

# Imputazione a periodo delle somme liquidate a seguito di sentenze provvisoriamente esecutive

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

In ordine al periodo di competenza delle somme liquidate sulla base di sentenze non ancora passate in giudicato, ma dotate di efficacia esecutiva tra le parti, l’Agenzia delle Entrate ha in più occasioni ribadito che occorre fare riferimento all’anno di emanazione del provvedimento giudiziale, nonostante il suo carattere provvisorio. Questo orientamento, condiviso dalla Cassazione in alcune ordinanze, ha il merito di stabilire un criterio univoco di imputazione delle somme così dovute, valido tanto per l’impresa soccombente quanto per l’impresa vittoriosa in sede civile; tuttavia in questo modo si finisce per attribuire tout court rilevanza fiscale a un provento non ancora “realizzato”, in quanto la sua effettiva spettanza potrebbe venire disconosciuta all’esito finale del contenzioso con conseguente obbligo di restituzione delle somme nel frattempo percepite. In virtù del principio di derivazione rafforzata, invece, sarebbe preferibile attribuire rilevanza fiscale al provento provvisoriamente riconosciuto soltanto se e nella misura in cui esso è imputato a conto economico dal redattore del bilancio che confidi in maniera motivata su un probabile esito positivo della controversia.

## 1. Premessa

Sulla individuazione del periodo d’imposta in cui assumono rilevanza fiscale le **somme liquidate** sulla base di una **sentenza non ancora passata in giudicato**, ma dotata di **efficacia esecutiva** tra le parti, al momento si contrappongono due posizioni, una secondo cui occorrerebbe riferirsi all’anno di emanazione del provvedimento giudiziale, l’altra secondo cui occorrerebbe attendere l’anno di definizione della causa civile o perlomeno l’anno in cui la debenza delle suddette somme sia diventata ragionevolmente certa.

Il primo orientamento è quello sostenuto dall’Agenzia delle Entrate ed è stato confermato dalla Corte di cassazione con alcune ordinanze emanate il 5 giugno 2025; tuttavia non mancano pronunce favorevoli alla seconda tesi, a riprova del fatto che il **contrasto interpretativo** sussistente in ordine al **periodo d’imputazione** delle sopravvenienze attive e passive derivanti da provvedimenti giudiziari, per i quali non si è ancora formato il giudicato ai sensi dell’art. 324 del Codice di procedura civile<sup>1</sup>, non interessa solo la dottrina, ma anche la giurisprudenza.

## 2. Posizione dell’Agenzia delle Entrate

L’orientamento assunto dall’Agenzia delle Entrate è stato compiutamente esposto nella risposta a consulenza giuridica n. 9 del 4 agosto 2020<sup>2</sup>, riferita al trattamento da riservare ai fini dell’IRES al **risarcimento del danno** riconosciuto a titolo provvisoriamente esecutivo nelle fasi intermedie di un contenzioso giudiziario o di un lodo arbitrale. In detta occasione l’Agenzia ha distinto la propria analisi tra i soggetti IRES per i quali opera il principio di derivazione rafforzata sancito dall’art. 83 del T.U.I.R.<sup>3</sup> e le micro-imprese<sup>4</sup>.

Per quanto concerne le **micro-imprese** che non hanno optato per la redazione del bilancio d’esercizio nella forma ordinaria e per le quali quindi non opera il principio di derivazione rafforza-

<sup>1</sup> L’art. 324 c.p.c. stabilisce che si “intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell’art. 395”.

<sup>2</sup> In merito si veda G. Gavelli - F. Giommoni, “La competenza dei componenti reddituali derivanti da sentenze”, in *il fisco*, n. 35/2020, pag. 3323.

<sup>3</sup> L’analisi che segue prescinde dagli effetti derivanti dalla previsione contenuta nell’art. 83, comma 1, terzo periodo, del T.U.I.R., che attribuisce rilevanza fiscale ai criteri di imputazione temporale anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili.

<sup>4</sup> Ai sensi dell’art. 2435-ter del Codice civile, sono considerate microimprese le società di cui all’art. 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1) totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 220.000 euro;

2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 440.000 euro;

3) dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 5 unità.

ta<sup>5</sup>, l’Agenzia ha evidenziato come già con la risoluzione ministeriale 2 giugno 1998, n. 52/E era stato affermato che, ai sensi dell’art. 109, comma 1, primo periodo, del T.U.I.R.<sup>6</sup>, “il carattere della **certezza** assume consistenza giuridica per gli **impegni contrattualmente assunti** che conferiscono concretezza ai costi a prescindere dalla loro manifestazione numeraria”, laddove “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**”<sup>7</sup>. L’Amministrazione finanziaria, con la R.M. 27 aprile 1991, n. 9/174, aveva perciò già sostenuto la **deducibilità del costo** discendente da una **sentenza** avente **efficacia esecutiva** “nell’esercizio in cui la sentenza medesima è venuta a giuridica esistenza, indipendentemente dalla circostanza che esso sia stato pagato o meno”. Pertanto, con riguardo alle imprese cui si applica l’art. 109, comma 1, primo periodo, del T.U.I.R. il periodo d’imposta in cui far concorrere i componenti di reddito positivi derivanti da una sentenza favorevole corrisponde al periodo d’imposta in cui il provvedimento del giudice viene a **giuridica esistenza**, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato e dall’*iter* del contenzioso, “poiché, qualora la decisione fosse modificata nei successivi gradi di giudizio, si realizzerebbe una sopravvenienza passiva, che concorre alla formazione del reddito”.

A parere dell’Agenzia la conclusione sopra espressa dovrebbe valere anche con riferimento ai **soggetti IAS/IFRS adopter** e ai **soggetti OIC adopter** diversi dalle micro-imprese, sebbene l’art. 2 del Decreto ministeriale 1° aprile 2009 e l’art. 2 del Decreto ministeriale 3 agosto 2017 stabiliscano espressamente che le disposizioni di cui all’art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R. non si applicano nei confronti dei predetti soggetti e, quindi, sebbene nei loro confronti il requisito di “certezza” dei componenti positivi e negativi di reddito debba essere valutato in base alla rappresentazione economico-sostanziale (anziché in base a una rappresentazione giuridico-formale).

Con specifico riferimento alle imprese OIC adopter, in particolare, l’Agenzia ha osservato che in base al paragrafo 30 dell’**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’ al credito**, e cioè se essi rappresentano effettivamente un’obbligazione di terzi verso la società”; allo stesso modo, in maniera speculare, il paragrafo 39 dell’**OIC 19** prescrive 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**”. Per entrambe le parti, quindi, non viene richiesta l’immodificabilità dell’obbligazione giuridica sorta ai fini dell’iscrizione in bilancio del credito/debito, come per le micro-imprese.

Secondo l’Agenzia sarebbe peraltro inconferente rispetto alla questione in esame il principio di diritto statuito dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione con la sentenza n. 23225 del 15 novembre 2016, in forza del quale ai fini della **compensazione legale** di cui all’art. 1243, c.c. un credito in contenzioso si considera certo quando la sua esistenza è incontrovertibile e non è più soggetto a modificazioni a seguito di impugnazione, essendo divenuto definitivo il relativo accertamento da parte del giudice; ciò perché il **concepto di “certezza”** così declinato sarebbe riferibile unicamente all’istituto civilistico della compensazione legale e **non** sarebbe perciò **trasponibile ex se in ambito tributario**, ove il termine “certezza” andrebbe invece decifrato alla luce delle disposizioni fiscali di riferimento.

In base alla risposta alla consulenza giuridica n. 9/2020, pertanto, il **periodo contabile e fiscale d’imputazione delle sopravvenienze attive derivanti da provvedimenti giudiziari** (o arbitrali) non ancora passati in giudicato è quello nel corso del quale il provvedimento viene a **“giuridica esistenza”**, prescindendo dalla sua immodificabilità; né questo potrebbe comportare conseguenze fiscali negative per l’impresa, perché, qualora la decisione fosse sovvertita nei successivi gradi di giudizio, in capo a essa sorgerebbe una sopravvenienza passiva deducibile ai sensi dell’art. 101 del T.U.I.R. nel periodo d’imposta in cui si manifesta<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Il disegno di Legge di bilancio per l’anno 2026, atto Senato n. 1689, in corso di approvazione al momento della redazione del presente articolo, contempla l’estensione del principio di derivazione rafforzata alle microimprese che hanno optato per la redazione del bilancio nella forma abbreviata prevista dall’art. 2435-bis del Codice civile.

<sup>6</sup> Si rammenta che, in base alla predetta norma, i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell’esercizio di competenza ma, se nell’esercizio di competenza non ne è ancora certa l’esistenza o determinabile in modo obiettivo l’ammontare, essi concorrono a formare il reddito nell’esercizio in cui risultano verificate entrambe queste due condizioni.

<sup>7</sup> Così la nota ministeriale n. 9/375 dell’11 marzo 1981.

<sup>8</sup> Nello stesso si vedano le risposte a interpello n. 823 del 17 dicembre 2021 e n. 264 del 21 marzo 2023. Invece nella risposta a interpello n. 119 del 19 dicembre 2018 era stato sostenuto che il provento spettante a seguito di un lodo arbitrale dovesse essere iscritto e tassato nell’anno in cui l’organo arbitrale si pronuncia in maniera definitiva e immodificabile.

### 3. Posizioni (contrastanti) dei giudici di legittimità

La conclusione cui è giunta l’Agenzia delle Entrate è stata pienamente condivisa con l’ordinanza n. 11917 del 6 maggio 2025 dalla Sezione V della Corte di cassazione, avente ad oggetto l’individuazione del **periodo d’imposta di competenza di somme restituite a una società da un istituto di credito** sulla base di una sentenza del Tribunale di Lecce emessa nel corso dell’anno 2006, successivamente confermata dalla Corte d’Appello. Segnatamente, il contenzioso tributario scaturiva dal fatto che la restituzione di una parte delle suddette somme era avvenuta negli anni 2006 e 2007, prima della parziale **sospensione dell’efficacia esecutiva della sentenza** di primo grado da parte della Corte d’Appello, la quale con sentenza depositata nel corso dell’anno 2009 e passata in giudicato nell’anno 2010 aveva integralmente confermato la sentenza di primo grado e la spettanza della restituzione.

Al riguardo i giudici di legittimità hanno innanzitutto tenuto a rilevare che una **sopravvenienza attiva** deve essere assoggettata ad imposizione con riferimento all’esercizio in cui acquista certezza ai sensi dell’art. 109, comma 1, del T.U.I.R., così come, qualora la sopravvenienza consista nel venir meno di un costo già dedotto, “rileva il momento in cui si è acquisita la giuridica certezza dell’**inesistenza della posta passiva**, vale a dire quello in cui ‘si è verificato il fatto di gestione che ha prodotto il venir meno “della stessa”’. Pertanto, su tali basi “nelle ipotesi in cui la sopravvenienza attiva discende dal **riconoscimento giudiziale di un credito** (o dal disconoscimento di un debito preesistente, come nella specie) occorre aver riguardo al momento del **deposito del provvedimento**. È infatti con il deposito che la posta attiva (o il venir meno della posta passiva) assume una connotazione che corrisponde al canone di ‘**certezza nell’esistenza ed obiettiva determinabilità**’ stabilito dall’art. 109, comma 1, del T.U.I.R. ai fini dell’imputabilità a reddito di una componente positiva: la venuta ad esistenza del credito si determina per effetto del formarsi del titolo giudiziale, che contiene anche la sua liquidazione”. Poiché il requisito della certezza sull’esistenza delle componenti di reddito deve essere verificato sulla base di criteri essenzialmente economici, “non pare allora che debba attribuirsi efficacia incisiva alla circostanza del **passaggio in giudicato della sentenza** (né, in senso contrario, al fatto che l’eventuale prosieguo del contenzioso possa condurre a un diverso risultato), poiché un’eventuale modifica della decisione nei successivi gradi di giudizio realizzerrebbe una sopravvenienza passiva, idonea anch’essa a concorrere alla formazione del reddito ai sensi dell’art. 101 del T.U.I.R.”. Tuttavia, qualora l’**efficacia esecutiva** della sentenza non ancora passata in giudicato “sia sospesa nelle more del giudizio di appello o di quello per cassazione (ricorrendo i presupposti rispettivamente previsti dagli artt. 283 e 373, c.p.c.), la sopravvenienza attiva non potrebbe certamente ritenersi conseguita nell’esercizio corrispondente, se coperto dagli effetti del provvedimento di sospensione”.

La Sezione V ha perciò enunciato il principio di seguito riportato: “In tema di imposte sui redditi, le **sopravvenienze attive** che derivano dal riconoscimento di un credito - o dal disconoscimento di un debito preesistente - in sede giudiziale devono essere dichiarate nell’**anno di imposta** in cui la sentenza che afferma il credito o disconosce il debito è stata **depositata**, che costituisce il momento nel quale la posta attiva diviene certa nella sua esistenza e obiettivamente determinabile, ai sensi dell’art. 109 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e sempreché l’efficacia esecutiva della sentenza di condanna non sia stata nel frattempo sospesa”<sup>9</sup>.

Questa conclusione, che rispecchia quella presente nella sentenza n. 5840 del 24 marzo 2016<sup>10</sup>, si pone tuttavia in **contrasto** con quella affermata dalla Sezione V della Corte di cassazione con la sentenza n. 24485 del 4 settembre 2025.

In quest’ultima occasione i giudici di legittimità si sono espressi sulla validità dell’avviso di accertamento emanato con riguardo al periodo d’imposta 2014 nei confronti di una società che nell’anno 2009 era stata condannata dal Tribunale di Napoli al **risarcimento del danno** derivante dalla rottura di una condutture idrica, la cui sentenza era stata pienamente confermata dalla Corte d’Appello nel corso dell’anno 2014. La società soccombente aveva dedotto la **sopravvenienza passiva** nell’anno 2014 in cui era stata emanata la sentenza di secondo grado, mentre secondo l’Agenzia delle Entrate il periodo di competenza del suddetto costo sarebbe stato quello di emissione della sentenza di primo grado. Una contestazione analoga (ancorché opposta) era sorta anche con riguardo al riaddebito effettuato nei confronti della compagnia di assicurazione sempre nell’anno 2014 dalla società soccombente, che non era stato rilevato tra i ricavi in considerazione della resistenza opposta dalla controparte secondo cui i danni subiti non sarebbero stati coperti dalla polizza assicurativa; l’Agenzia aveva invece ritenuto il riaddebito di competenza dell’anno 2014, nonostante il contenzioso in esse-

<sup>9</sup> Identico principio è stato enunciato nelle ordinanze n. 11919, n. 11923, n. 13361, n. 13369, n. 13867, coeve all’ordinanza n. 11917/2025 ed emesse sempre dalla Sezione V in eguale composizione.

<sup>10</sup> In tale pronuncia, infatti, era stato sancito che l’indennizzo per ingiustificato arricchimento deve essere imputato per competenza all’esercizio nel corso del quale è stato emesso il provvedimento giudiziale da cui deriva, senza dover attendere la conclusione definitiva della controversia giudiziaria.

re.

Mentre la Commissione tributaria regionale della Campania aveva confermato la validità dell'avviso di accertamento e quindi dei due rilievi mossi dall'Agenzia, la Corte di cassazione con la sentenza n. 24485/2025 si è espressa in maniera del tutto **opposta**, ritenendo corretta la condotta tenuta dalla società ed enunciando perciò il seguente principio di diritto: “quando gli elementi attivi e passivi che concorrono a formare il reddito sono portati da un provvedimento emesso in seguito ad un giudizio di cui sia parte il contribuente, quest’ultimo non è tenuto a contabilizzarli se essi sono messi in discussione mediante la **proposizione di mezzi di impugnazione** ammissibili e non manifestamente infondati, dovendo la contabilizzazione essere effettuata solo quando quegli elementi siano divenuti ragionevolmente certi sia nell’*an* che nel *quantum*”.

A questa conclusione la Sezione V è pervenuta in ragione di quanto statuito dall’art. 109, comma 1, secondo periodo, del T.U.I.R. dapprima citato. Non è stato dato invece peso alla **provvisoria esecutività della sentenza di primo grado** (peraltro sospesa con ordinanza della Corte d’Appello nell’anno 2010), perché “l’esecutività è un’attribuzione processuale della pronuncia di condanna, anche non definitiva, ed essa non deve essere confusa con il requisito della ‘certezza’ del costo, che invece si ha nel momento in cui quell’elemento passivo acquisisce una fisionomia definitiva, sia con riferimento ai suoi elementi costitutivi, sia con riferimento alla sua dimensione quantitativa”.

#### 4. Una possibile composizione del contrasto

Alla luce di quanto dapprima rappresentato, dunque, alla tesi affermata dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 24485/2025, che individua il **periodo di competenza** nell’esercizio di **definizione della controversia** civilistica, si contrappone la diversa tesi affermata nella sentenza n. 11917/2025 e dall’Agenzia delle Entrate, secondo cui il periodo di competenza è invece rappresentato dall’esercizio in cui è emessa una sentenza di primo o secondo grado provvisoriamente esecutiva da cui sorga per l’impresa soccombente l’obbligazione giuridica di pagare una determinata somma e per l’impresa vittoriosa lo speculare diritto a incassarla, senza dovere attendere l’esito definitivo della controversia che potrà confermare o disattendere le precedenti decisioni con conseguente rilevazione di una corrispondente sopravvenienza attiva o passiva.

La **seconda tesi**, che invero ha il merito di sancire per l’imputazione delle somme un criterio univoco e fondato su un elemento oggettivo (rappresentato dalla liquidazione decisa con la **sentenza provvisoriamente esecutiva**)<sup>11</sup>, viene giustificata in dottrina<sup>12</sup> da chi rinviene in essa un riflesso nel contesto tributario della prevalenza dell’interesse alla tempestività nella definizione dei rapporti giuridici (a discapito del contrapposto interesse alla loro stabilità), rilevabile dall’efficacia esecutiva che il Codice di procedura civile conferisce eccezionalmente alle sentenze di primo e secondo grado<sup>13</sup>.

Tuttavia, questa impostazione finisce per dare luogo in maniera sistematica a **rilevazioni altalenanti** dovute al succedersi di sopravvenienze attive e sopravvenienze passive a propria volta suscettibili di ulteriore rettifica nell’*an* e/o nel *quantum*<sup>14</sup>, le quali riguardano necessariamente periodi d’imposta autonomi potrebbero risultare in concreto nient’affatto neutrali per il contribuente<sup>15</sup>. Inoltre, in considerazione della unitarietà dell’ordinamento giuridico, il concetto di “certezza” non pare possa essere diverso da quello coniato dalle Sezioni Unite con la citata sentenza n. 23225/2016 in

<sup>11</sup> Cfr. L. Miele, “Per la competenza rileva il primo grado di giudizio”, in *www.eutekne.it* del 21 settembre 2020; A. Germani - F. Roscini Vistali, “Il risarcimento del danno segue l’iscrizione contabile”, in *Il Sole - 24 Ore* del 4 agosto 2020.

<sup>12</sup> Cfr. A. Zuccarello, “Sull’imputazione a periodo delle sopravvenienze attive derivanti da sentenze civili”, in *Rivista telematica di diritto tributario*, n. 2/2025, pagg. 6-8.

<sup>13</sup> La prevalenza dell’interesse alla tempestività nella definizione dei rapporti giuridici controversi sancita dall’art. 282, c.p.c., a norma del quale le sentenze di primo grado sono provvisoriamente esecutive tra le parti, è temperata dal successivo art. 283, che prevede ne possa essere disposta la sospensione dal giudice di secondo grado su istanza di parte se “l’impugnazione appare manifestamente fondata o se dall’esecuzione della sentenza può derivare un pregiudizio grave e irreparabile”. L’art. 373, c.p.c. consente di chiedere la sospensione anche delle sentenze di secondo grado, ma solo se “dall’esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno”.

<sup>14</sup> Non si deve infatti dimenticare che il provento e il costo corrispondente, in quanto discendenti una sentenza giudiziale ancora impugnabile, si configurano già di per sé rispettivamente come sopravvenienza attiva e passiva (e non come un ordinario ricavo o costo derivante da una vendita di beni o da una prestazione di servizi), sicché l’ulteriore sopravvenienza da rilevare all’esito definitivo della controversia costituisce una “rettifica della rettifica” (un meccanismo simile, invero, è già rilevabile con riferimento alle svalutazioni dei crediti vantati verso imprese in crisi disciplinate dall’art. 101, commi 5 e 5-bis, del T.U.I.R.).

<sup>15</sup> Si pensi, per esempio, all’impresa che, dopo avere rilevato e tassato come sopravvenienza attiva le somme alle stessa riconosciute nella prima fase del giudizio civile, si veda poi obbligata alla loro restituzione quando si trova in uno stato di liquidazione o addirittura di crisi e quindi in un momento in cui non dispone di un reddito imponibile effettivamente riducibile attraverso la deduzione della sopravvenienza passiva.

ordine all’istituto della **compensazione legale**, dovendosi quindi considerare “certo” un credito (ovvero un provento) incontestato dalla controparte, non soggetto a modificazioni se non a seguito di impugnazione nella sua esattezza e nella sua esistenza<sup>16</sup>.

Ad ogni buon conto, anziché fondarsi su di una rappresentazione giuridico-formale (che ad oggi non trova più applicazione con riguardo ai soggetti IRES diversi dalle micro-imprese che redigono il bilancio nella forma semplificata prevista dall’art. 2435-ter del Codice civile) è quindi sull’analisi della forza esecutiva o meno di una sentenza nell’ambito di un giudizio ancora pendente, ad avviso di chi scrive la questione dell’imputazione a periodo delle somme da corrispondere o da incassare in forza di una pronuncia avente carattere provvisorio meriterebbe di essere esaminata unicamente in base alle **regole contabili** di riferimento, in virtù del **principio di derivazione rafforzata**. Infatti, la scelta di adottare tale principio come criterio di raccordo tra utile civilistico e reddito imponibile comporta necessariamente l’ingresso, anche in ambito fiscale, di tutte le regole contabili e dei margini di discrezionalità che le caratterizzano.

In proposito sarebbe dunque bene partire dal paragrafo 12 dell’**OIC 31** in materia di “**Fondi rischi per cause in corso**” costituenti la **contropartita patrimoniale** degli **accantonamenti**, che di seguito testualmente si riporta: “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”.

Occorre altresì rammentare che, ai sensi dell’art. 2423-bis, n. 2), del Codice civile, un provento (a differenza di un costo o un onere) può essere iscritto in bilancio solo se è stato effettivamente realizzato, sicché l’iscrizione in bilancio di un componente positivo di natura provvisoria (ancorché risultante da un titolo giuridico) potrebbe porsi in contrasto con il **principio di prudenza** che impone di rilevare in bilancio i ricavi solo se certi, mentre i costi vanno iscritti anche se ritenuti soltanto probabili. Al riguardo il paragrafo 48 del medesimo OIC 31 stabilisce che le “**attività e gli utili potenziali**, anche se probabili, non sono rilevati in bilancio per il rispetto del principio della prudenza, in quanto possono comportare il riconoscimento di utili che non verranno mai realizzati. Tuttavia, quando il **realizzo dell’utile è certo** e l’ammontare può essere determinato con un considerevole grado di accuratezza, tale utile non costituisce una potenzialità ed è pertanto **rilevato in bilancio**”<sup>17</sup>. Ancora più dirette, se possibile, si dimostrano le prescrizioni presenti nei paragrafi 31-35 dello **IAS 37** con riguardo al caso del **diritto al risarcimento che potrebbe sorgere da un’azione legale intentata dall’impresa**, di seguito testualmente riportate:

- le attività potenziali “non sono rilevate in bilancio perché ciò comporterebbe la rilevazione di un ricavo che potrebbe non realizzarsi mai. Tuttavia, se la **realizzazione di un ricavo è virtualmente certa**, allora l’attività connessa non è un’attività potenziale e la sua rilevazione è appropriata” (paragrafo 33);
- va fornita soltanto un’**informativa** quando è **probabile** che vi sarà un **beneficio economico** dall’attività potenziale (paragrafo 34);
- le attività potenziali “sono riesaminate periodicamente per assicurarsi che gli sviluppi siano appropriatamente riflessi nel bilancio. Se è divenuto **virtualmente certo** che vi sarà un **beneficio economico**, l’attività e il connesso ricavo sono rilevati nel bilancio dell’esercizio nel quale tale cambiamento si verifica. Se un beneficio economico è divenuto probabile, l’entità dà informativa circa l’attività potenziale” (paragrafo 35).

In definitiva, il redattore del bilancio dovrebbe avere l’obbligo di iscrivere in bilancio il credito derivante da una sentenza provvisoriamente esecutiva e il relativo provento, se - tenendo conto di tutti gli elementi a disposizione - il suddetto **provento** è da ritenersi **ragionevolmente o virtualmente certo**, poiché solo in tal caso la rilevazione di tale provento non avviene in violazione del principio della prudenza<sup>18</sup>. Viceversa, qualora nonostante la fiducia in una conclusione favorevole del giudizio civile promosso sussistano motivi non del tutto inconsistenti per valutare come ancora dubbia la definitiva spettanza del provento (anche alla luce delle eccezioni in diritto e in fatto rappresentate da

<sup>16</sup> Cfr. M. Leo, “Imputazione dei componenti di reddito da sentenze definitive ma modificabili: guida il bilancio”, in *Corr. Trib.*, n. 5/2021, pagg. 418 e 419.

<sup>17</sup> Segnatamente ivi si precisa che per “potenzialità” si intende una situazione, una condizione o una fattispecie esistente alla data di bilancio, caratterizzate da uno stato d’incertezza che, al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potranno concretizzarsi in una perdita (passività potenziale), ovvero in un utile (attività potenziale).

<sup>18</sup> Cfr. M. Leo, cit., pagg. 418 e 419; G. Ferranti, “Spese legali e somme dovute in base a sentenza: competenza ancora da chiarire”, in *Corr. Trib.*, n. 12/2019, pag. 1031; G. Gavelli - F. Giommoni, cit., pag. 3323.

controparte), il periodo di competenza del provento dovrebbe essere quello della definitiva conclusione del contenzioso civile.

Peraltro questa soluzione è conforme a quanto affermato dalla Sezione I della Corte di cassazione nella sentenza n. 26748 del 18 dicembre 2014, secondo cui un **credito da risarcimento del danno** può essere iscritto in bilancio anche in mancanza di un titolo giudiziale definitivo, ma a condizione che venga accertata in concreto la **totale fondatezza della pretesa risarcitoria**, atteso che in base al principio della prudenza gli utili possono essere contabilizzati solo se effettivamente conseguiti. Né in senso contrario parrebbe deporre la regola sancita nel paragrafo 30 dell'**OIC 15**, che correttamente indica, quale pre-requisito per l'**iscrivibilità in bilancio di un credito**, la sussistenza di un **titolo giuridico** per ottenere dalla controparte l'adempimento dell'obbligazione: infatti all'iscrizione di un credito non necessariamente corrisponde l'iscrizione di un provento in contropartita, come accade quando l'impresa matura il diritto di esigere pagamenti in acconto (da rilevare tra i debiti) durante l'esecuzione del contratto.

5 gennaio 2026