

**ANALISI DEGLI ORIENTAMENTI DELL'ADE  
SUL REGIME DELLE TRANSAZIONI  
AGLI EFFETTI DELL'IVA  
E DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**

**WEB MEETING WEBEX**

**18 NOVEMBRE 2021**

**ORE 9:30 - 11:30**

# Introduzione

- ▶ Le ultime risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate sul regime IVA della transazione hanno sollevato generali perplessità.
- ▶ Tali perplessità nascono dal fatto che, a suo avviso, le somme riconosciute sulla base di transazioni sarebbero sempre assoggettabili ad IVA in quanto sarebbero configurabili come il corrispettivo di una prestazione di servizi soggetta a tale imposta consistente nell'assunzione di un obbligo di non fare avente ad oggetto la rinuncia alla lite.
- ▶ Ed infatti le transazioni darebbero sempre luogo ad una rinuncia che avrebbe ad oggetto l'intera pretesa litigiosa e che si porrebbe in nesso sinallagmatico con le somme riconosciute dalla controparte.

# Introduzione segue

- ▶ Naturalmente tale tesi, nel caso in cui dovesse essere estesa anche alle imposte sui redditi, comporterebbe a carico dei sostituti d'imposta l'obbligo di assoggettare a ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 600/1973 le somme corrisposte sulla base di transazioni a qualunque soggetto non esercente attività d'impresa.
- ▶ Ed infatti in tal caso le predette somme sarebbero configurabili come corrispettivi per l'assunzione di obblighi di non fare qualificabili come redditi diversi ai sensi della lett. l) dell'art. 67 del TUIR.
- ▶ Pertanto la questione che occorre affrontare è quando le somme riconosciute sulla base di transazioni debbano ritenersi imponibili agli effetti dell'IVA e delle imposte sui redditi.

# GLI ORIENTAMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL REGIME IVA DELLE TRANSAZIONI

**AVV. ALESSANDRO SIRAGUSA**  
ESCALAR E ASSOCIATI

# Risposta 178/2019

- ▶ Il caso oggetto della risposta riguardava una società che, avendo venduto con riserva di proprietà alcune auto ad una società sua concessionaria, senza però ricevere il pagamento del relativo prezzo, aveva esercitato un'azione di rivendica delle auto non pagate nei confronti della concessionaria, la quale aveva però chiesto alla società venditrice il risarcimento dei danni subiti per la gestione del rapporto di concessione;
- ▶ le parti hanno concluso una transazione con cui la venditrice si era obbligata a risarcire il danno procurato per la gestione della concessione e la concessionaria si era obbligata a restituire le auto di cui non era stato pagato il prezzo;
- ▶ la venditrice paga la somma «*a saldo, stralcio e transazione di ogni e qualsiasi pretesa, dedotta o deducibile, con riferimento alle pretese di risarcimento dei danni conseguenti alla gestione del rapporto contrattuale*»;

# Risposta 178/2019 segue

- ▶ l'AdE richiama la giurisprudenza di legittimità secondo cui *“gli effetti della transazione possono essere di natura dichiarativa o innovativa, a seconda della circostanza che dalla transazione non scaturiscano nuovi rapporti tra le parti (concretizzandosi essenzialmente nella reciproca rinuncia o nel contestuale ridimensionamento delle pretese originarie), ovvero si determini la creazione di un nuovo rapporto diretto a costituire, in sostituzione di quello precedente, nuove e autonome situazioni (cfr. Cass. n. 27448 del 2005; Cass. n. 7830 del 2003; Cass. n. 10937 del 1996)”*;
- ▶ sulla base di tale distinzione l'AdE sostiene che *“nella transazione dichiarativa ... non configurandosi un nuovo rapporto giuridico, il trattamento fiscale è stabilito con riferimento al rapporto giuridico che ha dato origine alla transazione stessa; al contrario, nella transazione "novativa" le parti assumono una nuova o diversa obbligazione, la cui riconducibilità o meno all'ambito applicativo dell'IVA deve essere oggetto di specifica valutazione”*;

# Risposta 178/2019 segue

- ▶ l'AdE ritiene quindi che “*l'accordo transattivo sottoscritto dalle parti non abbia natura novativa, bensì dichiarativa*” e che “*stante la natura dichiarativa dell'accordo transattivo in argomento, avente funzione ricognitiva/accertativa dell'esistenza di un'obbligazione risarcitoria ... la predetta somma [ha] natura risarcitoria*” ed è pertanto esclusa da IVA;
- ▶ l'AdE ha quindi ritenuto che le transazioni dichiarative avrebbero una funzione di ricognizione e accertamento di obbligazioni pregresse e che pertanto alle somme pagate sulla base di tali transazioni sarebbe applicabile il regime IVA proprio di tali obbligazioni;
- ▶ pertanto, le somme pagate sulla base di transazioni dichiarative aventi ad oggetto pretese di natura risarcitoria non sarebbero assoggettabili ad IVA;

# Risposta 178/2019 segue

- ▶ l'AdE ha inoltre precisato che “*in via generale, l'obbligo di abbandonare o rinunciare alla lite si caratterizza quale effetto tipico o naturale dell'accordo di composizione della controversia*” ed ha quindi ritenuto irrilevante ai fini della determinazione del regime IVA della somma pagata la circostanza che le parti si fossero obbligate ad abbandonare la lite in corso, costituendo ciò un effetto tipico e naturale della transazione.

# Risposta 387/2019

- ▶ In relazione ad un precedente acquisto di beni che presentavano dei vizi viene conclusa una transazione con cui è «*stabilita la riduzione ... del prezzo originariamente convenuto per la compravendita*»;
- ▶ “*l'accordo transattivo non sembra avere natura novativa, bensì dichiarativa poiché la causa che giustifica la riduzione del prezzo originariamente convenuto trova comunque fondamento nel rapporto originario sussistente tra le parti*”;
- ▶ “*la riduzione del prezzo convenuto costituisce presupposto per l'emissione della nota di variazione*”;
- ▶ come nella risposta n. 178/2019 l’Agenzia delle Entrate, dopo avere attribuito natura dichiarativa alla transazione, ne ha mutuato il regime IVA da quello della pretesa transatta.

# Risposta 386/2020

- ▶ Il caso oggetto della risposta riguardava una società locataria di un immobile a cui era stato chiesto un risarcimento in quanto le era stato contestato di averlo danneggiato, e che aveva aderito alla proposta di conciliazione del giudice civile di pagare una somma di denaro *«senza alcuna ammissione di responsabilità e al solo fine di chiudere bonariamente la vicenda»*;
- ▶ secondo l'AdE *«nel verbale di conciliazione è espressamente previsto che la società rinuncia nei confronti dell'istante «ad ogni altra pretesa fondata sull'inadempimento del contratto di locazione» e «tale circostanza, integra, in effetti, la sussistenza del sinallagma tra la prestazione di servizi e la somma di denaro, rappresentando il nesso diretto tra l'impegno assunto dalla società e la somma versata dall'istante»*;
- ▶ rispetto ai casi oggetto delle precedenti risposte si dà atto del fatto che la somma è pagata soltanto per definire la controversia e senza riconoscere, neppure parzialmente, la fondatezza della pretesa avanzata in giudizio.

# Risposta 145/2021

- ▶ Il caso oggetto della risposta riguardava una società noleggiatrice di taluni impianti che, dopo aver richiesto alla società proprietaria il risarcimento dei danni generati dal loro malfunzionamento, aveva concluso due transazioni con cui le era stata riconosciuta una somma «*a saldo e stralcio di ogni e qualsiasi pretesa*» e con l'intento di «*transigere con effetto novativo*»;
  
- ▶ secondo l'istante la somma avrebbe dovuto essere assoggettata ad IVA, costituendo il «*corrispettivo di una prestazione di servizi negativa rappresentata, nello specifico, dall'assunzione dell'obbligo di rinuncia alle controversie ancora pendenti da parte del soggetto istante*»;

# Risposta 145/2021 segue

- ▶ secondo l'AdE «*la circostanza che gli*» accordi transattivi «*stabiliscano l'impegno ... a rinunciare all'esercizio di ogni ulteriore pretesa nei confronti della controparte, a fronte della percezione delle somme dovute ... consente di qualificare le stesse come il corrispettivo previsto per l'assunzione di un obbligo di non fare/permettere rilevante agli effetti dell'IVA ... il nesso di sinallagmaticità funzionale rinvenibile dagli impegni reciprocamente assunti conferma il carattere novativo degli accordi transattivi in esame, con conseguente rilevanza, agli effetti dell'IVA delle somme corrisposte*»;
- ▶ l'AdE sembrerebbe avere qualificato la somma pagata come il corrispettivo, rilevante agli effetti dell'IVA, per l'assunzione di un obbligo di non fare/permettere consistente nella rinuncia alla pretesa controversa e ad ogni ulteriore pretesa, valorizzando l'affermazione secondo cui la transazione avrebbe avuto carattere novativo, senza attribuire rilievo alla circostanza che la pretesa controversa avesse natura risarcitoria;

# Risposta 145/2021 segue

- ▶ così argomentando l'AdE non ha condiviso l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza 5 settembre 2014, n. 18764, laddove aveva escluso che una somma pagata sulla base di una transazione "*generale novativa di ogni e qualsiasi rapporto intercorso, senza ammissione alcuna di risarcimento di danni*» costituisse il corrispettivo di un'operazione imponibile sostenendo che «*nelle note sentenze Mohr e Landboden ... la Corte di Lussemburgo nega che sia configurabile, di per sé stessa, come prestazione di servizi l'obbligazione di non fare convenuta da un imprenditore*» in quanto «*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*» poiché non è «*sufficiente, secondo i giudici europei, l'assunzione di un'obbligazione dietro corrispettivo, ma è necessario che l'obbligazione comporti un consumo*».

# Risposta 145/2021 segue

- ▶ l'AdE ha innanzitutto precisato che una prestazione imponibile IVA può consistere anche nell'assunzione di obblighi di non fare o di permettere, evidenziando come *«nella sentenza della Corte di Cassazione n. 20233 del 2018 viene precisato 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»*, come risulta sia dall'art. 3 del d.P.R. n. 633/1972 che dall'art. 25 della Direttiva 2006/112/CE;

# Risposta 145/2021 segue

- ▶ l'AdE ha poi precisato che la conclusione tratta *«non appare in contrasto con i principi espressi dalla CGE nelle sentenze Moht e Landboden-Agradienste»* in quanto queste ultime *«forniscono un'interpretazione incidentale su fattispecie del tutto particolari, caratterizzate dalla circostanza che l'indennità riconosciuta ai produttori agricoli assume carattere essenzialmente risarcitorio della perdita subita»*;
- ▶ in tali sentenze in effetti la Corte di Giustizia aveva ritenuto non qualificabili come prestazioni di servizi imponibili gli obblighi assunti da imprenditori agricoli di rinunciare alla propria produzione per tutelare di esigenze di carattere generale dietro pagamento da parte degli Stati Membri di un'indennità sostenendo che *«poiché esso non fornisce né alle autorità nazionali competenti né alle altre persone identificabili vantaggi tali da permettere di considerarle consumatori destinatari di un servizio, l'impegno assunto dall'imprenditore agricolo di ridurre la sua produzione non può essere qualificato come una prestazione di servizi»*;

# Risposta 145/2021 segue

- ▶ infine, l'AdE ha ricordato come la Corte di Giustizia abbia ritenuto «*necessario individuare la funzione economica delle somme dedotte in contratto, rilevanti agli effetti dell'IVA, se corrisposte a fronte di obblighi di fare, non fare o permettere a carico della controparte*», ed è sembrata così ritenere che la funzione economica delle somme pagate nell'ambito di transazioni novative sarebbe quella di remunerare la rinuncia alla pretesa controversa.

# Risposta 179/2021

- ▶ Il caso oggetto della risposta riguardava una società appaltatrice di opere pubbliche che, avendo formulato nei confronti dell'ente appaltante alcune riserve e richieste di risarcimento danni, aveva poi concluso due transazioni con cui l'ente appaltante le aveva riconosciuto il pagamento di una somma «*a totale saldo, stralcio e definizione delle ... ragioni di controversia*» e «*al solo fine di porre fine alla lite e senza riconoscimento alcuno delle opposte ragioni*»;
- ▶ secondo l'istante tale somma avrebbe «*natura indennitaria dei maggiori oneri e danni sofferti ... per i ritardi e le carenze progettuali ... risultando fuori campo Iva*» anche in quanto non si verificherebbe «*alcuna forma di consumo che legittimi l'applicazione dell'Iva*» secondo quanto chiarito dalla Cassazione nella sentenza 5 settembre 2014, n. 18764;

## Risposta 179/2021 segue

- ▶ l'AdE non condivide la tesi e «*ritiene integrato il requisito oggettivo per l'applicazione dell'IVA sussistendo il sinallagma tra la assunzione di un obbligo di non fare (che si sostanzia nella rinuncia alle liti) da parte dell'istante e l'erogazione di una somma di denaro*», senza più qualificare la transazione come novativa o dichiarativa ed anche sulla base della sentenza della Corte di Cassazione 1 ottobre 2018, n. 23668;
- ▶ tale sentenza riguarda il regime IVA di una transazione conclusa fra l'ANAS e due società concessionarie con cui queste ultime rinunciarono a crediti controversi relativi a mancati adeguamenti tariffari ed a contributi compensativi di minori introiti di pedaggio dietro rinuncia da parte di ANAS ad un credito controverso per canoni devolutivi e dietro proroga trentennale della concessione;

# Risposta 179/2021 segue

- ▶ la Corte di Cassazione dopo avere premesso che *«l'imponibilità della pattuizione dell'impegno negativo, specificamente dell'impegno di non fare ... è espressamente stabilita nel diritto unionale rispettivamente dall'art. 6 della sesta direttiva e dall'art. 25, lett. b) della direttiva di rifusione n. 2006/112/Ce e, nel diritto interno, dall'art. 3 del d.P.R. n. 633/72»* ha sostenuto che *«le parti, soggetti passivi iva, hanno reciprocamente rinunciato ai crediti che l'una vantava nei confronti dell'altra e viceversa, impegnandosi altresì «...ad estinguere i relativi giudizi eventualmente pendenti», è senz'altro configurabile l'operazione imponibile ai fini iva: la prestazione di servizi consiste nella rinuncia al credito e nell'impegno ad estinguere il relativo giudizio pendente, che configurano obbligazioni rispettivamente di non fare e di fare e che trovano corrispettivo nella rinuncia e nell'impegno corrispondenti assunti dalla controparte»;*

# Risposta 179/2021 segue

- ▶ tanto nel caso oggetto della risposta ad interpello n. 179/2021 quanto in quello oggetto della sentenza della Corte di Cassazione n. 23668/2018 sembrerebbero esservi elementi per qualificare la somma pagata per effetto della transazione come corrispettivo di una prestazione imponibile agli effetti dell'IVA anche senza configurarla come il corrispettivo dell'assunzione di un obbligo di rinuncia alla pretesa controversa;
- ▶ ed infatti nel caso oggetto della risposta ad interpello non è chiaro se le riserve formulate dall'appaltatore non costituissero in realtà la pretesa di maggiori corrispettivi imponibili agli effetti dell'IVA, mentre nella sentenza della Corte di Cassazione non è chiaro se i crediti reciprocamente rinunciati non avessero ad oggetto corrispettivi di prestazioni imponibili agli effetti dell'IVA.

# Risposta 212/2021

- ▶ Il caso oggetto della risposta riguardava un'ATI appaltatrice di un'opera pubblica che avendo formulato nei confronti dell'ente locale appaltante alcune riserve e la richiesta di risarcimento dei danni derivanti dalla perdita di *chance* per effetto di ritardi imputabili all'appaltante, aveva poi concluso una transazione con cui le era stata riconosciuta una somma omnicomprensiva al fine di «*giungere alla bonaria composizione in merito a tutte le controversie e contestazioni che hanno caratterizzato le vicende dell'appalto ... in modo da chiudere definitivamente ogni reciproca pretesa e il contenzioso pendente*»;
- ▶ «*rinuncia da parte dell'appaltatrice alle riserve e alle domande di cui all'atto di citazione ... nonché a tutte le altre riserve presentate ... la Stazione appaltante si impegna a sua volta ... a rinunciare al predetto giudizio, abbandonando lo stesso, e a riconoscere all'appaltatrice un importo forfetario e omnicomprensivo ... calcolato anche tenendo conto del ritardo cumulato nell'esecuzione dei lavori*»;

# Risposta 212/2021 segue

- ▶ *«la circostanza che la somma in esame venga erogata a fronte della rinuncia da parte dell'ATI all'esercizio di ogni ulteriore pretesa nei confronti della Regione ... in relazione al contenzioso in corso, consente di qualificare la stessa come il corrispettivo previsto per l'assunzione di un'obbligazione rilevante agli effetti dell'IVA ...»*
  
- ▶ *ed infatti l'AdE ritiene che «l'esplicita rinuncia da parte dell'ATI appaltatrice alle riserve e alle domande di cui all'atto di citazione nonché la rinuncia a tutte le altre riserve presentate dalla stessa configuri un'obbligazione che soddisfa il presupposto impositivo di imposta»;*

# Risposta 356/2021

- ▶ Il caso oggetto di tale risposta riguardava una società che, dopo aver ricevuto la richiesta di fornitura di due sistemi satellitari, si era vista sospendere tale fornitura dalla società committente ed aveva poi concluso una transazione con cui non solo il precedente contratto di fornitura era stato sostituito da un nuovo contratto, ma gli era stata riconosciuta una somma *«a copertura dei costi sostenuti e delle attività svolte dall'istante in base ai medesimi contratti fino a che non è intervenuta la sospensione degli stessi»*;
- ▶ le parti non avevano instaurato alcun contenzioso giudiziale e la transazione stabiliva che *«le parti con la presente risolvono ogni e qualsiasi reclamo reciproco che le stesse possano avere in connessione con i Contratti, la loro esecuzione e sospensione, con reciproca rinuncia di qualsivoglia richiesta e reclamo ai sensi dei contratti - soggetta al pagamento»* di una somma *«per le attività eseguite e i costi sostenuti da ALFA ai sensi dei Contratti prima della data della loro sospensione»*, senza alcuna clausola che negasse la fondatezza della pretesa avanzata;

# Risposta 356/2021 segue

- ▶ secondo l'istante somma era *«diretta a remunerare a saldo l'attività svolta ... fino al momento in cui è intervenuta la sospensione unilaterale da parte della società committente»* e costituiva quindi un corrispettivo per una prestazione di servizi imponibile in Italia;
- ▶ secondo l'AdE *«dalla disamina della predetta pattuizione negoziale emerge che la somma ... è corrisposta a fronte dell'impegno assunto ... di rinunciare all'esercizio di qualsiasi richiesta e/o pretesa nei confronti della società committente a seguito della risoluzione dei contratti di fornitura»* e tale *«circostanza consente, quindi, di qualificare la somma dovuta ... come il corrispettivo previsto per l'assunzione di un obbligo di non fare/permettere»*;
- ▶ in questo caso quindi l'AdE sembra disconoscere il titolo a cui le parti dichiarano di pagare quanto previsto nella transazione.

# Risposta 401/2021

- ▶ Il caso riguardava un consorzio appaltatore di opere pubbliche che, avendo formulato nei confronti dell'ente appaltante riserve per maggiori corrispettivi e per risarcimento danni aveva concluso una transazione con cui le era stata riconosciuta una somma «a tacitazione di tutte le riserve» e «a saldo, stralcio e tacitazione di ogni e qualsiasi pretesa, ragione e/o diritto comunque connessi od occasionati in dipendenza del contratto di appalto»; *«con la puntuale esecuzione della presente transazione, le parti dichiarano di non aver più nulla a pretendere l'uno verso l'altro a qualsivoglia titolo o ragione, per atti, fatti e rapporti, comunque connessi e/o collegati, anche indirettamente al contratto di appalto ... per tutto quanto concerne le riserve iscritte fino al SAL n.»*;
- ▶ *«all'esito del buon fine del suddetto pagamento ... il Consorzio rinuncia al decreto ingiuntivo ... le parti, entrambe, si impegnano a chiedere che venga dichiarata cessata la materia del contendere relativamente al giudizio di opposizione avverso il citato Decreto Ingiuntivo»*;

# Risposta 401/2021 segue

- ▶ anche in questo non risultava alcuna clausola che escludeva l'ammissione della fondatezza della pretesa transatta ed anzi il pagamento della somma risultava diretto proprio a soddisfare tale pretesa;
- ▶ l'AdE *«ritiene integrato il requisito oggettivo per l'applicazione dell'IVA sussistendo il sinallagma tra la assunzione di un obbligo di non fare (che si sostanzia nella rinuncia alle liti) da parte del soggetto beneficiario delle predette somme e l'erogazione di una somma di denaro»*;
- ▶ l'AdE, pur affermando che il pagamento costituirebbe il corrispettivo dell'obbligazione assunta con la transazione, ritiene tuttavia applicabile l'aliquota del 10 per cento prevista *«per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies»* della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972.

# Sentenza Cass. 23515/2020

- ▶ Il caso affrontato dalla Cassazione riguarda un'impresa che avendo cessato la locazione un immobile commerciale aveva rinunciato alla indennità di avviamento in contropartita della *«rinuncia della locatrice a ottenere opere di ripristino»* e del *«pagamento della «somma di Euro 110.000,00 a titolo risarcitorio omnicomprensivo»*;
- ▶ *«il giudice d'appello ha ritenuto che la somma corrisposta alla conduttrice sia stata volta - anche - a ristorarla della perdita dell'indennità di avviamento; al punto che, ai fini dell'iva, ha ravvisato direttamente nell'indennità per la perdita d'avviamento il corrispettivo di una prestazione di servizi»*;
- ▶ *«ma, di per sé, quest'indennità non fronteggia alcuna prestazione di servizi, proprio perché è un'indennità, chiamata a ristorare una perdita, correlata alla cessazione del contratto di locazione ... sicché è proprio la ricostruzione della volontà espressa in sentenza a escludere l'imponibilità ai fini dell'iva»*.

# LA DISCIPLINA DELLA TRANSAZIONE NELLA GIURISPRUDENZA CIVILE DI LEGITTIMITÀ

**AVV. ANDREA CURZIO**  
ESCALAR E ASSOCIATI

# La definizione normativa e la funzione della transazione

- ▶ L'art. 1965 c.c. stabilisce che «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» (art. 1965 c.c., primo comma).
- ▶ La sua funzione è dunque quella di impedire l'insorgere di una lite o comporre una lite già insorta.

# Gli elementi essenziali della transazione

## A) Sussistenza di una «*res dubia*» o «*res litigiosa*»

### 1) Presupposto della transazione

tra «gli elementi essenziali del negozio» vi è «la res dubia (o res litigiosa), vale a dire la materia oggetto delle contrastanti pretese giuridiche delle parti... la quale genera o può generare lite tra le parti» (Cass. 1° aprile 2019, n. 9006; Cass. 4 maggio 2016, n. 8917; nello stesso senso: Cass. 27 marzo 2019, n. 8581; Cass. 31 gennaio 2019, n. 2784)

«non ogni accordo che valga a comporre un conflitto giuridico fra le parti costituisce transazione, ma solo quello che ha ad oggetto una ‘res dubia’ nel senso che cade su un rapporto che, almeno nell’opinione delle parti, presenta carattere di incertezza» (Cass. 6 maggio 2003, n. 6861; nello stesso senso: Cass. 25 ottobre 2013, n. 24169; Cass. 3 settembre 2013, n. 20160; Cass. 9 agosto 2013, n.19136; Cass. 28 febbraio 2013, n. 5052; Cass. 7 febbraio 2013, n. 2952; Cass. 3 gennaio 2011, n. 72; Cass. 1° aprile 2010, n. 7999; Cass. 19 ottobre 2006, n. 22480; Cass. 7 settembre 2005, n.17817; Cass. 15 maggio 2001, n. 6662; Cass. 22 febbraio 2000, n.1980; Cass. 6 ottobre 1999, n. 11117; Cass. 18 novembre 1997, n.11471; Cass. 19 gennaio 1994, n. 434).

# Gli elementi essenziali della transazione

## 2) Definizione e carattere soggettivo della *res dubia*

«per *res dubia* si intende l'incertezza, almeno nell'opinione delle parti, circa il rapporto giuridico intercorrente tra le stesse e le rispettive contrapposte pretese» (Cass. 1° aprile 2019, n. 9006).

«è pacifico che il presupposto della *res dubia* che caratterizza la transazione è integrato non dalla incertezza obiettiva circa lo stato di fatto o di diritto, ma dalla sussistenza di discordanti valutazioni in ordine alle correlative situazioni giudiziali ed ai rispettivi diritti ed obblighi delle parti» (Cass. 17 ottobre 2019, n. 26528; nello stesso senso: Cass. 6 aprile 2006, n. 8101; Cass. 24 gennaio 2006, n. 1287; Cass. 6 ottobre 1999, n. 11117; Cass. 13 maggio 1996, n. 4448; Cass. 22 settembre 1986, n. 5702).

# Gli elementi essenziali della transazione

## 3) Natura anche potenziale della *res dubia*

«per la validità della transazione è necessaria la sussistenza della res litigiosa, ma a tal fine non occorre che le rispettive tesi delle parti abbiano assunto la determinatezza propria della pretesa, essendo sufficiente l'esistenza di un dissenso potenziale, anche se ancora da definire nei più precisi termini di una lite e non esteriorizzata in una rigorosa formulazione» (Cass. 4 maggio 2016, n. 8917; Cass. 10 aprile 2006, n. 8301; Cass. 16 luglio 2003, n. 11142; Cass. 11 marzo 1983, n. 1846; nello stesso senso: Cass. 20 aprile 2020, n.7963; Cass. 31 gennaio 2019, n. 2784; Cass. 30 aprile 2015, n. 8808; Cass. 3 aprile 2003, n. 5139; Cass. 22 settembre 1986, n. 5702).

«la transazione... può essere diretta ad una regolamentazione degli interessi anche in relazione ad un 'pericolo di lite'»

(Cass. 1° aprile 2019, n. 9006)

# Gli elementi essenziali della transazione

## B) Reciproche concessioni («*aliquid datum, aliquid retentum*»)

### 1) Elemento essenziale della transazione

«Affinché un negozio possa essere considerato transattivo è necessario che... nell'intenzione di provocare la cessazione della situazione di contrasto e di dubbio, tra loro intervenuta (nella prospettiva di prevenire una possibile controversia tra le stesse), i contraenti si facciano delle concessioni reciproche nel senso che l'uno sacrifichi qualcuna delle sue pretese in favore dell'altro» (Cass. 3 settembre 2013, n. 20160; Cass. 3 gennaio 2011, n. 72; nello stesso senso: Cass. 25 ottobre 2013, n. 24169; Cass. 3 settembre 2013, n. 20160; Cass. 9 agosto 2013, n.19136; Cass. 28 febbraio 2013, n. 5052; Cass. 7 febbraio 2013, n. 2952; Cass. 3 gennaio 2011, n. 72; Cass. 1° aprile 2010, n. 7999; Cass. 19 ottobre 2006, n. 22480; Cass. 7 settembre 2005, n.17817; Cass. 15 maggio 2001, n. 6662; Cass. 22 febbraio 2000, n.1980; Cass. 6 ottobre 1999, n. 11117; Cass. 18 novembre 1997, n.11471; Cass. 19 gennaio 1994, n. 434; Cass. 22 settembre 1986, n. 5702).

«E' invalida la transazione contenente il pieno riconoscimento della pretesa di una parte a fronte di una totale rinuncia da parte dell'altra» (Cass. 25 ottobre 2013, n. 24169)

# Gli elementi essenziali della transazione

## 2) Possono riguardare lite future o danni non ancora manifestatosi

*«in tema di transazione, le reciproche concessioni alle quali fa riferimento l'art. 1965 c.c., comma 1, possono riguardare anche liti future non ancora instaurate ed eventuali danni non ancora manifestatisi, purché questi ultimi siano ragionevolmente prevedibili» (Cass. 17 ottobre 2019, n. 26528; Cass. 10 giugno 2005, n. 12320; Cass. 17 gennaio 2003, n. 615)*

## 3) Possono essere di contenuto vario

*«Il contenuto delle reciproche concessioni può essere **più vario** e consistere anche nella rinuncia ad un diritto, cui corrisponda l'assunzione di un obbligo nei confronti di un terzo» (Cass. 6 maggio 2003, n. 6861; nello stesso senso: Cass. sez. II 30 aprile 2015, n. 8808)*

*«reciproche concessioni, che possono consistere anche in una **bilaterale e congrua riduzione delle opposte pretese**, in modo da realizzare un regolamento di interessi sulla base di un 'quid medium' tra le prospettazioni iniziali» (Cass. 3 settembre 2013, n. 20160; Cass. 1° aprile 2010, n. 7999; Cass. 6 ottobre 1999, n. 11117; Cass. 8 luglio 1994, n. 6444)*

# Gli elementi essenziali della transazione

## 4) Valutazione reciprocità concessioni

«le ‘reciproche concessioni’ cui si riferisce il 1 comma dell'art. 1965 cod. civ. devono essere intese in correlazione con le reciproche pretese e contestazioni, e non già in relazione ai diritti effettivamente a ciascuna delle parti spettanti secondo la considerazione obiettiva della legge». (Cass. 4 settembre 1990, n. 9114; nello stesso senso: Cass. 15 maggio 2003, n. 7548; Cass. 11 giugno 2003, n.9348; Cass. 30 aprile 2015, n. 8808)

«la valutazione relativa alle concessioni reciproche è legata al parametro della pretesa e della contestazione, da riferire al momento della stipulazione dell'accordo». (Cass. 6 maggio 2003, n. 6861; nello stesso senso: Cass. 3 settembre 2013, n. 20160)

# Gli elementi essenziali della transazione

## 5) Irrilevanza dello squilibrio economico delle concessioni

E' irrilevante «l'eventuale squilibrio tra il datum ed il retentum dovendosi, a tal fine, ricordare che l'art. 1970 c.c., esclude che la transazione possa essere rescissa per causa di lesione in quanto la considerazione dei reciproci sacrifici e vantaggi derivanti dal contratto ha carattere soggettivo, essendo rimessa all'autonomia negoziale delle parti». (Cass. 1° aprile 2019, n. 9006; Cass. 22 aprile 1999, n. 3984; Cass. 1987 n. 1209; Cass. 20 maggio 1965 n. 1591; nello stesso senso: Cass. 3 settembre 2013, n. 20160; Cass. 3 aprile 2003, n. 5139; Cass. 4 settembre 1990, n.9114)

Art. 1970 c.c. «*la transazione non può essere impugnata per causa di lesione*»

# Gli elementi essenziali della transazione

## 6) Irrilevanza del merito delle tesi contrapposte delle parti

*«Non rileva né il grado di incertezza, nel quale abbiano versato le parti, né tanto meno il fatto che 'ex post' risulti l'infondatezza di una delle tesi contrapposte, sicché, intervenuta la transazione, l'indagine sulla situazione giuridica preesistente rimane preclusa, salvo che non si faccia valere l'invalidità della transazione» (Cass. 6 maggio 2003, n. 6861; Cass. sez. III 22 settembre 1986, n. 5702)*

*Art. 1971 c.c. «Se una delle parti era consapevole della temerarietà della sua pretesa, l'altro può chiedere l'annullamento della transazione»*

# Differente funzionamento del negozio di accertamento

«la prevenzione della lite, o il suo superamento e non quindi un astratto accertamento del contenuto esatto ed effettivo della res dubia - costituiscono quel che è causa/scopo funzionale che muove le parti a transigere» (Cass. 17 ottobre 2019, n. 26528; Cass. 3 gennaio 2019, n. 2784).

«il negozio di accertamento ha la funzione di fissare il contenuto di un rapporto giuridico preesistente con effetto preclusivo di ogni ulteriori contestazione al riguardo; esso non costituisce fonte autonoma degli effetti giuridici da esso previsti, ma rende definitive ed immutabili situazioni effettuali già in stato di obiettiva incertezza, vincolando le parti ad attribuire al rapporto precedente gli effetti che risultano dall'accertamento, e precludendo loro ogni pretesa, ragione od azione in contrasto con esso» (Cass. 20 aprile 2020, n.7963; nello stesso senso: Cass. 22 gennaio 2019, n.1636; Cass. 30 marzo 2009, n. 7640).

# Differente funzionamento del negozio di accertamento

## Assenza di valore confessorio delle reciproche concessioni

*«le concessioni e le rinunzie fatte dalle parti a scopo transattivo (ed a maggior ragione con la transazione)... non hanno... come proprio presupposto l'ammissione totale o parziale della pretesa avversaria» e «non comportano neppure implicito riconoscimento della validità di una o di entrambe le contrapposte tesi delle parti; ma, al contrario sono rivolte a modificare la disciplina di un rapporto preesistente mediante reciproche concessioni tra di esse in modo che ciascuna subisca un sacrificio» (Cass. 4 marzo 2020, n. 5992; Cass. 19 maggio 2014, n.10955; Cass. 4 novembre 2011, n. 22908; Cass. 24 febbraio 2011, n. 4470; Cass. 14 luglio 2008, n. 19321; Cass. 8 maggio 2008, n. 11484; Cass. 6 marzo 2008, n. 6034; Cass. 18 maggio 2007, n. 11649; Cass. 6 agosto 1999, n. 8477; Cass 2 luglio 1997, n. 5948).*

# Differente funzionamento del negozio di accertamento

*«le dichiarazioni rese da una parte all'altra in sede transattiva ed il riconoscimento di fatti a sè sfavorevoli e favorevoli all'altra parte non hanno natura confessoria, per mancanza di "animus confitendi", ove costituiscano l'oggetto di una delle reciproche concessioni di un contratto di transazione, poiché non integrano una dichiarazione di scienza che sia fine a se stessa, ma s'inseriscono nel contenuto del contratto transattivo e sono strumentali rispetto al raggiungimento dello scopo di questo»*  
(Cass. 18 maggio 2007, n.11649; Cass. 13 ottobre 2005, n. 19883)

# Le due tipologie di transazione

## Criterio distintivo

«La giurisprudenza distingue, con riferimento alla efficacia dell'atto sul rapporto preesistente, tra la transazione semplice e la transazione novativa» (Cass. 5 luglio 2019, n. 18219; Cass. 27 giugno 2018, n. 16905)

# Le due tipologie di transazione

## A) La transazione semplice o conservativa

«*nel caso della transazione semplice o conservativa... le parti si limitano a regolare il preesistente rapporto mediante reciproche concessioni senza crearne uno nuovo*» (Cass. 13 maggio 2010, n.11632).

ma apportando «modifiche alle obbligazioni preesistenti senza elidere il collegamento con il precedente contratto, il quale si pone come causa dell'accordo transattivo che, di regola, non è volto a trasformare il rapporto controverso» (Cass. 9 novembre 2021, n.32655; Cass. 2 marzo 2020, n. 5674; Cass. 12 febbraio 2020, n. 3379; Cass. 31 luglio 2019, n. 20666; Cass. 5 luglio 2019, n. 18219; Cass. 27 giugno 2018, n. 16905; Cass. 8 giugno 2016, n.11692; Cass. 22 giugno 2015, n. 12876; Cass. 14 luglio 2011, n. 15444).

“*con la transazione ... non novativa, le parti non eliminano il precedente rapporto e la relativa fonte negoziale, che permangono nei sensi e con le modifiche di cui alla transazione*” (Cass. 31 luglio 2019, n. 20666)

# Le due tipologie di transazione

## B) La transazione novativa

*«deve essere qualificata novativa la transazione che determina la estinzione del precedente rapporto e ad esso si sostituisce integralmente, di modo che si verifichi una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello dell'accordo transattivo, cioè sorga dall'atto una obbligazione oggettivamente diversa dalla precedente» (Cass. 22 giugno 2015, n. 12876; Cass 14 giugno 2006, n. 13717; nello stesso senso: Cass. 24 gennaio 2007, n. 1506; Cass. 23 febbraio 2006, n. 4008).*

*«perché si abbia transazione novativa», pertanto, "è necessario che l'accordo raggiunto dalle parti disciplini per intero il nuovo rapporto negoziale, ricorrendo altrimenti, per quanto non regolamentato dal più recente accordo una transazione conservativa del pregresso rapporto» (Cass. 6 ottobre 2020, n. 21371).*

# Le due tipologie di transazione

Essa è quindi un «*contratto che è nel contempo estintivo e costitutivo di obbligazioni*» (Cass. 23 settembre 2021, n. 25805; Cass. 29 dicembre 2020, n. 29791; Cass. 6 ottobre 2020, n. 21371).

I cui elementi essenziali» sono «*oltre ai soggetti e alla causa, l'animus novandi, consistente nella inequivoca, comune intenzione di entrambe le parti di estinguere l'originaria obbligazione, sostituendola con una nuova, e l'aliquid novi, inteso come mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione o del titolo del rapporto*» (Cass. 23 settembre 2021, n. 25805; Cass. 6 ottobre 2020, n. 21371).

# I due effetti della transazione

## A) Effetto c.d. «preclusivo»

La transazione comporta «la preclusione dell'accertamento di diritti ed obblighi derivanti dal rapporto preesistente, nella misura in cui gli stessi abbiano costituito oggetto di modificazione nell'ambito del nuovo regolamento d'interessi concordato tra le parti, in tal senso dovendosi intendere l'effetto delle reciproche concessioni da queste ultime convenute in vista del definitivo superamento della res litigiosa» (Cass. 21 giugno 2021, n.17636).

Anche «in presenza di una transazione conservativa» non è «consentito alle parti di far valere le reciproche pretese nascenti dal rapporto preesistente» (Cass. 21 giugno 2021, n.17636).

# I due effetti della transazione

## B) Effetto processuale: cessazione della materia del contendere

«la cessazione della materia del contendere per intervenuta transazione - non costituendo oggetto di eccezione in senso proprio - è rilevabile di ufficio dal giudice e non è soggetta alle preclusioni previste per detto tipo di eccezioni e, d'altra parte» e «non è subordinata alla specifica e tempestiva allegazione della parte ed è ammissibile anche in appello, dovendosi ritenere sufficiente che i fatti risultino documentati ex actis» (Cass. 27 settembre 2021, n. 26118; Cass. 3 maggio 2017, n.10728).

«la sopravvenuta transazione novativa tra le parti non rientra nel novero delle menzionate eccezioni, in quanto introduce una questione processuale idonea a chiudere la lite dichiarando la cessazione della materia del contendere sulla base di un fatto che non attiene al merito della controversia, e dunque non soggiace alle regole ed alle preclusioni che governano nei vari gradi di giudizio l'allegazione delle circostanze che ad esso si riferiscono» (Cass. 24 ottobre 2012, n. 18195).

# ESAME DEGLI ORIENTAMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL REGIME IVA DELLE TRANSAZIONI

**AVV. GABRIELE ESCALAR**

ESCALAR E ASSOCIATI

*Università Luiss Guido Carli*

## La qualificazione civilistica delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Per individuare il regime fiscale delle transazioni analizzate dall'Agenzia delle Entrate occorre a questo punto stabilire quale sia la loro natura giuridica sulla base dei criteri individuati dalla Cassazione civile.
- ▶ Ebbene, tali transazioni sono sicuramente configurabili come di natura dichiarativa in quanto mediante le concessioni reciproche le parti non hanno instaurato un nuovo rapporto giuridico con diverso titolo od oggetto con la conseguente estinzione integrale di quello originario, ma si sono limitate a modificare tale rapporto giuridico.

## La qualificazione civilistica delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Come si è visto, le pretese litigiose originarie definite con tali transazioni avevano tutte ad oggetto la richiesta di somme di denaro a titolo di maggiori corrispettivi ovvero di indennità per il risarcimento di danni.
  
- ▶ Inoltre, le parti hanno pattuito il riconoscimento di somme di denaro a saldo, stralcio e tacitazione delle pretese litigiose originarie con rinuncia ad ogni ulteriore pretesa (rimborso di *“spese di ripristino per inadempienza contrattuale ... con rinuncia ad ogni altra pretesa”*, *“a saldo e stralcio di ogni e qualsiasi pretesa”*; *“a totale saldo, stralcio e definizione delle predette ragioni di controversia”*; *“a saldo, stralcio e tacitazione di ogni e qualsiasi pretesa”*) ovvero a fronte dell'integrale rinuncia a tali pretese (rinuncia da parte dell'ATI<sup>49</sup> appaltatrice alle riserve e alle domande di cui all'atto di citazione).

## La qualificazione civilistica delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Senonché, come si è visto, secondo la Cassazione civile la natura dichiarativa delle transazioni comporta che il riconoscimento delle somme pattuite continua a trovare causa nell'originario rapporto giuridico, così come modificato per effetto delle concessioni reciproche convenute fra le parti in relazione alle pretese litigiose.
- ▶ Pertanto tali somme non possono che mutuare la loro qualificazione giuridica dalla qualificazione giuridica delle pretese litigiose che sono volte a tacitare e che quindi ne costituiscono la causa.

## La qualificazione civilistica delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Né può obbiectarsi che poiché con le transazioni le parti non ammettono la fondatezza delle pretese litigiose originarie, non avendo tale negozio funzione di accertamento, tali somme non possono trovare causa nelle pretese medesime.
- ▶ Ed infatti, come pure si è visto, secondo la Cassazione civile le parti con le concessioni reciproche fra di loro convenute in relazione alle pretese litigiose modificano il rapporto giuridico originario, creando un nuovo regolamento di interessi.
- ▶ Pertanto la transazione costituisce lo strumento per tacitare pretese litigiose altrui senza ammetterne la fondatezza per il fatto che tale tacitazione ha come scopo esclusivo quello di definire la controversia.

## La qualificazione civilistica delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ La necessità di mutuare la qualificazione giuridica delle somme riconosciute sulla base di transazioni dichiarative dalle pretese litigiose comporta che tali somme devono intendersi riconosciute allo stesso titolo a cui tali pretese erano state avanzate.
- ▶ Di conseguenza, è giocoforza escludere che il riconoscimento di tali somme possa essere qualificabile come il corrispettivo di una prestazione di non fare consistente nella rinuncia alla lite per il semplice fatto che le pretese litigiose sono tacitate fino a concorrenza di tale importo e rinunciate solo per l'eccedenza.

## La qualificazione civilistica delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Naturalmente, diverse conclusioni devono invece ritenersi valide per le transazioni che assumano natura novativa in quanto siano ad esempio concluse per definire pretese litigiose di natura non pecuniaria, dietro pagamento di somme di denaro con una modifica del relativo oggetto o titolo.
- ▶ Ed infatti, in tal caso, la rinuncia a tali pretese dietro pagamento di somme potrebbe dar luogo all'assunzione di un obbligo di non fare o di *patti*, qualora comporti l'assunzione dell'obbligo di non esercitare propri diritti ovvero di accettare una limitazione temporanea al loro esercizio.

## La qualificazione civilistica delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ In particolare, nel caso in cui un contribuente abbia lamentato la violazione di un obbligo a contrarre o l'occupazione di un suo immobile, se rinunciasse a tali pretese dietro il pagamento di somme, potrebbe assumere dietro corrispettivo, nel primo caso, un obbligo di non fare, mentre, nel secondo caso, un obbligo di *pati*.
- ▶ Pertanto, potrebbero comportare l'assunzione degli obblighi così individuati le transazioni con cui siano definite dietro il pagamento di somme pretese litigiose di natura non pecuniaria, allorché comportino la rinuncia all'esercizio di propri diritti ovvero l'accettazione di limitazioni temporanee al loro esercizio.

# Il regime iva delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ L'aver stabilito che le somme pagate sulla base di transazioni dichiarative a tacitazione di pretese litigiose pecuniarie non sono civilisticamente configurabili come corrispettivo per la rinuncia alla lite consente anche di escludere che le somme riconosciute sulla base delle transazioni analizzate dall'Agenzia delle Entrate siano qualificabili come il corrispettivo di prestazione di servizi soggette ad IVA.
- ▶ È bensì vero secondo la Corte di Giustizia *“per quanto concerne ... il ruolo delle clausole contrattuali nell'ambito della qualificazione di un'operazione come imponibile ... la valutazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA”* e che *“la nozione di prestazione di servizi ha ... un carattere obiettivo e si applica indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi”*.

# Il regime iva delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Tuttavia va considerato che il Supremo giudice unionale ha stabilito che agli effetti dell'individuazione delle operazioni imponibili devono essere prese a riferimento le clausole contrattuali, ogniqualvolta non sottendano costruzioni di puro artificio.
- ▶ Ed infatti, *“dato che la situazione contrattuale riflette, di norma, l'effettività economica e commerciale delle operazioni, ed allo scopo di rispettare le esigenze di certezza del diritto, le clausole contrattuali rilevanti costituiscono un elemento da prendere in considerazione quando occorre identificare il prestatore e il destinatario nell'ambito di un'operazione di ‘prestazione di servizi’”*.

## Il regime iva delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Tale principio è derogato soltanto nel caso in cui *“tali clausole contrattuali costituiscono una costruzione meramente artificiosa, non corrispondente all’effettività economica e commerciale delle operazioni”*.
- ▶ Senonché le clausole delle transazioni oggetto delle risposte dell'AdE riflettono la realtà economica sottostante per il fatto che, nel caso in cui una parte abbia avanzato nei confronti dell'altra pretese litigiose aventi ad oggetto la richiesta di somme di denaro a titolo di corrispettivo o di risarcimento danni, è più aderente alla sostanza economica configurare le somme di denaro riconosciute come tacitazione delle predette pretese litigiose, piuttosto che come corrispettivo per l'assunzione di un obbligo di rinuncia alla lite.
- ▶ Del resto, la stessa AdE nelle predette risposte non ha eccepito che le transazioni così individuate non riflettevano la realtà economica sottostante.

## Il regime iva delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Ma v'è di più. Anche prescindendo dalla loro qualificazione civilistica, le somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE non possono ritenersi configurabili agli effetti IVA come corrispettivi per l'assunzione di un obbligo di non fare consistente nella rinuncia alla lite.
- ▶ È orientamento della CGE che le prestazioni di servizi devono intendersi effettuate a titolo oneroso, qualora *“il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il corrispettivo effettivo di un servizio individuabile prestato al destinatario”* in quanto *“sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto”*.
- ▶ Senonché le somme riconosciute sulla base delle transazioni analizzate dall'Agenzia delle Entrate non possono che porsi in nesso diretto con le prestazioni di servizi rese sulla base di tale rapporto ovvero con la violazione delle obbligazioni che ne derivano, non avendo le parti inteso instaurare un nuovo rapporto giuridico.

# Il regime iva delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Comunque, le somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE, quand'anche presentassero un nesso diretto con l'assunzione di un obbligo di non fare consistente nella rinuncia alla lite, non potrebbero essere ritenute configurabili come corrispettivi di prestazioni di servizi assoggettabili ad IVA.
- ▶ Ed infatti, secondo la CGE, perché si configuri una prestazione di servizi imponibile, essendo tale imposta un'imposta generale sui consumi, è necessario che sia attribuito ad un soggetto identificabile un beneficio consumabile.
- ▶ Senonché la rinuncia ad una lite avente ad oggetto una pretesa litigiosa di natura pecuniaria non comporta l'attribuzione di un beneficio consumabile per il fatto non solo la cessione di denaro, ma anche il venir meno dell'obbligo di cedere denaro non implica l'attribuzione di un'utilità materiale.

# Il regime iva delle somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Naturalmente diverse conclusioni potrebbero risultare valide nel caso in cui le transazioni siano concluse per definire, dietro pagamento di somme, pretese di natura non pecuniaria.
- ▶ In tal caso, la rinuncia a tali pretese, allorché comporti l'assunzione dell'obbligo di non esercitare propri diritti ovvero l'accettazione di una limitazione temporanea al loro esercizio, potrebbe dar luogo all'attribuzione di un beneficio consumabile in quanto consentirebbe alla controparte di fruire delle utilità materiali derivanti dal mancato esercizio di tali diritti.

## Il diverso regime IVA delle somme riconosciute a titolo di corrispettivo o di risarcimento sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Stabilito che le somme pagate sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE, non sono qualificabili come corrispettivi di prestazioni di servizi imponibili consistenti nell'assunzione di obblighi di non fare, rimane da stabilire quale sia il loro regime agli effetti dell'IVA.
- ▶ Ebbene attenendosi alla definizione di onerosità elaborata dalla CGE, tali somme sono soggette ad IVA se sono configurabili come il corrispettivo di operazioni imponibili rese sulla base del rapporto giuridico originario in quanto si pongono in nesso diretto con tali operazioni e non sono invece soggette a tale imposta se sono invece configurabili come indennità per il risarcimento danni.

## Il diverso regime IVA delle somme riconosciute a titolo di corrispettivo o di risarcimento sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Peraltro la CGE ha ritenuto che, per stabilire se una somma sia configurabile come il corrispettivo di un'operazione imponibile ovvero un'indennità per risarcimento danni, non assuma rilievo decisivo la sua qualificazione giuridico formale, ma sia necessario stabilire se la predetta somma corrisponda al corrispettivo pattuito fra le parti sulla base del rapporto originario e la controprestazione sia stata già resa o messa a disposizione del destinatario.
- ▶ Pertanto il giudice unionale ha concluso che sono qualificabili come corrispettivi gli indennizzi spettanti ad una compagnia aerea per il mancato utilizzo del biglietto, ad una compagnia telefonica per il periodo di risoluzione anticipata del contratto di abbonamento telefonico e alla società concedente per la risoluzione anticipata del contratto di locazione finanziaria.

## Il diverso regime IVA delle somme riconosciute a titolo di corrispettivo o di risarcimento sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ Le somme pagate sulla base di transazioni a tacitazione di pretese litigiose di natura pecuniaria aventi ad oggetto il riconoscimento di maggiori corrispettivi, quali i corrispettivi per prestazioni aggiuntive o revisione prezzi, sono configurabili come corrispettivi imponibili e sono quindi soggette ad IVA.
- ▶ Per contro le somme corrisposte a parziale soddisfazione di pretese consistenti nel risarcimento di danni, quali i danni subiti per ritardi del committente, per il malfunzionamento di impianti noleggiati o per l'utilizzo degli immobili locati, non sono configurabili come tali e non sono quindi soggette ad IVA.

## Il diverso regime IVA delle somme riconosciute a titolo di corrispettivo o di risarcimento sulla base delle transazioni analizzate dall'AdE

- ▶ specularmente, non sembrano configurabili come corrispettivi soggetti ad IVA le somme pagate sulla base di transazioni a tacitazione di pretese litigiose avanzate dai cessionari o committenti per la riduzione di corrispettivi o per il riconoscimento di indennizzi, essendo tali pretese qualificabili, a seconda dei casi, come rettifiche di prezzo o come risarcimento di danni.
- ▶ Pertanto possiamo concludere che le somme riconosciute sulla base di transazioni sono imponibili agli effetti dell'IVA soltanto se, avuto riguardo alle relative clausole, siano riconosciute a tacitazione di pretese imponibili agli effetti dell'IVA

# **IL REGIME AGLI EFFETTI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI DELLE TRANSAZIONI**

**AVV. STEFANO SELBMANN**  
ESCALAR E ASSOCIATI

# Introduzione

- ▶ L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che le somme pagate sulla base di transazioni concluse per definire o prevenire liti relative a pretese di natura pecuniaria sarebbero assoggettabili ad IVA quali corrispettivi per l'assunzione di obblighi di fare non fare o permettere consistenti nell'impegno a rinunciare alla lite in corso o a rinunciare a pretese relative al rapporto giuridico oggetto di transazione.
- ▶ Ove tali conclusioni dovessero essere traslate nell'ambito delle imposte sui redditi potrebbe sostenersi che le somme pagate in base a transazioni siano assoggettabili ad imposta quali redditi diversi ai sensi del comma 1, lett. l), dell'art. 67 TUIR.
- ▶ Ai sensi di tale disposizione *“sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: ... l) i redditi derivanti ... dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere”*.

## Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni dichiarative a soddisfazione delle pretese litigiose e le indennità conseguite per la perdita di redditi

- ▶ Come si è visto, in caso di transazione dichiarativa le parti per il tramite delle concessioni reciproche non instaurano un nuovo rapporto giuridico con diverso oggetto o diverso titolo in sostituzione di quello originario, ma apportano modifiche alle preesistenti obbligazioni.
- ▶ Pertanto, anche agli effetti delle imposte sui redditi, la qualificazione delle somme riconosciute sulla base di transazioni dichiarative dovrebbe essere desunta dalla qualificazione delle pretese litigiose da cui trovano causa.
- ▶ Tuttavia per la qualificazione, in materia di imposte sui redditi, delle somme riconosciute sulla base delle transazioni dovrà farsi riferimento oltre che alle disposizioni delle singole categorie, anche alla disposizione di carattere speciale dettata dal comma 2 dell'art. 6 del TUIR per i proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi.

## Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni dichiarative a soddisfazione delle pretese litigiose e le indennità conseguite per la perdita di redditi

- ▶ In particolare, tale disposizione, laddove stabilisce che “*i proventi conseguiti in sostituzione di redditi ... costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti*”, impone di inquadrare il provento sostitutivo nella medesima categoria del provento che va a sostituire.
- ▶ Inoltre, essa laddove stabilisce che “*le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi ... costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti*”, detta la medesima previsione anche per le indennità conseguite a titolo di risarcimento, escludendo al tempo stesso che assumano natura reddituale le indennità corrisposte per il risarcimento del c.d. danno emergente, e cioè di una perdita patrimoniale o di diversa natura (tra le altre, Cass. 9180/2016; Cass. 25622/2021).

## Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni dichiarative a soddisfazione delle pretese litigiose e le indennità conseguite per la perdita di redditi

- ▶ Naturalmente le somme riconosciute sulla base di transazioni dichiarative, nel caso in cui siano riconducibili in una delle categorie previste dal TUIR in forza delle disposizioni che le disciplinano ovvero del comma 2 dell'art. 6 del TUIR, non possono risultare imponibili nella categoria dei redditi diversi come proventi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.
- ▶ Come emerge dal disposto della lett. l) dell'art. 67) del TUIR, la predetta categoria ha natura chiaramente residuale ed include soltanto quei redditi che non siano già riconducibili in altre categorie.
- ▶ In definitiva in caso di transazioni concluse per definire liti relative a pretese litigiose di natura pecuniaria aventi ad oggetto il pagamento di maggiori corrispettivi ovvero di indennità per risarcimento di danni laddove le parti si accordino per un versamento di un importo inferiore rispetto a quello originariamente preteso deve ritenersi che tale somma sia versata al medesimo titolo in base al quale la pretesa era stata avanzata e ne conservi anche il medesimo trattamento impositivo.

## Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni dichiarative a soddisfazione delle pretese litigiose e le indennità conseguite per la perdita di redditi

- ▶ Tale conclusione dovrebbe ritenersi valida nel caso in cui mediante la stipula dell'accordo transattivo una parte si obblighi ad erogare all'altra un importo a saldo e stralcio della pretesa vantata da quest'ultima e laddove si obblighi ad eseguire un pagamento in sostituzione della pretesa pecuniaria definita mediante la transazione e che va a soddisfare parzialmente o con diverse modalità tale pretesa.
- ▶ A tali conclusioni è pervenuta la stessa Agenzia delle Entrate analizzando casi relativi a proventi corrisposti sulla base di transazioni finalizzate a porre fine o a prevenire liti relative a pretese di carattere pecuniario.

## Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni dichiarative a soddisfazione delle pretese litigiose e le indennità conseguite per la perdita di redditi

- ▶ A mero titolo esemplificativo, con risoluzione n. 153/E del 18 dicembre 2017 in un caso in cui una Banca in liquidazione coatta amministrativa aveva stipulato con parte dei propri soci accordi transattivi relativi a pretese risarcitorie attuali o potenziali derivanti dall'investimento effettuato in azioni della banca a fronte del versamento di un indennizzo pari ad una somma forfetaria per ogni azione a titolo di parziale ristoro della perdita subita, l'Agenzia ha ritenuto che tali indennizzi *“non assumono rilevanza reddituale, ai sensi dell'articolo 6, comma 2”* TUIR *“in quanto finalizzati a reintegrare ‘forfetariamente’ la perdita economica patrimoniale ... subita dal percettore”* (su fattispecie analoga anche la Risposta n. 112/2020).
- ▶ Con risposta ad interpello n. 649/2021 del 1° ottobre 2021 l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata su un caso concernente una fondazione di diritto privato senza scopo di lucro che aveva sottoscritto strumenti finanziari emessi da soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia e, denunciando la violazione di obblighi a tutela dell'investitore, aveva convenuto in giudizio alcuni intermediari finanziari per ottenere un risarcimento corrispondente alla differenza tra i flussi di liquidità ottenuti grazie ai titoli sottoscritti e quelli che sarebbero derivati da altri titoli con caratteristiche di rischio conformi al proprio profilo.

## Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni dichiarative a soddisfazione delle pretese litigiose e le indennità conseguite per la perdita di redditi

- ▶ Successivamente l'istante ha sottoscritto con tre di tali intermediari un accordo transattivo *“a tacitazione di ogni pretesa”* con cui questi ultimi si sono obbligati *“a corrispondere ... un indennizzo ciascuno, per un importo inferiore alle somme originariamente richieste”* ed ha domandato *“se gli indennizzi rappresentano proventi sostitutivi di redditi di capitale sui titoli, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del TUIR e se l'Ente ha la facoltà di far concorrere gli stessi ... alla formazione del reddito imponibile IRES ai sensi dell'articolo 18 del TUIR, in luogo dell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26 per cento”*.
- ▶ L'Agenzia delle Entrate, rilevato che l'istante è un ente non commerciale *“che determina la propria base imponibile IRES come somma delle singole categorie di reddito prodotte ai sensi dell'articolo 6, comma 1”* TUIR, ha ritenuto che *“ai fini IRES il regime fiscale degli indennizzi in capo all'Ente dipende dalla corretta qualificazione reddituale degli stessi”*.

## Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni dichiarative a soddisfazione delle pretese litigiose e le indennità conseguite per la perdita di redditi

- ▶ Ebbene, considerando che “*gli indennizzi, corrisposti a saldo e stralcio di ogni pretesa risarcitoria e senza alcuna controprestazione dell’Istante, sono parametrati alla mancata percezione dei rendimenti dei titoli secondo la performance attesa e che il contenzioso verteva sulla possibilità di rimborsare l’Ente per la minore redditività conseguita*”, ha concluso che “*gli indennizzi si qualificano quali proventi sostitutivi, ai sensi dell’articolo 6 TUIR, dei redditi di capitale che i titoli avrebbero conseguito (c.d. lucro cessante) ...*”.
- ▶ A conclusioni analoghe sembra essere pervenuta la Corte di Cassazione, tra le altre, con ordinanza 26 febbraio 2019, n. 5543 avendo ritenuto che “*in tema di IRPEF, la prestazione di capitale che un fondo di previdenza complementare per il personale di un istituto bancario effettui, forfettariamente a saldo e stralcio, in favore di un ex dipendente, in forza di accordo transattivo risolutivo di ogni rapporto inerente al trattamento pensionistico integrativo in godimento ... costituisce, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6, comma 2, reddito della stessa categoria della ‘pensione integrativa’ cui il dipendente ha rinunciato e va, quindi, assoggettato al medesimo regime fiscale cui sarebbe stata sottoposta la predetta forma di pensione*” (nello stesso senso, tra le altre, Cass. 21 giugno 2019, n. 16677; Cass. 2010, n. 11156).

# Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni novative e i proventi e le indennità conseguiti in sostituzione di redditi

- ▶ In caso di transazione novativa le parti per il tramite delle concessioni reciproche instaurano un nuovo rapporto giuridico con diverso oggetto o titolo in sostituzione di quello originario. Pertanto, il provento corrisposto dovrebbe essere qualificato ai fini reddituali in base al nuovo rapporto giuridico posto in essere dalle parti al fine di stabilirne il regime impositivo.
- ▶ La Corte di Cassazione con sentenza 23 settembre 2021, n. 25805 si è pronunciata in un caso concernente il regime fiscale applicabile alle provvigioni percepite da un agente a seguito di transazione con il preponente intervenuta dopo la cessazione dell'attività del primo dei due.
- ▶ L'importo corrisposto all'agente veniva assoggettato dall'AdE a tassazione separata e il contribuente impugnava l'avviso di accertamento sostenendo che costituisse reddito conseguito nell'esercizio di impresa commerciale, benché percepito solo successivamente alla cessazione dell'attività, poiché corrisposto "*a titolo di provvigioni*" maturate prima di tale evento e sarebbe stato assoggettabile a tassazione separata solo su opzione.

# Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni novative e i proventi e le indennità conseguiti in sostituzione di redditi

- ▶ La Corte di Cassazione ha ritenuto che *“la determinazione del periodo di competenza in cui imputare le provvigioni corrisposte ... non può prescindere da una valutazione anche della rilevanza fiscale della transazione ... sottoscritta”*.
- ▶ Ad avviso della Corte occorre *“verificare se”* le somme *“mantengono comunque la natura reddituale propria dell’attività in precedenza svolta ... o se, piuttosto, esse debbano ritenersi percepite al di fuori dell’esercizio dell’impresa, per avere la contribuente cessato la sua attività nell’anno 1992”*.
- ▶ A tal fine risulta *“necessario accertare se la transazione ... abbia natura novativa o non novativa”* poiché *“laddove si dovesse ritenere che la transazione non ha alterato la fonte delle provvigioni, che rimane il contratto di agenzia, le somme recuperate a tassazione dovrebbero ritenersi comunque conseguite nell’esercizio dell’attività commerciale”*.

# Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni novative e i proventi e le indennità conseguiti in sostituzione di redditi

- ▶ Pertanto, la Corte di Cassazione pur non potendo direttamente accertare la natura della transazione posta in essere dalle parti, ha ritenuto che in caso di transazione novativa, configurandosi come *“un contratto che è nel contempo estintivo e costitutivo di obbligazioni, caratterizzato dalla volontà di far sorgere un diverso rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente, con nuove e autonome situazioni giuridiche”*, potrebbe essere escluso che le somme siano state conseguite nell’esercizio di impresa commerciale.
- ▶ Laddove invece la transazione fosse dichiarativa *“i proventi, sebbene conseguiti a distanza di molti anni dalla cessazione dello svolgimento dell’attività d’impresa”* dovrebbero *“essere inclusi nella categoria del reddito d’impresa”*.

# Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni novative e i proventi e le indennità conseguiti in sostituzione di redditi

- ▶ Comunque, nel caso in cui sia stipulata una transazione in forza della quale le parti definiscono una pretesa di natura pecuniaria o non pecuniaria a fronte del pagamento di un indennizzo in denaro modificando l'oggetto o il titolo della pretesa originaria potrebbe tornare applicabile il comma 2 dell'art. 6 TUIR che imporrebbe di inquadrare il compenso pattuito in sede di transazione nella medesima categoria del provento che va a sostituire.
- ▶ La Corte di Cassazione, con sentenza 31 marzo 2015, n. 6507, si è pronunciata su un caso in cui risultava pacifico che *“in virtù dell'intervenuta conciliazione avente ... efficacia novativa, il ricorrente e la datrice di lavoro ... risolsero consensualmente i pregressi accordi relativi all'assegnazione di stock options ... ed al riconoscimento di un bonus straordinario”* e che “a titolo di corrispettivi per tali rinunce il ricorrente ricevette, in due tranches, un corrispettivo” in denaro.

# Imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni novative e i proventi e le indennità conseguiti in sostituzione di redditi

- ▶ La Corte ha concluso che poiché alla data “della stipulazione della conciliazione (22.12.2000) il diritto nascente dal piano aziendale di stock option (assegnazione avvenuta nel 1999 con opzione da esercitarsi dopo il primo gennaio 2002) prescindeva, ancora, del tutto dai meccanismi di tassazione delle c.d. stock options” per mezzo della predetta “transazione novativa ... veniva ... sostituita la stessa possibilità per il dirigente di sottoscrivere le azioni e non l’eventuale plusvalenza, la quale sarebbe conseguita solo dall’effettivo aumento, al momento dell’esercizio dell’opzione, del prezzo di mercato delle azioni stesse...”.
- ▶ “In altri termini, il diritto novato, in mancanza dell’avverarsi delle condizioni legittimanti la deroga ... rientrava, ancora, nella categoria generale del reddito di lavoro dipendente” (nello stesso senso Cass. 3 ottobre 2014, n. 20908).

## Non imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni come redditi diversi da obblighi di fare, non fare o permettere

- ▶ Da quanto sinora esposto emerge che agli effetti delle imposte sui redditi i proventi erogati in base a transazioni non possono essere attratti automaticamente ad imposizione quali redditi diversi derivanti dall'assunzione di obbligazioni di fare, non fare o permettere di cui al comma 1, lett. l) dell'art. 67 TUIR.
- ▶ Tali proventi, ove abbiano natura reddituale, devono essere inquadrati nelle categorie di cui al comma 1 dell'art. 6 TUIR alla quale sono riconducibili in base al rapporto giuridico originario oggetto di transazione anche laddove vengano corrisposti in sostituzione di redditi.
- ▶ La fattispecie di cui comma 1, lett. l) dell'art. 67 TUIR ha invece rilevanza soltanto residuale e dunque un provento non potrebbe essere ivi inquadrato se non nel caso in cui non possa essere ricondotto ad altra categoria reddituale neanche per effetto del comma 2 dell'art. 6 TUIR.

# Non imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni come redditi diversi da obblighi di fare, non fare o permettere

- ▶ La possibilità di qualificare i proventi erogati in base a transazioni quali redditi diversi derivante dall'assunzione di obbligazioni di fare, non fare o permettere non può del resto farsi discendere dal mero impegno assunto in sede di transazione a rinunciare alla lite o a non esercitare pretese in relazione al rapporto giuridico oggetto di transazione.
- ▶ L'obbligo di rinunciare alla lite non è infatti l'oggetto della transazione in quanto la cessazione della materia del contendere è una conseguenza della stipulazione di tale contratto.
- ▶ Inoltre, nel caso di transazioni in cui sia pattuito il versamento di una somma di denaro a parziale soddisfazione della pretesa originariamente avanzata l'obbligazione che viene remunerata non è quella di rinunciare a tale pretesa in quanto questa in realtà viene soddisfatta.
- ▶ Nel caso di transazioni stipulate al fine di definire una pretesa di natura non pecuniaria l'erogazione pattuita potrebbe essere accordata a fronte dell'assunzione di una obbligazione di fare non fare o permettere.

# Non imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni come redditi diversi da obblighi di fare, non fare o permettere

- ▶ L'Amministrazione finanziaria ha inquadrato in tale categoria reddituale l'indennizzo corrisposto a fronte dell'assunzione dell'obbligo di rinunciare ad esercitare un diritto non inquadrabile in altra categoria.
- ▶ Con la Risoluzione 22 luglio 1996, n. 150/E relativa al *“trattamento tributario applicabile alle somme che le aziende private ... corrispondono ai soggetti avviati al lavoro, al fine di ottenere da essi la rinuncia all'assunzione”* attraverso il perfezionamento di una conciliazione con cui *“le parti convengono di novare l'oggetto dell'obbligazione di una parte, sostituendo all'originaria promessa di assunzione l'impegno a corrispondere una certa somma all'avviato, affinché questi rinunci ad instaurare il rapporto di lavoro”* il Ministero ha *“escluso che ... sia ravvisabile la costituzione di un rapporto di lavoro e quindi che l'indennizzo corrisposto dall'impresa costituisca un reddito di lavoro dipendente secondo la disposizione recata dall'art. 6, comma 2, del T.U.I.R.”*.

## Non imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni come redditi diversi da obblighi di fare, non fare o permettere

- ▶ Inoltre, *“dalla lettura del tipo di dichiarazione sottoscritto ... si desume ... che la causa attributiva della somma è ravvisabile nella rinuncia alla instaurazione sia del rapporto di lavoro con l'impresa che di future controversie basate sull'atto di avviamento obbligatorio e sulla mancata instaurazione del rapporto di lavoro connesso a tale atto”*, con la conseguenza che *“trattasi ... di un reddito classificabile tra quelli contemplati dall'art. 81, comma 1, lett. l), del T.U.I.R. e precisamente di un reddito derivante «dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere»”*.
- ▶ Con la risposta n. 129 del 27 dicembre 2018 l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in un caso in cui gli istanti avevano acquistato un immobile a seguito di una transazione stipulata nell'ambito di una vertenza relativa alla lesione della quota ereditaria loro spettante e che prevedeva la rinuncia al giudizio e l'accettazione delle disposizioni testamentarie lesive a fronte del trasferimento della proprietà di un immobile.

# Non imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni come redditi diversi da obblighi di fare, non fare o permettere

- ▶ L'Agenzia delle Entrate ha qualificato il valore dell'immobile trasferito quale reddito di cui al comma 1, lett. l), dell'art. 67 TUIR in quanto gli istanti, quali legittimari pretermessi, non avrebbero *“assunto la veste di eredi”* e in considerazione del fatto che “gli immobili sono stati trasferiti a fronte del preciso impegno assunto dagli istanti di rinunciare all'azione di riduzione dell'eredità e ad ogni altra azione connessa alla successione ... e con l'espressa accettazione delle disposizioni testamentarie lesive ...”.

# Non imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni come redditi diversi da obblighi di fare, non fare o permettere

- ▶ Le esposte conclusioni sembrano essere state espressamente confermate dall'ordinanza della Corte di Cassazione 15 luglio 2021, n. 20316
- ▶ Il caso riguarda un contribuente socio di una banca popolare che, dopo aver agito in giudizio per chiedere l'annullamento della delibera con cui la banca aveva approvato un aumento di capitale interamente posto a servizio di un prestito obbligazionario convertibile sottoscritto da altra banca in violazione dei diritti di opzione spettanti ai soci, aveva concluso con la banca medesima una transazione con cui aveva rinunciato a far valere i diritti d'opzione dietro pagamento di una somma proporzionale al loro valore.
- ▶ Il socio della banca aveva chiesto all'Agenzia delle Entrate con interpello di confermare che le somme ricevute non erano soggette ad imposizione ovvero che erano assoggettabili ad imposta sostitutiva sulle plusvalenze come redditi diversi di natura finanziaria in quanto riconducibili fra le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate di cui alla lettera *c-bis*) dell'art. 67, comma 1, del TUIR.

# Non imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni come redditi diversi da obblighi di fare, non fare o permettere

- ▶ L'Agenzia delle Entrate aveva invece ritenuto che tali somme fossero assoggettabili ad IRPEF come redditi diversi fra i compensi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui alla lett. l) dell'art. 67 del TUIR, e il contribuente, dopo aver pagato tale imposta, aveva chiesto il rimborso dell'eccedenza e aveva impugnato in giudizio il silenzio-diniego.
- ▶ La Corte di Cassazione ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate escludendo che le somme pagate dalla banca siano riconducibili fra i corrispettivi per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.
- ▶ Secondo la Corte **“occorre indagare cosa sia stato ‘remunerato’ con l’atto transattivo sottoscritto tra le parti e l’istituto di credito”**. Ebbene, ciò che risulta remunerato nel caso di specie non è l'assunzione dell'obbligo a rinunciare alla lite in corso **bensì il fatto che “ponendo fine alla lite insorta, la contribuente ha rinunciato a far valere il suo diritto di opzione”**.

# Non imponibilità delle somme pagate sulla base di transazioni come redditi diversi da obblighi di fare, non fare o permettere

- ▶ Ad avviso della Corte guardare all'assunzione di obblighi di fare non fare o permettere "come categoria autonoma e generale della transazione, significa accordare a quell'istituto una funzione novativa anche sotto il profilo fiscale, con la conseguenza che ogni operazione - più o meno fiscalmente onerosa ovvero di tassazione incerta - può essere oggetto di transazione su di una lite minacciata, al solo fine di far ricadere quanto corrisposto nella predetta categoria generale e sussidiaria", demandando "in tal modo ... alla disponibilità delle parti uno strumento consensuale per il mutamento surrettizio del regime fiscale imposto dal legislatore nell'esercizio della sua riserva e in contrasto con il principio di capacità contributiva".
- ▶ Per contro occorre "... guardare alla ragion d'essere ed alla natura dei diritti dedotti in transazione per fondare su quelli (e non su questa) il regime fiscale appropriato".



## Contatti



### Sede di Roma

Via Enrico Tazzoli 6  
00195 – Roma

Tel. +39 06 8739 0002  
Fax. +39 06 8739 0003  
[segreteriaroma@escalar.it](mailto:segreteriaroma@escalar.it)



### Sede di Milano

Via San Giovanni sul Muro 18  
20121 – Milano

Tel. +39 02 4770 1904  
Fax. +39 02 4770 1902  
[segreteria milano@escalar.it](mailto:segreteria milano@escalar.it)