

**SULLA COMPETENZA FISCALE DEI CORRISPETTIVI *EXTRA BUDGET*
SPETTANTI ALLE CASE DI CURA CONVENZIONATE CON IL SERVIZIO
SANITARIO NAZIONALE**

I

Comm. Trib. Prov. Palermo, sez. III, sentenza n.3433, emessa il 28.4.2016 e depositata il 24.6.2016

L'esercizio al quale imputare i corrispettivi spettanti alle case di cura per le prestazioni rese oltre i limiti previsti nel contratto stipulato annualmente con l'Azienda Sanitaria Provinciale per l'assegnazione del "budget" è quello in cui si conclude il procedimento amministrativo che verifica l'esistenza delle condizioni alle quali il contratto subordina il pagamento dei citati corrispettivi. Prima della conclusione di tale procedimento, l'esistenza e l'ammontare dei corrispondenti ricavi non possono considerarsi certi e, pertanto, l'imputazione del componente positivo ad un esercizio diverso da quello in cui il procedimento amministrativo si conclude si pone in contrasto con l'art.109 del T.U.I.R.

II

Comm. Trib. Prov. Palermo, sez. IV, sentenza n.5922, emessa il 17.6.2015 e depositata il 29.9.2015

I corrispettivi delle prestazioni rese oltre i limiti del budget assegnato in regime di convenzione con il servizio Sanitario Nazionale devono essere imputati al periodo d'imposta in cui sono state emesse le relative fatture e in cui i servizi sono stati effettuati, indipendentemente dalle successive vicende di carattere amministrativo legate alla convenzione tra la società ricorrente e l'A.S.P.

Le sentenze che si annotano risolvono in modo difforme la questione che investe l'applicazione dell'art.109 del T.U.I.R. ai corrispettivi c.d. "*extra budget*", in alcuni casi spettanti alle case di cura convenzionate con il Servizio Sanitario Nazionale.

È noto che le case di cura stipulano ogni anno una convenzione con l'Azienda Sanitaria Provinciale, in forza della quale è previsto un tetto di remunerazione massima per le prestazioni sanitarie rese ai pazienti nel corso dell'anno. Ne deriva che eventuali prestazioni aggiuntive a quelle che saranno regolarmente compensate non possono essere remunerate, a meno che, secondo quanto stabilito dalla medesima convenzione, non si verifichino particolari condizioni, che potrebbero far sorgere il diritto alla remunerazione delle prestazioni rese oltre il *budget* a conclusione del procedimento diretto ad accertare il verificarsi delle condizioni.

L'art.109 del T.U.I.R., dopo aver stabilito al primo periodo del primo comma il principio generale secondo cui "*i ricavi (...) concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza*", prevede al secondo periodo dello stesso comma una deroga a tale principio, secondo la quale "*i ricavi (...) di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni*".

D. MAZZAGRECO – SULLA COMPETENZA FISCALE DEI CORRISPETTIVI EXTRA BUDGET ...

La *ratio* della norma contenuta nell'art.109, comma 1, secondo periodo, del T.U.I.R., secondo cui possono essere imputati al periodo d'imposta solo i ricavi di cui sia certa l'esistenza e obiettivamente determinabile l'ammontare, è quella di rendere precisa ed inequivocabile l'allocatione temporale delle poste reddituali. Il primo requisito, la certezza, sussiste quando si verifica il presupposto di diritto da cui scaturisce il vincolo giuridico che determina il sorgere di un credito prima della chiusura dell'esercizio. Il ricavo può considerarsi certo, pertanto, se esiste entro tale termine un titolo produttivo di effetti giuridici sulla base del quale sorge il diritto ad ottenere una determinata prestazione.

Il secondo requisito, la determinabilità del *quantum*, postula che alla fine dell'esercizio l'elemento reddituale risulti da atti o documenti probatori che contengano elementi idonei alla sua quantificazione.

La Commissione Tributaria Provinciale, sez. III, ha rilevato nella sentenza n.3433, emessa il 28.4.2016 e depositata il 24.6.2016, che le somme indicate nelle fatture emesse dalla casa di cura per le prestazioni rese *extra budget* sono prive dei citati requisiti di certezza, quanto all'esistenza, e di sicura quantificazione, quanto all'ammontare.

In particolare, i giudici hanno osservato che tali somme non sono *certe*, perché non sussiste alcun titolo produttivo di effetti giuridici sulla base del quale poter ritenere che la casa di cura abbia diritto alla remunerazione delle prestazioni rese *extra budget*. Il contratto stipulato con l'A.S.P. costituisce titolo giuridico che dà diritto alla casa di cura a ricevere il corrispettivo delle sole prestazioni rese entro il *budget* assegnato. La casa di cura, invece, una volta ultimate le prestazioni rese entro il *budget* è già a conoscenza del fatto che sarà remunerata in base al contratto e, al massimo, fino al raggiungimento del *budget* assegnato.

Viceversa, le somme richieste attraverso l'emissione delle fatture per prestazioni rese *extra budget* non possono essere considerate ricavi, perché la casa di cura è consapevole che, proprio sulla base del titolo giuridico (il contratto), non ha alcun diritto a pretendere la relativa remunerazione dalla A.S.P.

Il contratto sottoscritto dalla casa di cura, subordinando l'assegnazione di ulteriori risorse al verificarsi di condizioni future ed incerte, non costituisce affatto la fonte del credito che la casa di cura potrebbe vantare per la remunerazione delle prestazioni *extra budget*. In queste ipotesi, invece, il titolo giuridico di cui occorre verificare l'esistenza (*an*) è il successivo ed eventuale provvedimento con cui l'A.S.P., conclusi i necessari controlli, riconosce alla casa di cura le remunerazioni aggiuntive.

Si tratta, infine, di somme neppure obiettivamente determinabili nel loro ammontare, perché la misura in cui potrebbero essere corrisposte dipende da circostanze non note al termine del periodo d'imposta.

La medesima questione è stata risolta in senso conforme dalla Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, sez. V, con le sentenze n.4362 e 4363, entrambe emesse il 24.5.2015 e depositate il 4.8.2015.

La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, sez. IV, invece, perviene ad una diversa conclusione. Il collegio, condividendo la tesi dell'Agenzia delle Entrate, ha ritenuto che le prestazioni fatturate "*oltre i limiti del budget assegnato in regime di convenzione con il servizio Sanitario Nazionale facciano parte dell'esercizio finanziario in cui*" [le fatture] "*sono state emesse e in cui è stata effettuata la relativa prestazione, indipendentemente dalle successive vicende di carattere amministrativo legate alla convenzione tra la società ricorrente e l'A.S.P.*".

D. MAZZAGRECO – SULLA COMPETENZA FISCALE DEI CORRISPETTIVI EXTRA BUDGET ...

Ne discende che i ricavi derivanti dalle prestazioni rese *extra budget* devono essere imputati al periodo d'imposta in cui è stata stipulata la convenzione, perché è in tale periodo che possono essere considerati certi e determinabili nel loro ammontare, secondo quanto previsto dall'art.109 del T.U.I.R..

In senso analogo, la Commissione Tributaria di Palermo, sez. VIII, ha ritenuto che la certezza dell'esistenza dei ricavi riconducibili alle prestazioni *extra budget* sia “*comunque collegata al contratto stipulato con l'A.S.P. di Palermo che, al verificarsi di determinate condizioni e al ricorrere di eventuali economie di scala, prevede la remunerazione delle prestazioni erogate in extra budget*”. “*L'oggettiva determinabilità dell'ammontare*”, prosegue il collegio, “*è invece collegata ai parametri contrattualizzati in possesso della verificata, attraverso i quali essa è pervenuta alla quantificazione e alla valorizzazione delle prestazioni rese*” (in tal senso, Comm. Trib. Prov. di Palermo, sez. VIII, 4.11.2015, n.5952).

Conclude in senso conforme alle precedenti, sia pure sulla base di diverse argomentazioni, la Commissione Tributaria di Palermo, sez. XI, la quale, dopo aver precisato che “*le prestazioni rese e fatturate dalla casa di cura nei confronti dell'ASP rappresentano ricavi sufficientemente certi, determinati nel quantum sulla base di un apposito programma approvato dalla stessa ASP*”, osserva che “*appostando a bilancio l'intero importo delle fatture inerenti all'esercizio di competenza, l'eventuale minore introito conseguente alle contestazioni dell'ASP potrebbe sempre essere fatto valere appostando, nell'esercizio successivo, delle sopravvenienze passive*” (così, testualmente, Comm. Trib. Prov. di Palermo, sez. XI, 9.3.2016, n.1340).

Va infine ricordato, per concludere, che anche la Commissione Tributaria di Palermo, sez. VII, ritiene corretta la tesi dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui i ricavi derivanti dalle prestazioni rese *extra budget* devono essere imputati al periodo d'imposta in cui è stata stipulata la convenzione, anche se i giudici riconoscono, sia nelle premesse che nelle conclusioni, che “*la scelta di procedere al superamento delle somme contrattualmente pattuite (...) non può che rappresentare una scelta esclusivamente aziendale (...) che sicuramente esorbita dalle pattuizioni contrattuali e ad esse non può in alcun modo essere ricondotta*” (così, testualmente, Comm. Trib. Prov. di Palermo, sez. VII, 7.10.2015, n.5432).

*Prof. Daniela Mazzagreco
Università di Palermo*