

## Risposta n. 178

**OGGETTO:** *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 – Note di Variazione IVA a seguito della stipula di un accordo transattivo - articolo 26 d.P.R. n. 633 del 1972*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### QUESITO

La Società **Alfa** in liquidazione che esercitava attività di vendita di autovetture è stata dichiarata fallita con sentenza del Tribunale di (...) del (...) 2018.

Prima della dichiarazione di fallimento, tra **Alfa** e **Beta** era sorto un contenzioso avente a oggetto:

- la richiesta di restituzione, da parte di **Beta** di n. 84 autovetture vendute con la clausola della riserva della proprietà a **Alfa** che non aveva però provveduto al pagamento del relativo corrispettivo regolarmente fatturato;

- la richiesta di risarcimento danno e/o di restituzione di indebito, oltre che all'indennità ex articolo 1751 del codice civile, da parte di **Alfa**, che riteneva la condotta di **Beta** violativa dei principi di correttezza e buona fede.

A fronte dell'intervenuto fallimento di **Alfa**, il predetto giudizio è stato dichiarato interrotto e, pertanto, **Beta** con ricorso del 24 maggio 2018, presentato ai sensi degli articoli 93 e 103 della legge fallimentare, ha rivendicato la proprietà dei veicoli e ne ha richiesto la restituzione al Tribunale Fallimentare.

Nelle more della formazione dello stato passivo, in data 12 settembre 2018, è stato stipulato un accordo transattivo tra il fallimento di **Alfa** e **Beta** che

ha comportato la definizione di tutti gli aspetti relativi al giudizio pendente e, in particolare:

- l'impegno del Fallimento di **Alfa** di restituire immediatamente a **Beta** le n. 84 autovetture (oggetto di contenzioso). Conseguentemente, **Beta** ha inviato al fallimento di **Alfa** (nel mese di dicembre 2018) note di variazione ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 a storno delle fatture di vendita delle autovetture;

- il pagamento da parte di **Beta** della somma di euro 300.000,00 in favore del fallimento di **Alfa** 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 di concessione da parte di **Beta**;

- l'impegno di **Beta** a rinunciare al ricorso presentato ai sensi dell'articolo 93 (domanda di ammissione al passivo) e 103 (procedimenti relativi a domande di rivendica e restituzione) del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. Legge Fallimentare) nonché l'impegno di **Beta** a che **Gamma**, nella sua veste di factor di **Beta**, rinunci alla domanda di ammissione al passivo del fallimento di **Alfa** che è stata presentata nell'eventualità che la domanda di rivendica degli autoveicoli non sia accolta.

Ciò posto, **Alfa** chiede di conoscere il corretto inquadramento degli effetti dell'accordo transattivo perfezionato ai fini di quanto previsto dalla normativa tributaria inerente le imposte indirette. In particolare, chiede se, nel caso in esame, sussistano i presupposti per l'emissione da parte di **Beta** delle note di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché il trattamento, ai fini IVA e Registro, della somma di euro 300.000,00 versta da **Beta** in favore del fallimento.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

**Alfa** ritiene, in via principale, che **Beta** non possa emettere alcuna nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972. Ciò, in quanto è un dato di fatto che **Alfa** non ha effettuato il pagamento delle fatture emesse da **Beta** a causa della procedura concorsuale intervenuta, a nulla rilevando la sottoscrizione dell'accordo transattivo.

**Beta** potrà, invece, emettere la nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei confronti di **Alfa** - come già precisato nella prassi dell'Amministrazione finanziaria - *"...allorquando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo"* (cfr. circolare n. 77/E del 17 aprile 2000).

In via subordinata, **Alfa** ritiene che l'accordo transattivo - che riguarda la definizione di molteplici aspetti (la restituzione degli autoveicoli è solo uno di questi) - è stato stipulato in data 12 settembre 2018 e si tratta, quindi, di un sopravvenuto accordo tra le parti successivo di oltre un anno all'ultima operazione di vendita delle autovetture avvenuta il 5 aprile 2016. Non sussistono, pertanto, i presupposti per l'emissione, da parte di **Beta**, della nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riguardo, infine, alla natura del pagamento di euro 300.000,00 a titolo transattivo, **Alfa** ritiene che allo stesso, considerato che concerne cessioni di beni soggette a IVA, si debba applicare l'imposta di registro in misura fissa ai sensi di quanto previsto dall'articolo 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 (come precisato dalla circolare 29 maggio 2013/E, n. 18).

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Ai sensi dell'art. 1965 c.c.: *“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”*.

Funzione della transazione è, dunque, quella di comporre o prevenire una lite, mediante reciproche concessioni.

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).

Al fine di stabilire il trattamento fiscale della transazione, è necessario effettuare una valutazione caso per caso al fine di individuare, mediante l'analisi degli elementi sottostanti la vicenda negoziale, la specifica volontà delle parti.

In via generale, l'obbligo di abbandonare o rinunciare alla lite si caratterizza quale effetto tipico o naturale dell'accordo di composizione della controversia; nel dettaglio, invece, occorre distinguere tra transazione “dichiarativa” (o conservativa), e transazione “novativa”.

Nella transazione dichiarativa, infatti, 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.

Tanto premesso, con riguardo al caso in esame, dai fatti e dalle circostanze sopra riportati, nonché dall'esame dell'accordo transattivo e dalla

documentazione trasmessa da **Alfa**, si è del parere che l'accordo transattivo sottoscritto dalle parti non abbia natura novativa, bensì dichiarativa.

La causa che giustifica la consegna degli autoveicoli da parte di **Alfa** e il pagamento della somma di euro 300.000,00 da parte di **Beta**, trovano, infatti, fondamento nel rapporto originario sussistente tra le parti e oggetto di contenzioso. In particolare, a seguito dell'accordo transattivo le parti hanno convenuto:

- la restituzione degli autoveicoli - originariamente ceduti ad **Alfa** con riserva della proprietà - di cui **Beta** rivendica la proprietà;
- la ricognizione/accertamento dell'esistenza di un'obbligazione risarcitoria a carico di **Beta** conseguente alla gestione del rapporto contrattuale di concessione da parte di **Beta**.

Ciò posto, riguardo al primo quesito posto da **Alfa** volto a conoscere se l'accordo transattivo stipulato tra le parti, mediante il quale **Alfa** si è obbligata a restituire a **Beta** n. 84 autovetture costituisca presupposto per l'emissione, da parte di **Beta**, di una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, del d.P.R. n. 633 del 1972, si osserva quanto segue.

Il citato articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 dispone che: *“Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (...) il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25”*.

Come già precisato con la risoluzione n. 85/E del 2009 *“... il citato articolo 26, secondo comma, riferendosi anche alle figure “simili” alle cause “di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione”, consente un'accezione ampia delle ragioni per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto*

*o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile; ciò che conta, difatti, è che la variazione e la sua causa siano registrate a norma degli articolo 23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972” (cfr. risoluzione n. 42/E del 2009; Cassazione 6 luglio 2001, n. 9195).*

Il successivo comma 3 dispone che la disposizione normativa di cui al comma 2 del predetto articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 *“non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall’effettuazione dell’operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti”*. Lo scopo perseguito da quest’ultima disposizione è evidentemente quello di evitare pericolose forme di elusione degli obblighi del contribuente (cfr. risoluzione n. 42/E del 17 febbraio 2009).

Il citato articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 trova fondamento nell’articolo 90 della Direttiva del Consiglio dell’Unione europea 2006/112/CE del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, secondo cui: *“In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l’operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri”*.

Tanto premesso, nel caso in esame, non risulta verificata la risoluzione del contratto di concessione essendosi estinto il relativo giudizio avente a oggetto, tra l’altro, la legittimità della risoluzione del predetto contratto, vantata da **Beta** e opposta da **Alfa**. Invero, **Alfa** si è obbligata a restituire a **Beta** n. 84 autovetture in forza del sopravvenuto accordo transattivo. È mediante tale accordo transattivo, pertanto, che deve ritenersi verificato l’evento che determina il venir meno dell’operazione originaria di vendita degli autoveicoli.

La predetta fattispecie è riconducibile agli eventi “simili” di cui al comma 2 dell’articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ciò posto, considerato che la transazione tra le parti costituisce un accordo sopravvenuto, è applicabile il limite temporale di cui al citato comma 3 dell’articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui la variazione non può

essere effettuata dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione delle operazioni originarie di vendita degli autoveicoli.

Per i suesposti motivi, si ritiene che le note di variazione emesse da **Beta** in dipendenza del sopravvenuto accordo transattivo non possono ritenersi legittime, mancando i presupposti per la loro emissione. Conseguentemente, **Alfa** non è tenuta a registrare la variazione ai sensi dell'articolo 26, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Giova, altresì, precisare che nel caso di procedure concorsuali la facoltà di emettere note di variazione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte conseguente all'accertata infruttuosità della procedura (Cfr. circolare n. 77/E) è subordinato alla circostanza che il creditore (cedente/prestatore) partecipi alla procedura ossia, nel caso di fallimento, si sia insinuato nel passivo fallimentare. Circostanza, questa, assente nel caso in esame atteso che, a seguito della restituzione dei veicoli, **Beta** si è impegnata a rinunciare alla domanda di ammissione al passivo.

Con riguardo, infine, al trattamento fiscale (IVA, Registro) della somma di 300.000,00, dovuta da **Beta** si ritiene che, stante la natura dichiarativa dell'accordo transattivo in argomento, avente funzione ricognitiva/accertativa dell'esistenza di un'obbligazione risarcitoria a carico di **Beta** conseguente alla gestione del rapporto contrattuale di concessione da parte della stessa, la predetta somma abbia natura risarcitoria. Ne deriva che la stessa deve ritenersi esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, numero 1), del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui non concorrono a formare la base imponibile, tra l'altro, *“(...) 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”*.

Conseguentemente, ai fini dell'imposta di registro, occorre far riferimento all'articolo 29 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) secondo cui *“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; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa”.*

Il contratto di transazione è soggetto all'obbligo di registrazione in termine fisso, salvo il caso in cui il relativo atto venga redatto per scrittura privata non autenticata e tutte le disposizioni in esso contenute siano relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. In tale ipotesi, l'obbligo di registrazione si realizza solo in caso d'uso (articolo 5 del TUR).

*Ai sensi dell'articolo 13 del citato TUR, “La registrazione degli atti che vi sono soggetti in termine fisso deve essere richiesta, salvo quanto disposto dall'articolo 17, comma 3-bis, entro venti giorni dalla data dell'atto se formato in Italia, entro sessanta giorni se formato all'estero”.*

In applicazione dei citati articoli, si ritiene che l'atto di transazione allegato alla presente istanza d'interpello, sia da registrare in termine fisso entro il termine di 20 giorni della data dell'atto, con applicazione dell'imposta proporzionale di registro dovuta nella misura del 3 per cento, ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

Si rammenta, infine, che l'atto di transazione in argomento è da assoggettare all'imposta di bollo, nella misura di euro 16 per ogni foglio, ai sensi dell'articolo 2, della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

*firmato digitalmente*