

Arbitrato

# Arbitrato e adempimenti fiscali: imposta di bollo e imposta di registro

di **Francesca Rosti** (\*)



ISTITUTO SCIENTIFICO PER L'ARBITRATO,  
LA MEDIAZIONE E IL DIRITTO COMMERCIALE

Nell'ambito degli arbitrati, l'applicazione dell'imposta di bollo e dell'imposta di registro comporta una serie di distinzioni relative al tipo di arbitrato e al tipo di atto che si considera. Con questo breve approfondimento si vuole dare una sintetica panoramica di quelli che sono i differenti adempimenti fiscali da osservare in relazione a diversi tipi di documenti che possono essere correlati agli arbitrati, a partire dalla convenzione arbitrale, agli atti del procedimento, fino ad arrivare al lodo, evidenziando le peculiarità dell'arbitrato rituale, irrituale, amministrato e *ad hoc*.

## Premessa

I profili sotto cui l'arbitrato assume rilevanza ai fini fiscali, in via generale, sono quelli dell'imposta di registro (convenzione d'arbitrato e lodo), dell'imposta di bollo (atti del procedimento) e, infine, delle imposte dirette (rapporti tra le parti o tra le parti e gli arbitri). In questo elaborato verranno esaminati solo gli adempimenti relativi all'imposta di bollo e all'imposta di registro, escludendo la parte relativa a imposte dirette, compensi degli arbitri, conseguente tassazione, etc. In particolare, dopo una breve introduzione sulle due principali imposte su richiamate, con riferimento all'arbitrato rituale si esamineranno gli aspetti fiscali relativi alla convenzione arbitrale, agli atti del procedimento, al lodo, alla responsabilità degli arbitri, nonché sarà proposto un breve approfondimento sull'arbitrato irrituale e sull'arbitrato amministrato.

## Imposta di registro (d.P.R. n. 131 del 1986)

L'imposta di registro è l'imposta sui trasferimenti della ricchezza, fa parte dei tributi indiretti collegati alla conservazione e alla pubblicità degli atti ed è legata alla prestazione di un servizio amministrativo. Pertanto, scopo dell'imposta di registro è la realizzazione dell'annotazione dell'atto in un apposito registro. Si applica - o in misura fissa o in proporzione al valore dell'atto - quando si ha la registrazione di un atto e avviene su richiesta di una parte interessata.

In relazione a questa imposta, vige il presupposto della territorialità: gli atti soggetti a registrazione devono essere formati nel territorio dello Stato. Si derogava a tale previsione nel caso di atti formati all'estero che incidano su diritti reali e nel caso di godimento di beni immobili e aziende situati in Italia. Ai fini della registrazione, gli atti giuridici si distinguono in tre categorie: registrazione in termine fisso (*i.e.* da richiedersi entro 20 giorni dalla data di redazione dell'atto se formato in Italia ovvero entro 60 giorni se formato all'estero), registrazione in caso d'uso (*i.e.* quando un atto è depositato presso cancellerie giudiziarie per essere acquisito agli atti nell'ambito di attività amministrative ovvero presso amministrazioni dello Stato o di enti pubblici, tranne il caso in cui tale deposito avvenga per adempiere a un'obbligazione di tali amministrazioni o sia obbligatorio per legge), e infine atti non soggetti a registrazione (*esenti*).

Per l'arbitrato, tale imposta rileva solo per la convenzione arbitrale e per il lodo.

## Imposta di bollo (d.P.R. n. 642 del 1972)

Il presupposto per l'applicazione dell'imposta di bollo è la redazione per iscritto di determinati atti giuridici. Si tratta di un'imposta detta "cartolare", cioè che colpisce l'atto materiale, indipendentemente

### Nota:

(\*) *Funzionario Camera Arbitrale di Milano - Servizio Arbitrato.*

dalla sua validità o efficacia. La misura dell'imposta è sempre fissa.

Si applica altresì il principio di territorialità: gli atti formati in Italia sono tassati fin dall'origine; se invece gli atti sono formati all'estero, sono tassati solo in caso d'uso, ovvero quando atti e documenti sono presentati all'Ufficio del registro per la registrazione (art. 2 d.P.R. n. 642 del 1972 e art. 30 Allegato A, Tariffa, parte II, d.P.R. n. 642 del 1972).

Anche per questo tipo di imposta, si distingue tra atti soggetti all'imposta sin dall'origine, atti soggetti all'imposta solo in caso d'uso (*i.e.* presentati all'ufficio per la registrazione) o atti esenti. In particolare, si osserva che per gli atti soggetti all'imposta di bollo sin dall'origine, l'applicazione delle marche da bollo deve precedere l'eventuale sottoscrizione (art. 11 comma 1 d.P.R. n. 642/1972). Infine, è previsto l'annullamento delle marche da bollo (art. 12 d.P.R. n. 642/1972).

### **Compromesso e clausola compromissoria**

Il compromesso e la clausola compromissoria rilevano sia ai fini dell'imposta di registro sia ai fini dell'imposta di bollo.

Quanto all'imposta di registro, non essendo previste norme specifiche, occorre fare riferimento alle norme generali di cui al Testo Unico sull'imposta di Registro. In particolare, non avendo natura patrimoniale, compromesso e clausola compromissoria sono soggetti a tassazione in misura fissa. Inoltre, in base alla forma dell'atto in questione, varia la modalità con cui adempiere all'imposta (in misura fissa se l'atto è contenuto in una scrittura privata autenticata o in un atto pubblico; oppure, in caso d'uso se l'atto è contenuto in scrittura privata, formato per corrispondenza o in un atto formato all'estero).

Quanto invece all'imposta di bollo, occorre distinguere tra compromesso e clausola compromissoria. Infatti, sul compromesso, l'imposta è dovuta in generale, fin dall'origine e in misura fissa (artt. 1-2, Allegato A, Tariffa, parte I, d.P.R. n. 642/1972), ma solo in caso d'uso se formato all'estero (art. 30, Allegato A, Tariffa, parte II, d.P.R. n. 642/1972) o mediante corrispondenza (art. 24, Allegato A, Tariffa, parte II, d.P.R. n. 642/1972). Invece, la clausola compromissoria è soggetta all'imposta in base alla disciplina applicabile all'atto in cui è inserita (art. 13, comma 3, n. 15, d.P.R. n. 642/1972).

Si evidenzia infine che se il compromesso o la clausola compromissoria sono stati redatti all'estero, le imposte di bollo e di registro sono dovute solo in caso d'uso.

### **Atti del procedimento arbitrale**

Gli atti del procedimento redatti dalle parti e dagli arbitri rilevano esclusivamente ai fini dell'imposta di bollo, senza essere considerati atti giudiziari. Gli atti del procedimento non rilevano invece ai fini dell'imposta di registro, in quanto consistono in atti privati non aventi contenuto patrimoniale.

Il Contributo Unificato del processo civile e amministrativo (d.lgs. 30 maggio 2002, n. 115) ha modificato solo la disciplina dei procedimenti giurisdizionali e non ha apportato innovazioni sulla tassazione nell'arbitrato. Non si applica pertanto il Contributo Unificato all'arbitrato.

Ai sensi dell'art. 20, parte I, Tariffa allegata, d.P.R. n. 642/1972, gli atti delle parti (originali e copie controparte) e i provvedimenti del Tribunale Arbitrale sono soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine (euro 14,62 per ciascun foglio e quindi ogni 4 facciate - art. 5, d.P.R. n. 642/1972). Sono escluse da questa tassazione solo le copie per il Tribunale Arbitrale (nota 2, art. 20, Tariffa citata).

Le copie dichiarate conformi all'originale sono soggette a imposizione. In particolare, si ritiene che le copie conformi rilasciate ad esempio dalla Camera Arbitrale di Milano (di seguito "CAM") siano soggette a imposta di bollo *ex art.* 1, Tariffa I, d.P.R. n. 642 del 1972, attesa la qualifica di pubblico ufficiale sia degli arbitri sia della Segreteria della CAM, che agiscono in via strumentale (1).

Invece, i documenti depositati dalle parti non sono atti del procedimento e pertanto non soggetti all'imposta di bollo.

L'imposta di bollo è da accogliersi separatamente per la procura alle liti (che comprende quella dovuta per la certificazione della firma da parte del difensore - nota 1 art. 20, Tariffa citata).

Con riferimento al verbale di conciliazione e transazione redatto in corso di procedimento, trattandosi di negozio giuridico a sé stante, non è considerato un atto del procedimento (2). Ne deriva pertanto la non imponibilità ai fini dell'imposta di bollo; è invece dovuta l'imposta di registro, *ex art.* 29 d.P.R. n. 131 del 1986.

Nel caso in cui la nomina d'arbitro venga effettuata con atto autonomo, deve essere assoggettata all'imposta di bollo come atto del procedimento arbitrale. Si deve altresì rilevare che gli atti soggetti a bollo

---

#### **Note:**

(1) C. Sacchetto, *Gli obblighi tributari nell'arbitrato*, Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura di Milano, 1996, 39.

(2) C. Sacchetto, *op. cit.*, 44-45.

possono essere prodotti anche se non regolarmente bollati, salva la sanzione (prevista per ogni atto irregolare trasmesso); gli arbitri non possono rifiutarne la produzione, ma devono trasmetterli all'Ufficio del Registro entro 30 giorni (art. 19, Tariffa citata).

Con riferimento all'atto di nomina del CTU, occorre fare una precisazione: infatti, se tale atto di nomina proviene direttamente dal Tribunale Arbitrale, è considerato un atto del procedimento e sconta pertanto l'imposta di bollo in misura fissa (art. 20, Tariffa, parte I, d.P.R. n. 642 del 1972). Inoltre, anche la relazione del CTU deve essere redatta in bollo (art. 2, Allegato A, Tariffa, parte I, d.P.R. n. 642 del 1972). Gli altri atti relativi al CTU invece non sono soggetti all'imposta di registro.

Per quanto concerne poi i verbali interni degli arbitri (*i.e.* udienze, escussione testi, discussione interna, etc.), questi sono atti del procedimento e pertanto sono soggetti all'imposta di bollo (art. 20, Allegato A, Tariffa, parte I, d.P.R. n. 642 del 1972); il bollo è dovuto in misura fissa sugli originali (nonché sulle eventuali copie conformi dei verbali che dovessero essere richieste dalle parti). Tali atti non sono invece soggetti all'imposta di registro.

Infine, le ordinanze sono considerate provvedimenti della procedura e quindi sono assoggettate al bollo in misura fissa sugli atti originali (nonché sulle eventuali copie conformi delle ordinanze che dovessero essere richieste dalle parti). Non sono invece soggette all'imposta di registro.

### Lodo

Il lodo rileva ai fini sia dell'imposta di registro sia dell'imposta di bollo.

Quanto all'imposta di registro, ai sensi dell'art. 8, Allegato A, Tariffa, parte I, d.P.R. n. 642 del 1972, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali devono essere registrati in termine fisso. Pertanto, oggetto della registrazione è il decreto che dichiara esecutivo il lodo.

Il lodo dichiarato esecutivo, ai fini dell'imposta di registro, è equiparato alla sentenza civile (anche con riferimento alla misura della tassazione: 1% quando contiene l'accertamento di diritti a contenuto patrimoniale; 3% quando contiene un titolo di condanna la pagamento di somme - art. 8, Allegato A, Tariffa, parte I, d.P.R. n. 642/1972). L'imposta di registro è dovuta anche se il provvedimento che dichiara esecutivo il lodo è stato impugnato o è ancora impugnabile al momento della registrazione. Vigé in ogni caso il principio della solidarietà nel pagamento dell'imposta fra le parti contendenti (3).

Solo in caso di annullamento del lodo o nel caso in

cui il lodo sia riformato, a seguito della proposizione di uno dei mezzi di gravame, si potrà ottenere il rimborso dell'imposta di registro (a questo proposito occorre predisporre un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate entro 3 anni dal pagamento o dal giorno in cui è sorto il diritto alla restituzione - art. 77 t.u.i.r.).

Per il lodo non depositato presso la cancelleria del Tribunale, vige l'obbligo di registrazione solo in caso d'uso (art. 2, n. 2, parte II, Tariffa, t.u.i.r.). In questo caso, è obbligato al pagamento solo colui che ne richiede la registrazione.

Invece, il lodo non omologato non è soggetto a imposizione: pertanto, le parti dando spontaneamente esecuzione al lodo eviteranno l'aggravio di costi fiscali. La fiscalizzazione del lodo rituale è lasciata quindi alla volontà delle parti e si ritiene che ciò contribuisca all'esecuzione spontanea dei lodi. Inoltre, il lodo non è destinato all'omologazione necessaria ed è dunque possibile evitarne la pubblicità.

Con riferimento invece all'imposta di bollo, il lodo, omologato o no, è soggetto all'imposta di bollo fin dall'origine e in misura fissa (art. 20, punto 1, Allegato A, Tariffa, parte I, d.P.R. n. 642 del 1972), salvo l'ipotesi in cui sia formato all'estero: in quest'ultimo caso infatti l'imposta di bollo è dovuta solo in caso d'uso (art. 30, Allegato A, Tariffa, parte II, d.P.R. n. 642 del 1972).

### Lodi stranieri

Gli atti formati all'estero non sono soggetti all'imposta di registro in Italia; così anche il lodo reso all'estero, non riconosciuto ed eseguito in Italia. Si verifica l'applicazione dell'imposta solo in caso d'uso (art. 11, Allegato A, Tariffa, parte II, d.P.R. n. 642 del 1972).

Se avviene la procedura per il riconoscimento ed esecuzione del lodo in Italia, occorre fare riferimento alle regole ordinarie della tassazione degli atti giudiziari. Inoltre, il decreto della Corte d'Appello che dichiara l'efficacia del lodo straniero è soggetto a registrazione in termine fisso ed è soggetto a imposta con le medesime aliquote applicabili alle sentenze.

Quanto all'imposta di bollo, il lodo è un atto soggetto all'imposta di bollo sin dall'origine, così come avviene per gli atti procedurali (art. 20, Allegato A, Tariffa, parte I, d.P.R. n. 642 del 1972). Se però il

#### Nota:

(3) Cass., Sez. Un., 21 agosto 1990, n. 8533, in cui si trova l'equiparazione del lodo dichiarato esecutivo alla sentenza del giudice, indipendentemente dalla richiesta di esecutività di una sola parte o dalla condanna alle spese di una delle parti o dalla compensazione delle stesse.

lodo è formato all'estero, è soggetto all'imposta di bollo solo in caso d'uso (art. 30, Allegato A, Tariffa, parte II, d.P.R. n. 642 del 1972).

Infine, il procedimento di impugnazione del lodo rientra nell'ambito di applicazione della disciplina del contributo unificato (in quanto trattasi di processo civile ordinario) e non soggiace pertanto all'applicazione dell'imposta di bollo.

### **Responsabilità fiscale arbitri**

Un importante aspetto correlato alle imposte di bollo e di registro in arbitrato consiste nella responsabilità fiscale degli arbitri (4).

Quanto all'imposta di registro, non vi è alcuna responsabilità in caso di omissione di detta imposta sul lodo, nemmeno per l'imposta su atti enunciati ed allegati; gli arbitri non devono neppure chiederne la registrazione né comunicarlo all'Agenzia delle Entrate.

Quanto all'imposta di bollo invece, gli arbitri sono obbligati a inviare gli atti da regolarizzare all'ufficio finanziario entro 30 giorni dal ricevimento (art. 19 d.P.R. n. 642 del 1972), a pena di sanzione amministrativa, salvo che il lodo sia già stato depositato per l'omologazione (in questa ipotesi, l'obbligo di regolarizzazione ricade sul cancelliere).

### **Arbitrato irrituale**

Le disposizioni istitutive dei tributi prendono in considerazione solo l'arbitrato rituale e non esiste nessuna disposizione tributaria esplicita per l'arbitrato irrituale.

La disciplina fiscale dell'arbitrato irrituale è condizionata dalla forma e dal titolo contrattuale prescelto dagli arbitri e dal contesto negoziale in cui si inserisce la soluzione della controversia. In particolare, vista la natura negoziale, con riferimento alle imposte di bollo e di registro, occorre fare riferimento alle regole proprie del negozio in cui si sostanzia la decisione arbitrale.

Qui di seguito si illustrano alcune particolarità con riferimento agli atti del procedimento, al lodo e alla responsabilità degli arbitri.

Il regime fiscale ai fini dell'imposta di bollo degli atti del procedimento è lo stesso dell'arbitrato rituale (5).

Con riferimento al lodo, occorre distinguere tra imposta di registro e imposta di bollo.

Quanto all'imposta di registro, per il lodo irrituale a contenuto patrimoniale è dovuta subito, mentre per il lodo a contenuto non patrimoniale è dovuta solo in caso d'uso. Considerando poi che la transazione è soggetta all'obbligo di registrazione, anche il lodo ir-

rituale è soggetto all'obbligo di imposta a prescindere dalla sua spontanea esecuzione (a differenza in questo caso di quanto avviene per il lodo rituale).

Quanto all'imposta di bollo, il lodo irrituale, essendo un atto negoziale, è soggetto all'imposta di bollo fin dall'origine.

Secondo la Risoluzione ministeriale 25 novembre 1983, n. 240964, la decisione dell'arbitrato irrituale crea un nuovo rapporto fra le parti interessate mediante negozio giuridico che, in base agli effetti che produce, sarà soggetto o meno all'obbligo di registrazione.

Infine, secondo una certa dottrina, il lodo irrituale non costituirebbe un procedimento in senso tecnico-giuridico e non sarebbero quindi applicabili allo stesso le disposizioni del codice di rito; in questo senso, da un punto di vista tributario, le norme impositive che fissano i presupposti facendo riferimento al "procedimento arbitrale" non potrebbero essere applicate nell'ambito dei procedimenti irrituali (6).

Infine, occorre fare un breve cenno al tema della responsabilità degli arbitri negli arbitrati irrituali. Quanto all'imposta di registro, un orientamento ritiene che gli arbitri siano tra i soggetti solidalmente obbligati (inclusendo tra le "parti contraenti" - art. 57 d.P.R. n. 131 del 1986 - anche i "mandatari con potere di rappresentanza", ovvero gli arbitri). Seguendo tale impostazione, l'Amministrazione Finanziaria sarebbe creditrice d'imposta sia nei confronti del rappresentato sia nei confronti del mandatario: pertanto, secondo tale orientamento, gli arbitri sarebbero responsabili dell'imposta di registro in solido con le parti. Tale indirizzo tuttavia ha raccolto anche pareri contrari (7).

### **Arbitrato amministrato**

Dal punto di vista degli adempimenti fiscali, non occorre distinguere tra arbitrato rituale *ad hoc* e arbitrato rituale amministrato, non sussistendo tra essi rilevanti differenze. La tassazione di fonti, atti del procedimento e lodo avviene dunque con le stesse

---

#### **Note:**

(4) Il riferimento è esclusivamente per gli arbitrati nazionali; nel caso di arbitrati esteri, la responsabilità degli arbitri si considera limitata alla sola imposta sulle successioni e donazioni (A. Stesuri, *Gli arbitri - mandato, responsabilità e funzioni*, Milano, 2001, 162).

(5) In questo senso, ad esempio: C. Compatangelo-S. Galli, *Manuale pratico dell'arbitrato*, Rimini, 2007, 142.

(6) C. Sacchetto, *Gli obblighi tributari nell'arbitrato*, cit., 73.

(7) *Contra* v. ad es. A. Stesuri, *Gli arbitri*, cit., 163-166.

regole e modalità valide per l'arbitrato *ad hoc*, rituale e irrituale, su esposte.

L'unica peculiarità rilevabile è relativa al contratto di arbitrato:

- negli arbitrati *ad hoc* il contratto parti-arbitri rileva ai fini dell'imposta di registro,
- nell'arbitrato amministrato è rilevante invece il contratto Camera-arbitri, soggetto all'imposta sul valore aggiunto e all'imposta di registro in misura fissa (art. 40 t.u.i.r.). Al termine del procedimento, la CAM addebita alle parti l'imposta di bollo dovuta

per il lodo e, nel caso in cui gli atti delle parti non siano in regola, li invia all'amministrazione finanziaria per la regolarizzazione.

Infine, merita un breve cenno il tema del compenso agli arbitri negli arbitrati amministrati. Con riferimento al versamento di somme ("anticipo" agli arbitri) dalle parti all'ente, questo viene considerato un mero deposito, irrilevante ai fini fiscali. Quando poi si procede al pagamento effettivo dei compensi agli arbitri, gli obblighi tributari fanno carico solo alle parti e non all'ente.

## RIVISTE

### Giornale di diritto amministrativo

*Mensile di legislazione, giurisprudenza, prassi e opinioni*

Direttore scientifico: Sabino Cassese

Comitato scientifico: Francesco Battini, Luigi Carbone, Gino Mancini, Giulio Vesperini

Il **Giornale di diritto amministrativo**, grazie alla cadenza mensile, all'impostazione rigorosa dei contenuti, all'ampia rilevanza data alla giurisprudenza degli organi giurisdizionali e delle autorità indipendenti, nonché alla presenza di documentazione aggiornata ed autorevolmente commentata, fornisce una risposta completa e tempestiva all'esigenza di informazione in una materia complessa come il diritto amministrativo.

È uno strumento di lavoro utile per quanti si trovano ad operare in rapporto con la pubblica amministrazione.

La rivista si articola nelle seguenti sezioni:

- **Norme:** le principali novità legislative commentate da esperti; in ogni numero è inoltre presente la rassegna in sintesi dei provvedimenti normativi di interesse e, trimestralmente, quella dei più rilevanti provvedimenti regionali.
- **Giurisprudenza:** i commenti alle sentenze più significative della Corte europea dei diritti dell'uomo, della Corte di giustizia delle Comunità europee, della Corte costituzionale, della Corte di cassazione, del Consiglio di Stato, dei Tar, della Corte dei Conti. I commenti, sono arricchiti da una **tabella di sintesi degli orientamenti giurisprudenziali**.

Ogni fascicolo riporta inoltre **gli Osservatori**, rubriche di segnalazione sintetica della giurisprudenza.

- **Documenti:** i commenti alla documentazione amministrativa italiana e straniera di rilievo,
- **Opinioni:** l'analisi e i pareri di esperti su argomenti di attualità o comunque su temi rilevanti di diritto amministrativo.
- **Libri:** mensilmente la segnalazione di pubblicazioni di particolare interesse inerenti le tematiche trattate dalla rivista.

- **Il servizio online**, riservato agli abbonati e consultabile all'indirizzo [www.ipsoa.it/giornaledidirittoamministrativo](http://www.ipsoa.it/giornaledidirittoamministrativo), permette all'utente di accedere a tutte le novità di interesse e all'anteprima della Rivista cartacea.

Abbonamento annuale: € 219,00

#### Per informazioni

- **Servizio Informazioni Commerciali**  
(tel. 02.82476794 – fax 02.82476403)
- **Agente Ipsoa di zona** ([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- <http://shop.wki.it/ipsoa>

