

Risposta n. 9

***OGGETTO: Articoli 83 e 109 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Imputazione dei componenti positivi di reddito relativi a sentenze e lodo
arbitrale.***

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

QUESITO

ALFA (di seguito per brevità anche "ALFA" oppure "istante"), ha chiesto chiarimenti in merito alla corretta individuazione - sia per i soggetti classificabili come micro imprese di cui all'articolo 2435 ter del codice civile (di seguito, "micro imprese"), sia per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali IFRS seppur diversi dalle menzionate micro imprese (di seguito, "OIC adopter ") - del periodo di competenza di componenti reddituali diversi da quelli derivanti dalla cessione di beni o prestazioni di servizi. La questione è considerata particolarmente rilevante a parere dell'ALFA in quanto sovente accade che, in base ad una sentenza di primo grado che riconosce un risarcimento del danno, la parte vittoriosa, sia essa micro impresa che OIC adopter, imputa in tale momento il componente positivo a reddito. Successivamente, in caso di sentenza di appello o di Cassazione che riforma la sentenza di grado precedente, si verifica una situazione in cui la predetta parte processuale ha versato imposte su un reddito al quale ha contribuito un componente

positivo rivelatosi "incerto" nell'an e nel quantum. Lo stesso dicasi nell'ipotesi di lodo arbitrale che, ancorché sottoscritto dalle parti, può essere oggetto di impugnazione per nullità, revocazione e per opposizione di terzo. A parere dell'istante, nel caso specifico in cui un componente reddituale emerga a seguito di condanna a un risarcimento del danno, accertato con sentenza o con lodo arbitrale, l'Amministrazione Finanziaria ha mantenuto posizioni superate (risoluzione n. 9/174 del 1991) e non del tutto chiare (risposta interpello n. 119 del 2018) sotto l'aspetto della individuazione del periodo d'imposta cui imputare a reddito detti componenti. Peraltro, ai fini della "certezza" del credito, detta individuazione è strettamente correlata, secondo ALFA, al significato che deve attribuirsi al concetto di definitività di una sentenza o di un lodo arbitrale che accerta nell'an e/o nel quantum il componente medesimo. Per quanto sopra, pertanto, le questioni interpretative che pone l'istante sono le seguenti: - la corretta declinazione, ai fini della corretta imputazione fiscale nell'esercizio di competenza, del significato di "certezza ed oggettiva determinabilità" che deve assumere un componente positivo di reddito derivante da un risarcimento danni riconosciuto con sentenza o lodo arbitrale; - se la definitività di un lodo arbitrale, ai fini del requisito della certezza, deve essere intesa come immodificabilità; - se può assumersi certo un credito solamente se accertato da sentenza passata in giudicato; - se, a seguito dell'estensione del principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 TUIR per i soggetti OIC adopter, occorra ulteriormente chiarire, ai fini de qua, se valgano le stesse regole per i soggetti OIC adopter e per le micro imprese.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante fa presente che la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 23225 del 2016, ha stabilito che un credito può essere considerato certo se il titolo non può essere contestato in sede giurisdizionale e la sua esistenza risulti assolutamente certa in virtù di una sentenza passata in giudicato. Alla luce di tale sentenza, a parere

dell'istante, deve essere letta ed interpretata la questione posta. Peraltro, quanto enunciato dalla sentenza della Suprema Corte è coerente con il principio di prudenza espresso al paragrafo 48 dell'OIC 31. Sul concetto di definitività di una sentenza l'istante, richiamando gli artt. 277, 278 e 279 del c.p.c., fa notare che una sentenza deve ritenersi definitiva quando decide su tutte le domande ed eccezioni; pertanto se una sentenza si pronuncia sull'an non è definitiva se il giudice emette contestuale e separata ordinanza sulla prosecuzione della causa per quanto attiene la liquidazione del quantum. Tale concezione relativa alla definitività di una sentenza è coerente con il concetto di sentenza passata in giudicato, ossia di sentenza non più soggetta a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione. Analogo discorso vale, a parere dell'istante, in caso di lodo arbitrale che deve ritenersi definitivo solamente quando non più modificabile. Orbene, seguendo tale interpretazione del significato di definitività di una sentenza o lodo arbitrale, ALFA fa notare che il termine "certo" come sopra declinato non può essere sovrapposto al termine "definitivo". Peraltro, anche l'Agenzia delle Entrate in occasione di una risposta fornita ad interpello formulato da un soggetto OIC Adopter (Risposta n. 119 del 2018), con specifico riguardo ai soggetti OIC Adopter che adottano il principio di derivazione rafforzata, ha utilizzato il termine definitivo per affermare che il componente positivo del reddito fissato con sentenza, partecipa alla determinazione del reddito d'impresa se il lodo che lo ha stabilito è definitivo, senza ulteriori specificazioni; nella citata risposta sembrerebbe che il requisito della certezza dipenda esclusivamente dal carattere definitivo del lodo che, a parere dell'istante, deve essere inteso in senso conforme alla citata sentenza della Cassazione a Sezioni Unite ed esteso alle micro imprese. Per tutto quanto sopra, l'istante ritiene che: - un provento derivante da risarcimento danni riconosciuto con sentenza, deve essere imputato a reddito e tassato nell'esercizio in cui la sentenza è passata in giudicato e dunque non è più riformabile; - il riferimento alla definitività del lodo menzionato nella risposta all'interpello n. 119 del 2018 sia da intendersi come sinonimo di immodificabile; - il

suddetto parere sia conforme rispetto a quanto affermato al riguardo dalle Sezioni Unite della Cassazione nel 2016 (sentenza n. 23225 del 2016); - l'impostazione interpretativa della Risoluzione n. 9/174 del 27/04/1991 sia superata; - la soluzione interpretativa prospettata valga, sia nell'ipotesi di soggetti OIC Adopter che nell'ipotesi di micro imprese.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il comma 1 dell'articolo 109 del TUIR, dispone che "I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni". Ai sensi del comma 2, del medesimo articolo prevede che "Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili ... b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.". Al riguardo, si evidenzia che già nella relazione dell'On. Mario Usellini all'articolo 75 (ora 109) del TUIR, venne chiarito che il requisito della certezza dell'esistenza di componenti di reddito deve essere verificato sulla base di criteri essenzialmente economici e che, in coerenza con i principi della legge delega, si deve ritenere che la ragionevole certezza circa i ricavi e i costi si verifichi nel momento in cui le tecniche aziendali ritengono definitivamente formato il

componente di reddito, affidando al meccanismo delle sopravvenienze attive e passive le successive, pur sempre possibili, correzioni di importo. L'articolo 13-bis del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche "per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili". Lo stesso articolo 13-bis ha, inoltre, inserito nell'articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-bis, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, "si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38". In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, le modalità di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS adopter. Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS adopter). Per quanto concerne le micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, in linea di principio, per le fattispecie diverse da quelle espressamente menzionate nel comma 2 dell'articolo 109 del TUIR, ovvero cessioni di beni e prestazioni di servizi, occorre individuare il momento in cui risultano soddisfatti i requisiti di certezza e oggettiva determinabilità dei componenti di reddito. Al riguardo, si rammenta che con la R.M. 2 giugno 1998, n. 52/E, è affermato che "il carattere della certezza assume consistenza giuridica per gli impegni contrattualmente assunti che conferiscono concretezza ai costi a prescindere dalla loro manifestazione

numeraria" e con la nota n. 9/375 dell'11 marzo 1981 l'Amministrazione finanziaria ha precisato, in proposito, che l'aggettivo "determinabile" ha insito in sé il concetto di una valutazione economico-estimativa fatta non con criteri soggettivi, bensì con criteri che siano suffragati da elementi oggettivi. Per quanto concerne i componenti di reddito derivanti da provvedimenti giurisprudenziale, con la R.M. 27 aprile 1991, n. 9/174 è stato chiarito che "esaminato il caso specifico e gli elementi emergenti dalla causa, dai quali risulta che il debito è direttamente connesso all'attività svolta dall'ente nell'esercizio del credito industriale e configura un onere certo ed oggettivamente determinabile, in quanto discende da una sentenza avente efficacia esecutiva, si ritiene che detto onere è deducibile per competenza e cioè, ai sensi dell'art. 75, comma 1, (oggi, articolo 109, comma 1) del Testo Unico delle imposte sui redditi, nell'esercizio in cui la sentenza medesima è venuta a giuridica esistenza, indipendentemente dalla circostanza che esso sia stato pagato o meno". Ciò premesso, si ritiene 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. Con riferimento ai soggetti diversi dalla micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, invece, è necessario individuare il periodo d'imputazione fiscale sulla scorta della corretta imputazione di bilancio (cfr. circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011). Al riguardo, si rappresenta che il paragrafo 30 dell'OIC 15 precisa che "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" al credito, e cioè se essi rappresentano effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società". specularmente, il paragrafo 39 dell'OIC 19 precisa che "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." In entrambi i casi, quindi, non viene richiesta l'immodificabilità dell'obbligazione sorta. Con esclusivo riferimenti ai componenti negativi, inoltre, al paragrafo 12, in materia di "Fondi rischi per cause in corso", il principio contabile OIC 31 chiarisce che "Nella vita operativa di una società possono sorgere situazioni in cui la società si trova coinvolta in qualità di soggetto passivo, in controversie giudiziarie e/o in situazioni di contenzioso. In tali situazioni, ove un esito sfavorevole del contenzioso sia ritenuto probabile, è ragionevole prevedere che si debbano sostenere costi ed oneri per risarcimenti giudiziali o transattivi delle liti in corso. (.) Detta stima è effettuata alla fine di ciascun esercizio in cui il contenzioso è in essere, sulla base di una 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". In altri termini, quindi, la rilevazione in bilancio dei ricavi deve avvenire nell'esercizio in cui sorge il relativo diritto, con la conseguenza che l'imputazione in bilancio dei componenti qui in oggetto, in linea di principio, avviene negli esercizi individuabili sulla base delle argomentazioni sopra riportate. Resta

fermo che, tale momento potrebbe essere traslato in esercizi successivi, nel rispetto del principio per cui "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto" (ai sensi dell'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1-bis, del codice civile). A tal riguardo, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio dei soggetti OIC adopter e fermo restando i chiarimenti forniti con la circolare n. 7/E del 2011 in merito alla corretta individuazione delle qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali in bilancio, che informano il bilancio ITA GAAP, si ritiene che le imputazioni temporali adottate possano trovare riconoscimento fiscale. Da ultimo, ad avviso della scrivente, la sentenza citata dall'istante - Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza 15 novembre 2016, n.23225 - non pare del tutto conferente rispetto all'oggetto dello stesso. Infatti, tale arresto giurisprudenziale si riferisce alla perimetrazione del concetto di "certezza", così come declinato nell'ambito dell'istituto civilistico della compensazione legale. Tale concetto non è immediatamente trasponibile in ambito tributario, ove il termine "certezza" deve essere decifrato alla luce del diverso contesto di riferimento, nonché tenendo conto delle altre disposizioni del TUIR, in particolare, per quanto concerne i componenti positivi di reddito, degli articoli 83 e 109 del TUIR, nonché delle ulteriori previsioni di cui all'articolo 101, comma 4, del TUIR, espressamente dedicato a disciplinare le sopravvenienze passive deducibili.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)