



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI **PALERMO**

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	GRILLO	RENATO	Presidente
<input type="checkbox"/>	PROFITTA	ANTONINO	Relatore
<input type="checkbox"/>	HMELJAK	DOTT TANIA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3314/14 depositato il 06/11/2014
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY303A202367 IRES-ALIQUOTE 2009
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY303A202367 IRAP 2009
- contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PALERMO

proposto dal ricorrente:

CASA DI CURA CANDELA S.P.A.
VIA VALERIO VILLAREALE 54 90141 PALERMO PA

difeso da:

RUNZA ALBERTO
DOTT.
VIA PRINCIPE DI VILLAFRANCA N.50 90149 PALERMO PA

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 3314/14

UDIENZA DEL

11/05/2015 ore 09:30

SENTENZA

N°

5432/07/15

PRONUNCIATA IL:

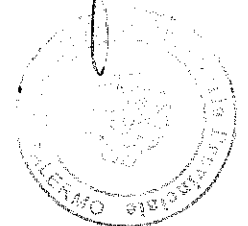
11/05/2015

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

07/10/2015

Il Segretario

SECRETARIA PROVINCIALE
Maria Teresa Di Giovanni



La società "Casa di Cura Candela S.p.A." con sede in Palermo (PA) C.F./P.IVA 00118410828 e per essa la Dott.ssa Barbara Cittadini, nella qualità di rappresentante legale e Presidente del C.d.A., rappresentati e difesi dal Dott. Alberto Runza, ricorre avverso l'avviso di accertamento n.TY303A202367/2014, emesso dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Palermo e notificato il 29-07-2014, con il quale il reddito dichiarato è stato rettificato, per l'anno di imposta 2009 in €. 150.769,92, con conseguente recupero di una maggiore imposta IRES per €.41.462,00 e di una maggiore imposta IRAP per €. 7.268,00, oltre alla irrogazione di sanzioni per complessivi €. 48.730,00.

L'atto di accertamento trae origine dal processo verbale di constatazione del 21-05-2014 redatto dalla GG.FF. – Nucleo di Polizia Tributaria di Palermo; con cui si recuperavano ricavi non dichiarati per €.150.769,91. Con l'avviso di accertamento oggi impugnato l'amministrazione finanziaria recupera una maggiore imposta IRES per €.41.462,00 e una maggiore imposta IRAP per €. 7.268,00; inoltre vengono irrogate sanzioni per complessivi €. 48.730,00.

La società istante ha fatturato nel corso del 2009, ricavi nei confronti dell'azienda sanitaria di Palermo per €. 11.369.870,63; di questi sono stati dichiarati €. 11.219.100,72 in quanto coperti dal *budget* assegnato corrispondente, mentre per la differenza €. 150.769,91 non sono stati dichiarati in quanto rappresentavano prestazioni *extrabudget* e, pertanto, secondo l'opinione della società ricorrente, avrebbero dovuto essere dichiarati nel momento in cui venivano incassati; sulla base di tale processo verbale di constatazione l'Agenzia delle Entrate ha emesso l'atto impugnato.

La società ricorrente chiede l'annullamento dell'avviso impugnato, previa sospensione per danno grave ed irreparabile e per il *fumus boni juris*, e deduce a sostegno della proposta impugnazione, in via principale l'infondatezza e l'inattendibilità dell'avviso di accertamento impugnato, per violazione dei principi contabili e dell'art.109 del Tuir, nonché l'illegittimità dell'operato impositivo e sanzionatorio,

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Palermo – nelle proprie controdeduzioni rileva la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato che si fonda sui principi contabili (OIC 11), art.109 del Tuir e del codice civile.

In data 09-04-2015, la parte ricorrente deposita una memoria illustrativa con cui sono stati reiterati i motivi contenuti nel ricorso introduttivo e replica alle controdeduzioni dell'Ufficio contenute nella sua costituzione in giudizio

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, letti gli atti e sentite le parti in pubblica udienza, riunita in camera di consiglio, rileva;

Emerge in modo evidente dagli atti di causa come la società ricorrente abbia, per l'esercizio 2009, fatturato nei confronti dell'ASP di Palermo prestazioni per un ammontare complessivo pari ad €. **11.369.870,63** e che la stessa, ciò nonostante, abbia dichiarato ricavi afferenti le predette prestazioni esclusivamente per €. **11.219.100,72**, stornando, deliberatamente, dal conto ricavi sanitari l'importo di €. **150.769,91** afferenti alle prestazioni *extrabudget*.

Come è noto l'Assessorato Regionale alla salute, al fine di assicurare l'equilibrio finanziario del sistema sanitario regionale assegna a ciascuna struttura accreditata, per il tramite dell'ASP competente, un *budget* annuale (cd. "Tetto di spesa") quale limite massimo di corrispettivo che può essere riconosciuto alle case di cura per le prestazioni rese nei confronti di pazienti assistiti; il contratto prevede, altresì, che le prestazioni rese, eccedenti tale limite assegnato (*extra budget*) non vengano remunerate; in quest'ultimo caso le prestazioni eccedenti, ove fatturate, dovranno essere stornate mediante l'emissione di nota di credito.

In nessuna parte del contratto è prevista la possibilità di eventuali, successive integrazioni di *budget* per possibili economie di spesa realizzate a consuntivo da parte dell'ASP e della Regione Siciliana.

Nel rispetto delle norme contrattuali sottoscritte con l'ASP, la casa di cura è obbligata a comunicare mensilmente i flussi e l'attività svolta ed a trasmettere la fattura delle prestazioni di cui al flusso trasmesso. Secondo detta clausola, la casa di cura è obbligata, da un lato, a comunicare i dati statistici, il numero di procedure trattate (flusso) e, per un altro verso, a trasmettere contestualmente una fattura delle prestazioni elencate nel "flusso", formulata sulla base dei corrispettivi convenuti.

A fronte dei flussi comunicati e delle fatture emesse, l'ASP effettua, a consuntivo, controlli periodici tecnico-amministrativi sulla appropriatezza delle prestazioni, a seguito dei quali può "contestare" talune prestazioni (con conseguente non riconoscimento di alcuna remunerazione) così come può ridurre l'ammontare delle remunerazioni attraverso l'applicazione della diversa tariffa.

È opportuno evidenziare che la previsione dell'art. 2 del contratto statuisce che la casa di cura non potrà erogare un volume di prestazioni in regime di convenzione che comporti l'onere economico a carico dell'ASP maggiore del limite spesa fissato; detta norma non pone, pertanto, un tetto alle prestazioni sanitarie che la casa di cura potrà rendere ai

pazienti, ma semplicemente un tetto allora economico che può gravare sul bilancio dell'ASP e quindi sul servizio sanitario nazionale.

Nello specifico, dal tenore del contratto stipulato per l'anno 2009, si evince che la Casa di Cura Candela si è impegnata ad erogare servizi sanitari sino al limite predeterminato dall'ASP pari ad €. 11.219.100,72 così come espressamente e perentoriamente indicato dal contratto; *budget*, questo, che costituisce il limite massimo di remunerazione delle prestazioni afferenti all'annualità in oggetto. Le prestazioni eccedenti tale valore, come già esposto, non possono essere remunerate.

Da quanto sopra è palese come il *budget* annuale assegnato annualmente per l'erogazione dei servizi sanitari rappresenti un elemento di cui è certa l'esistenza e lo stesso risulta determinabile in modo certo.

La scelta di procedere al superamento delle somme contrattualmente pattuite con ASP di Palermo, creando riserve di *budget* o *extra budget* che dir si voglia, non può che rappresentare una scelta esclusivamente aziendale (sia essa legata a motivi etici, di redditività o al "buon nome" della società) che sicuramente esorbita dalle pattuizioni contrattuali ed ad esse non può in alcun modo essere ricondotta.

Deve recisamente puntualizzarsi come la struttura sanitaria privata non sia in alcun modo obbligata a garantire prestazioni che superino il tetto di spesa loro assegnato; così si è infatti espressa la giurisprudenza di legittimità con la sentenza n.111 del 18/03/2005 con la quale è stato affermato che *"I presidi ospedalieri a diretta gestione delle A.U.S.L. di appartenenza, diverse alle loro strutture ed alle funzioni assegnate, svolgono compiti, e hanno correlative esigenze finanziarie ben diverse dai compiti e dalle strutture private. Infatti, le strutture pubbliche hanno l'obbligo di rendere sempre e comunque le prestazioni sanitarie agli assistiti, mentre tale obbligo non sussiste per il soggetto accreditato, ove sia superato il tetto della spesa preventivato. Proprio il carattere di irrinunciabilità dell'assistenza di tipo ospedaliero pubblico o equiparato, tra cui figura quella propria di assicurare prestazioni sanitarie mediate in situazioni di urgenza, quali le funzioni di pronto soccorso, tendono ad estromettere siffatte strutture da logiche programmatiche di contenimento dei costi e costituire una valida ragione di differenziazione nei rispettivi budget, limitando le decurtazioni alle solo aziende private"*.

Di analogo tenore la sentenza n. 1521/2012 del Consiglio di Stato secondo la quale *" il privato che ha esaurito il suo credito con il servizio sanitario nazionale può rifiutare di accettare un paziente[...]"*.

Non risulta altresì condivisibile quanto asserito dall'odierna ricorrente con riferimento alla "riserva di budget" al fine di consentire alla struttura di compensare eventuali compensazioni conseguenti ai controlli dell'ASP che potrebbero comportare l'annullamento di parte delle fatture emesse e quindi assicurare un volume di ricavi non inferiore al budget assegnato.

Sul punto si vuole richiamare la risoluzione 165/2003 che l'odierna ricorrente ritiene ad essa favorevole ma, da un'attenta lettura, sembra avere ben altro significato: *"Il quesito concerne la corretta applicazione del principio di competenza espresso dall'art. 75, comma 2, lett. b) del Tuir, (oggi 109) secondo cui, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, i corrispettivi delle prestazioni di servizio si considerano conseguiti alla data in cui le stesse sono ultimate.*

Tale regola di imputazione temporale trova conferma nei corretti principi contabili secondo i quali i componenti positivi e negativi vanno imputati al reddito del periodo d'imposta in cui la prestazione è resa e fatturabile, indipendentemente dal momento in cui risale la percezione o il pagamento del corrispettivo connesso. In particolare, l'articolo 75, comma 1, del TUIR, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza, richiede il concorso di due distinti requisiti:

- 1) la certezza dell'esistenza dei componenti di reddito;
- 2) l'oggettiva determinabilità dell'ammontare della prestazione

Nell'ipotesi in cui, nell'esercizio di competenza, i componenti reddituali non presentino i requisiti della certezza dell'esistenza e dell'oggettiva determinabilità dell'ammontare, la loro rilevanza fiscale deve essere rinviata al periodo d'imposta in cui tali condizioni si verificano.

Tanto premesso in via generale, è questione fattuale, legata al concreto atteggiarsi del rapporto con la Regione, quella di stabilire in concreto l'ammontare delle remunerazioni chieste in pagamento al menzionato Ente che, in considerazione della loro obiettiva incertezza o indeterminabilità oggettiva, possano eventualmente non concorrere alla formazione del reddito nell'esercizio in cui le relative prestazioni sono state ultimate. Sotto tale aspetto la questione prospettata, non evidenziando profili connessi alla interpretazione delle norme tributarie, è suscettibile di apprezzamento esclusivamente nella diversa, eventuale fase di accertamento.

Alla luce di tale puntualizzazione deve essere letta l'affermazione riportata nella richiamata nota, secondo cui le Case di Cura, in tanto potranno assoggettare a tassazione (nell'esercizio di ultimazione delle prestazioni) soltanto l'80 per cento della remunerazione

chiesta in pagamento alla Regione, in quanto - alla stregua delle complessive disposizioni disciplinanti il regime di accreditamento con l'Ente Regione - sussista una obiettiva incertezza in ordine alla possibilità di ottenere in pagamento il restante 20 per cento.

Le Case di Cura, quindi, nell'esercizio in cui effettuano le prestazioni sanitarie ai residenti nella Regione.....,"*possono fiscalmente rilevare solo l'80 per cento delle corrispondenti remunerazioni richieste semprechè risulti comprovata la circostanza, asserita nella richiesta di parere, per cui non vi è "alcuna certezza, nè con riferimento all'an, né tantomeno del quantum del conguaglio" che effettivamente conseguiranno per tali prestazioni"*.

Dalla lettura della risoluzione emerge pacificamente come il corretto comportamento sia quantificabile solo in via prudenziale (*solo l'80 per cento delle corrispondenti remunerazioni richieste*) e comunque solo qualora "*non vi è "alcuna certezza, nè con riferimento all'an, né tantomeno del quantum del conguaglio"*.

Nel caso di cui oggi si tratta il comportamento non può sicuramente configurarsi quale prudenziale, in quanto si tratta di un *extra budget*, né tantomeno si può ritenere sussistano condizioni di incertezza con riferimento *all'an o al quantum*.

In concreto l'odierna ricorrente ha, di fatto, omesso di contabilizzare i ricavi di prestazioni dalla stessa eseguite ed eccedenti il *budget* stabilito dall'ASP prestazioni per le quali la stessa non aveva alcun obbligo.

Dette prestazioni *extra budget* dovevano, quindi, essere dichiarate per competenza.

Il principio di competenza attribuisce rilievo al momento economico: i ricavi devono essere imputati all'esercizio in cui sono conseguiti in senso economico, ossia quando si verifica lo scambio con i terzi; i costi assumono rilievo quando sono realizzati i ricavi che contribuiscono a produrre..

Per la prestazione di servizi, il ricavo è da imputare all'esercizio nel quale la prestazione è ultimata; in caso di prestazioni periodiche, rileva la data di maturazione dei corrispettivi.

Gli stessi criteri valgono per i costi: se viene acquistato un bene, il costo è da imputare all'esercizio nel quale si verificano gli eventi già indicati per i proventi; analogamente, per il costo dei servizi.

I costi sono tutti deducibili nel periodo in cui si considerano sostenuti: il principio di competenza economica comporta che i costi siano correlati ai ricavi, e ciò implica che i costi devono essere dedotti, non nell'esercizio in cui sono sostenuti, ma nell'esercizio in cui sono conseguiti i ricavi che hanno concorso a produrre.

Nel codice civile il principio di competenza è previsto nell'art.2423-bis nn.3 e 4; in particolare si deve tenere conto. 1) dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento; 2) dei rischi e della perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio.

L'OIC 11 prevede una definizione sostanzialmente simile a quella adottata dal Codice civile, *"l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)"*

Come regola generale l'OIC 11 prevede che i ricavi devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti condizioni: a) il processo produttivo è stato completato; b) lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale del titolo di proprietà; c) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti e le spese di acquisizioni dei servizi si considerano sostenute *"alla data in cui le prestazioni di servizi sono ultimate"* (art.109, comma 2, lett. b) Tuir). Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili.

Il comma 1 dell'art.109 del TUIR afferma il fondamentale principio della competenza temporale che presiede alla determinazione del reddito d'impresa; in base al quale i ricavi e le spese e gli altri componenti positivi e negativi, *"per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza"*, essendo, quindi, generalmente irrilevante la movimentazione finanziaria che regola detti componenti reddituali.

La norma individua il periodo in cui i ricavi e le spese devono concorrere alla formazione del reddito, senza, tuttavia, fornire una definizione del principio della competenza, per la cui individuazione si deve, dunque, fare riferimento alle disposizioni civilistiche che regolano il bilancio.

Tuttavia, giusta le specifiche esigenze del fisco – dettate da una maggiore rigidità per intuitivi motivi di cautela fiscale – rispetto alla normativa civilistica, lo stesso comma 1 aggiunge che *"... i ricavi, le spese e gli altri componenti 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"*; si tratta di condizioni "aggiuntive" che specificano meglio il principio di competenza valevole ai fini fiscali, nel senso che, ad esempio, un costo, seppur di competenza civilistica di un dato periodo, può avere riconoscimento fiscale in detto periodo soltanto in

presenza degli ulteriori elementi dettati dalla norma fiscale e consistenti, appunto, nella certezza dello stesso e nella determinabilità obiettiva del suo ammontare.

La locuzione del comma 1, secondo cui “ *i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente*”, risponde all’esigenza di salvaguardare l’applicazione delle disposizioni che stabiliscono la rilevanza di talune componenti reddituali per “cassa”, quali i contributi in conto capitale, gli utili derivante dalle partecipazioni in società ed enti soggetti all’IRES, i compensi agli amministratori, gli interessi di mora, i contributi ad associazione di categorie e gli ammortamenti, accantonamenti e svalutazioni.

Il requisito della competenza temporale, in coerenza con il principio dell’autonomia dell’obbligazione tributaria e del periodo d’imposta cui essa afferisce, risponde all’esigenza di evitare che gli elementi reddituali vengano spostati, a discrezione del contribuente, da un periodo ad un altro, e presuppone, ai fini fiscali, il concorso dei due ulteriori requisiti di cui al secondo capoverso del comma 1: la certezza, quanto all’esistenza degli elementi reddituali, e la loro oggettiva determinabilità, con riguardo all’ammontare.

Nel caso di specie le prestazioni *extra budget* sono state poste in essere per una scelta di ordine puramente aziendale ed in palese contrasto con quanto pattuito nei contratti con l’ASP ; di esse ne è certa l’esistenza e le stesse sono determinabili in modo obiettivo.

Ciò precisato rileva il Collegio che con l’avviso di accertamento l’Amministrazione finanziaria ha recuperato una maggiore imposta IRES per €.41.462,00 e una maggiore imposta IRAP, per €. 7.268,00; inoltre sono state irrogate sanzioni per complessive €. 48.730,00, per l’anno d’imposta 2009.

In termini di irrogazioni delle sanzioni, nel caso specifico, a fronte della discrasia esistente tra la competenza economica/fiscale e la scelta aziendalistica del “management” per quanto attiene i ricavi *extrabudget* il Collegio ritiene, che nel caso specifico debba trovare applicazione l’art.8 del D.Lgs 546/92.

La “*ratio*” di tale norma risiede nel fatto che prendendo atto della oggettiva difficoltà (anche per i giudici tributari e, persino, per quelli penali) di interpretare in maniera inequivoca larghe parti della normativa fiscale, specie in merito alla gestione delle decine di adempimenti previsti, si consente la disapplicazione delle sanzioni non penali per i casi in cui la oggettiva incertezza della disposizione di legge abbia tratto in errore il contribuente; infatti l’art. 8, intitolato “errore sulla norma tributaria”, conferisce alle Commissioni Tributarie la possibilità di dichiarare “*non applicabili le sanzioni non penali*”

previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce". A ben vedere, il legislatore ha statuito un'ulteriore applicazione del principio del *favor rei* (rectius: contribuente) esercitabile dalle Commissioni, ossia quello di privare di efficacia una sanzione amministrativa in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della disposizione in esame. In altre parole, l'art. 8 trova la propria ragion d'essere nel fatto che la normativa tributaria è composta da una molteplicità di disposizioni fiscali, regolanti una stessa materia che di fatto pone i giudici nella condizione di non riuscire ad interpretare – secondo regole e metodiche univoche - le norme violate. La disposizione in parola introduce una vera e propria causa oggettiva di giustificazione, diretta ad elidere l'antigiuridicità del fatto (altrimenti configurabile quale illecito): nel caso in cui trova applicazione l'art. 8, viene meno l'illiceità della condotta del contribuente, di guisa che non si rendono applicabili le sanzioni tributarie astrattamente contemplate in relazione a siffatto comportamento. Di conseguenza, in applicazione del principio dell'affidamento e di quello della buona fede, il legislatore ha riconosciuto al giudice il potere di disapplicare, in simili evenienze le sanzioni non penali per le ipotesi in cui l'oggettiva incertezza della disposizione di legge abbia tratto in errore il contribuente. Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'art. 8, si rende necessario non solo apprezzare il profilo oggettivo dell'incertezza normativa (se la disposizione violata sia "oggettivamente" di difficile interpretazione), ma anche il citato aspetto soggettivo, vincolato alla condizione psicologica del trasgressore, come ad esempio la buona fede.

Tutto ciò premesso e considerato, nel caso in esame è emerso che i ricavi *extrabudget* di €.150.769,91, rappresentano, per il citato principio della competenza economica, ricavi dell'esercizio; di contro su detti ricavi è estremamente aleatorio il pagamento,

Ciò posto, rientra nei poteri di questo Collegio quello di verificare la fondatezza dell'accertamento nel merito, per poi determinare l'entità della base imponibile in misura adeguata: ciò in ossequio al consolidato principio della S.C. secondo il quale il processo tributario non è annoverabile tra quelli di "impugnazione – annullamento", bensì tra quelli di "impugnazione – merito", in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria: il che obbliga il giudice nel caso di una infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non già ad annullare tout court l'atto impositivo, ma a quantificare la pretesa tributaria entro i limiti

posti dal "*petitum*" delle parti (in termini tra le tante, Cass. Sez. 5[^] 17.10.2008 n. 2376; Cass. Sez. 5[^] 16.5.2007 n. 11212).

Tanto precisato in punto di diritto, si impongono alcune osservazioni generali ed in questo senso appare allora rispondente ad un criterio di equità fiscale, tenuto anche conto delle osservazioni presentate in sede di ricorso, la non applicazione di alcuna sanzione.

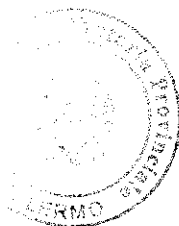
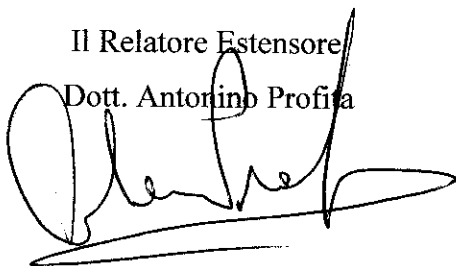
Per le su esposte considerazioni, la Commissione, pur discostandosi dall'orientamento di altre Sezioni di questa Commissione; conclusivamente, ed a scioglimento della riserva, ritiene che il ricorso va accolto soltanto parzialmente con corrispondente annullamento delle sanzioni per €. 48.730,00; mentre risultano dovute la maggiore imposta IRES per €. 41.462,00 e la maggiore imposta IRAP per €. 7.268,00; per quanto attiene le spese di giudizio queste possono essere compensate stante il parziale accoglimento del ricorso.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso limitatamente alla irrogazione delle sanzioni per € 48.730,00 che elimina. Rigetta il ricorso nel resto e compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Palermo nella camera di consiglio del 14.9.2015

Il Relatore Estensore
Dott. Antonino Profita



Il Presidente

Dott. Renato Grillo

