

Risposta n. 215/2025

OGGETTO: IVA – somme erogate a titolo di integrazione prezzo nell'ambito di un contratto di appalto

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

QUESITO

La società "ALFA" (in seguito "ALFA", "Società", "Istante" o "Contribuente") è un'impresa di costruzioni generali specializzata in edilizia civile e ospedaliera la cui attività si concentra, oltre che nello sviluppo dell'edilizia civile e ospedaliera, anche nella realizzazione di opere infrastrutturali, numerose opere di viabilità stradale e ferroviaria, urbanizzazioni e servizi di *facilities management*.

La Società rappresenta di aver stipulato con la BETA (di seguito, "BETA") un contratto di appalto (di seguito, il "Contratto") in data ..., avente ad oggetto l'esecuzione dei lavori relativi ad un progetto che prevedeva la realizzazione di una nuova sede della BETA, ubicata nel capoluogo Nel corso dell'esecuzione dei lavori relativi

alla realizzazione dell'opera, l'Istante subiva una serie di ritardi nella prosecuzione del progetto, la cui esecuzione veniva più volte sospesa. A causa di questi ritardi, l'Istante e le altre imprese della compagine appaltatrice citavano in giudizio la BETA chiedendone la condanna al pagamento dei maggiori costi sostenuti in costanza di esecuzione del contratto.

Il Tribunale accoglieva parzialmente le richieste della Società condannando la BETA, ai sensi dell'articolo 25 del Decreto Ministeriale 19 aprile 2000, n. 145, al pagamento di euro ... (di seguito l'"Indennizzo"), oltre interessi legali.

Nel dettaglio, il Tribunale ha riconosciuto alla Società le doglianze relative alle seguenti riserve:

i. nn. ..., inerenti ai *"maggiori oneri diretti e indiretti a causa del ritardo addebitabile alla Stazione appaltante nell'adottare le varianti concordate, comunque necessarie per proseguire convenientemente i lavori"*.

ii. n. ..., relativo ai *"maggiori oneri diretti e indiretti sopportati dall'Appaltatore"* per il periodo intercorrente tra il ... ed il ... a seguito di varianti richieste dalla BETA.

Ai fini della quantificazione dei danni il Giudice ha tenuto conto (a) delle spese generali sostenute dall'Istante, (b) del ritardato percepimento dell'utile d'impresa, (c) dell'ammortamento di mezzi, macchinari e attrezzature e (d) delle retribuzioni inutilmente corrisposte.

In seguito all'emanazione della Sentenza, la BETA invitava la Società ad emettere *"le fatture elettroniche delle somme a titolo risarcitorio (escluse IVA ex art. 15 D.P.R. n. 633/1972 s.m.i.) stabilite dalla Sentenza..."*.

Di conseguenza, in data ..., ALFA emetteva nei confronti della BETA una fattura senza applicazione dell'IVA per l'importo riconosciuto in Sentenza.

Ciò premesso, a parere dell'Istante, esistono allo stato attuale dubbi di carattere interpretativo relativi alla corretta interpretazione e ad applicazione delle disposizioni di cui all'art. 3, comma 1 del Decreto IVA, nella misura in cui prevede che siano assoggettate ad IVA le somme corrisposte a fronte di obblighi *"di fare, di non fare e di permettere"* e all'art. 15, comma 1, n.1), decreto IVA, nella misura in cui prevede che le somme corrisposte *"a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente"* non concorrono a formare la base imponibile.

Secondo la Società occorre valutare se le somme ricevute dal soggetto danneggiato abbiano realmente natura risarcitoria, oppure se le stesse costituiscano il corrispettivo di un'obbligazione assunta dalla controparte.

Da ultimo, l'Istante non ravvede precedenti di prassi simili al caso in esame, in quanto l'Agenzia delle entrate si sarebbe espressa solo su casistiche ove il risarcimento trova fondamento in una clausola contrattuale e non in un provvedimento di un'Autorità Giudiziaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che l'Indennizzo spettante alla Società in forza della Sentenza sia *"fuori campo"* IVA in virtù del fatto che non sarebbe integrato il requisito oggettivo ex articolo 3, comma 1 del Decreto IVA, non realizzandosi alcuna cessione di beni o prestazione di servizi.

Secondo la Società, l'assoggettabilità ad IVA sarebbe prevista laddove vi sia una controprestazione rispetto alla corresponsione di una somma, ovvero laddove vi sia un nesso sinallagmatico funzionale tra le predette prestazioni, come nel caso di accordi transattivi.

L'Istante sottolinea la differenza di trattamento fiscale tra le somme erogate in forma di risarcimento e quelle versate in base ad accordi transattivi; queste ultime somme, secondo la prassi, sarebbero assoggettabili ad IVA quando assumono la funzione di "corrispettivo" all'interno di un rapporto sinallagmatico. A sostegno di questa tesi, l'Istante cita diversi precedenti di prassi come le risposte n. 356 del 19 maggio 2021, la n. 212 del 22 aprile 2022 e la recente risposta n. 33 del 13 gennaio 2023, con le quali l'Agenzia ha ribadito l'imponibilità ai fini IVA delle somme versate in attuazione di accordi transattivi.

Nel caso in esame, secondo l'Istante, la Società non è tenuta ad adempiere alcuna prestazione, ravvisandosi invece solo un obbligo, stabilito dal Giudice nell'ambito della Sentenza, di pagamento in capo alla BETA a titolo di mero risarcimento danni.

Difatti, nella Sentenza viene richiamata espressamente, ai fini della determinazione dell'*an* e del *quantum* dei danni subiti dall'Istante, l'articolo 25 D.M. n. 145, il quale individua in capo al soggetto appaltatore il diritto al riconoscimento dei danni subiti in ragione di sospensioni "ingiustificate", ovvero illegittime.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro

veridicità e concreta attuazione del contenuto, restando impregiudicata ogni possibilità di sindacato e controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, si evidenzia che dall'individuazione della natura giuridica delle somme da corrispondere deriva la determinazione del corretto trattamento fiscale delle stesse. In particolare, ai fini IVA, 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.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n.633 costituiscono, infatti, prestazioni di servizi imponibili *"le prestazioni di servizi verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obblighi di fare, non fare o permettere quale ne sia la fonte"*.

L'articolo 13, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce che agli effetti dell'IVA *"la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi 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 ..."*.

Il successivo articolo 15, primo comma, n.1) dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972, prevede che sono escluse dal computo della 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"*.

Ai fini dell'assoggettamento ad IVA, è necessario il riscontro di prestazioni caratterizzate dal cosiddetto nesso di reciprocità o sinallagma. Secondo l'orientamento

costante dei giudici comunitari tale reciprocità sussiste in presenza di un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di una prestazione individuabile (in tal senso, *cfr.* CGE causa C-277/05 del 18 luglio 2007, nonché causa C270/09 sentenza del 16 dicembre 2010). Il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA viene a mancare nel caso in cui, invece, non si ravvisi alcuna correlazione tra l'operazione realizzata e i versamenti di denaro.

Pertanto, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 le somme dovute a titolo esclusivamente risarcitorio, nonché per rivalutazione monetaria sul risarcimento danni e per relativi interessi, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta.

Relativamente all'applicazione dell'articolo 15, comma 1, n. 1), l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che presupposto stringente è *"l'esistenza di un risarcimento in senso proprio, dovuto a ritardi o inadempimento di obblighi contrattuali"* (*cfr.* risoluzione 3 giugno 2005, n. 73/E). Inoltre, *"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"* (*cfr.* risoluzione 23 aprile 2004, n. 64/E).

In linea generale, pertanto, i risarcimenti, le penali e gli indennizzi hanno la funzione di lasciare indenne chi ha subito un danno, un ritardo o una perdita.

Opposta, invece, è l'ipotesi di un eventuale maggior compenso derivante dall'introito di somme che superano il corrispettivo stabilito originariamente.

Per quanto attiene al caso in esame, laddove ci si limitasse al solo dato letterale della sentenza riportata, ove si parla di "danno", non vi sarebbe alcun dubbio interpretativo, in quanto le somme dovute a titolo di *"penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi"* contrattuali costituiscono un'operazione fuori campo IVA, a norma dell'art. 15, comma 1, n. 1), del d.P.R. 633/72.

Tuttavia, occorre valorizzare la circostanza che la somma di denaro che la BETA debba corrispondere a ALFA sia determinata in funzione di ritardo subito dall'Istante nell'ambito di un contratto di appalto in essere. In particolare, la somma per i maggiori oneri che la BETA deve erogare all'Istante in virtù dei ritardi causati è circoscritta nell'ambito del contratto di appalto, il quale, in base a quanto rappresentato nell'istanza, è giunto comunque a termine con la costruzione dell'edificio per l'appaltante.

Ciò induce a ritenere che - al di là del *nomen iuris* utilizzato dal Giudice - tale somma rappresenti un'integrazione del corrispettivo della prestazione comunque fornita alla BETA, piuttosto che una penale.

Detto in altre parole, la natura sinallagmatica e non indennitaria della somma disposta dal Giudice appare confermata dalla circostanza che - nonostante il ritardo subito dall'Istante - la BETA può comunque godere del nuovo edificio.

In conclusione, alla luce delle osservazioni innanzi precisate, si ritiene che la somma da corrispondere all'Istante, in relazione ai *"maggiori oneri diretti e indiretti"* subiti, costituisca un corrispettivo supplementare rispetto a quello originario, da assoggettare ad IVA, a fronte dell'esecuzione di una prestazione, rappresentata, comunque, dal contratto di appalto sottoscritto da cui deriva un compenso anche se "eccedente" rispetto a quello originariamente pattuito.

**firma su delega del Direttore Centrale Grandi
contribuenti e internazionale Fabio Ignaccolo
Delega n. 9133 del 18 settembre 2023**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**