SEMINARIO DI ALTA FORMAZIONE SULL'ARBITRATO INTERNO E INTERNAZIONALE

Camera di Commercio Cagliari - Oristano

CAMERA ARBITRALE

28 gennaio
25 febbraio
25 marzo

2025

ASPETTI CONTABILI E FISCALI DELL'ARBITRATO

CAMERA DI COMMERCIO DI CAGLIARI-ORISTANO

Sala Tola Sulis

Fiera di Cagliari (ingresso lato CONI)

ORDINE degli INGEGNERI della Provincia di Oristano

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Cagliari

Ordine dei dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Oristano

Indice generale

ASPETTI CONTABILI E FISCALI DELL'ARBITRATO.....4

Lodo arbitrale e princìpi contabili – relazione del Dott. Alessandro Balletto.....4

La tassazione del procedimento arbitrale e del lodo arbitrale – relazione del Dott. Andrea Dore.....20

Lodo arbitrale e contenzioso tributario – relazione dell'Avv. Sara Garau.....26

ASPETTI CONTABILI E FISCALI DELL'ARBITRATO

Lodo arbitrale e princìpi contabili – relazione del Dott. Alessandro Balletto

Commercialista e revisore contabile, consulente tecnico iscritto all'albo dei ctu del Tribunale di Cagliari, Curatore Fallimentare e Custode Giudiziario, componente e presidente in diversi Collegi Sindacali di società di capitali isolane e della penisola, nonché di istituzioni pubbliche. Già segretario dell'ordine dei commercialisti per le circoscrizioni di Cagliari e Lanusei, attualmente è componente del Consiglio della Camera Arbitrale di Cagliari e Oristano.

SEMINARIO FORMATIVO

L'ARBITRATO INTERNO ED INTERNAZIONALE

III SESSIONE DEL 25 MARZO 2025

ASPETTI CONTABILI E FISCALI DELL'ARBITRATO

LODO ARBITRALE E PRINCIPI CONTABILI

Dott. Alessandro Balletto

SOMMARIO

LODO ARBITRALE E PRINCIPI CONTABILI

1) LODO ARBITRALE E PRINCIPI CONTABILI

1.1 L'ISCRIVIBILITÀ DEI LODI ARBITRALI IN BILANCIO

1.2 LE TIPOLOGIE DI ARBITRATO (RITUALE E IRRITUALE)

1.3 IL LODO ATTIVO (CREDITO E RICAVO) E LA RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO: LA QUALIFICAZIONE E LA CLASSIFICAZIONE

1.4 IL LODO PASSIVO (DEBITO E COSTO) E LA RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO: LA QUALIFICAZIONE E LA CLASSIFICAZIONE

2) MICROIMPRESE E OIC ADOPTER - SENTENZE E LODI ARBITRALI - L'INTERPRETAZIONE FORNITA DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE (LE MASSIME E I CASI RISOLTI)

2.1 - L'IMPUTAZIONE FISCALE DELL'INDENNIZZO PER RISCARCIMENTO DANNI E DELLA SOPRAVVENIENZA ATTIVA SECONDO IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA

2.2 - LA SOPRAVVENIENZA ATTIVA DERIVANTE DA SENTENZA: LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRES ED IRAP

3) CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

1.1 L'ISCRIVIBILITÀ DEI LODI ARBITRALI IN BILANCIO

La diffusione dell'arbitrato, quale alternativa alla soluzione delle controversie aziendali, implica importanti conseguenze nella predisposizione dei bilanci di esercizio delle imprese, in considerazione delle problematiche specifiche connesse con tale strumento normativo.

Risulta di **difficile soluzione, in particolare, la questione relativa all'iscrivibilità in bilancio dei lodi arbitrali, sia con effetti positivi che con effetti negativi, in considerazione della valenza legale dei lodi e degli effetti che essi possono avere sui conti annuali delle imprese**

Il lodo arbitrale dà luogo generalmente ad un indennizzo il quale, per chi lo riceve (a fronte di un "credito"), costituisce un componente positivo del proprio reddito d'impresa, mentre per chi lo deve corrispondere (a fronte di un "debito"), rappresenta un componente negativo dello stesso reddito.

1.2 LE TIPOLOGIE DI ARBITRATO

Il termine "arbitrato" sottende quattro differenti forme di giustizia cognitiva, di tipo privato, che possono essere così classificati:

- **Arbitrato rituale;**

- **Arbitrato libero o irrituale;**
- **Arbitrato amministrato;**
- **Arbitralo internazionale.**

Nella prassi attuale tale procedura si è diffusa soprattutto sotto due diversi profili: l'arbitrato "rituale" e l'arbitrato "irrituale", cui è dedicato il presente contributo, rimandando in altra sede la trattazione delle altre forme di arbitrato sopra richiamate.

Il lodo di un arbitrato rituale

ha la stessa efficacia di una sentenza del giudice ordinario e pertanto, è immediatamente esecutivo, anche se viene proposta opposizione, e sempre che non venga concessa la sospensione della sua esecutività.

Rispetto all'arbitrato irrituale, pertanto, il redattore del bilancio dovrà prendere in considerazione gli obblighi immediati connessi con il dispositivo, indipendentemente dal risultato finale del giudicato, in quanto l'esecutività dello stesso, non ne determina il suo carattere di definitività e di assoluta sicurezza, considerata la possibilità di successivi gradi di giudizio e le incertezze legate all'adempimento della controparte. Di conseguenza, anche in presenza di un lodo derivante da un arbitrato rituale il capitale non risulta immediatamente modificato sul piano quali-quantitativo.

L'incidenza patrimoniale e reddituale si manifesta con atti successivi, quali la mancata impugnazione e/o un decreto ingiuntivo, che avvicinano la fase finale dell'incasso (o pagamento).

Il lodo di un arbitrato irrituale produce i suoi effetti solo:

- **in presenza di manifestazione di volontà delle parti di aderire al lodo;**
- **e nel caso in cui le previsioni di quest'ultimo trovino conferma in successive sentenze.**

In mancanza di tali ultime condizioni il credito/debito:

- **è privo del requisito della certezza;**
- **non è dotato di esecutività;**
- **non è misurabile con esattezza in quanto, eventuali sentenze favorevoli potrebbero modificare l'importo originario, non sussistendo i vincoli posti alla Corte di appello nella valutazione di un lodo rituale.**

Il capitale e il reddito dell'impresa, pertanto non risultano modificati per effetto della presenza del lodo.

1.3 IL LODO ATTIVO (CREDITO E RICAVO) E LA RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO: LA QUALIFICAZIONE E CLASSIFICAZIONE

In entrambi i casi di arbitrato (rituale ed "irrituale"), considerati gli aspetti richiamati e non ricorrendone altri, **bisogna escludere in via di prima approssimazione la possibilità di iscrivere in bilancio il CREDITO ed il RICAVO per il loro carattere solo potenziale; la rilevazione contabile, infatti, può essere limitata ai soli conti d'ordine, delegati ad accogliere quelle operazioni o eventi contrattualmente definiti, i cui effetti, in quanto subordinati a condizioni non ancora verificatesi e dall'esito incerto, non possono essere registrati nel sistema principale di scritture.**

Tali incertezze non sono esclusivamente riconducibili alla possibilità della controparte di impugnare il lodo, di modificarlo o di annullarlo, ben potendo sussistere le stesse, sia pure in forme e rilievo diversi, anche in assenza di impugnazione; infatti, un lodo non impugnato, e quindi divenuto definitivo, può comunque rivelarsi privo di riflessi economici in caso di inadempimento della parte soccombente.

Il presupposto del **trattamento contabile del ricavo**, pertanto, è rappresentato dalla verifica della sua avvenuta ***"realizzazione"***, fattispecie che, nella teoria e nella prassi, ha dato luogo a soluzioni non di rado divergenti.

I criteri che generalmente vengono adottati, singolarmente o talvolta anche congiuntamente, per **individuare l'avvenuta realizzazione o meno di un ricavo** sono:

- **la conversione in denaro o crediti;**
- **la presenza di uno scambio;**
- **la maturazione a seguito dell'avvenuta cessione a terzi di beni o servizi;**
- **la conversione con attività misurabili con affidabilità;**
- **un accrescimento netto di ricchezza liberamente disponibile.**

In tutti i casi il riconoscimento appare subordinato all'esigenza di una **ragionevole certezza, alla possibilità di procedere ad una misurazione attendibile ed all'avvenuto completamento del ciclo economico aziendale**.

L'**iscrivibilità in bilancio del ricavo** non esaurisce la delicata questione, dal momento che occorre verificare se lo stesso **sia di competenza dell'esercizio o vada differito ad un futuro periodo amministrativo** considerate le incertezze che derivano da un'eventuale impugnazione.

In realtà, la probabile sospensione del ricavo è possibile solo se questo si riferisce ad un processo economico ancora in fieri e per il quale, a fine anno, esiste l'obbligo a carico della società di adempiere una prestazione di servizi; in tale circostanza, nei limiti del valore di tale prestazione ulteriore cui la società è tenuta, è ravvisabile una passività non monetaria ed il ricavo è da sospendere per rinviarlo all'esercizio di competenza nel quale la prestazione verrà ultimata. Tuttavia, dal momento che la controversia riguarda sovente attività pregresse, tale circostanza non sembra ipotizzabile.

L'impostazione delineata appare conforme a criteri di logica economica, coincide con schemi interpretativi coerenti con i principi contabili internazionali e rispetta il principio della prudenza.

Dopo aver stabilito quando iscrivere un ricavo, la scelta successiva riguarda la **classificazione del ricavo** tra le componenti ordinarie o straordinarie del conto economico.

Al riguardo le indicazioni non sono univoche, considerate l'eterogeneità delle fattispecie oggetto del giudizio arbitrale e le circostanze che contribuiscono a definire l'importo del credito anche elementi (p.e. penalità ecc.) che presentano non poche analogie con componenti tradizionalmente ritenuti straordinari.

La dottrina aziendalista ed i principi contabili (internazionali e nazionali)
tendono ormai a limitare gli eventi straordinari solo a quelle fattispecie anomale e non legate all'attività aziendale e ragionevolmente non ripetibili.

In particolare, gli arbitrati hanno spesso per oggetto lavori su commesse e forniture ultrannuali, i cui compensi maturati assumono una chiara connotazione operativa e caratteristica con evidenti caratteristiche di ripetibilità. In presenza, invece, di voci come penalità, risarcimenti, interessi ecc., qualificabili come componenti straordinari di reddito, è ipotizzabile una scissione del ricavo complessivo in due componenti, distintamente individuabili, classificate in aree diverse del conto economico.

Optando quindi per la natura ordinaria del componente, lo stesso dovrà essere incluso nella voce A1) del conto economico (ricavi delle vendite e delle prestazioni), o, se si riferisce a commesse non ultimate, incrementare la posta dei lavori in corso su ordinazione voce A3). Nel caso in cui si adottati una soluzione diversa, l'area straordinaria è quella destinata ad accogliere l'evento.

Non sembra, invece, prospettare difficoltà la **collocazione del credito che va naturalmente inserito tra i crediti di funzionamento nell'attivo circolante.**

La disclosure da assicurare in nota integrativa

è rappresentata dall'informazione relativa alla natura ed importo del ricavo, se considerato straordinario, e dall'indicazione, solo se significativa, dei tempi d'incasso.

1.4 IL LODO PASSIVO (DEBITO E COSTO) E LA RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO: LA QUALIFICAZIONE E CLASSIFICAZIONE - OIC 19 - OIC 31

Dopo aver esaminato le problematiche relative ai componenti positivi del lodo, vanno approfondite le possibili scelte contabili dettate dall'impugnazione promossa dalla controparte, la quale assume rilievo ai fini della redazione del bilancio qualora sia in grado di incidere su reddito e sul capitale dell'azienda. In tal caso gli amministratori dovranno verificare:

- **se, a seguito dell'impugnazione, sia sorta per l'azienda una passività;**
- **la quantificazione di tale passività e del relativo costo che questa andrà a misurare;**
- **come rappresentare nel conto economico e nello stato patrimoniale: il costo e il debito per la sua passività;**
- **quale informativa assicurare in nota integrativa e nei conti d'ordine.**

L'impugnazione determina la probabilità che l'azienda sia chiamata alla restituzione, parziale o integrale, di quanto già incassato o che il credito si estingua. In questi casi l'evento rientrante tra «perdite o debiti di natura certa o determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza, può essere coperto in bilancio, ai sensi dell'articolo 2424-bis cc, comma 3, mediante un accantonamento per rischi (ed oneri).

Il principio contabile n. 19 offre una dettagliata classificazione, distinguendo tra:

- **fondi spese, nei quali, a fronte di una certezza dell'esistenza, l'importo o la data di sopravvenienza sono indeterminate;**
- **fondi rischi, dove l'incertezza riguarda l'esistenza stessa della passività.**

La fattispecie in esame ricade nell'ambito della categoria dei fondi rischi, nel caso in cui la soccombenza sia almeno probabile, dal momento che la semplice possibilità di perire in seguito all'impugnazione non è, di norma, condizione sufficiente per l'insorgenza di una passività.

Il **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e**

La verifica della prima condizione comporta l'osservazione della **natura** dell'evento indipendentemente dalla probabilità di effettivo esborso.

In particolare è necessario verificare:

1. **la probabilità che l'azienda abbia una obbligazione da assolvere ed alla quale non possa sottrarsi;**
2. **che l'obbligazione derivi dal passato.**

A tal fine, bisogna valutare, sulla base di pareri legali e tecnici, delle motivazioni del precedente esito positivo e di ogni altra indicazione ritenuta utile, se sia probabile l'esistenza di un evento obbligante. Tutte queste valutazioni dovranno avere per oggetto solo quanto già verificatosi, pertanto circostanze non ancora accadute ovvero comportamenti successivi delle parti non vanno tenute in considerazione.

La seconda condizione qualifica la prima.

Non basta, infatti, **riconoscere l'esistenza dell'evento obbligante, ma occorre verificare la possibilità** che da questo scaturisca una fuoriuscita di risorse dall'azienda.

Ai fini della verifica delle condizioni descritte appare, dunque, essenziale intendersi sul concetto di **probabilità**.

Secondo il **CNDC un evento si ritiene probabile qualora se ne ammetta l'accadimento in base a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l'accadimento è credibile verosimile o ammissibile in base a motivi o argomenti abbastanza sicuri.**

Nel caso che ci occupa, la probabilità di incassare il credito derivante dal lodo (o di provvedere al suo pagamento) si colloca all'interno di un intervallo, i cui estremi sono rappresentati, al livello inferiore, da una **qualifica di remoto** ed a quello superiore, di **altamente probabile**.

L'evento probabile si definirebbe per differenza con l'evento remoto che non merita alcuna indicazione in bilancio, e con l'evento possibile, per il quale, nonostante il minor grado di certezza, si ritiene giustificata una rappresentazione almeno nei conti d'ordine.

La modifica del grado di certezza dell'evento verso il remoto o il probabile implica In cancellazione anche graduale dal conto d'ordine.

Difatti, l'evento o non merita più indicazione o, essendo accolto tra i Fondi rischi, deve essere eliminato dai conti d'ordine per evitare duplicazioni.

La terza condizione di iscrivibilità richiede di quantificare la passività ed il costo che essa misura.

Lo IASB fornisce alcune indicazioni pratiche sulla misurazione della passivata potenziale, in particolare:

- **la valutazione deve tener conto delle probabilità di successo della controparte;**

- **la definizione dell'accantonamento deve considerare anche il valore del denaro nel tempo;**
- **l'ammontare richiesto dalla controparte non è vincolante rispetto alla scelta dell'accantonamento da effettuare**.

Sotto il profilo strettamente applicativo, i più recenti sviluppi in sede di indicazioni internazionali propongono una soluzione di quantificazione che soddisfa contemporaneamente le prime due esigenze.

La normativa italiana sul bilancio d'esercizio prevede:

1. nel conto economico una voce specifica per **gli accantonamenti per rischi nel conto economico, voce B12)**, che accoglie, infatti, gli accantonamenti **a fronte di perdite o costi futuri caratterizzati da incertezze sia nel loro verificarsi sia nella loro entità** (posta diversa da quella destinata ad accogliere gli accantonamenti per i Fondi spese B13);
2. nello stato patrimoniale una voce distinta denominata **fondi per rischi ed oneri**.

Dal punto di vista dell'informazione reddituale, il problema che può porsi è se alcune tipologie particolari di accantonamenti possano piuttosto considerarsi come componenti straordinari.

La natura dell'accantonamento dipenderà, infatti, dalla natura dell'evento sottostante e non sembra legata all'esistenza del lodo e della sua impugnazione. L'accantonamento sarà ordinario o meno a seconda che la controversia ria sorta nell'ordinario o nello straordinario svolgimento dell'attività aziendale.

Il livello di approfondimento ed il contenuto delle informazioni da fornire negli strumenti o corredo del bilancio, ovviamente dipendono dal grado di probabilità associata all'evento.

Nel **caso di remota possibilità di soccombenza in appello, nulla va registrato negli schemi contabili di bilancio o indicato in nota integrativa**.

Qualora, invece, **la soccombenza in appello appaia possibile, nulla va registrato negli schemi di bilancio, ma la nota integrativa deve fornire un'informazione utile affinché il lettore possa avere i chiarimenti essenziali per la comprensione della situazione e valutare gli eventuali riflessi sul bilancio e sull'andamento dell'impresa**.

Secondo lo IASB le informazioni da fornire riguardano:

l'importo del credito risultante dal giudizio positivo;

una breve descrizione dell'evento;

una stima dei possibili effetti finanziari della soccombenza. definendone importo e tempi;

le possibili azioni in caso di soccombenza.

Nell'ipotesi di impiego dei conti d'ordine è inoltre opportuno indicare in nota integrativa anche il metodo di calcolo adottato.

Se, infine, **la soccombenza in appello appare probabile o addirittura certa**, **lo stato patrimoniale e il conto economico accolgono, rispettivamente, il fondo rischi e l'accantonamento, mentre la nota integrativa, in linea con le indicazioni fomite dallo IASB, dovrebbe indicare**:

- **l'importo del credito risultante dal giudizio positivo;**
- **una breve descrizione dell'evento, specificando i possibili tempi dell'esborso;**
- **i motivi della iscrizione, richiamando i pareri ed i nominativi degli esperti e le ipotesi poste alla base delle opinioni espresse;**
- **le possibili azioni in caso di soccombenza;**
- **l'illustrazione a partire dal secondo anno, in ipotesi di permanenza del fondo, delle variazioni intercorse nell'anno.**

Dal momento che l'accantonamento per appello contro il lodo non è deducibile, tale circostanza genera una **differenza temporanea tra reddito civilistico e reddito imponibile**, che si risolve in un aggravio di imposte a carico dell'esercizio in chiusura ed un corrispondente vantaggio per l'esercizio nel quale avverrà il probabile pagamento della passività potenziale. Difatti, in quell'esercizio l'uscita necessaria a pagare la passività, mentre rappresenterà, sotto il profilo civilistico e contabile, una elementare riduzione di una passività potenziale, ai fini tributari comporterà la misurazione di un costo pienamente deducibile.

2 MICROIMPRESE E OIC ADOPTER - SENTENZE E LODI ARBITRALI - L'INTERPRETAZIONE FORNITA DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE (LE MASSIME E I CASI RISOLTI)

2.1 L'IMPUTAZIONE FISCALE DEI COMPONENTI POSITIVI DI REDDTO (INDENNIZZO PER RISCARCIMENTO DANNI E LA SOPRAVVENIENZA ATTIVA) SECONDO IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA - SENTENZE NON DEFINITIVE (CONSULENZA GIURIDICA - RISPOSTA N. 9 DEL 04 AGOSTO 2020 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE)

Avvicinandosi la chiusura dell'esercizio, **torna all'esame delle imprese la corretta applicazione del principio di competenza, da declinare contabilmente e fiscalmente.**

Tra le situazioni che sono spesso fonte di incertezza, c'è **la corretta individuazione del periodo d'imposta in cui imputare i ricavi e i costi relativi a sentenze emesse in fasi intermedie del giudizio, e quindi ancora impugnabili e non passate in giudicato.**

Con la **risposta n. 9 del 04 agosto 2020 l'Agenzia delle Entrate** ha fornito chiarimenti sui criteri di imputazione dei **componenti positivi di reddito relativi a sentenze e lodo arbitrale con riferimento alle MICROIMPRESE di cui all'articolo 2435 ter del codice civile ed ai soggetti OIC ADOPTER** che non adottano i principi contabili internazionali **IFRS "International Financial Reporting Standards"**, seppur diversi dalle menzionate **MICROIMPRESE**.

Per quanto riguarda le MICROIMPRESE, l'Agenzia ha ritenuto che il corretto periodo d'imposta in cui far concorrere i componenti di reddito positivi derivanti da una sentenza favorevole corrisponda al periodo d'imposta in cui il provvedimento del giudice venga a giuridica esistenza.

Il sorgere del diritto all'indennizzo previsto nella sentenza determina il momento di imputazione fiscale, ai sensi del comma 1 dell'articolo 109 del TUIR (fermo restando la sussistenza dell'ulteriore requisito della determinabilità).

Non incide sul momento in cui deve avvenire l'imputazione fiscale né il passaggio in giudicato della sentenza né, tanto meno, l'iter del contenzioso stesso, poiché, qualora la decisione fosse modificata nei successivi gradi di giudizio, si realizzerebbe una sopravvenienza passiva, che concorre alla formazione del reddito, ai sensi dell'articolo 101 del TUIR.

Le medesime considerazioni devono intendersi riferibili ai componenti positivi di reddito relativi alla sottoscrizione di un lodo arbitrale (fermo restando la sussistenza dell'ulteriore requisito della determinabilità). L'indennizzo stabilito con lodo arbitrale, indipendentemente dal trattamento contabile, dunque, rappresenta un provento fiscalmente rilevante ai fini del reddito di impresa relativo all'anno d'imposta in cui il lodo è sottoscritto, ai sensi dell'articolo 109 comma 3, del TUIR, suscettibile di essere rettificato nel caso in cui eventi giuridici successivi non confermassero l'entità dell'indennizzo riconosciuto nel lodo.

Questi principi si applicano, però, soltanto alle microimprese (ex articolo 2435-ter del Codice civile), per le quali continuano a valere i requisiti di certezza ed oggettiva determinabilità dell'articolo 109 del Tuir.

Per quanto invece concerne i soggetti IAS e OIC ADOPTER, diversi dalle micro-imprese, la citata consulenza giuridica conferma che **occorre individuare il periodo d'imputazione fiscale solo sulla scorta della corretta applicazione dei principi contabili di riferimento**.

Quindi per chi applica i principi contabili nazionali valgono dunque le regole dell'OIC 15[1] e dell'OIC 19[2], secondo cui i crediti e i debiti sono iscritti in bilancio quando sorge l'obbligazione di pagamento, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali.

Non sarebbe quindi richiesta l'immodificabilità dell'obbligazione sorta, per cui i crediti e debiti sono iscritti anche se derivanti da sentenze non passate in giudicato.

Occorre pertanto effettuare una stima di questi costi alla fine di ciascun esercizio in cui il contenzioso è in essere, sulla base di un'adeguata conoscenza delle situazioni specifiche, dell'esperienza passata e di ogni altro elemento utile, inclusi i pareri di esperti, che permetta di tenere in adeguato conto il prevedibile evolversi del contenzioso.

Uno spiraglio dal Codice

Sulla base di questi principi, l'Agenzia delle Entrate conclude che, anche per i soggetti che applicano la derivazione rafforzata, i proventi derivanti da risarcimenti vanno generalmente tassati nell'esercizio in cui è depositata la sentenza, a nulla rilevando che questa possa essere impugnata in un successivo grado di giudizio. Ma tale conclusione non tiene in debita considerazione il principio della prevalenza della sostanza sulla forma e quello della prudenza, applicabili anche ai soggetti OIC, secondo l'articolo 2423-bis del Codice.

Considerando anche questi aspetti e non solo quelli giuridico-formali relativi alla pubblicazione della sentenza, **si ritiene che in bilancio possano non essere iscritti i ricavi derivanti da un risarcimento, qualora il diritto a percepire lo stesso emerga da una sentenza non passata in giudicato e vi sia, al contempo, il fondato rischio (adeguatamente motivato) di un esito finale sfavorevole della controversi**a. Scelta che comporta, tuttavia, l'assunzione del rischio, da parte dell'imprenditore, di una contestazione in sede di verifica.

2.2 - LA SOPRAVVENIENZA ATTIVA DERIVANTE DA SENTENZA: LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRES ED IRAP (RISPOSTA A INTERPELLO 21/03/2023, N. 264)

Nel caso in cui dalla sentenza scaturisca un componente positivo di natura reddituale, la rilevazione nel conto economico deve avvenire nell'esercizio in cui il provvedimento giudiziale

[1] **OIC 15** "I crediti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi ad esempio, per operazioni di finanziamento) sono iscrivibili in bilancio se sussiste titolo di credito e cioè se essi rappresentano effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società"

[2] **OIC 19** "I debiti di finanziamento e quelli che si originano per ragioni diverse dallo scambio di beni e servizi sono iscrivibili in bilancio quando sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali"

viene a giuridica esistenza, indipendentemente dall'eventuale passaggio in giudicato o, più in generale, indipendentemente dall'iter del contenzioso in atto.

Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la **risposta a interpello n. 264 del 21 marzo 2023**, con cui è stato evidenziato che ai fini della rilevazione contabile del componente non è richiesto che l'obbligazione sorta assuma le caratteristiche dell'immodificabilità indicando la linea da seguire, ai fini della determinazione della base imponibile IRES ed IRAP, della sopravvenienza attiva derivante da una sentenza.

Già con la risposta ad istanza di Consulenza giuridica n. 9 del 4 agosto 2020, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di affrontare in maniera sistematica il tema dell'individuazione dell'esercizio di competenza dei componenti positivi di reddito derivanti da sentenze o lodi arbitrali favorevoli, analizzando la problematica sia con riferimento ai soggetti che rientrano nella nozione di ''micro imprese'', che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435 ter del c.c., sia con riferimento ai soggetti diversi dalle micro imprese che redigono il bilancio in conformità alle regole del codice civile.

Con specifico riferimento a questi ultimi soggetti che redigono il bilancio in conformità ai principi contabili nazionali in ossequio all'ormai noto ''principio di derivazione rafforzata'', di cui all'articolo 83 del TUIR il citato documento di prassi ricorda che valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli del TUIR, i criteri di ''qualificazione'', ''imputazione temporale'' e ''classificazione'' in bilancio previsti dai principi contabili.

Per tali soggetti, non essendo più applicabili, in materia di competenza fiscale, i criteri giuridico formali fissati dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, è necessario, dunque, individuare il periodo d'imputazione fiscale sulla base dei criteri fissati dai principi contabili nazionali.

Come, infatti, già chiarito **con riguardo ai soggetti IAS adopter con la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, la rilevanza fiscale del dato contabile ha come presupposto imprescindibile il corretto inquadramento della fattispecie da un punto di vista civilistico contabile**.

Al riguardo, la citata Consulenza rinvia, in primis, al paragrafo 30 dell'OIC 15, in base al quale «i 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, e poi specularmente al paragrafo 39 dell'OIC 19, secondo cui i debiti che si originano per ragioni diverse dallo scambio di beni e servizi sono iscrivibili in bilancio quando sorge

l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali.

Come evidenziato nel documento di prassi, in nessuna delle regole contabili menzionate viene richiesta, ai fini della rilevazione del componente, l'immodificabilità dell'obbligazione sorta.

Inoltre, viene richiamato **l'OIC 31[3], in materia di ''Fondi rischi per cause in corso''** che, al paragrafo 12, fa espresso riferimento alle situazioni in cui la società si trova coinvolta in controversie giudiziarie, o più in generale in situazioni di contenzioso, in qualità di soggetto passivo.

In tali casi, ove un esito sfavorevole del contenzioso sia ritenuto probabile, il principio contabile suggerisce di procedere, alla fine di ciascun esercizio in cui il contenzioso è in essere, ad una stima dei ''costi ed oneri per risarcimenti giudiziali o transattivi delle liti in corso che permetta di tenere in adeguato conto il prevedibile evolversi del contenzioso.

Come rilevato nelle conclusioni della citata Consulenza, dal complesso delle indicazioni contenute nei principi contabili richiamati si evince come, in linea di principio, nelle fattispecie riconducibili a procedimenti contenziosi, la rilevazione in bilancio del componente positivo debba avvenire nell'esercizio in cui sorge il relativo diritto, che rappresenti effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società. Di conseguenza, nel caso in cui dalla sentenza scaturisca un componente positivo di natura reddituale, la rilevazione nel conto economico deve avvenire nell'esercizio in cui il provvedimento giudiziale viene a giuridica esistenza, indipendentemente dall'eventuale passaggio in giudicato o, più in generale, indipendentemente dall'iter del contenzioso in atto. Come sopra ricordato, infatti, ai fini della rilevazione contabile del componente non è richiesto che l'obbligazione sorta assuma le caratteristiche dell'immodificabilità.

Inoltre, **con specifico riferimento ad un lodo arbitrale ICC, con la risposta all'interpello n. 119 del 2018, l'Amministrazione finanziaria ha individuato, in sostanza, la corretta imputazione temporale dei componenti positivi da esso derivanti con rilevanza anche fiscale, trattandosi di soggetto OIC adopter nell'esercizio in cui il lodo risulti ''definitivo'' e ''vincolante'' tra le parti, in base alle regole di arbitrato della Camera di Commercio internazionale**.

Come previsto, infatti, dall'articolo 35, comma 6, del Regolamento di arbitrato della Camera di Commercio internazionale il lodo è vincolante per le parti.

[3] **OIC 31 - FONDI RISCHI PER CAUSE IN CORSO**
"Per i costi derivanti da contenziosi va anche tenuto presente il paragrafo 12 degli esempi contenuti nell'OIC 31, il quale in materia di ''Fondi rischi per cause in corso'' chiarisce che quando la società si trova coinvolta, in qualità di soggetto passivo, in controversie giudiziarie e/o in situazioni di contenzioso ed è ritenuto probabile un esito sfavorevole, allora è ragionevole prevedere che si debbano sostenere costi ed oneri per risarcimenti giudiziali o transattivi delle liti in corso".

La sottoposizione della controversia al Regolamento comporta per le parti l'impegno a dare prontamente esecuzione al lodo e la presunzione che esse abbiano rinunciato a tutti i mezzi di impugnazione cui possono validamente rinunciare.

La stessa Corte di Cassazione, con sentenza n. 10981 del 13 maggio 2009, nel riaffermare ancora una volta il principio ormai consolidato nel nostro ordinamento tributario dell'inderogabilità delle regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, ha fornito altresì un'importante precisazione, e cioè che l'applicazione di detto principio non ''implica di per sé la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 c.c., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza.

In sostanza, in tutti quei casi in cui un componente negativo, la cui deduzione operata dal contribuente sia stata disconosciuta dall'ufficio, non sarebbe più deducibile nel periodo d'imposta di effettiva competenza perché il contribuente è decaduto dalla possibilità di emendare a proprio favore la dichiarazione già presentata, o perché sono decaduti i termini per presentare istanza di rimborso della maggiore imposta versata occorre evitare, secondo la Corte di Cassazione, definitivi disconoscimenti dei costi sostenuti o la duplicazione di tassazione dei ricavi, con violazione del principio costituzionale della capacità contributiva.

È quindi coerente con i principi generali insiti nell'ordinamento tributario affermare che l'applicazione dell'inderogabilità del principio di imputazione temporale dei componenti positivi non implichi, in ogni caso, la conseguenza della mancata tassazione al momento dell'emersione, pur tardiva, in bilancio, ma ne contempli l'assoggettamento ad imposizione peraltro ''fisiologico'', in ossequio al principio di derivazione nell'esercizio di rilevazione contabile.

Inoltre, è stato evidenziato che l'articolo 24 decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, stabilisce che le disposizioni dallo stesso introdotte si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final ''Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID19'' e successive modifiche.

Al riguardo, la circolare 25/E del 20 agosto 2020, nel premettere che la citata Comunicazione della Commissione del 19 marzo 2020 è stata modificata da successive comunicazioni, ha chiarito che la disposizione agevolativa di cui all'articolo 24 non si sostanzia in un mero differimento dei versamenti dovuti ai fini IRAP (per il saldo relativo al periodo d'imposta 2019 e per la prima rata dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta 2020), ma in un vero e proprio ''contributo'' che implica l'esclusione dai relativi versamenti.

L'agevolazione può essere fruita nei limiti individuati dal paragrafo 3.1. della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final e precisamente entro l'importo massimo di euro 800 000 EUR per singola impresa.

3 - CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Come osservato nei capitoli che precedono, la distinzione tra arbitrato rituale ed irrituale appare di limitato ausilio ai fini dell'interpretazione economica del fenomeno. Infatti, la maggiore efficacia del lodo rituale non assicura da sola l'esecutività e l'incasso (il pagamento), risultando invece decisivi altri elementi che assicurino certezza al credito (debito).

Nel **caso di lodi attivi il riconoscimento contabile e l'iscrivibilità di un credito probabile risulterà subordinata solo alla determinazione del connesso valore di realizzo, rappresentato dall'importo che si prevede ragionevolmente di incassare.**

Nel caso di un lodo incassato o di un credito ragionevolmente certo, le somme incassate o che presumibilmente saranno incassate rappresentino per la società beneficiaria un componente positivo di reddito di competenza dell'esercizio e classificabile, in base agli ORIENTAMENTI PROFESSIONALI INTERNAZIONALI ED AI PRINCIPI NAZIONALI, come componente ordinario.

La contabilizzazione dell'eventuale impugnazione di un lodo attivo richiede quindi la valutazione del grado di probabilità e l'accertamento che l'obbligazione derivi dal passato.

Gli eventi possibili vengono rappresentati nei conti d'ordine che recepiscono le fattispecie pre-reddituali; per gli eventi remoti non è necessaria alcuna rilevazione e/o "*disclosure*", mentre per quelli probabili pare necessario il ricorso al fondo rischi.

In seguito all'introduzione del "principio di derivazione rafforzata", nella determinazione del reddito d'impresa realizzato dalle società tenute alla redazione del bilancio secondo le norme riportate negli articoli 2423 e seguenti del codice civile, sono stati particolarmente valorizzati i

"PRINCIPI CONTABILI" emanati da appositi "organismi": "OIC." – Organismo Italiano di Contabilità; "IAS" - International Accounting Standards – Principi contabili internazionali.

Tutto ciò al fine di rendere sempre più omogenei i valori utilizzati nella formazione del "reddito d'impresa" da assoggettare a tassazione rispetto a quelli riportati nel bilancio d'esercizio.

Il rispetto dei "principi contabili" costituisce, pertanto, un obbligo che incombe ai redattori dei bilanci, ma lo stesso obbligo incombe in capo agli uffici accertatori ove si volesse contestare la correttezza degli imponibili dichiarati.

Alla regola appena enunciata non sfugge, ovviamente, **L'INDENNIZZO SANCITO DAL LODO ARBITRALE**, per cui la sua esecuzione ed il suo recepimento da parte delle società di capitali richiede, sia sotto l'aspetto contabile che tributario, l'intervento di una figura professionale specializzata che possa indicare la sua corretta rappresentazione nelle poste del bilancio d'esercizio e nelle dichiarazioni dei redditi.

In fede

Cagliari, lì 25 marzo 2025 Dott. Alessandro Balletto

Fonti normative - giurisprudenza - dottrina:

1) LODO ARBITRALE E PRINCIPI CONTABILI

1.1 L'ISCRIVIBILITÀ DEI LODI ARBITRALI IN BILANCIO

1.2 LE TIPOLOGIE DI ARBITRATO (RITUALE E IRRITUALE)

1.3 IL LODO ATTIVO (CREDITO E RICAVO) E LA RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO: LA QUALIFICAZIONE E LA CLASSIFICAZIONE

1.4 IL LODO PASSIVO (DEBITO E COSTO) E LA RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO: LA QUALIFICAZIONE E LA CLASSIFICAZIONE

Fonte: Articolo pubblicato su Contabilità e Bilanci, da Raffaele Marcello e Giulio D'agostino (Colleghi)
https://www.raffaelemarcello.it/media/pdf/spese-arbitrati.pdf

2) MICROIMPRESE E OIC ADOPTER - SENTENZE E LODI ARBITRALI - L'INTERPRETAZIONE FORNITA DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE (LE MASSIME E I CASI RISOLTI)

2.1 - L'IMPUTAZIONE FISCALE DELL'INDENNIZZO PER RISCARCIMENTO DANNI E DELLA SOPRAVVENIENZA ATTIVA SECONDO IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA

2.2 - LA SOPRAVVENIENZA ATTIVA DERIVANTE DA SENTENZA: LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRES ED IRAP

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 9 DEL 04 AGOSTO 2020
RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE A INTERPELLO n. 264 del 21/03/2023

Fonte: Dario Deotto, articolo di commento su EDOTTO
https://www.edotto.com/articolo/agenzia-su-imputazione-risarcimenti-danni-relativi-a-sentenze-e-lodi-arbitrali

Fonte: Articolo pubblicato su FiscoOggi
https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/microimprese-e-oic-adopter-imputazione-fiscale-dell'indennizzo

Fonte IPSOA, articolo
https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2023/03/22/sopravvenienza-attiva-derivante-sentenza-determinazione-base-imponibile-ires-irap

Fonte: Guida alla Contabilità & Bilancio / Il Sole 24 Ore Numero 10 / ottobre 2020 1,
https://www.rescignocarrara.it/sites/default/files/field/pdf/GC%26B%20Il%20Sole%2024%20ore%2010_2020.pdf

La tassazione del procedimento arbitrale e del lodo arbitrale – relazione del Dott. Andrea Dore

Ha conseguito la Laurea in Economia e Commercio presso l'Università degli Studi di Cagliari nel novembre del 1968 con la votazione di 110/110 e lode discutendo la tesi di laurea in Tecnica Industriale e Commerciale.
Subito dopo la Laurea ha iniziato la pratica professionale di Dottore Commercialista nel prestigioso Studio del Dr. Andrea Borghesan, attualmente nella forma giuridica di società tra professionisti.
Nell'ottobre del 1969 ha superato l'esame di stato ed è stato iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti di Cagliari e da tale epoca svolge la predetta attività singolarmente o quale componente anziano dello Studio Associato del Dr. Andrea Borghesan che ha annoverato e tuttora annovera tra la propria clientela importanti realtà imprenditoriali della Regione Sardegna e della Penisola.
Revisore Ufficiale dei Conti a partire dal 30.06.1975, è attualmente Revisore Contabile.
Ha ricoperto la carica di Revisore di Enti Pubblici (Camera di Commercio di Cagliari); di Associazioni (Associazione degli Industriali della Provincia di Cagliari) e di società di capitali (SFIRS – S.p.A. - Società Finanziaria della Regione Autonoma della Sardegna, BANCO DI SARDEGNA – S.p.A.) e della Società SOGAER – S.p.A. che gestisce lo scalo aeroportuale di Cagliari. Ha inoltre ricoperto il ruolo di sub commissario dell'Agenzia speciale Centro Servizi della Camera di Commercio di Cagliari.
Si occupa prevalentemente di problematiche in materia societaria, fiscale, contabile e finanziaria e dei correlativi adempimenti.
È iscritto nell'Albo dei Consulenti Tecnici del Tribunale di Cagliari e gli sono stati conferiti incarichi concernenti valutazioni di complessi aziendali di rilevanti dimensioni (Azienda Regionale Trasporti; Teatro Lirico di Cagliari).

Ha svolto l'attività di Curatore fallimentare, di Commissario e di Liquidatore giudiziale di importanti procedure aperte nanti il Tribunale fallimentare di Cagliari.
Ha svolto e tuttora svolge attività di Consulente tecnico della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Cagliari nonché di Perito del Tribunale Penale di Cagliari e dell'Ufficio dei Giudici delle Indagini Preliminari del Tribunale di Cagliari. È iscritto nella Sezione Esperti in materia di Gestione Aziendale dell'Albo degli Amministratori Giudiziari del Ministero di Giustizia ed ha svolto numerosi incarichi di amministratore di beni sequestrati con specifica competenza nelle correlative problematiche anche riferite a compendi aziendali di rilevanti dimensioni.
Giornalista pubblicista, ha collaborato per oltre dieci anni con un quotidiano con numerosi articoli di opinione e con una rubrica fissa in materia fiscale. Ha parimenti collaborato con l'Associazione degli Industriali della Provincia di Cagliari nelle pubblicazioni della stessa.
Negli anni accademici dal 1997 al 2011 ha ottenuto dall'Università degli Studi di Cagliari l'incarico di docente a contratto nella sede di Oristano nel corso di Laurea "Economia ed Amministrazione delle Imprese" e successivamente nel corso di Laurea "Economia e Gestione dei Servizi Turistici" nella materia "Diritto Tributario".
Ha partecipato in qualità di Docente in materia di Diritto Tributario a quattro Master organizzati dalla Facoltà di Economia e Commercio di Cagliari.
Ha un'ottima conoscenza della lingua francese ed una conoscenza scolastica della lingua tedesca.
Ha ricoperto, a partire dal luglio del 1990, la carica di Console Onorario della Repubblica Francese a Cagliari, cessando dall'incarico nel 2016 per compiuti limiti di età.
È stato insignito di numerose onorificenze dalla Repubblica Francese fra cui quella di "Officier de la Legion d'Honneur". Con decreto del Presidente della Repubblica Italiana del 27.12.2006 gli è stata conferita l'Onorificenza di Commendatore dell'Ordine al Merito della Repubblica Italiana e il 2.6.2013 gli è stata conferita l'Onorificenza di Grand Ufficiale dell'Ordine al Merito della Repubblica Italiana.

Seminario di Alta Formazione sull'arbitrato

LA TASSAZIONE DEL PROCEDIMENTO ARBITRALE E DEL LODO ARBITRALE

RELAZIONE DEL DOTT. ANDREA DORE

Premesso che non mi soffermerò sul concetto di convenzione arbitrale e sulle relative implicazioni che saranno oggetto di esame da parte di altri relatori, limitandomi sul punto a evidenziare che trattasi di un contratto avente quale elemento essenziale la manifestazione di volontà di devolvere a arbitri la soluzione di una o più controversie.

L'argomento assegnatomi "La tassazione del procedimento arbitrale e del lodo" induce ad una breve riflessione sull'attuale stato della legislazione fiscale che vive, in questo momento, una situazione di estrema volatilità e incertezza in particolare per quanto riguarda le imposte dirette.

L'eterno divenire della normativa e le conseguenti incertezze interpretative non hanno peraltro diretti riflessi relativamente alle problematiche oggetto del presente intervento, pur dovendo rilevare che la laconicità delle disposizioni di Legge deve necessariamente trovare chiarimento nelle pronunzie relative al contenzioso che può determinarsi.

I due tributi che hanno riflesso diretto sulla tassazione del procedimento arbitrale e del lodo e cioè l'imposta di registro e l'imposta di bollo sono disciplinati da provvedimenti legislativi datati (l'imposta di registro dal DPR n. 131 del 1986 e l'imposta di bollo dal DPR n. 642 del 1972). In tale anno, come noto, è stata emanata anche la normativa dell'IVA che, a partire dal 1 gennaio 1973, ha sostituito la principale imposta sui consumi e cioè l'imposta generale sulle entrate oggetto di continue critiche per il distorsivo effetto a cascata che aveva incidenza su ciascuna fase del processo produttivo a differenza della neutralità dell'IVA che va ad incidere sul consumatore finale.

Ho prima accennato alla rilevanza ai fini dell'argomento assegnatomi dei due tributi di cui riporto una sintesi per la loro implicazione sulle procedure oggetto del seminario.

IMPOSTA DI BOLLO (DPR del 26/10/72 n. 642)

Tale tributo ha per oggetto l'aspetto formale dell'atto o documento nel quale sono contenuti il negozio giuridico o l'altro atto civile, commerciale, giudiziale e stragiudiziale. In sostanza il suddetto tributo ha per oggetto il documento contenente il negozio giuridico o gli altri atti di cui sopra.

Trova applicazione sugli atti, documenti e registri indicati nella tariffa allegata al decreto ed è dovuta alternativamente sin dall'origine (da applicare prima della sottoscrizione dell'atto e cioè al momento della formazione del documento) ovvero solo in caso d'uso.

Il DPR n. 642/1972 contempla anche atti totalmente esenti dal tributo che sono indicati nell'allegato B della tariffa acclusa al DPR.

L'imposta è dovuta in misura fissa (€ 16,00 per ciascun foglio di 4 facciate).

Viene assolta principalmente mediante contrassegni (marche) che devono essere applicati anteriormente alla sottoscrizione dell'atto e che vanno annullati mediante specifiche modalità.

Va evidenziato che gli arbitri non possono rifiutarsi di ricevere atti non in regola con il tributo ma devono trasmetterli prontamente all'Agenzia delle Entrate per la regolarizzazione.

Sono atti la nomina del Consulente Tecnico d'ufficio, la relazione dello stesso, i verbali di escursione di testi.

IMPOSTA DI REGISTRO (DPR del 26/04/1986 n. 131)

Ha quale oggetto il negozio giuridico e incide in genere sul mero contributo patrimoniale dell'atto e la sua funzione economica.

È volta a documentare i rapporti giuridici con i relativi supporti documentali che vengono conservati negli archivi dell'Agenzia delle Entrate conferendo agli stessi data certa opponibile ai terzi.

Trova applicazione sugli atti soggetti a registrazione e anche a quelli presentati volontariamente alla registrazione.

La capacità contributiva su cui si basa l'imposta è costituita dal contenuto patrimoniale degli atti soggetti a registro.

I presupposti del tributo possono sintetizzarsi come segue:

<u>Presupposti soggettivi</u>

Il tributo è solidalmente a carico:

- del Notaio che stipula l'atto;
- delle parti contraenti;
- del Pubblico Ufficiale che interviene nell'atto.

Presupposto oggettivo

Sono oggetto del tributo:

- gli atti scritti a contenuto patrimoniale formati nel territorio dello Stato;
- i contratti verbali aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento di immobili, aziende e gli affitti di tali beni;
- i contratti formati all'Estero ma che concernono immobili o aziende che si trovano in Italia.

Distinzione degli atti

Ai fini della registrazione gli atti si distinguono i tre categorie:

- soggetti alla registrazione in termine fisso indicati nella parte prima della tariffa allegata al DPR disciplinante il tributo, da sottoporre a registrazione nei termini previsti decorrenti dalla stipula dell'atto;
- soggetti alla registrazione in caso d'uso indicati nella parte seconda della tariffa allegata al DPR disciplinante il tributo; la formalità è da effettuare al momento del deposito dell'atto nelle cancellerie giudiziarie o presso la pubblica autorità competente;
- non soggetti alla registrazione e sono quelli indicati nella tabella allegata al DPR disciplinante il tributo.

È inoltre contemplata la registrazione d'ufficio che è richiesta dai Pubblici Ufficiali che rinvengono atti per i quali non è stato rispettato l'obbligo della registrazione.

Va evidenziato, in quanto interessa le problematiche in esame, che per l'arbitrato l'imposta di registro rileva esclusivamente per la convenzione arbitrale e per il lodo e non per i singoli atti della procedura.

Base imponibile e aliquota

L'imposta può essere in misura fissa ovvero in misura variabile (le correlative aliquote sono indicate nella tariffa allegata al DPR 131/1986).

Esaurita l'accennata premessa i risvolti concreti ai fini che interessano possono riassumersi come segue.

CONVENZIONI ARBITRALI

Imposta di bollo

Varia tra compromesso e clausola compromissoria.

Per il compromesso è dovuta sin dall'origine (in caso d'uso se formata all'estero).

Per la clausola compromissoria il tributo segue l'atto in cui è inserita.

Imposta di registro

È dovuta in misura fissa.

Se l'atto è contenuto in scrittura privata autenticata o in atto pubblico è dovuta in termine fisso. Se l'atto è contenuto in scrittura privata formata per corrispondenza o all'estero è dovuta in caso d'uso.

Atti del procedimento arbitrale

- rilevano ai fini dell'imposta di bollo;
- non rilevano ai fini dell'imposta di registro;
- non trova applicazione il contributo unificato del processo civile;
- gli atti delle parti e i provvedimenti arbitrali sono soggetti all'imposta di bollo;
- sono escluse dall'imposta le copie per il collegio arbitrale e i documenti depositati dalle parti non sono atti e non sono soggetti all'imposta di bollo.
- gli atti soggetti a bollo possono essere prodotti anche se non regolarmente bollati e gli arbitri non possono rifiutarne la produzione ma, come detto, vanno trasmessi all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni per la regolarizzazione;
- sono atti la nomina del CTU da parte degli arbitri, la relazione del CTU e i verbali di escursione dei testi;
- va applicata separatamente per la procura alle liti.

LODO

Rileva ai fini dei due tributi bollo e registro. Per la registrazione oggetto della stessa è il decreto che dichiara esecutivo il lodo.

Le aliquote sono: 1% per l'accertamento dei diritti a carattere patrimoniale; 3% per la condanna al pagamento di somme.

Il tributo è dovuto in modo solidale.

Il lodo non omologato non è soggetto ad imposizione mentre il lodo è sempre soggetto all'imposta di bollo.

ARBITRATI IRRITUALI

Non vengono trattati in modo esplicito dalle disposizioni che regolano i due tributi e pertanto sussistono incertezze in particolare ai fini dell'imposta di registro.

Stante la natura negoziale, con riferimento alle imposte di bollo e di registro, trovano applicazione le regole proprie del negozio in cui si sostanzia la decisione arbitrale.

Il regime fiscale ai fini dell'imposta di bollo degli atti del procedimento è lo stesso dell'arbitrato rituale.

Per l'imposta di registro se il lodo irrituale ha contenuto patrimoniale è dovuta nell'immediato mentre per il lodo a contenuto non patrimoniale l'imposta di registro è dovuta solo in caso d'uso.

Essendo il lodo irrituale un atto negoziale è soggetto all'imposta di bollo sin dall'origine.

La risoluzione n. 89/E 2016 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'assolvimento dell'imposta di bollo sugli atti e documenti del procedimento arbitrale grava sulle parti (imprese o privati) che formano i documenti e li presentano in via telematica alle Camere di Commercio. Pertanto, per tali documenti, l'imposta di bollo non potrà essere assolta dalle Camere di Commercio utilizzando l'autorizzazione al pagamento in modo virtuale ottenuto dalle stesse.

Va inoltre tenuto presente che non è obbligatorio chiedere l'esecutività del lodo (qualora le parti si accordino per darne esecuzione spontanea) e ciò sia ai fini della riservatezza (che non è possibile in caso di sentenza) ovvero per contenere le spese della procedura.

******

Di seguito si riportano talune massime risultanti da sentenze e ordinanze della Corte di Cassazione Sez. 5 che appaiono rilevanti sulla materia in esame (tassazione, lodo e arbitrato).

1. L'art. 37 del DPR n. 131/1986, laddove prevede che nel caso in cui il giudizio di impugnazione di un lodo arbitrale si è concluso con conciliazione giudiziale e la parte abbia diritto al rimborso, va interpretato nel senso che, a tal fine, rilevano solo le conciliazioni che definiscono il giudizio sul lodo a seguito dell'impugnazione dello stesso (sentenza n. 24099 del 12/11/2014);

2. Le sentenze di accertamento sono soggette a imposta proporzionale di registro e la base imponibile è determinata dall'oggetto della controversia. Pertanto, qualora l'accertamento è inserito nell'ambito di una procedura di sequestro conservativo promossa da un terzo, la base imponibile del tributo è costituita dalla cifra per cui è autorizzato il sequestro e non dall'intero valore del bene oggetto del sequestro (sentenza n. 7772 del 21/03/2008);

3. Qualora l'atto da registrare è una sentenza, per stabilire i criteri e i presupposti della tassazione, è necessario riferirsi al contenuto e agli effetti che emergono dalla stessa sentenza senza possibilità di utilizzare elementi estranei (sentenza n. 4601 del 26/02/2009);

4. Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro sulla sentenza resa ex art. 549 del Codice Procedura Civile l'imposta proporzionale di registro va commisurata al valore del credito oggetto dell'accertamento nei limiti dell'importo del credito per cui si procede all'esecuzione (sentenza n. 15159 del 26/06/2009);

5. Qualora l'atto da registrare sia una sentenza o un lodo arbitrale, per stabilire presupposti e criteri di tassazione, occorre far riferimento ai contenuti e agli effetti che emergono dalla pronunzia senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei o a ricercare contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudizio.
   Pertanto qualora sia stato registrato un lodo arbitrale che abbia accertato un maggior valore dell'appalto rispetto al corrispettivo pattuito nel contratto, l'ufficio non potrà calcolare l'imposta di registro sul valore complessivo dell'appalto ma potrà farlo sul maggior valore rilevato nel provvedimento arbitrale (sentenza n. 15918 del 20/07/2011);

6. L'imposta di registro è dovuta quale costo per la fruizione di un servizio pubblico dell'amministrazione della giustizia a nulla rilevando che il trasferimento di somme per effetto della collazione per imputazione sia esente dall'imposta sulle successioni (ordinanza n. 20818 del 06/09/2017);

7. Gli atti giudiziari di accertamento dei diritti a contenuto patrimoniale sono soggetti a imposta di registro in misura proporzionale (con aliquota dell'1% ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera c della Tariffa parte prima allegata al DPR n. 131/1986) anche qualora si tratti di corrispettivi o prestazioni soggetti ad IVA non applicandosi, nella fattispecie, il principio di alternatività tra i due tributi di cui all'art. 40 del DPR n. 131/1986 (ordinanza n. 3459 del 11/02/2021).

Dalle diverse pronunzie di cui è stata riportata una breve sintesi emerge che l'imposta di registro è un'imposta "d'atto" e che per stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione va valutato il contenuto e gli effetti dell'atto senza utilizzare elementi estranei.

In particolare, qualora il lodo arbitrale abbia accertato un maggior valore dell'appalto rispetto al corrispettivo stabilito nel contratto, l'imposta di registro sul lodo non va calcolata sul valore complessivo dell'appalto ma sul maggior valore stabilito nel lodo.

Dott. Andrea Dore

Lodo arbitrale e contenzioso tributario – relazione dell'Avv. Sara Garau

- *Ha conseguito il diploma di scuola superiore presso la Palmdale High School - California - U.S.A. - in data 15.06.1994, nonché il Diploma di maturità scientifica presso Liceo Scientifico "L.B. Alberti" Cagliari in data 01.07.1995;*
- *laureata in Giurisprudenza all'Università degli Studi di Cagliari in data 30/03/2001 con tesi discussa in Diritto Penale;*
- *Master in discipline forensi – Università degli Studi di Cagliari nel 2001;*
- *Corso di orientamento specialistico sul processo amministrativo - Società Italiana degli Avvocati Amministrativisi, presso l'università Luiss Guido Carli di Roma, da Gennaio a Maggio 2003;*
- *iscritta all'Albo degli Avvocati del Consiglio dell'Ordine di Cagliari dal 06.12.2004*
- *Cultore della Materia presso la cattedra di Diritto Tributario della facoltà di*

Giurisprudenza della Università degli Studi di Cagliari, dal 2006 al 2017;

- *Assegnista di ricerca – Contratto di ricerca in diritto Tributario - presso l' Università degli studi di Cagliari – Facoltà di Giurisprudenza, con assiduo svolgimento di attività didattica e di ricerca dal 2008 al 2014;*
- *Attività di docenza in "Diritto tributario" (sostanziale e processuale) presso Scuola di Specializzazione per le Professioni Legali della Università degli studi di Cagliari, dal 2009;*
- *Dottorato di Ricerca Diritto dell'economia e dell'impresa – curriculum Diritto Tributario, presso Scuola di Dottorato – Università la Sapienza di Roma, 2014;*
- *iscritta nello speciale Registro degli Avvocati abilitati al patrocinio davanti alla Corte di Cassazione e alle altre Magistrature superiori dal 20.09.2019;*
- *esercita la professione di avvocato, con particolare riferimento alle materie riguardanti il Diritto Tributario (vertenze e consulenza in materia di tributi erariali, tributi locali, accertamento, riscossione) e il Diritto civile e societario (ivi compresa la consulenza societaria, consulenza aziende in crisi, consulenza e OdV MOG 231, consulenza/audit su sistemi di gestione norma UNI-ISO 37001 per la prevenzione della corruzione) , fornendo in dette materie consulenza, assistenza e difesa nei confronti di privati, aziende, Società ed Enti pubblici.*
- *più volte nominata dal Giudice Delegato del Tribunale di Cagliari per incarichi di consulenza, assistenza e difesa in procedimenti tributari riguardanti le curatele fallimentari;*
- *dalla sua costituzione, è membro della Camera Tributaria degli Avvocati di Cagliari e partecipa attivamente alle iniziative formative e di studio dell'l'U.N.C.A.T. (Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi);*
- *Lingue conosciute: italiano, inglese.*

Indice:

I) Inquadramento generale.
II) Presupposti e criteri di tassazione del decreto di esecutività del lodo arbitrale nelle pronunce della giurisprudenza tributaria.

III) Alcune pronunce della giurisdizione tributaria sul corretto inquadramento dei costi e proventi conseguenti alle previsioni del lodo nelle pronunce della giurisprudenza tributaria.

I

Inquadramento generale

a) Il titolo dell'intervento che mi è stato assegnato è quello del LODO ARBITRALE E CONTENZIOSO TRIBUTARIO (e, dunque, delle eventuali criticità tributare connesse all'arbitrato che possono sfociare in un contenzioso) tema che cercherò di trattare attendendomi strettamente al relativo tema (anche per evitare sovrapposizioni con le relazioni che mi hanno preceduto aventi per oggetto i principi contabili e la tassazione del lodo arbitrale) e limitando l'indagine al diritto domestico.

Ebbene, se l'obiettivo dell'iniziativa di questo seminario si pone nel solco di quello, più generale, dell'auspicata diffusione della cultura dell'arbitrato e, tramite questa diffusione, anche

dell'auspicato superamento della ritrosia all'utilizzo dello strumento che ancora si registra da parte degli utenti tutti della Giustizia, allora appare utile a questo fine anche una panoramica sul tema del contenzioso tributario in materia di imposizione del lodo arbitrale: ciò per cogliere in prospettiva *construens* degli spunti per un impiego quanto più possibile corretto del procedimento arbitrale, e per consentire alle Parti che se ne avvalgono una valutazione complessiva dei relativi costi e benefici (per, possibilmente, prevenire che dalla decisione arbitrale scaturiscano conseguenze in capo alle Parti che non abbiano formato oggetto di valutazione anticipata).

A tal fine ritengo metodologicamente necessarie due premesse:

- la prima premessa è che il giudizio tributario è un giudizio c.d. impugnatorio e, dunque presuppone intanto l'esistenza di una atto avverso il quale il contribuente possa proporre ricorso ex art. 19 D.Lgs. n. 546/1992; quindi, per quanto di interesse, è necessaria l'adozione da parte dall'ente impositore di un atto di accertamento, di liquidazione (o di riscossione) che porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria;

- la seconda è che - come meglio si avrà modo di illustrare nel proseguo - l'atto di liquidazione della imposta che qui interessa ha per oggetto (diretto) il provvedimento che dichiara esecutivo il lodo arbitrale, e, al contempo, ha quale oggetto mediato (tramite il predetto provvedimento), il lodo arbitrale stesso.

b) Dalla prima premessa sopra posta (e, cioè dal fatto che il contenzioso tributario non può essere incardinato in assenza di un atto impugnabile) discende che poiché spesso le Parti che ricorrono all'arbitrato scelgono (in caso di reciproca soddisfazione per la soluzione) di non depositare il lodo e darvi spontanea esecuzione anche per evitare la relativa imposizione fiscale (il lodo non omologato non è un atto soggetto ad imposizione), i casi di registrazione del lodo sono abbastanza marginali e la relativa casistica di contenzioso è, per conseguenza, quindi limitata.

Non a caso in un'opera di A. FANTOZZI – G. TINELLI (*Il regime tributario del processo civile,* Torino, 1994, A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile,* Torino, 1994, p. 209) gli Autori, veicolano il concetto che un importante beneficio fiscale dell'arbitrato rituale risiede nella possibilità di non omologare il lodo nel caso di spontanea esecuzione dello stesso, ed argomentano che "*l'arbitrato costituisca un sistema flessibile e, in qualche modo, gestibile dalle parti, consente la risoluzione della controversia con le garanzie proprie del rito processuale, rinviandosi il costo fiscale alla fase, eventuale, dell'esecuzione della sentenza arbitrale. La possibilità di spostare in avanti nel tempo un onere fiscale, specie nella prassi dei rapporti*

commerciali, rappresenta comunque un vantaggio per le parti in causa, per cui una simile eventualità, al pari di quella, altrettanto rilevante, che si sostanzia nella possibilità di evitare totalmente l'onere fiscale a seguito della spontanea adesione delle parti al lodo non dichiarato esecutivo, finisce per condizionare in concreto l'opzione a favore della giustizia privata…".

Infatti, solo l'emissione del decreto di esecutività del lodo da parte del Tribunale, determina il realizzarsi della fattispecie imponibile di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 (si rinviene quindi nello spirito stesso della norma la volontà di incentivare l'utilizzo dello strumento e della spontanea esecuzione della decisione degli Arbitri), in quanto il lodo non omologato non è un atto soggetto ad imposizione.
Ad ogni modo, una volta che (reso esecutivo il lodo) si addivenga a tassazione, il legislatore tributario ha approntato un sistema che assicura una neutralità fiscale tra il giudizio promosso innanzi all'autorità giurisdizionale ordinaria e quello devoluto agli arbitri, in ragione della omogeneità di effetti dei procedimenti.

Infatti, l'art. 37 cit., comma 1 (accomunando il regime fiscale degli atti della autorità giudiziaria e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali) prevede che "*Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato*".
I provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali devono essere registrati in termine fisso, e sono equiparati alle sentenze civili anche sotto il profilo della misura della tassazione, essendo l'aliquota applicabile pari:

- all'1% quando il lodo contiene l'accertamento di diritti a contenuto patrimoniale;
- al 3% quando invece contiene la condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura.

Compete all'Agenzia delle Entrate, mediante atto di accertamento/liquidazione dell'imposta individuare:

- la base imponibile (e cioè l'ammontare su cui si calcola l'imposta)
- la aliquota applicabile.

L'atto impositivo, come di consueto, è impugnabile (*rectius* può formare oggetto di ricorso da parte del contribuente) sia per vizi formali (ad esempio: difetto di motivazione), che per vizi sostanziali (cioè, sul corretto trattamento impositivo dei proventi o costi rinvenienti alle parti in conseguenza di un arbitrato).

c) Dalla seconda premessa sopra svolta (e, cioè, dal fatto che l'atto di liquidazione della imposta ha per oggetto mediato il lodo arbitrale stesso) discende invece a mio avviso che è di fondamentale importanza il contenuto del lodo, ed a tale proposito mi riporto all'art. 31 del Regolamento della Camera Arbitrale di Cagliari - Oristano, che qui di seguito per comodità trascrivo:

> *ARTICOLO 31*
>
> *Forma e contenuto del lodo.*
>
> *1. Il Lodo è redatto per iscritto e contiene: - l'indicazione degli Arbitri, delle parti e dei loro difensori; - l'indicazione della Convenzione di Arbitrato; - l'indicazione della natura rituale o irrituale del Lodo, se il procedimento è soggetto alla legge italiana, se la decisione è stata secondo diritto o secondo equità; - l'indicazione della sede dell'Arbitrato; - l'indicazione delle domande proposte dalle parti; - l'esposizione dei motivi della decisione; - il dispositivo; - la decisione sulle spese del procedimento, con riferimento alla liquidazione compiuta dal Consiglio*
>
> *Arbitrale, e sulle spese di difesa sostenute dalle parti; - la data, il luogo e le modalità della deliberazione.*
>
> *2. Il Lodo è sottoscritto da tutti i membri del Tribunale Arbitrale o dalla maggioranza di essi di regola con firma digitale. Di ogni sottoscrizione deve essere indicata la data. Le sottoscrizioni possono avvenire in luoghi e tempi diversi.*
>
> *3. La Segreteria segnala al Tribunale Arbitrale, che abbia richiesto alla Camera Arbitrale l'esame di una bozza del lodo prima della sua sottoscrizione, l'eventuale mancanza dei requisiti formali richiesti da questo articolo.*

Ritengo che il contenuto della norma sia molto importante e che debba essere tenuto a mente (prima ancora che dal Collegio) dalle Parti e dai loro difensori che, nell'esporre i fatti e formulare le proprie difese e conclusioni, dovranno tenere in considerazione il fatto che a seconda della

qualificazione giuridica da attribuirsi ai fatti controversi (e alle correlate domande proposte) discenderanno effetti diversi anche in punto di tassazione del successivo lodo arbitrale.
In altre parole, la verifica della sussistenza o meno di ragioni che inducano a preferire lo strumento arbitrale al giudizio ordinario deve necessariamente includere valutazioni sulla rilevanza tributaria dei fatti che costituiscono l'oggetto della domanda che si intende proporre.

d) Le sentenze rinvenute in materia di tassazione del lodo arbitrale riguardano:

- nella maggior parte dei casi, il lodo in sé, e cioè la tassazione dell'atto che definisce una controversia arbitrale, e la obbligazione tributaria che ne scaturisce;
- in alcune residuali ed interessanti ipotesi, le previsioni del lodo e la liceità dei comportamenti fiscali adottati al contribuente in conseguenza della decisione arbitrale.

Qui di seguito brevemente si propone la lettura di alcune pronunce ritenute di interesse.

II

Presupposti e criteri di tassazione del decreto di esecutività del lodo arbitrale nelle pronunce della giurisprudenza tributaria.

a) Come anticipato i casi in cui la giurisprudenza tributaria si occupa della tassazione del lodo arbitrale e, per esso, del vaglio di legittimità (formale e sostanziale) del relativo atto di liquidazione dell'imposta, non sono frequenti.

b) Tra le pronunce che ricorrono, vi sono quelle in cui la Giurisprudenza è chiamata a pronunciarsi sugli elementi da considerare per stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione del lodo.

In tali casi i Giudici tributari periodicamente ribadiscono che l'imposta di registro è una "*imposta di atto*" e dunque che, se l'atto da registrare è una sentenza o un lodo arbitrale, occorre fare riferimento al contenuto e agli effetti emergenti dalla pronuncia.

In pratica, rileva ai fini della imposizione l'effettivo contenuto della pronuncia arbitrale, sia essa di accertamento o di condanna, con riferimento sia alle statuizioni formali del dispositivo, che alle enunciazioni della motivazione.

Si riportano (*ex multis*) alcune massime di pronunce rese sul punto:

- Cassazione civile sez. trib. - 19/06/2020, n. 12013: In tema di imposta di registro, se l'atto da registrare è una sentenza o un lodo arbitrale (nella specie recante la condanna al pagamento dei maggiori corrispettivi derivanti da azione di adempimento contrattuale), per stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione, in conformità al disposto degli artt. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 8 sub c) della tariffa allegata, occorre fare riferimento al contenuto e agli effetti emergenti dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudicato.

- Comm. trib. reg. Lazio sez. VI - Roma, 04/04/2017, n. 1871: Il versamento dell'imposta del registro (calcolata in modo matematico, applicando l'aliquota del 3% del valore imponibile del *quantum debeatur*, oggetto di sentenza o, come nel caso di specie, di lodo arbitrale) non prevede, proprio per la natura automatica e non discrezionale del calcolo dell'imposta principale dovuta per la registrazione degli atti giudiziari, alcuna garanzia di preventiva comunicazione della pretesa riscossiva del Fisco al contribuente. In altre parole, l'imposta del registro è un'imposta di atto e, quindi, per stabilire i presupposti ed i criteri della tassazione occorre fare esclusivo riferimento al contenuto ed agli effetti dell'atto da registrare, senza possibilità di utilizzare - come vorrebbe il contribuente - elementi ad esso estranei o di ricercare contenuti diversi.

Interessante a questo proposito (per la peculiarità del tema trattato) anche la sentenza della Corte Giustizia Trib. II grado Lazio sez. XIII - Roma, 08/10/2024, n. 5964.

La controversia era relativa all'avviso di liquidazione per l'insufficiente pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione del decreto con il quale la Corte d'Appello di Roma dichiarava l'efficacia esecutiva in Italia di un lodo emesso dal Tribunale Arbitrale di Stoccolma fra la società contribuente e lo Stato del Kazakistan. La ricorrente deduceva vizi formali e procedimentali e, nel merito, che l'imposta non era dovuta in misura proporzionale, in quanto il provvedimento giudiziale era una mera presa d'atto dell'esistenza e della validità del lodo arbitrale, e l'imposta avrebbe dovuto essere calcolata sulla base della lettura del mero dispositivo del decreto, e non già sul contenuto dell'atto omologato.

La Corte ha rigettato la pretesa del contribuente rammentando che l''imposta deve essere calcolata "*non sul mero dato formale dell'omologazione di un lodo, ma in relazione al contenuto economico del lodo stesso, di cui viene dichiarata l'efficacia nell'Ordinamento italiano. Sul punto univoca è la prassi operativa dell'Ufficio, e la giurisprudenza della Corte di Cassazione, che al fine*

dell'assoggettamento all'imposta in questione dà prevalenza alla motivazione dell'atto rispetto alla semplice lettura del dispositivo (cfr. sentenza n. 6884 del 2023). Anche sotto il profilo della capacità contributiva è indubbio che l'omologazione del lodo rappresenta titolo per l'attuazione e per l'esecuzione forzata in Italia della condanna contenuta nel lodo stesso, e proprio a tale scopo la società A. ha avviato il relativo procedimento.".

Degno di nota anche il "monito" finale con cui la Corte laziale – rispondendo alle doglianze della Società contribuente che evidenziava l'ingiustizia sostanziale del fatto che la tassazione (peraltro particolarmente onerosa in quel caso) ricadesse interamente su di essa che era risultata vittoriosa all'esito della pronuncia arbitrale - rammenta che "*la Corte Costituzionale, con ordinanza n. 215 del 2000, ha enunciato il principio in base al quale "il rischio per l'attore vittorioso di dover pagare l'imposta di registro, se rientra nel generale calcolo di convenienza all'esercizio dell'azione giudiziaria, non si traduce di per sé in un impedimento alla tutela giurisdizionale, restando comunque salva la possibilità per le parti vittoriose di avvalersi dell'azione di regresso accordata in generale per le obbligazioni solidali dall'art. 1299 del codice civile*".

Quindi: il costo della giustizia (anche di quella arbitrale) rientra e deve rientrare nel generale calcolo della convenienza dell'azione giudiziaria, ed anche di questo fattore - a mio avviso – devono sempre fare governo gli operatori del diritto che assistono le Parti anche nei procedimenti arbitrali.

c) Numerose le pronunce riguardano invece il tema della (pacifica) debenza della imposta di registro nelle ipotesi in cui il decreto che dichiara esecutivo il lodo, nel momento della registrazione, risulti impugnato o sia ancora impugnabile.

La giurisprudenza (di merito e legittimità) ha più volte chiarito che la pendenza di una impugnazione (e - in tale ambito - la eventuale sospensione della esecutività del lodo) non fanno venire meno il presupposto della imposta di registro. Infatti, "*In tema di imposta di registro sugli atti giudiziari, il provvedimento di sospensione della provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado non fa venir meno il presupposto del tributo, costituito, ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986, non già dall'efficacia esecutiva, bensì dall'esistenza di un titolo giudiziale soggetto a registrazione*." (cfr. Cassazione civile sez. VI, 21/05/2018, n.12480)

La questione è ripresa, in senso conforme, anche dalla interessante pronuncia resa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma (sentenza n. 10435 del 30.09.2021).

Il giudice territoriale era stato chiamato a pronunciarsi su una cartella di pagamento (e prima ancora sul prodromico avviso di accertamento) relativa all' imposta di registro dovuta in relazione ad un lodo arbitrale con cui era stata dichiarata la risoluzione per inadempimento di un contratto di appalto stipulato tra il ricorrente ed un Comune, con condanna dell'ente locale al pagamento in favore della Società ricorrente di un rilevante importo a titolo di corrispettivo per l'opera prestata, oltre interessi, spese legali e compensi per l'espletata C.T.U.. Il ricorrente deduceva la carenza del presupposto impositivo per avere disposto la Corte di Appello di Roma, innanzi al quale era stato impugnato il menzionato lodo arbitrale, la sospensione dell'efficacia esecutiva dello stesso, rappresentando come l'eventuale pronuncia di nullità del lodo impugnato avrebbe costretto la Società ricorrente ad instaurare una nuova azione giurisdizionale con conseguente duplicazione del pagamento dell'imposta di registro che la società ricorrente sarebbe stata comunque tenuta a corrispondere.

La Commissione laziale, da un lato ha ribadito la insuscettibilità dell'avvenuta impugnazione del lodo e della conseguente sospensione della sua esecutività, di far venire meno il presupposto impositivo. Dall'altro ha altresì ribadito che l'eventuale riforma, totale o parziale, della decisione arbitrale nei successivi gradi di giudizio, e fino alla formazione del giudicato, non incide sull'avviso di liquidazione, integrando, piuttosto, un autonomo titolo per l'esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell'imposta da far valere in via autonoma e non nel procedimento relativo all'avviso di liquidazione (come chiarito nelle sentenze Cassazione civile sez. VI, 16/05/2018, n.12023, e Cassazione civile sez. VI, 21/05/2018, n.12480 cit.).

Ciò in quanto l'art. 37 D.P.R. n. 131 del 1986 fa salvo il "*conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato*" spettante al contribuente, il quale potrà richiederlo all'ufficio che ha eseguito la registrazione sulla base del titolo (la sentenza passata in giudicato) predetto.

d) Alcune pronunce riguardano, poi, la soggettività passiva della imposta, estesa dall'art. 57 del D.P.R. n. 131 del 1986, a tutte le parti in causa, essendo il vincolo della solidarietà ivi previsto applicabile indipendentemente dal fatto che una soltanto di esse abbia chiesto l'esecutività del lodo. Proprio in ragione della predetta solidarietà, non sussiste litisconsorzio necessario tra i vari condebitori dell'imposta e ciò "*conformemente alla regola generale delle obbligazioni solidali, non sussiste litisconsorzio necessario tra i vari condebitori d'imposta nella lite tributaria ed il contraddittorio è regolarmente costituito anche con la partecipazione al giudizio di uno solo dei*

coobbligati solidali." A stabilirlo la Corte di Giustizia di primo grado di Mantova con sentenza n. 43- 2023 del 13.07.2023.

La stessa sentenza n. 43- 2023 del 13.07.2023 della Corte di Giustizia di primo grado di Mantova (avverso la quale - da quanto consta dalla banca dati https://bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it - è stato interposto appello) è interessante anche nella parte in cui si pronuncia su una questione sostanziale di rilevante importanza pratica e, cioè, sulla invocata applicazione del principio di alternatività tra IVA e registro nell'ambito della tassazione del lodo arbitrale. Il riferimento è alla previsione speciale contenuta nell'art. 40 del DPR n. 131/1986 in virtù della quale un medesimo atto non può essere contemporaneamente assoggettato ad IVA e ad imposta di registro mediante applicazione delle rispettive aliquote proporzionali. Per l'effetto, per la ipotesi in cui un atto rientri nel campo di applicazione dell'IVA, l'imposta di registro dovrà applicarsi nella misura minima (fissa) prevista per legge (attualmente pari ad € 200,00), così assumendo la veste propria di "tassa" di registro dovuta in relazione al godimento di un servizio pubblico, quale appunto è quello della registrazione.

Stante la omogeneità della situazione di fatto tra l'adempimento spontaneo di un contratto che prevede una prestazione soggetta ad IVA, ed un provvedimento giudiziario che dispone la condanna all'adempimento della medesima prestazione, il trattamento tributario dei due atti (il contratto ed il provvedimento di condanna) è il medesimo: infatti la nota II all'art. 8 della tariffa - parte I allegata al DPR n. 131/1986 stabilisce che i provvedimenti giudiziari e - per quanto qui interessa - i lodi arbitrali "*recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura ...non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 40 del testo unico*".

Ebbene, nel caso esaminato dalla Corte di primo grado il contribuente aveva proposto ricorso avverso un avviso di liquidazione col quale era stato richiesto il pagamento dell'imposta di registro "atti giudiziari" in misura proporzionale relativamente ad un lodo arbitrale dichiarato esecutivo dal Tribunale di Mantova, lamentando che la pretesa era errata nel merito poiché stante l'alternatività con l'IVA, l'imposta di registro avrebbe dovuto essere applicata in misura fissa e non proporzionale.
Sul punto la Corte di merito, rifacendosi anche ad alcuni precedenti di legittimità, ha rigettato la pretesa del contribuente e ha statuito che "*Il lodo contiene due statuizione distinte: la prima di accertamento del diritto e la seconda di condanna; l'art. 21 comma 2 del DPR 131/1986 a sua*

volta dispone "se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa". La giurisprudenza ha interpretato tale disposizione, in casi consimili, come di seguito: "Gli atti giudiziari (cfr.Cass. sez. 5 ordinanza n. 3459 del 11 febbraio 2021) di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale sono soggetti ad imposta di registro di registro in misura proporzionale con aliquota dell'1%, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), della tariffa parte prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, anche qualora essi riguardino corrispettivi o prestazioni soggetti ad IVA, non applicandosi il principio di alternatività di cui all'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986. (Fattispecie relativa ad una sentenza resa all'esito di un giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo, assoggettata ad imposta di registro in relazione alla pronuncia ricognitiva dell'esistenza del credito che era stata adottata contestualmente alla revoca di tale decreto dopo che il debito era stato pagato in corso di causa). Questo in quanto la nota II^ all'art. 8 della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 limita ai soli «atti di cui al comma 1, lettera b)», cioè agli atti giudiziari «recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura», l'esonero dall'imposta proporzionale di registro «per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 40 del Testo unico». Risulta così evidente l'eccezionalità della disposizione derogatoria, che non può essere estesa in via interpretativa agli «atti di cui al comma 1, lettera c)», cioè agli atti giudiziari «di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale».

E' pertanto evidente che nel caso, ove a fronte di una statuizione di accertamento sussiste la conseguente condanna, si è di fronte all'ipotesi sopra indicata che giustifica l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale senza esonero posto che lo stesso costituisce ipotesi eccezionale."

Ebbene, è molto difficile esprimere un giudizio sulla condivisibilità o meno della pronuncia laddove non è dato conoscere come fosse stata qualificata la *causa debendi*, nel lodo arbitrale e, dunque, se le Parti avessero effettivamente domandato una statuizione di accertamento del credito oltre alla statuizione di condanna al pagamento delle somme che ne formavano oggetto. Vero è, certamente, che l'analisi del lodo ai fini della sua tassazione deve essere effettuata con riguardo al suo effettivo contenuto sostanziale affinché la relativa qualificazione non conduca alla aberrante conseguenza di privare il contribuente di un regime impositivo più favorevole che invece gli spetta in base alla legge e, per tale via, tale da vanificare proprio il principio di alternatività sopra descritto e determinare la duplicazione impositiva che il predetto principio mira a sterilizzare.

Sotto questo profilo mi ricollego a quanto premesso in apertura del mio intervento, e ribadisco che ritengo sia molto importante che le Parti (e per esse i loro difensori) attribuiscano la necessaria attenzione nel qualificare i fatti e le pretese oggetto del procedimento arbitrale, ciò al fine di favorire una omogenea lettura e qualificazione dei fatti da parte del Collegio che su detti fatti è chiamato a pronunciarsi.

e) Segnalo inoltre la interessante pronuncia della Corte Cassazione civile sez. trib. - 16/06/2023, n. 17359, resa in una controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di liquidazione dell'imposta di registro in dipendenza di un lodo arbitrale esecutivo. Il lodo, in esecuzione di un contratto preliminare di compravendita, aveva disposto il trasferimento coattivo di titoli azionari e la condanna della parte acquirente al pagamento del relativo prezzo. Il contribuente, proposto ricorso avverso l'avviso di liquidazione, lamentava che l'autonoma statuizione di condanna al pagamento del prezzo della compravendita di azioni dovesse scontare l'imposta di registro in misura fissa, e non in quella proporzionale del 3% liquidata dall'Ufficio. Il ragionamento su cui si fondava la richiesta del contribuente è il seguente: "*a) che il lodo arbitrale è stato emesso ai sensi dell'art. 2932 c.c.; b) che esso produce gli effetti di un contratto di compravendita di partecipazioni azionarie; c) che la compravendita di partecipazioni azionarie è soggetta ad una disciplina speciale per l'imposta di registro; d) che questa disciplina prevede la soggezione ad imposta di registro in misura fissa; e) che l'art. 8, lett. a, della tariffa - parte I annessa al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, prevede che le sentenze ed i lodi siano soggetti ad imposta di registro in misura corrispondente ai rispettivi atti di diritto privato; f) che vi è contraddizione tra la tassazione in misura fissa della compravendita di partecipazioni azionarie e la tassazione in misura proporzionale della sentenza o del lodo arbitrale disponente il trasferimento coattivo di partecipazioni azionarie*.".

La Corte di Cassazione ha però respinto la domanda del contribuente sulla base di articolata argomentazione che, anche in questo come nel precedente caso, valorizza ai fini della imposizione la sussistenza nel lodo di due statuizioni:

- la prima che ha disposto il trasferimento coattivo dei titoli azionari;
- la seconda contenente la condanna al pagamento del prezzo.

Precisa la Cassazione che "*la peculiarità della fattispecie sub iudice è ravvisabile nell'adozione, accanto ed in dipendenza della statuizione del trasferimento coattivo dei titoli azionari dalla*

promittente venditrice al promissario acquirente, che era la parte inadempiente, di un'ulteriore ed autonoma statuizione di condanna al pagamento del prezzo convenuto in sede di contratto preliminare di compravendita, che non è stato assunto dal lodo arbitrale in funzione di condizione sospensiva; 4.8 secondo il D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 21, commi 1 e 2: "1. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. 2. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa"; ...., sul piano logico-giuridico, è indubbio che la pronunzia di condanna al pagamento del prezzo di cessione delle azioni sia conseguente alla pronunzia di trasferimento coattivo delle azioni medesime, che ne costituisce l'antecedente; 4.11 l'inscindibilità di tale legame esclude che si possa configurare una duplicazione di tassazione in relazione alle distinte manifestazioni dello stesso presupposto impositivo; 4.12 ciò posto, la statuizione di condanna al pagamento del prezzo convenuto viene ad essere fiscalmente prevalente rispetto alla statuizione di trasferimento coattivo, essendo l'una, soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale con l'aliquota del 3% ex art. 8, lett. c, della tariffa - parte I annessa al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, e l'altra, soggetta all'imposta di registro in misura fissa ex artt. 8, lett. a, e 11 della tariffa - parte I annessa al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131; 4.13 ne discende che la sentenza impugnata si è attenuta ai principi enunciati, avendo ritenuto che: "In particolare in ordine all'eccepita tassazione del trasferimento di quote societarie, che secondo il contribuente sconterebbe l'imposta di registro di Euro 168,00, il Collegio rileva come le disposizioni del D.P.R. n. 131/86, art. 21, comma 2, dispongano: "Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa", per cui, rilevando come il trasferimento di quote di società ed il pagamento del relativo corrispettivo siano strettamente collegate, ossia derivanti "necessariamente" l'uno dall'altro, ne consegue che la tassazione del trasferimento delle quote debba soggiacere alla tassazione prevista dall'altra pattuizione, ossia quella del pagamento del corrispettivo assoggettato alla maggiore imposta del 3%. In ordine a quest'ultimo punto, il prezzo o corrispettivo così come prima definito in via generale quale controprestazione del passaggio delle quote societarie, il Collegio ne rileva la natura di condanna così come bene individuata nel Lodo Arbitrale ....., in particolare prevedendo la disposizione di cui alla Tariffa Parte Prima art. 8 lettera b) del T.U.: "1. Atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili... (omissis)... e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i Lodi arbitrali... b) recanti condanna

al pagamento di somme... 3%" questo Collegio non può che ritenere legittima l'applicazione dell'imposta di registro all'aliquota del 3% ai fini della tassazione del Lodo, oggetto qui di trattazione".

III

Alcune pronunce della giurisdizione tributaria sul corretto inquadramento dei costi e proventi conseguenti alle previsioni del lodo nelle pronunce della giurisprudenza tributaria

a) In alcuni casi la giurisprudenza tributaria si occupa del lodo arbitrale in via, per così dire, incidentale e, cioè, non sotto il profilo della tassazione del relativo provvedimento divenuto esecutivo, bensì per il vaglio della correttezza o meno dei comportamenti fiscali adottati dal contribuente in conseguenza dei proventi o dei costi che scaturiscono dalla decisione contenuta nel lodo.

b) La prima pronuncia che si analizza è interessante in quanto appare una attuazione, sotto il profilo sostanziale, del principio di neutralità – ai fini fiscali - tra la pronuncia giurisdizionale, ed il lodo arbitrale.

Si tratta della sentenza Cassazione civile sez. trib. - 02/02/2025, n. 2484.

La controversia decisa trae origine dalla notifica di una cartella di pagamento relativa alla liquidazione ex art. 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973.

In esito al controllo automatizzato relativo al Mod. Unico 2009, presentato per l'anno di imposta 2008, era stata infatti disconosciuta la sussistenza di un credito IVA, utilizzato nel medesimo periodo di imposta in quanto secondo l'Amministrazione a fronte dei "*versamenti con deleghe F-24, con i quali veniva utilizzato in compensazione un credito IVA afferente al periodo di imposta 2008, nella dichiarazione annuale del citato periodo non risultava esposto alcun credito IVA utilizzabile in compensazione*".

Nel giudizio di merito emergeva – per quanto qui di interesse:

- che il citato credito IVA, in riferimento al predetto anno di imposta 2008, era invero stato esposto nella successiva dichiarazione integrativa;

- che lo stesso credito derivava da un contenzioso intercorso tra il contribuente ed un ente pubblico, in relazione ad un appalto pubblico e per il riconoscimento di importi relativi a lavorazioni in eccedenza rispetto al capitolato. Detti importi erano già stati esposti in fatture - rimaste impagate dall'Ente - emesse dall'impresa;

- che la controversia era stata definita con lodo arbitrale (poi omologato dal Tribunale di Roma) che aveva ritenuto illegittime le lavorazioni in eccedenza al capitolato fatturate dall'impresa nei confronti della stazione appaltante;

- che in esito alla declaratoria di annullamento, contenuta nel lodo, la contribuente aveva determinato la variazione dell'imponibile, ex art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, facendo emergere un credito di imposta pari all'imposta sul valore aggiunto già esposta nelle fatture, e poi oggetto di variazione.

Ebbene, secondo i Giudici di merito il comportamento tenuto dal contribuente era da ritenersi non corretto, e doveva escludersi la sussistenza dei presupposti per il riconoscimento del credito imposta poiché "*il contribuente a seguito di un contenzioso svoltosi dinanzi ad un collegio arbitrale, ha indebitamente portato in detrazione un credito allo stesso riconosciuto. Ed invero le Sentenze di accoglimento del ricorso suscettibili di produrre credito di imposta sono esclusivamente quelle emesse da organi della giustizia tributaria e non anche da lodi arbitrali. Infine il contribuente non ha indicato i dati contabili ovvero le liquidazioni IVA a debito e a credito da cui potesse essere desunto il presunto credito vantato*".

La decisione d'appello veniva impugnata per Cassazione dal contribuente il quale, non rassegnato alla soccombenza, deduceva la violazione e falsa applicazione degli artt. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1973 nonché degli artt. 19 e 26 del D.P.R. 633 del 1972 e dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998, e censurava la sentenza poiché "*i giudici territoriali affermano che il credito IVA, derivante da note di variazione conseguenti a contenzioso giudiziale, è limitato esclusivamente alle variazioni conseguenti a giudizi celebrati dinanzi al giudice tributario e non genera da statuizioni contenute in un lodo arbitrale*".

La Corte di Cassazione ha ritenuto fondato il ricorso riconoscendo le ragioni del contribuente e la correttezza del suo comportamento (i.e. della variazione in diminuzione dell'imponibile - con conseguente emersione di un credito di imposta per l'IVA già precedentemente esposta sulle fatture poi variate), in quanto l'esito del lodo può incidere sulla determinazione dell'imponibile.

Infatti la Corte di Cassazione, preso atto che dal contenuto del ricorso emergeva che "*1) a seguito di omologa del lodo arbitrale è emerso un credito d'imposta; 2) ciò ha comportato l'emersione dei presupposti per procedere alla variazione ex art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972; 3) dopo aver redatto in modo incompleto il Modello Unico 2009 (per l'anno 2008), il contribuente ha poi redatto una dichiarazione integrativa il 30.12.2010 dove ha riportato l'importo di Euro 262.000,00.",* ha ritenuto applicabile l''art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, *ratione temporis* vigente nella parte in cui prevede 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 rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21*".

La Corte di Cassazione, quindi:

- ha precisato che l'art. 26 citato non contiene alcuna specifica limitazione circa il titolo che può legittimare la genesi del credito d'imposta, titolo che ben può essere costituito da un lodo arbitrale;

- ha colto l'occasione per ripercorrere l'*iter* interpretativo che ha condotto a considerare la pronuncia arbitrale alla stregua di una pronuncia giurisdizionale, e per ricordare dunque che in base all'indirizzo fatto proprio dalla Corte costituzionale (sul punto cfr. sent. n. 223 del 2013) " *sia dalla giurisprudenza costituzionale sia dalla disciplina positiva dell'arbitrato risultante dalla riforma attuata con il D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, si desume che il legislatore, nell'esercizio della propria discrezionalità in materia, ha strutturato*

l'ordinamento processuale in maniera tale da configurare l'arbitrato come una modalità di risoluzione delle controversie alternativa a quella giudiziale (in tal senso già Corte cost., sentenza n. 376 del 2001)";

- ha quindi concluso che "*sostenere, quindi, che quanto statuito nel lodo non possa rilevare a fini tributari è in contrasto con la disciplina dell'arbitrato e con la sua natura*". E che "*l'esito del lodo può incidere sulla determinazione dell'imponibile*.".

c) Ritengo interessante anche la Sentenza n. 206/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Calabria.

La controversia sottoposta alla Corte calabrese aveva per oggetto un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione somme a vario titolo, tra cui, per quanto qui interessa, a titolo di sopravvenienze attive che derivavano da un lodo e che, secondo la contribuente, non dovevano essere assoggettate ad imposta di registro poiché il lodo stesso non aveva avuto esecuzione.

Secondo la Commissione di secondo grado (che ha confermato la decisione del Giudice di prime cure) la *amministrazione finanziaria ha invece correttamente considerato sopravvenienza attiva il credito derivante da un lodo pronunciato tra la contribuente e la Regione Calabria con condanna dell'Ente regionale a pagare le somme richieste dalla società contribuente. Ed infatti, non assume alcun rilievo ai fini della tassazione il fatto lamentato dal contribuente che il lodo è stato impugnato e nessuna somma è stata pagata nel corso dell'anno 2005, sicché non sarebbe integrata alcuna sopravvenienza attiva. Al contrario, evidenzia la Corte che "la sottoscrizione del lodo rende certo, liquido ed esigibile, sia pur sub iudice, il credito di cui si tratta. Esso pertanto, costituisce sopravvenienza attiva di cui si sarebbe dovuto rendere conto in sede di liquidazione delle imposte dovute"*.

La pronuncia del Collegio stabilisce quindi che i componenti di reddito positivi derivanti da un lodo favorevole al contribuente devono essere dichiarati (la Corte parla di "*doverosa contabilizzazione*") nel periodo d'imposta in cui il provvedimento del collegio arbitrale viene a giuridica esistenza.

Avv. Sara Garau