

Reddito d'impresa: ricavi e costi nell'esercizio di competenza

Silvio D'Andrea *Avvocato in Como*



I contributi concessi alle imprese per le assunzioni a tempo indeterminato dalla Regione Sicilia devono essere contabilizzati nell'esercizio in cui sono determinati

**Cass., sez. trib.,
ord. 4.9.2012, n. 14798**

Reddito d'impresa - Contributi in conto esercizio per assunzioni a tempo indeterminato ex art. 9, legge n. 27/1991 della Regione Sicilia - Esercizio di competenza - Esito del procedimento amministrativo di verifica dei requisiti

I contributi in conto esercizio concessi alle imprese per le assunzioni a tempo indeterminato, di cui all'art. 9 della legge n. 27/1991 della Regione Sicilia, devono essere imputati per competenza nell'esercizio in cui sono oggettivamente certi e determinati. Vale a dire solo all'esito del procedimento amministrativo diretto a verificare l'esistenza dei requisiti previsti dalla legge. Spetta all'amministrazione finanziaria la prova dei requisiti di certezza e determinabilità.

Nella fattispecie decisa (Cass., ord. 4 settembre 2012, n. 14798) l'Agenzia delle Entrate ha recuperato a tassazione l'ammontare di contributi in conto esercizio concessi, ai sensi dell'art. 9 della legge regionale n. 27/1991, dalla Regione Sicilia alle imprese per le assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato e da queste imputati per competenza prima dell'esito del procedimento amministrativo diretto a verificare l'applicazione, ai dipendenti di condizioni economiche e normative non inferiori a quelle previste dai vigenti contratti collettivi di categoria.

L'annotata sentenza, oltre a ricordare i criteri per l'applicazione del principio di competenza, rammenta che l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'amministrazione finanziaria per quelle positive ed al contribuente per quelle negative.

In particolare, nel caso in cui detti requisiti siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, essi si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione del reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare.

L'occasione è buona per una sintesi del complessivo regime fiscale dei contributi e della loro imputazione al periodo d'imposta e la ripartizione dell'onere della prova.

Contributi e imputazione al periodo d'imposta

Nella classica ripartizione delle componenti positive di reddito (ricavi, plusvalenze, sopravvenienze), il legislatore ha sancito l'applicabilità del principio di cassa limitatamente ai contributi in conto capitale (vedi art. 55, ora art. 88, comma 3, lett. b), Dpr n. 917/1986), dimenticando i contributi in conto esercizio di cui all'art. 53, comma 1, lett. f), ora art. 85, comma 1, lett. h), Dpr n. 917/1986.

Contributi in conto esercizio

Sono considerati ricavi esclusivamente i contributi in conto esercizio spettanti in base alla legge ed indipendentemente dal soggetto erogante (Stato o altri enti pubblici). Infatti i contributi in conto esercizio possono essere pubblici o privati, vale a dire dovuti in base alla legge o in base a contratto (cfr. art. 85, comma 1, lett. b), Dpr n. 917/1986).

Ai fini dell'individuazione del periodo di competenza il momento di **percezione** è irrilevante e, non esistendo alcun collegamento con una cessione di beni o prestazione di servizi, manca il riferimento a periodi di competenza normativamente ben definiti.

Per determinare il periodo d'imposta di competenza è, pertanto, necessario **valutare** di volta in volta se si siano verificate le condizioni cui sia subordinato il diritto di ricevere il contributo.

Questione non di poco conto soprattutto quando il contributo sia pubblico e l'erogazione sia collegata a complessi procedimenti e procedure amministrative.

Costituiscono contributi in conto esercizio:

- gli sgravi di oneri sociali, che determinano un rimborso del relativo costo (ris. Min. 24 giugno 1978, n. 9/164);
- i contributi per i corsi di formazione, riconversione ecc. del personale (art. 8, comma 34, legge n. 67/1988);
- i contributi Cee a copertura spese di esercizio (ris. Min. 22 luglio 1993, n. 6/023);
- in quanto oneri accessori all'operazione di credito, i contributi al fondo di garanzia per operazioni di credito (ris. Min. 2 maggio 1979, n. 9/550).

Contributi in base a contratto

I contributi di fonte privata, cioè contrattuali in conto esercizio sono dei normali corrispettivi.

L'art. 85, lett. h), Dpr n. 917/1986 comprende fra i ricavi i contributi in denaro o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto; la norma comprende:

- in *primis* tutti i proventi relativi all'anticipazione dell'erogazione del corrispettivo rispetto alla cessione del bene o prestazione del servizio e/o della specifica destinazione al sostenimento delle spese cui l'impresa può andare incontro nella produzione dei beni e servizi, ad esempio spese di impianto;
- in secondo luogo appare rivolta a tutte quelle ipotesi ove difetti l'attribuzione di una specifica e diretta utilità a fronte delle somme conseguite ed a favore del soggetto che le corrisponde, ma tuttavia esiste un fondamento di corrispettività dell'erogazione del contributo ravvisabile nell'obbligo di svolgere determinate attività, ancorché non immediatamente e direttamente usufruibili dal committente, ad esempio attività di ricerca.

All'amministrazione finanziaria spetta la prova delle componenti positive del reddito

Contributi in conto esercizio pubblici (a norma di legge)

L'inclusione tra i ricavi dei contributi pubblici in conto esercizio deriva dal fatto che sono concessi, generalmente, ad imprese che operano in regime di prezzi controllati o amministrati, ad esempio imprese di trasporto urbano o che praticano prezzi non remunerativi per ragioni politico-sociali e come i ricavi vanno rilevati secondo il principio di competenza. Tali contributi costituiscono, quindi, proventi che integrano i ricavi.

I contributi in conto esercizio comportano un abbattimento dei costi, delle spese e perdite dell'esercizio, al riguardo è opportuno distinguere;

a) se il diritto al contributo è attribuito direttamente dalla legge, senza margini di discrezionalità per l'ente erogante, l'imputazione a periodo deve essere valutata con riguardo al momento in cui è sorto

il diritto al contributo, indipendentemente dalle movimentazioni finanziarie. In conclusione se il contributo spetta in base alla legge e l'intervento dell'ente si limita a controllare la veridicità di quanto affermato dal beneficiario, il contributo dovrebbe essere rilevato già al momento del verificarsi dell'evento cui è collegato. Ad esempio i contributi comunitari in base ai beni prodotti che costituiscono veri e propri incentivi alla produzione (e rientrano, pertanto, tra i contributi in conto esercizio, cfr. ris. Min. 15 marzo 1979, n. 9/518);

b) se il contributo in conto esercizio risulta subordinato ad un giudizio discrezionale dell'ente erogante ovvero ad una valutazione di rispondenza a determinati requisiti, ad esempio di interesse scientifico, formativo ecc., per l'imputazione a periodo è necessario attendere che l'autorità amministrativa ovvero l'ente erogante si pronunci. In queste ipotesi, ancorché si possiedano effettivamente i requisiti per usufruire del contributo occorre attendere il definitivo riconoscimento dell'ente erogante, prima di allora, infatti, manca il requisito della certezza.

Contributi in conto capitale

A differenza dei contributi in conto esercizio (considerati ricavi), i contributi in conto capitale costituiscono sopravvenienze attive tassabili per cassa (cfr. art. 88, comma 3, lett. b), Dpr n. 917/1986).

Diversamente dai contributi in conto esercizio che comportano un abbattimento dei costi, delle spese e perdite dell'esercizio; i contributi in conto capitale costituiscono un arricchimento patrimoniale dell'impresa e la loro erogazione è subordinata ad un preciso vincolo di destinazione per il po-

tenziamento o la ristrutturazione degli impianti o attrezzature dell'impresa beneficiaria (ris. Min. 15 marzo 1979, n. 9/518).

In conclusione, a fronte di contributi corrisposti dallo Stato o da altri enti pubblici in base alla legge, questi daranno luogo a sopravvenienze attive a condizione di poter essere ricondotte alla categoria dei contributi in conto capitale o per espressa disposizione normativa ovvero, in base alle indicazioni emergenti dalla legge istitutiva, per il loro essere funzionalmente destinate al potenziamento dell'organismo produttivo.

Ripartizione onere della prova

Costituisce da sempre fatica affannosa comprendere il criterio di ripartizione dell'onere della prova posto a carico delle parti nel processo tributario.

Nel processo civile vige la regola dettata dall'artico-

lo 2697 c.c. secondo cui «chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento», mentre chi «eccepisce l'inefficienza di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto» ha l'onere di «provare i fatti su cui l'eccezione si fonda».

Si tratta di un principio guida nella ripartizione dei fatti da provare fra le parti in causa, valido come criterio oggettivo di valutazione affidato al giudice. Vale a dire che sarà preferito chi, tra le parti in causa, avrà provato i fatti che sorreggono l'azione o simmetricamente quelli su cui si regge l'eccezione. Il rigore dell'onere della prova è attenuato con la previsione di presunzioni legali e con la tolleranza dei fatti notori, cioè di quelle nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza di cui all'articolo 115, comma 2 c.p.c.

Nel processo tributario si pone la questione della diretta applicabilità del citato art. 2697 c.c.

Sembra pacifico in giurisprudenza far gravare sul contribuente la prova del sostenimento dei costi nell'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo e, reciprocamente, sull'amministrazione finanziaria la prova delle componenti attive del maggior reddito accertato (cfr. Cass. 30 luglio 2002, n. 11240; Cass. 24 luglio 2002, n. 10802; Cass. 27 dicembre 2001, n. 16198).

In particolare è affermato che l'onere della prova spetta al contribuente per applicazione diretta dell'art. 2697 c.c., giacché il contribuente «vuol far valere in giudizio il suo diritto» ad una riduzione del debito d'imposta. Ma si obietta che il disconoscimento di un costo (come l'accertamento di un maggior ricavo) comporta pur sempre un fatto costitutivo di una maggiore pretesa fiscale e, per conseguenza, in applicazione del citato art. 2697 c.c., l'onere della prova spetterebbe sempre al Fisco.

Vero è che nel processo tributario l'applicazione dell'art. 2697 c.c. e la ripartizione dell'onere della prova deve tener conto della particolare disciplina che regola il rapporto d'imposta sostanziale ed il procedimento di imposizione *lato sensu* (istruttoria, determinazione e accertamento del tributo). Fase, quest'ultima, precedente il processo e che influenza la ripartizione dell'onere della prova tra le parti nel processo tributario (cfr. G. Maria Cipolla in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* diretta da F. Tesauero, Utet 1998). Il rapporto d'imposta e la fase del procedimento impositivo sono soggetti a regole particolari ricche di obblighi ed adempimenti a carico del contribuente, dettate da esigenze di riscossione e controllo. Tra questi l'obbligo di documentare e registrare i costi in apposite scritture a pena di non poter provare le circostanze omesse

nelle scritture contabili (ad esempio in campo Iva, cfr. art. 59, comma 3, Dpr n. 633/1972), l'obbligo, durante la fase istruttoria, di produrre a richiesta dell'amministrazione la prova del sostenimento dei costi ecc. Il processo tributario costituisce, quindi, solo la fase successiva della complessa procedura di accertamento *lato sensu* che è avviata con l'attività istruttoria compiuta dall'amministrazione per accertare un eventuale maggior reddito. Considerata la questione in questa prospettiva è ben evidente che nel processo incomberà al contribuente fornire la prova dei costi non documentati nella fase procedimentale e, viceversa, al Fisco (*parte attrice sostanziale del processo*) dare la prova della fondatezza del mancato riconoscimento dei costi a condizione che il contribuente abbia regolarmente adempiuto agli obblighi ed adempimenti documentali.

Onere della prova e imputazione al periodo d'imposta

In tema di imposte sul reddito d'impresa, la regola dettata ex art. 109, Dpr n. 917/1986, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), è diretto a contempe-

rare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare.

La norma va, pertanto, interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta solo di fronte a quei ricavi ed a

quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione.

Pertanto, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative.

In particolare, nel caso in cui detti requisiti siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, essi si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione del reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare (cfr. anche Cass. 17 settembre 2010, n. 19739; Cass. 18 dicembre 2009, n. 26665; Cass. 22 settembre 2006, n. 20521).

*Al contribuente
spetta la prova
delle componenti
redditali
negative*