

Risposta n. 119

Roma, 19 dicembre 2018

**OGGETTO: Articolo 83 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
Imputazione temporale componente positivo di reddito derivante
dall'esito parzialmente positivo di un lodo arbitrale**

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

QUESITO

La Società ALFA S.p.A. ha stipulato nel 2015 con la BETA S.p.A. un contratto di appalto per la costruzione, fornitura, installazione e completamento degli interni di un immobile commerciale.

Nel contratto in questione viene stabilito che tutte le controversie derivanti dallo stesso saranno risolte in conformità alle regole di arbitrato della Camera di commercio internazionale (*ICC rules*).

A seguito della risoluzione unilaterale del contratto operata dalla BETA, la società istante ha attivato la procedura arbitrale per ottenere il risarcimento danni dalla stessa quantificato.

Il Tribunale arbitrale ha riconosciuto la illegittimità della risoluzione del contratto quantificando il risarcimento per i danni subiti dal ricorrente.

Al fine di confermare il carattere vincolante di tale decisione per le parti e a sostegno, quindi, della immediata esecuzione del lodo arbitrale, la società istante richiama:

- l'articolo 35.6 delle regole di arbitrato della Camera di Commercio Internazionale (*ICC rules*), secondo cui: “Ogni decisione è vincolante per le

parti. Inviando la controversia ad arbitrato secondo il Regolamento, le parti si impegnano a realizzare qualsiasi premio senza indugio e si considerano abbiano rinunciato a qualsiasi forma di ricorso nella misura in cui tale rinuncia può essere fatta validamente”;

- la Convenzione di New York del 10 giugno 1958 (avente ad oggetto il riconoscimento e l'esecuzione delle decisioni arbitrali straniere), secondo la quale ogni Stato contraente deve riconoscere e dare esecuzione alle decisioni arbitrali straniere.

Alla luce della mancata esecuzione da parte della BETA di quanto deciso dal lodo arbitrale, la società interpellante ha richiesto l'esecuzione del lodo, al fine di essere legittimata a procedere, poi, con l'esecuzione forzata, al sequestro di tutti i beni necessari a soddisfare le somme richieste.

Ciò posto, la Società – non rientrante tra le micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile e che redige il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile - chiede chiarimenti in merito alla corretta individuazione del periodo d'imposta nel quale assoggettare ad imposizione il provento derivante dal lodo arbitrale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante ritiene, in presenza di lodo arbitrale, che:

- prima della pronuncia del tribunale arbitrale, l'attività (credito) e il componente positivo di reddito che l'ha determinato devono essere considerati come potenziali e, pertanto, in applicazione dei principi contabili, gli stessi non vanno iscritti nella “parte numerica” del Bilancio d'esercizio, ma solo in quella “descrittiva”, cioè nella Nota integrativa;

- nell'esercizio sociale in cui l'Organo arbitrale si pronuncia, considerata la definitività e la inoppugnabilità del lodo, l'evento diventa certo per cui - in applicazione del “principio di competenza” - il componente positivo di

reddito e il correlato credito vanno iscritti, rispettivamente, nel Conto economico e nello Stato patrimoniale. L'incasso che, ad avviso dell'interpellante, dovrebbe verificarsi nel 2018 interessa solo lo Stato patrimoniale e non anche il Conto economico.

A parere della Società istante, dato che il lodo arbitrale è stato reso noto nel corso del 2017, ritiene che lo stesso debba essere considerato, in relazione all'esercizio sociale concluso al 31 dicembre 2017, sia credito (elemento patrimoniale) che ricavo, cioè componente positivo, in quanto in tale periodo si è maturata la certezza nell'*an* e nel *quantum* che integra la competenza economica/contabile/civilistica/tributaria, ormai rese sostanzialmente omogenee.

L'importo complessivamente contabilizzato nel 2017 tiene conto dei componenti di reddito che, sulla base del contratto stipulato con BETA, hanno già concorso alla formazione del reddito imponibile in precedenti esercizi, importo fornito nel dettaglio in sede di presentazione di documentazione integrativa.

L'importo del credito (e relativo ricavo) che risulta da quel lodo non verrà "attualizzato", in quanto l'incasso dovrebbe avvenire entro l'anno dal sorgere del credito stesso. Se, poi, al momento della redazione del Bilancio relativo all'esercizio 2018, l'incasso non fosse ancora avvenuto, la società istante procederà alla "attualizzazione" del valore del credito solo se i relativi effetti saranno considerati rilevanti.

A tal riguardo, la Società, a sostegno della correttezza del comportamento che intende adottare, richiama:

- l'articolo 13-*bis* del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, che ha esteso il principio di "derivazione rafforzata" del reddito imponibile dal risultato economico d'esercizio dai "soggetti IAS *adopter*" ai soggetti "OIC *adopter*";

- l'articolo 2 del decreto ministeriale 3 agosto 2017 che ha, tra l'altro, esplicitamente reso applicabili ai soggetti OIC le disposizioni dell'articolo 2, commi 1-3, del decreto ministeriale 1° aprile 2009, n. 48, che conferma la

“prevalenza della sostanza sulla forma” e antepone, nella imputazione a periodo, il principio di competenza economica contabile/civilistico rispetto a quello tributario (che, com'è noto, attenua l'applicazione del principio subordinandola ai requisiti di “certezza” e “oggettiva determinabilità”);

- il Regolamento arbitrale elaborato dalla *International Chamber of Commerce* di Parigi (ICC), espressamente richiamato dall'accordo sottoscritto dalle parti, che sancisce all'articolo 35 il carattere vincolante del lodo tra le parti contraenti. La sottoposizione della controversia al Regolamento comporta, pertanto, per le parti l'impegno a dare pronta esecuzione al lodo nonché la presunzione che le medesime abbiano rinunciato a tutti i mezzi di impugnazione cui possono validamente rinunciare;

- l'articolo 839 del Codice di procedura civile il quale, nel disciplinare il riconoscimento e la esecutività delle decisioni arbitrali straniere, prevede che la richiesta di riconoscimento e di esecutività del lodo straniero va incardinata di fronte alla *“Corte d'Appello nella cui circoscrizione risiede la parte contro cui il lodo deve essere eseguito; se tale parte non risiede in Italia, il ricorso va proposto alla Corte d'Appello di Roma”*; con la documentazione integrativa, l'istante ha precisato che non intende attivare tale procedura in Italia;

- il principio nazionale OIC n. 31 che, nel qualificare il provento derivante da un procedimento arbitrale in sostanziale conformità con il principio internazionale IAS 37, stabilisce che *“le attività e gli utili potenziali, anche se probabili, non sono rilevati in bilancio, per il rispetto del principio della prudenza, in quanto possono comportare il riconoscimento di utili che non verranno mai realizzati. Tuttavia, quando il realizzo dell'utile è certo e l'ammontare può essere determinato con un considerevole grado di accuratezza, tale utile non costituisce una potenzialità ed è pertanto rilevato in bilancio”*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito indicate si ritiene che, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA GAAP, l'imputazione temporale del componente di reddito relativo al provento derivante dal lodo arbitrale sia rilevante nel periodo d'imposta 2017.

Si evidenzia comunque che la presente risposta è fornita sul presupposto - assunto acriticamente ai fini del presente parere - della definitività del lodo arbitrale nel periodo d'imposta 2017. Al riguardo, si rammenta che qualora in sede di attività di controllo dovessero emergere fatti e circostanze idonei a modificare lo scenario sopra descritto, il presente parere non esplicherebbe alcuna efficacia.

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili, dei valori fiscali indicati in istanza e nei vari allegati prodotti, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi.

Ciò posto, l'articolo 13-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, ha modificato il comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche *“per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”*.

Lo stesso articolo 13-*bis* ha, inoltre, inserito nell'articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-*bis*, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, *“si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-*quater* dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38”*.

In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, le modalità di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS *adopter*.

Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

Ciò posto, il quesito oggetto di esame da parte della scrivente riguarda la corretta imputazione temporale da riservare al componente positivo di reddito derivante dall'esito parzialmente positivo del lodo arbitrale intervenuto nel corso dell'esercizio sociale 2017.

In merito ai profili contabili rilevanti nella fattispecie in esame si osserva che il principio nazionale contenuto nell'OIC 15, al paragrafo 4, definisce - relativamente alla rilevazione di un credito a fronte del risarcimento dovuto - i crediti come *“diritti ad esigere, ad una scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, da clienti o da altri soggetti”*.

Inoltre, al successivo paragrafo 29, è precisato che crediti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi sono iscrivibili in bilancio se sussiste “titolo” al credito, e cioè se essi rappresentano effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società.

A tale riguardo, la società interpellante ha precisato come il lodo risulti definitivo e vincolante tra le parti; il riconoscimento è richiesto solo ai fini dell'esecuzione coattiva nei confronti della parte inadempiente.

Alla luce di quanto sopra, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA GAAP, si ritiene che la

qualificazione e l'imputazione temporale adottate in relazione al componente di reddito in esame possano trovare riconoscimento fiscale, fatto salvo quanto evidenziato in premessa.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)