

**Risposta n. 264/2023**

***OGGETTO: Imputazione temporale ai fini della determinazione della base imponibile IRES ed IRAP della sopravvenienza attiva derivante da una sentenza. Assoggettamento ad imposizione nell'esercizio di rilevazione contabile.***

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

**QUESITO**

La società ALFA in liquidazione è stata costituita in data ... in applicazione dell'articolo 3, comma 1, del D.L. 19 dicembre 1992, n. 487, allo scopo di trasferire in capo alla stessa tutti i rapporti giuridici e le poste attive e passive facenti capo al citato Ente e a tutte le società da questo controllate, attinenti ai rapporti di fornitura o subfornitura di materiale bellico, in dipendenza di contratti stipulati in data anteriore al ... con i Governi di diversi Stati esteri.

In seguito, la società è stata posta in liquidazione, con provvedimento del ... del Tribunale di Roma, e il capitale sociale attualmente è integralmente posseduto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Tra le poste patrimoniali passive trasferite alla società istante in sede di costituzione, dalle società controllate ..., figurano anche gli anticipi ricevuti dalla società BETA (poi incorporata da GAMMA) nell'ambito del contratto stipulato il ..., con cui il Ministero della difesa della repubblica ... aveva concesso alla società BETA l'appalto per il munizionamento di navi.

A causa della successiva invasione di ... da parte di... e del conseguente embargo sul commercio decretato dal Consiglio di Sicurezza dell'ONU nei confronti di tale ultimo Stato, nel ...il Ministero della difesa ... ha avviato un procedimento arbitrale per ottenere la restituzione degli anticipi versati in relazione al predetto contratto, avvalendosi di specifiche clausole compromissorie in esso contenute. Come precisato nell'interpello, il procedimento arbitrale è stato avviato nei confronti di GAMMA e la società istante, non essendo riuscita ad ottenere dal Tribunale arbitrale il subentro processuale, ha affidato la difesa ad un legale di propria fiducia, con oneri a proprio carico, fermo restando che per effetto del suo subentro nei rapporti giuridici facenti capo alle società ..., qualsiasi conseguenza positiva e negativa del processo avrebbe avuto riflessi sulla società stessa.

La pronuncia con cui nel 2007 il Tribunale arbitrale ha dichiarato inammissibili le domande di restituzione degli anticipi versati, presentate del Ministero della difesa ..., è stata confermata dalla Corte d'Appello di Parigi, con sentenza del ..., che il Ministero della Giustizia ... ha impugnato dinanzi alla Corte di Cassazione francese.

Il contenzioso si è concluso dinanzi alla Corte di Cassazione francese la quale, con sentenza resa nell'udienza del ... e depositata il ..., ha confermato la legittimità della pronuncia resa dal Tribunale arbitrale, chiudendo definitivamente la controversia e sancendo l'insussistenza della pretesa di restituzione degli anticipi versati avanzata dal

Ministero della difesa ..., in applicazione delle sanzioni emanate contro ... dalle Nazioni Unite e recepite dall'Unione europea.

Per quanto attiene agli aspetti contabili, la società ALFA - succeduta, come sopra precisato, in tutti i rapporti attivi e passivi relativi al predetto contratto - a seguito della pronuncia della Corte di Cassazione francese ha rilevato nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 (redatto secondo i principi contabili ITA GAAP) la sopravvenienza attiva derivante dallo stralcio del debito corrispondente agli acconti pagati dal Ministero della Difesa ....

In relazione alla suddetta fattispecie, la società istante pone due quesiti al fine di sapere:

1) se l'imputazione temporale, all'esercizio al 31 dicembre 2019, della sopravvenienza attiva correlata allo stralcio dei debiti, per effetto della sentenza della Corte di Cassazione francese, eseguita ai fini contabili, assuma rilevanza anche sul piano fiscale, ai fini della determinazione della base imponibile IRES ed IRAP, per il periodo d'imposta 2019. Il dubbio interpretativo - come chiarito nell'istanza - riguarda, in particolare, la rilevanza sul piano fiscale degli effetti di una sentenza depositata successivamente alla chiusura dell'esercizio, ma prima della predisposizione del bilancio;

2) se la disposizione agevolativa di cui all'articolo 24, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 - in base alla quale per i soggetti con ricavi non superiori a 250 milioni di euro non è dovuto il versamento del saldo dell'IRAP relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, fermo restando il versamento dell'acconto dovuto per il medesimo

periodo di imposta - sia soggetta alla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato, di cui alla 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 COVID-19", con la conseguenza, nel caso di specie, che l'esenzione è circoscritta all'importo del saldo nei limiti di 800.000 euro.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento al primo quesito, la società istante evidenzia di aver rilevato, nell'esercizio 2019, una "sopravvenienza attiva" derivante dallo stralcio di un debito conseguente alla definitiva conclusione, in senso favorevole alle società, del contenzioso instaurato dal Ministero della Difesa ..., per la restituzione di anticipi versati in base al contratto sopra descritto. A parere della società istante, in particolare, la rilevazione di tale componente positivo nel 2019 è da ritenersi pienamente conforme ai criteri di redazione del bilancio d'esercizio "poiché deriva da un fatto che, ancorché definitivamente cristallizzato dopo la chiusura dell'esercizio (e prima della formazione del bilancio), ha eliminato, in maniera finalmente incontrovertibile, l'incertezza prima esistente in merito all'esistenza della sopravvenienza attiva", confermando in modo non più oppugnabile il pronunciamento relativo all'infondatezza delle pretese restitutorie del Ministero della Difesa ....

A sostegno della soluzione proposta, la società afferma che il rispetto del postulato della "prudenza" aveva precedentemente precluso, in pendenza del giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione francese, la contabilizzazione della sopravvenienza attiva, mentre il deposito della sentenza, nel porre fine ad ogni pretesa restitutoria del governo iracheno,

ha consolidato - con effetto meramente dichiarativo ed anteriormente alla formazione del bilancio - l'insussistenza del debito iscritto dalla società, con ciò legittimando l'iscrizione della sopravvenienza attiva nell'esercizio 2019.

Come ribadito in sede di documentazione integrativa, "negli esercizi anteriori al 2019, in relazione all'esito ancora provvisorio e delle sorti ancora incerte del giudizio arbitrale", la società aveva escluso di poter procedere allo stralcio del debito verso il Governo ... e di poter quindi contabilizzare la corrispondente sopravvenienza attiva. Tale scelta, in particolare, è apparsa conforme al fondamentale postulato della prudenza di cui all'articolo 2423-bis c.c., richiamato nel par. 19 dell'OIC 11, il quale prevede l'imputazione al periodo dei soli utili già realizzati e delle perdite anche se solamente presunte e non definitivamente realizzate, delineando in tal modo un effetto asimmetrico nella contabilizzazione dei componenti economici, con prevalenza del principio della prudenza rispetto a quello della competenza.

Sulla base delle predette considerazioni, secondo l'istante, lo stralcio della posta debitoria e la contabilizzazione di una sopravvenienza attiva in esercizio anteriore rispetto a quello di definitiva conclusione del giudizio (vale a dire il 2019), si sarebbero tradotti in una "chiara violazione del principio della prudenza". In tal modo, soltanto la pronuncia della Corte di Cassazione francese ha consolidato l'insussistenza del debito iscritto dalla società, legittimando l'iscrizione della sopravvenienza attiva nel bilancio dell'esercizio 2019, fino ad allora preclusa in ossequio al richiamato principio della prudenza.

Inoltre, con riferimento alla scelta di rilevare la sopravvenienza attiva già nel bilancio relativo all'anno 2019 - nel corso del quale si è pronunciata la Corte di

Cassazione (udienza del ...) - piuttosto che nel bilancio successivo - in cui vi è stato il deposito della sentenza (il ...) - trova piena conferma nelle indicazioni contenute nel principio contabile OIC 29, sui criteri di rappresentazione in bilancio dei "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio". Il paragrafo 59 del citato principio contabile, in particolare, individua tra i "fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio" quelli che "evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza".

Come sottolineato nell'istanza, una volta accertata, sulla base delle precedenti considerazioni, la corretta contabilizzazione della sopravvenienza attiva nel bilancio 2019, ne consegue in ossequio al cosiddetto principio della "derivazione rafforzata" di cui all'articolo 83 del TUIR, la piena specularità tra il criterio di imputazione contabile adottato dalla società per la rilevazione della sopravvenienza attiva, connessa all'insussistenza della passività accertata con sentenza definitiva e la competenza temporale ai fini fiscali di detta componente positiva. Infatti, per effetto dell'articolo 2 del DM 3 agosto 2017, che ha esteso ai soggetti ITA GAAP la norma contenuta nel DM 1° aprile 2009, n. 48 prima limitata ai soggetti IAS, assumono ormai rilevanza ai fini del reddito d'impresa "gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma".

Per quanto attiene all'IRAP, la società fa presente come le regole di determinazione del valore della produzione netta, contenute nell'articolo 5 del DLgs n. 446 del 1997, siano di fatto allineate ai criteri contabili dettati dal codice civile, salvo

differenze non rilevanti ai fini del caso prospettato. Come previsto, in particolare, al comma 5 del citato articolo, "i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa".

Ne deriva, pertanto, la perfetta coincidenza, anche in termini di competenza temporale, dei componenti economici, tra le regole fiscali e quelle imposte dai principi contabili.

Per quanto attiene al quesito n. 2, la società ritiene che il regime agevolativo che consente di non versare il saldo IRAP dovuto per l'anno 2019 ai soggetti, come la società istante, con ricavi non superiori a 250 milioni di euro - introdotto dall'articolo 24 del decreto legge n. 34 del 2020, convertito con la legge n. 77 del 2020 - sia soggetto alla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato di cui alla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2010) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", con la conseguenza che con riferimento al caso di specie, l'esenzione è circoscritta all'importo del saldo nei limiti di euro 800.000.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il primo quesito sollevato con la presente istanza di interpello ha ad oggetto la corretta imputazione temporale di un componente positivo (sopravvenienza attiva) derivante dallo stralcio di un debito conseguente alla conclusione, in senso favorevole alla società istante, del contenzioso instaurato dalla controparte al fine di ottenere la restituzione di un anticipo versato alla medesima società in base a contratto di appalto.

Il caso in esame riguarda, in particolare, un procedimento arbitrale ICC (International Chamber of Commerce) attivato dal Ministero della Giustizia ..., nell'ambito del quale:

- in data ..., il Tribunale arbitrale ha dichiarato inammissibili le richieste del citato Ministero, pronunciandosi con lodo definitivo;

- con sentenza del ..., la corte d'Appello di Parigi ha confermato la suddetta inammissibilità;

- nell'udienza del ..., depositata il ..., la Corte di Cassazione francese ha confermato, a sua volta, la legittimità della pronuncia resa dal Tribunale arbitrale.

Premesso che, a seguito di tale ultima pronuncia della Corte di Cassazione francese, la società ha rilevato nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 la sopravvenienza attiva derivante dallo stralcio del debito (corrispondente agli anticipi versati dal Ministero della Difesa ...), nella fattispecie rappresentata la società chiede chiarimenti sulla corretta individuazione del periodo di competenza fiscale del suddetto componente positivo.

Al riguardo, si fa presente preliminarmente che, 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, come la società istante, 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 fissanti 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, 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, come nel caso in esame, 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. 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".

Nel caso di specie, il componente positivo (sopravvenienza attiva derivante dallo stralcio di un debito), ancorché rilevato nel bilancio della società a seguito della sentenza della Corte di Cassazione francese pronunciata il 3 dicembre 2019, trae origine dal pronunciamento del Tribunale arbitrale che ha dichiarato inammissibili, con sentenza (lodo) definitiva emessa in data ..., le richieste di restituzione degli anticipi avanzate dal Ministero della Giustizia ....

Come argomentato nell'istanza, la società aveva escluso di procedere allo stralcio del debito verso il Governo iracheno e di poter quindi contabilizzare la corrispondente sopravvenienza attiva, in ossequio al fondamentale postulato della prudenza di cui all'articolo 2423-bis c.c., richiamato nel par. 19 dell'OIC 11, il quale prevede l'imputazione al periodo dei soli utili già realizzati e delle perdite anche se solamente presunte e non definitivamente realizzate.

In realtà, occorre osservare come l'esigenza, sul piano civilistico, di rilevare in bilancio solo gli utili effettivamente "realizzati" trovi, in definitiva, perfetta corrispondenza nella nozione di certezza ed obiettiva determinabilità declinata dall'Amministrazione finanziaria ai fini della rilevanza fiscale dei componenti, ai sensi dell'articolo 109 del TUIR (cfr. documenti di prassi richiamati nella citata Consulenza n. 9 del 2020).

Pertanto, si ritiene che, anche dal punto di vista contabile, il lodo arbitrale possa costituire in linea di principio un "titolo" idoneo a rappresentare un credito, cioè "un'obbligazione di terzi verso la società". Tuttavia, come ampiamente rappresentato sia nell'istanza che nella documentazione integrativa, valutazioni diverse - dovute anche alla complessità del contesto internazionale nel quale il contenzioso è sorto - hanno indotto la società istante a procedere allo stralcio del debito e alla rilevazione della sopravvenienza attiva soltanto nell'anno dell'intervenuta pronuncia della Corte di Cassazione, vale a dire nel 2019.

Conseguentemente, nel prendere atto delle effettive risultanze sul piano contabile - nonché della circostanza che il Tribunale arbitrale si è espresso in data ..., esercizio non più emendabile - si ritiene, in virtù del principio di derivazione del reddito fiscale dal risultato del conto economico, che tale componente non possa che concorrere alla determinazione della base imponibile, ai fini delle imposte dirette, nell'anno in cui è stato di fatto rilevato, sulla base delle seguenti considerazioni.

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 20 febbraio 1996, n. 1310, ha chiarito che, in linea di principio, in tema di tassazione del reddito d'impresa "è possibile recuperare a tassazione, al momento della loro emersione in bilancio, i redditi sottratti ad

imposizione in precedenti esercizi". In particolare, in relazione alla fattispecie oggetto di esame, la Corte ha ritenuto applicabile tale principio, all'epoca contenuto nell'articolo 107 del DPR n. 597 del 1973, poi abrogato, in quanto la mancata riproduzione nella normativa fiscale successiva non costituiva il riflesso di un mutamento di indirizzo del Legislatore, bensì trovava la sua giustificazione nella considerazione che la disposizione sarebbe stata ridondante nel nuovo contesto normativo, caratterizzato dall'introduzione delle plusvalenze e delle sopravvenienze.

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.

Ciò premesso, occorre osservare come il caso in esame rappresenti un'ipotesi del tutto speculare a quelle sopra richiamate, in cui l'errata imputazione temporale di un componente positivo potrebbe comportare non la duplicazione, ma la mancata tassazione di un componente.

Si ritiene, pertanto, del tutto 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.

Per quanto attiene al quesito di cui al punto sub 2, si fa presente 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 COVID-19" 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.

Ciò premesso, si ritiene, conformemente a quanto proposto dalla società istante, che l'agevolazione in esame possa 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.

**IL CAPO DIVISIONE**  
**(firmato digitalmente)**