

Risposta n. 4/2025

OGGETTO: *Tassazione delle somme corrisposte in conseguenza dello scioglimento consensuale di un contratto – Articolo 67, comma 1, lettera l), del Tuir*

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

QUESITO

La società istante (di seguito "*Società*" o "*Istante*") opera nel settore della cantieristica navale ed è specializzata nella realizzazione di unità da diporto *custom made* per la propria clientela.

In data gg/mm/aa, la *Società* ha stipulato con un committente ([...], di seguito il "*Committente*") e con una società di leasing ([...], di seguito la "*Società di leasing*") un contratto di costruzione e vendita di uno *yacht* (di seguito, il "*Contratto*").

Come previsto dall'articolo 2 del *Contratto*, la *Società di leasing* è intervenuta nella sottoscrizione dello stesso «*al solo scopo di concedere in leasing finanziario lo yacht al Committente*», in esecuzione di un'obbligazione di finanziamento che la stessa

aveva assunto in virtù di un autonomo e separato contratto, stipulato in pari data con il medesimo *Committente*.

Il *Contratto* prevedeva un corrispettivo per lo *yacht* pari a complessivi euro xx oltre Iva; importo il cui versamento, da parte della *Società di leasing*, è avvenuto in corrispondenza dello stato di avanzamento lavori.

Come rappresentato dall'*Istante*, per effetto del *Contratto*, il *Committente* ha sostenuto i seguenti esborsi:

a) euro xx, risultanti dalla fattura del gg/mm/aa, di cui euro xx a titolo di maxicanone, euro xx a titolo di spese di istruttoria iniziale ed euro xx a titolo di Iva sulle predette somme (di seguito, "*Maxicanone*");

b) euro xx per spese e canoni di prelocazione, anch'essi versati in favore della *Società di leasing* alle scadenze prestabilite.

Nel corso del 2023, a conclusione dei lavori di realizzazione dello *yatch* e in attesa della prima immatricolazione, la *Società* istante ha proposto al *Committente* di addivenire allo scioglimento consensuale del *Contratto* ai sensi dell'articolo 1372 del codice civile.

L'*Istante* rappresenta che, a causa dello scioglimento del *Contratto*, è venuto meno retroattivamente il titolo per il quale la *Società di leasing* aveva in origine applicato l'Iva sul *Maxicanone* iniziale secondo le indicazioni fornite nella circolare 7 giugno 2002, n. 49/E. Pertanto, come risulta dalla documentazione integrativa, la *Società di Leasing* ha provveduto ad emettere nei riguardi del *Committente* una nota di debito per il pagamento dell'Iva che si è resa esigibile *ex post*, per la somma di euro xx, pari alla differenza tra l'imposta dovuta con l'aliquota ordinaria e quella in origine versata con aliquota agevolata (di seguito, "*Integrazione Iva*").

Con la suddetta proposta, la *Società* istante si è impegnata a tenere indenne il *Committente* di tutte le spese e gli oneri finanziari sinora sopportati per effetto del *Contratto*, in particolare riconoscendogli:

- una somma a titolo di restituzione di quanto versato a titolo di *Maxicanone*, spese e canoni di prelocazione e *Integrazione Iva*, pari ad euro xx (di seguito, "*Rimborso spese anticipate*");
- un importo calcolato sulla somma di cui al punto precedente, a titolo di indennizzo per la perdita subita dal *Committente* a causa degli elevati tassi di inflazione registrati negli ultimi tre anni, che hanno comportato una sensibile riduzione del potere di acquisto sulle somme anticipate (di seguito, "*Indennizzo per inflazione*"). Tale importo, determinato sulla base dei tassi di inflazione ufficialmente rilevati dall'Istat sino alla data della proposta, è stato fissato in euro xx;
- un'ulteriore somma, pari a una quota del guadagno che essa avrebbe ritratto dalla vendita a terzi dello *yacht*. Tale ulteriore somma costituisce la remunerazione per l'obbligazione assunta dal *Committente* volta a permettere lo scioglimento del *Contratto* (di seguito, "*Compenso per lo scioglimento*").

L'*Istante* rappresenta che il "*Rimborso delle spese anticipate*" è costituito dalle somme corrisposte dal *Committente* alla *Società di leasing*. Tuttavia, per evitare il doppio trasferimento delle predette somme (dalla *Società* alla *Società di leasing* e da quest'ultima al *Committente*) è stato concordato che sarebbe stata direttamente la *Società*, nella sua qualità di promotrice dello scioglimento del *Contratto*, a restituire al *Committente* tutti gli importi di cui questi sarebbe stato creditore per effetto del suddetto scioglimento.

A seguito di tali accordi, alla fine del 2023, l'*Istante* ha concluso un accordo con un nuovo acquirente, che si è impegnato ad acquistare lo *yacht* per l'importo di euro xx. In data gg/mm/aa, la *Società* ha presentato al *Committente* una formale proposta che recepiva i termini delle interlocuzioni intervenute nei mesi precedenti. In pari data il *Committente* ha accettato detta proposta e in tale occasione è stato anche fissato l'ammontare del *Compenso per lo scioglimento*, pari ad euro xx.

In data gg/mm/aa si è perfezionato l'accordo per la vendita dello *yacht* al nuovo acquirente e, la *Società di leasing* ha emesso nei confronti del *Committente* la nota di debito per l'*Integrazione Iva*.

Ciò premesso, la *Società* chiede la corretta qualificazione fiscale da attribuire ai fini Irpef alle somme che la stessa deve versare al *Committente*.

In particolare, l'*Istante*, in qualità di sostituto d'imposta, chiede se le diverse somme dovute (*Rimborso spese anticipate*, *Indennizzo per inflazione* e *Compenso per lo scioglimento*) possano qualificarsi in capo al *Committente* come redditi diversi, derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera l), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

A fronte di tale qualificazione, l'*Istante* sarebbe tenuta, infatti, ad operare la ritenuta a titolo di acconto del 20 per cento di cui all'articolo 25, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* «ritiene che:

a) *il Rimborso delle somme anticipate, pari ad euro [...], non possa qualificarsi come fattispecie fiscalmente rilevante ai fini IRPEF in capo al [ndr. Committente] in virtù della sua natura restitutoria, con ciò non sussistendo per [ndr. la Società] l'obbligo di applicazione di alcuna ritenuta;*

b) *l'Indennizzo per inflazione, pari ad euro [...], non possa qualificarsi come una fattispecie fiscalmente rilevante ai fini IRPEF in capo al [ndr. Committente] dato che esso: i) da un lato, ha sì natura risarcitoria, ma non si pone in sostituzione di alcun reddito, bensì piuttosto mira a reintegrare in modo effettivo il suo patrimonio, e ii) dall'altro lato, ha carattere accessorio rispetto alle somme sub a), le quali non sono soggette a tassazione ai fini IRPEF in capo al percettore; con ciò non dovendo essere applicata, da parte di [ndr. la Società], alcuna ritenuta anche con riferimento a tale importo;*

c) *il Compenso per lo scioglimento, pari a una quota del guadagno che ha ritratto dalla vendita a terzi dello yacht, e determinato in euro [...], si qualifichi per il [ndr. Committente] come un reddito diverso, derivante dall'assunzione di un obbligo di fare, non fare o permettere, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. l), del TUIR, su cui dunque [la Società] è tenuta ad effettuare la ritenuta a titolo d'acconto IRPEF con aliquota del 20% ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si precisa che esula dall'analisi del presente parere la verifica del corretto trattamento dell'operazione rappresentata ai fini Iva, in quanto non oggetto del quesito.

L'articolo 1372 del codice civile, nel disciplinare l'efficacia del contratto, stabilisce che *«Il contratto ha forza di legge tra le parti. Non può essere sciolto che per mutuo consenso o per cause ammesse dalla legge. Il contratto non produce effetto rispetto ai terzi che nei casi previsti dalla legge»*.

Lo scioglimento consensuale del rapporto contrattuale, cd. "mutuo consenso", rientra nella più vasta categoria degli eventi risolutivi del contratto; esso è, infatti, espressione dell'autonomia negoziale dei privati, i quali sono liberi di regolare gli effetti prodotti da un precedente negozio e, quindi, di sciogliere il vincolo contrattuale (posto in essere nel loro interesse), anche indipendentemente da eventuali fatti o circostanze sopravvenute, impeditive o modificative dell'attuazione dell'originario regolamento di interessi.

Nel caso in esame l'*Istante* chiede la corretta qualificazione fiscale da attribuire, ai fini Irpef, alle somme da restituire al *Committente* a seguito dello scioglimento del *Contratto*.

L'articolo 67, comma 1, lettera l), del Tuir prevede che 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 *«i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere»*.

L'articolo 71, comma 2, primo periodo, del Tuir prevede che *«I redditi di cui alle lettere h), i) e l) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituiti dalla differenza tra*

l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione» sostenute nel medesimo periodo d'imposta.

Ai fini dell'applicazione della ritenuta, l'articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, prevede che *«I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa»*.

Al riguardo, nella circolare 4 agosto 2006 n. 28/E è stato precisato che la ritenuta va effettuata, all'atto del pagamento, con obbligo di rivalsa e a titolo di acconto dell'Irpef nella misura del 20 per cento del compenso e che le ritenute operate dovranno essere versate nei tempi e nei modi ordinari.

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, in relazione al Rimborso delle somme anticipate, pari ad euro xx, la Società ha dichiarato che *«è espressamente previsto che lo scioglimento del Contratto provochi obblighi restitutori in capo alla Società, sia nei riguardi del Leasing (aspetto che non è oggetto della presente istanza di interpello), sia, per quanto qui interessa, nei riguardi del Committente*.

Come emerge dal tenore della proposta rivolta al sig. [ndr. Committente], nei confronti del Committente, [ndr. la Società] ha inteso ricostruire la situazione preesistente alla stipula del Contratto, appunto restituendogli qualsiasi somma versata in ottemperanza dello stesso (e dunque, il Maxicanone iniziale, le Spese e i Canoni

di prelocazione, e l'Integrazione Iva); pertanto, il predetto rimborso non ha causa di scambio né di arricchimento, in quanto la sua unica funzione è quella di rimuovere i trasferimenti finanziari originati dal Contratto».

Alla luce di quanto rappresentato dall'*Istante*, si ritiene che le somme corrisposte a titolo di Rimborso delle somme anticipate di cui alla lettera *a)* non possano essere qualificate come redditi da assoggettare a tassazione ai fini Irpef, in quanto trattasi di somme restituite al *Committente* a seguito dello scioglimento consensuale del *Contratto*.

Per quanto concerne l'Indennizzo per inflazione di cui alla lettera *b)*, pari ad euro xx, ad avviso dell'*Istante* «*la specifica natura risarcitoria, che l'Indennizzo per inflazione riveste nel nostro caso, dovrebbe escludere che questo venga assoggettato a tassazione in capo al percipiente. E ciò si evince anche da una lettura a contrario dell'art. 6, comma 2, del TUIR. (...). L'Indennizzo per inflazione è nel nostro caso destinato a compensare la riduzione del potere d'acquisto che la somma rimborsata ha subito negli ultimi anni, e non è invece diretto a ristorare il Committente per la perdita di un reddito; cosicché esso non dovrà, ad avviso dell'Istante, essere assoggettato a tassazione in capo al Committente, né specularmente, [ndr. la Società] dovrà operare alcuna ritenuta.*

Peraltro, depone a favore della non imponibilità dell'Indennizzo per inflazione anche la ricordata natura accessoria che lo stesso assume rispetto all'importo riconosciuto a titolo di Rimborso delle somme anticipate».

Al riguardo, anche a seguito della documentazione integrativa prodotta, si ritiene invece che detto indennizzo, essendo dovuto per effetto dello scioglimento consensuale del *Contratto*, costituisca, unitamente al Compenso per lo scioglimento di cui alla lettera

c), un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *l)*, del Tuir, in quanto derivante dall'assunzione di un obbligo di fare, non fare o permettere.

Ciò posto, la *Società* dovrà applicare la ritenuta nella misura del 20 per cento ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 sia sulla somma corrisposta a titolo di Indennizzo per inflazione di cui alla lettera *b)*, sia sul Compenso per lo scioglimento di cui alla lettera *c)*.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)