

## Le spese per gli arbitrati finiscono in bilancio

*L'iscrivibilità dipende dalla valenza legale dei lodi e dagli effetti che essi possono avere sui conti annuali delle imprese*

di Raffaele Marcello  
e Giulio D'Agostino



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.<sup>1)</sup>

### ■ Le tipologie di arbitrato

Il termine «arbitrato» sottende quattro differenti forme di giustizia cognitiva di tipo privato.<sup>2)</sup>

I tipi di arbitrato

- 1) Arbitrato rituale;
- 2) Arbitrato libero o irrituale;
- 3) Arbitrato amministrativo (Aia);
- 4) Arbitrato internazionale (Cci).

Nella prassi attuale tale procedura si è diffusa soprattutto sotto due diversi profili: l'arbitrato «rituale»<sup>3)</sup> e l'arbitrato «irrituale».<sup>4)</sup>

La richiamata distinzione appare chiara sul piano concettua-

le. In concreto, però, potrebbe risultare difficile stabilire con sicurezza la natura delle volontà delle parti, considerata la non agevole interpretazione della clausola compromissoria e delle formule utilizzate dai contraenti per la devoluzione delle controversie agli arbitri.

Inoltre, il grado di certezza e l'efficacia del lodo dipendono non solo dal tipo di procedura seguita, ma anche, e forse soprattutto, dagli atti (decreto di provvisoria esecuzione, impugnazione ecc.) successivi allo stesso che determinano la definitività della decisione e la sua efficacia e capacità di modificare la situazione patrimoniale della società interessa-

<sup>1)</sup> Per una visione sistemica ed approfondita della problematica si rinvia in dottrina a: M. Pizzo - F. Capalbo, «Il trattamento contabile e fiscale dei lodi arbitrali», Rivista di Diritto dell'Impresa, n. 2/2002.

<sup>2)</sup> In tal senso A. Comola - F. Graziano, «Arbitrato rituale: profili fiscali», in Inserti del Corriere Tributario, n. 24 dell'8 giugno 1992.

<sup>3)</sup> In tale circostanza, nell'ambito delle norme del codice di procedura civile (articoli 806 e segg.), il lodo ha la stessa efficacia di una sentenza del giudice ordinario. Infatti, con il procedimento di *exequatur*, il giudice crea esclusivamente un titolo esecutivo; peraltro, il tribunale si limita ad accertare la regolarità formale e non investe gli effetti di accertamento e costitutivi del lodo, che può essere reso esecutivo e trascrivibile con «omologazione», anche se viene impugnato. Qualora il lodo rituale non sia impugnato, acquista un'immutabilità eguale a quella delle sentenze passate in giudicato ed è in grado di pregiudicare le posizioni dei terzi.

<sup>4)</sup> L'istituto irrituale è equiparato all'attività negoziale delle parti e l'impegno ad ottemperare a quanto deciso nel lodo assume una rilevanza esclusivamente contrattuale, senza avere l'efficacia di una sentenza. La sua impugnazione va quindi proposta dinanzi al giudice di primo grado, competente per valore e territorio, alla stessa stregua dei negozi giuridici. In ogni caso, per costante giurisprudenza, al lodo irrituale si riconosce la natura di prova scritta idonea, ai sensi dell'articolo 633 cpc, alla concessione di un provvedimento di ingiunzione, la cui emissione è riservata al giudice ordinario.

## CONTABILITÀ E BILANCI

ta, facendo sorgere crediti o debiti.

### ■ Arbitrato rituale

Il lodo di un arbitrato rituale ha la stessa efficacia di una sentenza del giudice ordinario, 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).

Le suesposte considerazioni consentono di evidenziare che almeno sul piano dell'interpretazione economica del fenomeno e della sua successiva iscrizione contabile, la distinzione tra arbitrato rituale ed irrituale appare di aiuto limitato.

Infatti, la maggiore efficacia del lodo «rituale» garantisce da sola l'esecutività dello stesso e, quindi, l'incasso (o renderne obbligatorio il pagamento), risultando invece decisivi a rendere certi i risultati della procedura

eventi successivi quali, ad esempio, un decreto ingiuntivo o accordi transattivi, accompagnati dalla solvibilità del debitore.

Sul piano contabile la natura attiva o passiva del lodo può imporre soluzioni non coincidenti, pertanto, anche in presenza di problematiche sostanzialmente coincidenti i due casi vanno affrontati separatamente.<sup>(5)</sup>

### ■ Arbitrato irrituale

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.

### ■ Lodi attivi

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.<sup>(6)</sup>

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

<sup>(5)</sup> La nostra analisi si limita alla trattazione delle sole cause «attive».

<sup>(6)</sup> Cfr. sul tema, M. Pizzo, *Natura economica e funzione informativa dei conti d'ordine*, Padova, 1996.

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.<sup>17</sup>

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.

## ■ Classificazione del ricavo

Dopo aver stabilito quando iscrivere un ricavo, la scelta successiva riguarda la classificazione dello stesso tra le componenti ordinarie o straordinarie del conto economico. Al riguardo le indicazioni non sono univoche, considerate l'eterogeneità delle fattispecie oggetto del giudizio arbi-

trale 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.<sup>18</sup>

In particolare, gli arbitrati hanno spesso per oggetto lavori su commesse e forniture ultrannuali, i cui i 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 in-

serito 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,<sup>19</sup> se considerato straordinario, e dall'indicazione, solo se significativa, dei tempi d'incasso.

## ■ Il trattamento dell'impugnazione

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 sul reddito e sul capitale dell'azienda.<sup>20</sup> 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, rispettivamente, il costo e la passività;
- quale informativa assicurare in nota integrativa e nei conti d'ordine.

## ■ Passività e costo

L'impugnazione determina la probabilità che l'azienda sia chiamata alla restituzione, par-

<sup>17</sup> Non è da escludere comunque che la soluzione contabile di sospendere il ricavo, più che un'interpretazione economica della fattispecie, rifletta un atteggiamento prudenziale preoccupato del concorso al reddito di periodo di un componente ritenuto non sicuro; tale scelta, ispirata ad una rigida interpretazione del principio della prudenza, ancorché non necessaria, ben potendo essere l'incidenza annullata attraverso un accantonamento, come si vedrà in seguito, può essere giustificata solo in un contesto conservativo.

<sup>18</sup> Del resto tanto la relazione ministeriale al dlgs n. 127/1991 quanto il principio contabile n. 12 collegano la straordinarietà alla natura dell'evento.

<sup>19</sup> Tale informazione, di per sé obbligatoria per i componenti straordinari di reddito, ex punto 13, articolo 2427 cc, è opportuna anche nel caso contrario, al fine di permettere al lettore di bilancio di valutare correttamente la performance di periodo.

<sup>20</sup> Mentre è evidente che qualsiasi effetto sul reddito comporti per definizione un analogo effetto sull'aspetto quantitativo del capitale, è possibile che un evento, pur qualificando qualitativamente il capitale, non ne abbia generato «ancora» una variazione quantitativa e quindi non abbia, allo stato, avuto riflessi sul reddito.

## CONTABILITÀ E BILANCI

ziale o integrale, di quanto già incassato o che il credito si estingua. In questi casi l'evento rientra 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:

a) fondi spese, nei quali, a fronte di una certezza dell'esistenza, l'importo o la data di sopravvenienza sono indeterminate;

b) 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 Cndc<sup>11</sup> e lo Iasb<sup>12</sup> hanno definito con particolare dettaglio le condizioni di rilevazione di tali passività nel bilancio, stabilendo:

1) l'obbligo, sostanziale o legale, per l'azienda di estinguere la passività derivante da un evento realizzatosi nel passato;

2) la probabilità di un esborso di risorse per estinguere l'obbligazione;

3) l'esistenza della «possibilità di stimare l'entità dell'onere con sufficiente ragionevolezza».

La verifica della «prima condizione» comporta l'osservazione della «natura» dell'evento indipendentemente dalla probabi-

lità di effettivo esborso. In particolare, è necessario verificare:

- la probabilità che l'azienda abbia una obbligazione da assolvere ed alla quale non possa sottrarsi;

- 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 nostro caso, 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, nonostan-

te il minor grado di certezza, si ritiene giustificata una rappresentazione almeno nei conti d'ordine.<sup>13</sup> La modifica del grado di certezza dell'evento verso il «remoto» o il «probabile» implica la 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.

### ■ Passività e accantonamento

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 passività 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.<sup>14</sup>

### ■ Rappresentazione in bilancio

La normativa italiana sul bilancio d'esercizio prevede:

- una voce specifica per gli accantonamenti per rischi nel conto

<sup>11</sup> Consiglio nazionale dottori commercialisti.

<sup>12</sup> International accounting standards board.

<sup>13</sup> Cfr. tra gli altri U. Bertini, Introduzione allo studio dei rischi nell'economia aziendale, Milano, 1987.

<sup>14</sup> Lo Ias n. 37 suggerisce, infatti, una quantificazione dell'accantonamento basata sul cosiddetto metodo degli «expected cash flow approach».

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);

- una voce distinta nello stato patrimoniale, 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 sia sorta nell'ordinario o nello straordinario svolgimento dell'attività aziendale.<sup>125</sup> Il livello di approfondimento ed il contenuto delle informazioni da fornire negli strumenti a 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 «afinché il lettore possa avere i chiarimenti essenziali per la comprensione della situazione e valutare gli eventuali riflessi sul bilancio e sull'andamento dell'impresa».<sup>126</sup>

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,<sup>127</sup> stato patrimoniale e conto economico accolgono, rispettivamente, fondo rischi e accantonamenti, mentre la nota integrativa, in linea con le indicazioni fornite dallo Iasb dovrebbe indicare:

- l'importo del credito risultante dal giudizio positivo;

- una breve descrizione dell'evento, specificando 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 pro-

filo civilistico e contabile, una elementare riduzione di una passività potenziale, ai fini tributari comporterà la misurazione di un costo pienamente deducibile.<sup>128</sup>

## Conclusioni

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 rappresentano 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.

<sup>125</sup> Cfr. Principio contabile n. 12.

<sup>126</sup> Cndc, Principio contabile n. 12.

<sup>127</sup> In tale ultimo caso l'iscrizione nei fondi rischi sarebbe da ricondursi ad incertezze legate alla data o all'importo dell'esborso. Si

ricorda come si parli, in tal caso, di fondi spese.

<sup>128</sup> Per una rappresentazione veritiera e corretta, nel rispetto di quanto indicato dal Principio contabile n. 25, sarà necessario sanare gli effetti

distorsivi di tale sfasamento, rilevando un credito per imposte anticipate, ovvero rinviando al futuro parte delle imposte pagate nell'anno.