai sensi dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ha prospettato la seguente fattispecie.

Con determina (...) aggiudicava in via definitiva alla società (...) l'appalto avente ad oggetto l'esecuzione di lavori per ristrutturazione ed adeguamento a norma dei corpi (...) e collegati dell'ospedale di (...) per l'importo complessivo di euro (...); le parti, quindi, sottoscrivevano il contratto d'appalto soggetto alle previsioni del d.lgs. n. 163/2006 e del d. P.R. n. 207 del 2010.

L'Istante riferisce che nel corso dell'esecuzione contrattuale sopravvenivano circostanze impreviste ed imprevedibili che inducevano la Direzione lavori ad adottare provvedimenti di sospensione dei lavori e consegne parziali.

L'aggiudicataria contestava la legittimità di tali sospensioni mediante l'iscrizione di alcune riserve nel registro di contabilità, con cui quantificava il danno ai sensi dell'articolo 160 del d. P.R. n. 207 del 2010.

Con nota del (...), l'aggiudicataria comunicava all'Istante la volontà di recedere dal contratto in ragione della perdurante stasi contrattuale, ferme le riserve 'medio tempore' iscritte.

L'Istante, previa messa in mora della società aggiudicataria, rifiutava la consegna parziale dei lavori eseguiti in ragione della loro interdipendenza con il complesso dei lavori appaltati ma non eseguiti e si riservava la quantificazione dei danni subiti.

Sorgeva, quindi, una controversia tra la stessa Istante e la società che sfociava nel procedimento giudiziario pendente dinanzi al Tribunale di (...) ed avente ad oggetto la domanda di condanna al pagamento di euro (...).

L'Istante si costituiva nel giudizio in questione contestando la complessiva debenza della somma.

Nel corso del giudizio, le parti avviavano una verifica in contraddittorio dei danni patiti, a cui seguiva di comune accordo la quantificazione pari ad euro (...) del pregiudizio subito dall'appaltatore in ragione delle sospensioni dei lavori.

Ciò premesso, le parti hanno redatto una bozza di scrittura privata che prevede che: *«L' (Istante) corrisponde alla società l'importo di complessivi € (...), a titolo di risarcimento danni, quantificato secondo i criteri di cui all'art. 160 D.P.R. 207/2010, in relazione a tutte le domande proposte con l'atto di citazione notificato all'(Istante) in data (...) e per cui è pendente un giudizio dinanzi al Tribunale di (...), e conseguentemente riconosce come non fondata la domanda riconvenzionale proposta nel medesimo giudizio; La Società quindi dichiara di accettare tale importo e di ritenerlo pienamente soddisfattivo di tutto quanto domandato con l'atto di citazione (...))».*

Tuttavia, prima di sottoscrivere tale accordo, l'Istante, data la rilevanza della somma in questione, chiede di sapere se la somma che corrisponderà alla società, che ritiene vada corrisposta a titolo di risarcimento del danno, debba essere considerata non rilevante a fini Iva, ai sensi dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Nella fattispecie rappresentata dall'Istante, dalla individuazione della natura giuridica delle somme da corrispondere si ricava il corretto trattamento fiscale applicabile ai fini Iva, alle predette somme.

In particolare, 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.

A tal proposito, con riferimento all'esame del presupposto oggettivo per l'applicazione dell'Iva, l'articolo 3, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che *«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»*.

In ordine alla determinazione della base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, l'articolo 13, comma 1 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che la stessa *«è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente*

*o prestatore, secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti».*

In particolare, con sentenza 3 settembre 2015, Causa C-463/14, la Corte di Giustizia UE ha precisato che *«la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato e che una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto. Di conseguenza, una prestazione è imponibile soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario».*

Il successivo articolo 15, comma 1, n. 1) dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che non concorrono a formare la base imponibile *«le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente».*

Sulla base di tale ultima norma, quindi, viene prevista l'esclusione dalla base imponibile delle somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente.

Pertanto, le somme dovute a titolo risarcitorio, sulla base della predetta norma, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta.

Al riguardo, come precisato con risoluzione 3 giugno 2005, n. 73/E, «*presupposto per l'applicazione della norma (...) è dunque l'esistenza di un risarcimento in senso proprio, dovuto a ritardi o inadempimento di obblighi contrattuali*».

Inoltre, la risoluzione 23 aprile 2004, n. 64/E ha precisato che «*le somme corrisposte a titolo di penale per violazione di obblighi contrattuali non costituiscono il corrispettivo di una prestazione di servizio o di una cessione di un bene, ma assolvono una funzione punitivo-risarcitoria. Conseguentemente dette somme sono escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per mancanza del presupposto oggettivo*».

Con riferimento alla fattispecie rappresentata dall'Istante, nella bozza di scrittura privata allegata, si fa presente che «*nel corso della esecuzione del contratto si verificavano circostanze che determinavano l'adozione di provvedimenti di sospensione dei lavori anche in ragione della necessità di predisporre una perizia di variante finalizzata alla integrazione del progetto per sopravvenute esigenze dell'(Istante), nonché dal fatto che l'(Istante) era tenuta ad erogare le prestazioni sanitarie senza soluzione di continuità. Ciò determinava l'insorgere di rivendicazioni economiche ad opera della società aggiudicataria, con conseguente iscrizione di riserve nei registri di contabilità.*

*Nel corso dell'esecuzione sopravveniva anche la pandemia da covid-19, causa di forza maggiore questa che dapprima imponeva la sospensione obbligatoria dei lavori e, di seguito, creava problemi in ordine al regolare prosieguo degli stessi, di fatto acuendo le problematiche già insorte. Nella situazione di stasi operativa venutasi a determinare, la società con nota del (...) comunicava all'(Istante) la volontà di recedere dal contratto*

*a termini dell'art. 159 co. 4 D.P.R. 207/2010 e dall'art. 7 co. 4 del contratto di appalto, ferme le riserve medio tempore iscritte e quella da ultimo scritta con tale nota».*

Il citato articolo 159, comma 4 del dPR 5 ottobre 2010, n. 207 stabilisce che *«qualora la sospensione, o le sospensioni se più di una, durino per un periodo di tempo superiore ad un quarto della durata complessiva prevista per l'esecuzione dei lavori stessi, o comunque quando superino sei mesi complessivi, l'esecutore può richiedere lo scioglimento del contratto senza indennità; se la stazione appaltante si oppone allo scioglimento, l'esecutore ha diritto alla rifusione dei maggiori oneri derivanti dal prolungamento della sospensione oltre i termini suddetti».*

Analogamente, l'articolo 7, comma 4 del contratto di appalto stipulato tra l'Istante e la società prevede che *«qualora i periodi di sospensione superino un quarto della durata complessiva prevista per l'esecuzione di lavori, ovvero i sei mesi complessivi, l'appaltatore può richiedere lo scioglimento del contratto senza indennità; se la stazione appaltante si oppone allo scioglimento, l'appaltatore ha diritto alla rifusione dei maggiori oneri derivanti dal prolungamento della sospensione oltre i termini suddetti. In ogni altro caso, per la sospensione dei lavori, qualunque sia la causa, non spetta all'appaltatore alcun compenso o indennizzo».*

Ciò premesso, come precisato nella bozza di scrittura privata, successivamente *«l'appaltatrice notificava all'Istante atto di citazione avanti al Tribunale di (...), con cui domandava il risarcimento del danno, come da riserve iscritte durante l'esecuzione dei lavori in vigore del contratto d'appalto e a seguito della comunicazione di scioglimento...».*



Pertanto, in ragione del procedimento giudiziario pendente, con la allegata bozza d'atto, le parti *«intendono accertare la consistenza della concreta situazione giuridica venutasi a creare nel corso dell'esecuzione del contratto, a causa della sospensione dei lavori e del loro anomalo andamento, precisandone definitivamente il contenuto, l'essenza e gli effetti»*.

Al riguardo, le parti stabiliscono che: *«L'Istante corrisponde alla società l'importo di complessivi € (...), a titolo di risarcimento danni, quantificato secondo i criteri di cui all'art. 160 D.P.R. 207/2010, in relazione a tutte le domande proposte con l'atto di citazione notificato all'Istante in data (...) e per cui è pendente un giudizio dinanzi al Tribunale di (...), e conseguentemente riconosce come non fondata la domanda riconvenzionale proposta nel medesimo giudizio»*.

Inoltre, viene chiarito che: *«La società quindi, dichiara di accettare tale importo e di ritenerlo pienamente soddisfacente di tutto quanto domandato con l'atto di citazione e che " L'(Istante) corrisponderà in un'unica soluzione l'importo di € (...) alla società mediante bonifico bancario sull'IBAN della Società entro (...) giorni dalla sottoscrizione della presente scrittura privata»*.

L'Istante, in sede di integrazione documentale, ha precisato che: *«la somma complessiva di euro (...) è la somma di importi quantificati (...) in applicazione dei criteri previsti dal combinato disposto di cui agli artt. 160 D.P.R. e 32, comma 2 D.P.R. 207/2010...»* e, con riferimento alla richiesta formulata dalla scrivente di allegare le fatture *«emesse dalla società in attuazione del predetto contratto di appalto»*, che *«l'importo delle fatture è riferito a lavori eseguiti dalla società nell'ambito del contratto di appalto stipulato con la scrivente stazione appaltante e che non riguarda la*

*quantificazione inerente la illegittima sospensione di cui al combinato disposto ex artt. 160 e 32, comma 2, D.P.R. n. 207/2010».*

Come in precedenza rappresentato, le somme che, sulla base della allegata scrittura privata, l'Istante intende corrispondere in favore dell'appaltatore a titolo di risarcimento danni, sono quantificate sulla base dei criteri enunciati dall'articolo 160 del d.P.R. n. 207 del 2010, rubricato «*Sospensione illegittima*».

Tale articolo 160, al comma 1, prevede che «*le sospensioni totali o parziali dei lavori disposte dalla stazione appaltante per cause diverse da quelle stabilite dall'articolo 159 sono considerate illegittime e danno diritto all'esecutore ad ottenere il risarcimento dei danni subiti*».

Il successivo comma 2 prevede che «*Ai sensi dell'articolo 1382 del codice civile, il danno derivante da sospensione illegittimamente disposta è quantificato secondo i seguenti criteri:*

a) *Detratte dal prezzo globale nella misura intera, le spese generali infruttifere sono determinate nella misura pari alla metà della percentuale minima prevista dall'art. 32, comma 2, lettera b), rapportata alla durata dell'illegittima sospensione;*

b) *La lesione dell'utile è riconosciuta coincidente con la ritardata percezione dell'utile di impresa, nella misura pari agli interessi moratori come fissati dall'articolo 144, comma 4, computati sulla percentuale prevista dall'articolo 32, comma 2, lettera c), rapportata alla durata dell'illegittima sospensione;*

c) *Il mancato ammortamento e le retribuzioni inutilmente corrisposte sono riferiti rispettivamente al valore reale, all'atto della sospensione, dei macchinari*

*esistenti in cantiere e alla consistenza della mano d'opera accertati dal direttore dei lavori ai sensi dell'articolo 158, comma 5;*

*d) La determinazione dell'ammortamento avviene sulla base dei coefficienti annui fissati dalle vigenti norme fiscali».*

Pertanto, sulla base del tenore letterale della predetta norma, vi è un espresso riferimento alla natura risarcitoria della somma dovuta in esito alla reiterata sospensione dei lavori; tuttavia, occorre precisare che la stessa norma è stata successivamente abrogata dall'articolo 217, comma 1, lettera u) del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

Ad ogni modo, il suo contenuto appare sostanzialmente recepito e riconducibile all'articolo 121 del decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, rubricato «*sospensione dell'esecuzione*», che al comma 5 stabilisce che «*qualora la sospensione o le sospensioni, durino per un periodo di tempo superiore a un quarto della durata complessiva prevista per l'esecuzione dei lavori stessi, o comunque quando superino sei mesi complessivi, l'esecutore può chiedere la risoluzione del contratto senza indennità; se la stazione appaltante si oppone, l'esecutore ha diritto alla rifusione dei maggiori oneri derivanti dal prolungamento della sospensione oltre i termini suddetti. Nessun indennizzo è dovuto all'esecutore negli altri casi*».

Il successivo comma 7 stabilisce che «*Le contestazioni dell'esecutore in merito alle sospensioni dei lavori, nelle ipotesi di cui ai commi 1, 2 e 6, sono iscritte, a pena di decadenza, nei verbali di sospensione e di ripresa dei lavori, salvo che la contestazione riguardi, nelle sospensioni inizialmente legittime, la sola durata, nel qual caso è sufficiente l'iscrizione della stessa nel verbale di ripresa dei lavori; qualora l'esecutore*

*non firmi i verbali deve farne espressa riserva sul registro di contabilità. Quando la sospensione supera il quarto del tempo contrattuale complessivo, il responsabile del procedimento dà avviso all'ANAC. In caso di mancata o tardiva comunicazione l'ANAC irroga una sanzione amministrativa alla stazione appaltante ai sensi dell'articolo 222, comma 13».*

Il successivo comma 10, con norma analoga a quella prevista dal citato articolo 160 del DPR n. 207 del 2010, stabilisce che « *Nel caso di sospensioni totali o parziali dei lavori disposte dalla stazione appaltante per cause diverse da quelle di cui ai commi 1, 2 e 6, l'esecutore può chiedere, previa iscrizione, a pena di decadenza, di specifica riserva, ai sensi del comma 7, il risarcimento dei danni subiti, quantificato sulla base di quanto previsto dall'articolo 1382 del codice civile e secondo criteri individuati nell'allegato II.14».*

Tutto ciò premesso, sulla base di quanto rappresentato, si ritiene che la somma, pari a (...) euro, che dovrà essere corrisposta dall'Istante all'appaltatore, non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, ma assolve una funzione esclusivamente risarcitoria, ed è pertanto esclusa dal campo di applicazione dell'Iva.

Tutto ciò premesso, occorre verificare se la predetta scrittura privata sia soggetta ad imposta di registro tenendo conto della natura sostanzialmente transattiva rivestita dall'atto.

Al riguardo, si fa presente che ai sensi dell'articolo 1965 del codice civile «*la transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con*

*le reciproche concessioni, si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti».*

L'articolo 29 del Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) dispone che *«per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano senza tenere conto degli obblighi di restituzione né di quelli estinti per effetto della transazione».*

Pertanto, considerato che nel caso di specie dall'accordo tra le parti deriva un obbligo di pagamento a carico dell'Istante, tale atto è soggetto a registrazione in termine fisso con applicazione dell'imposta proporzionale del 3 per cento, prevista, ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, parte prima allegata al TUR, per gli *«atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale».*

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM  
(firmato digitalmente)**