



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI PALERMO

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>GRISTINA</u>	<u>AGOSTINO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>LO MANTO</u>	<u>VINCENZA</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>IPPOLITO</u>	<u>SANTO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2900/2015
depositato il 08/10/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY303A101649/2015 IRES-ALTRO 2011
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY303A101649/2015 IRAP 2011
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PALERMO

proposto dal ricorrente:

SERENA S.P.A.
V LE REGIONE SICILIANA 1470 90135 PALERMO PA

difeso da:

SAMMARTINO SALVATORE
PROF. AVV.
PIAZZA PRETORIA 4 90133 PALERMO PA

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 2900/2015

UDIENZA DEL

28/04/2016 ore 09:30

N° 3433-03-16

PRONUNCIATA IL:

28-APR-2016

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

24-GIU-2016

Il Segretario

Il Segretario della 3° Sezione
Caponetti Giuseppe

FATTO

In data 24.10.2014, la Guardia di Finanza, Nucleo Polizia Tributaria di Palermo, notificava alla ricorrente Serena Spa, con sede in Viale Regione Siciliana n.1470, rappresentata legalmente da Panciera Adele, processo verbale di constatazione contenente rilievi in materia d'imposte dirette, IVA e IRAP per l'anno 2011.

Sulla base dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione, la Direzione Provinciale di Palermo dell'Agenzia delle Entrate ha notificato il 29.6.2015 l'avviso di accertamento n. TY303A101649/2015, con il quale ha accertato per l'anno 2011 il reddito imponibile ai fini dell'IRES di € 209.227,00 e l'indebita deduzione di componenti negativi di reddito per € 133.118,25 (costi indeducibili).

Complessivamente, dunque, l'Ufficio ha preteso il pagamento di € 158.636,00 di cui € 79.318,00 a titolo d'imposte e € 79.318,00 a titolo di sanzioni.

Avverso il suddetto avviso di accertamento la Serena Spa ha proposto ricorso, innanzi a questa Commissione tributaria, deducendo:

1) **illegittimità dell'atto per difetto di motivazione.**

La ricorrente lamenta che, ai sensi dell'art.12, comma 7, della L.n.212/2000, nel rispetto del principio di cooperazione, nel caso in cui il contribuente eserciti la facoltà, concessa dalla norma richiamata, di presentare osservazioni e richieste, la motivazione dell'atto di accertamento deve essere completa non solo di tutti gli elementi già indicati negli articoli che disciplinano il relativo obbligo, ma anche delle ragioni per le quali l'Ufficio ritiene di non poter condividere le osservazioni formulate dal contribuente a conclusione della fase istruttoria.

Nel caso di specie, la società ha presentato, in data 23.12.2014, osservazioni difensive relative al processo verbale di constatazione che l'Ufficio richiama nell'atto impugnato, formulando numerose e articolate considerazioni, di contro l'Ufficio si è limitato ad affermare che "non possono trovare accoglimento". La ricorrente ritiene l'affermazione generica e illogica, inidonea ad esprimere le ragioni per le quali non ha condiviso le osservazioni formulate ai sensi dell'art.12, comma 7, dello Statuto.

2) **illegittimità e infondatezza dell'avviso di accertamento per insussistenza delle condizioni di fatto e di diritto per la rettifica.**

La ricorrente lamenta l'infondatezza dell'atto impugnato nella parte in cui l'Ufficio assume che la società abbia ommesso di annotare e dichiarare ricavi, ai fini dell'IRES e dell'IRAP, per l'importo di € 318.793,94.

La ricorrente fa osservare che le case di cure sono costrette a rendere prestazioni extra budget, pur consapevoli che i corrispettivi derivanti da tali prestazioni potrebbero non essere mai percepiti, prestazioni, remunerate solo se i corrispettivi derivanti dalle prestazioni originariamente comprese entro il budget fossero ridotti in misura corrispondente, in altre parole se si verificassero le particolari condizioni previste dal contratto, che consentono di remunerare extra budget talune prestazioni sanitarie.

Afferma che la scelta della casa di cure di indicare tra i ricavi derivanti dalle prestazioni rese in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Regionale l'importo risultante dal contratto di assegnazione del budget (e non, invece, il superiore importo risultante dalle fatture complessivamente emesse all'A.S.P. per le prestazioni rese) è pienamente corretta alla luce dell'art.109 del T.U.I.R., secondo periodo del primo comma secondo cui "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".

Ritiene che nel caso di specie, tutte le somme indicate nelle fatture emesse dalla casa di cure per le prestazioni rese extra budget sono prive dei requisiti di certezza, quanto all'esistenza, e di sicura quantificazione, quanto all'ammontare, nella considerazione che:

a) non sono certe, perché il loro effettivo pagamento dipende da circostanze che possono verificarsi anche a distanza di anni dalla conclusione del periodo d'imposta;

b) non sono 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.

Contesta la tesi dell'Ufficio, secondo cui la società non ha abbattuto la quota parte di costi generali riferibile al fatturato prodotto extrabudget, né ha stornato tutti i costi di diretta imputazione a tali ricavi (...) in violazione del principio di correlazione costi - ricavi".

Afferma di non avere avuto alcun motivo per operare una tale riduzione in quanto i contratti per le prestazioni di collaborazione libero professionale, rese dai medici, prevedono che il volume d'affari prodotto dall'unità operativa di appartenenza, da tenere in considerazione ai fini del calcolo del corrispettivo per le prestazioni rese dal professionista, corrisponde a quello riconosciuto e liquidato dall'A.S.P. nei limiti del budget assegnato, al netto degli abbattimenti eventualmente applicati a seguito di contestazioni da parte dell'Azienda Sanitaria; pertanto, i medici non avrebbero potuto percepire, per le prestazioni rese in corrispondenza delle fatture extra budget emesse dalla società ricorrente, compensi ulteriori, né la casa di cure avrebbe potuto sostenere costi superiori a quelli percentualmente correlati al budget assegnato dall'A.S.P..

3) Con riguardo al recupero a tassazione di costi indeducibili per € 133.118,25, la parte ricorrente fa riferimento a difficoltà di recupero della documentazione in sede di verifica perchè conservata in un deposito e precisa, in ogni caso, di non averne mai rifiutato l'esibizione, tant'è che l'ha allegata in sede di presentazione del ricorso.

4) Illegittimità dell'atto nella parte relativa all'irrogazione delle sanzioni.

La ricorrente sostiene che nessuna violazione è stata commessa e ritiene che, nella fattispecie, sia carente l'indicazione dei dati previsti dal comma 2 dell'art.16, quali gli elementi probatori e la chiara indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore. Lamenta che l'Ufficio ha omesso di applicare l'art.12, comma 5, del D.Lgs.n.472/1997, ai sensi del quale "quando violazioni della stessa indole sono commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo".

Rileva che sono state contestate violazioni di contenuto analogo, a quelle che costituiscono oggetto del presente atto, anche in seno agli avvisi di accertamento relativi al 2009 e al 2010, notificati in tempi diversi e, pertanto, tenendo conto delle violazioni che si assumono commesse nel precedente periodo d'imposta, l'Ufficio, avrebbe dovuto determinare la sanzione complessiva applicando il comma 5 e limitare la propria pretesa sanzionatoria nell'avviso di accertamento relativo al 2011 all'eventuale differenza tra quanto complessivamente dovuto e quanto già preteso a titolo di sanzioni in seno agli avvisi di accertamento relativi agli anni 2009 e 2010.

Conclude chiedendo di riconoscere e dichiarare illegittimo ed infondato il provvedimento impugnato e quindi disporre l'annullamento dello stesso, con la condanna al pagamento delle spese processuali.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in data 29 gennaio 2016, controdeducendo la legittimità del proprio operato e la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato, contestando quanto ex adverso eccepito e dedotto.

1.Sull'asserita illegittimità dell'avviso per difetto di motivazione, fa rilevare che il comma 7 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente prevede unicamente il dovere degli uffici impositori di "valutare" le circostanze addotte dal contribuente con le osservazioni al PVC e non anche quello di esplicitare le ragioni del mancato accoglimento delle stesse. Ritiene che la ratio della norma, non preveda uno specifico onere motivazionale in ordine alle ragioni che hanno indotto l'Ufficio a non accogliere le allegazioni del contribuente. Ritiene legittima l'omissione, nell'atto impositivo, dell'indicazione puntuale dei motivi di reiezione delle osservazioni di parte, che si risolverebbe in una inutile reiterazione della motivazione già articolata a sostegno della pretesa tributaria.

2.Illegittimità e infondatezza dell'avviso di accertamento nel merito.

Con riguardo al recupero a tassazione di ricavi per € 318.790,00 rileva che sono state effettuate prestazioni in convenzione per un importo di € 12.806.541,92 sfondando la soglia di € 12.544.816,00. La società stornava pertanto € 263.423,35 limitandosi a dichiarare le somme corrispondenti al budget assegnato. Analogamente, per le prestazioni ambulatoriali, per le quali veniva stornato l'importo di € 55.366,37. Ciò, per l'Ufficio contrasta con il dettato normativo di riferimento (art. 109 TUIR comma 1 e comma 2). L'Ufficio non condivide gli assunti di parte, sull'interpretazione del dettato normativo dell'art. 109, comma 2 precisando che, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti alla data in cui le prestazioni sono ultimate. Sostiene che le prestazioni erogate extra budget erano certe e determinabili nel loro ammontare poiché le prestazioni fatturate sono state ultimate ed in quanto la determinazione dell'ammontare viene operata dalla Casa di Cure sulla base di determinati parametri stabiliti a livello nazionale, denominati Flussi A, che valorizzano e quantificano le prestazioni rese, dettagliatamente già descritte nelle SDO (schede di dimissione ospedaliera), mediante attribuzione alle varie tipologie di ricoveri di determinate tariffe costituenti l'equivalente del costo medio rimborsabile. Ritiene arbitraria la condotta posta in essere dalla Casa di Cure posto che da un lato ha operato un abbattimento dei ricavi nei limiti del budget assegnato, dall'altro non ha proceduto ad abbattere i costi d'esercizio riconducibili ai ricavi stornati, così disattendendo il principio di correlazione costi-ricavi.

3. Con riguardo al recupero a tassazione di costi indeducibili per € 133.118,25, l'Ufficio evidenzia che nell'ambito dell'attività di verifica effettuata dalla Guardia di Finanza è emerso che la Casa di Cura Serena Spa nell'anno di imposta in esame ha contabilizzato nel conto di mastro n. 307 : "Ammortamenti immobilizzazioni materiali" - ai sottoconti mi. 9 e 10 - "Ammortamento impianti specifici" e "Ammortamento attrezzatura specifica" - quote di ammortamento rispettivamente per € 90.174,25 ed € 105.447,69 di cui € 133.118,25 sono state ritenute indeducibili in quanto la parte, nonostante le reiterate richieste formali dei verbalizzanti, nel corso delle operazioni di verifica, non ha esibito le fatture ricevute attestanti l'acquisto dei relativi beni strumentali, rendendo impossibile l'individuazione dei beni cui le quote di ammortamento dedotte si riferiscono.

Dal confronto dei dati indicati nel registro dei beni ammortizzabili, peraltro regolarmente tenuto, con le relative schede contabili e con le fatture d'acquisto, è stato possibile individuare unicamente i beni strumentali acquisiti negli anni 2008, 2009, 2010 e 2011; di contro, non è stato possibile effettuare un analogo riscontro per i beni acquisiti nelle annualità antecedenti al 2008, non avendo la parte esibito le relative fatture d'acquisto nel corso delle operazioni di verifica. Né tale esibizione è avvenuta in sede di osservazioni al pvc, presentate con esclusivo riferimento al recupero a tassazione dei maggiori ricavi non contabilizzati, né in sede di ricorso, riservandosene la parte la produzione in giudizio. Per i motivi esposti ritiene legittimo il recupero a tassazione delle quote di ammortamento indebitamente dedotte nell'anno di imposta in oggetto, per i beni acquisiti nelle annualità comprese tra il 2000 e il 2007, a causa dell'impossibile oggettiva determinazione del componente negativo di reddito nel suo esatto ammontare e per effetto della mancanza di documentazione.

Rileva che l'onere in capo al contribuente di documentare l'esistenza e consistenza dei costi riguarda tutte le componenti reddituali negative, compresi quei beni che, pur acquistati molti anni prima, tuttavia continuano a partecipare al risultato di esercizio attraverso la procedura di ammortamento. Inoltre, l'affermazione di parte, secondo cui le fatture di acquisto non esibite sarebbero relative a beni acquistati a decorrere dal 2000 fino al 2003, risulta smentito dal prospetto degli ammortamenti del 2010 formulato dai verificatori, da cui si evince che le quote dedotte si riferiscono invece a beni strumentali acquistati dal 2000 al 2007 (vedi allegato n. 33 al pvc, che si produce).

In ogni caso rileva che la documentazione non esibita ai verificatori e che la parte si riserva di depositare in corso di causa non può trovare ingresso nel presente giudizio, ostando all'utilizzabilità della stessa il disposto di cui all'art. 52, comma 5, del DPR n. 633/1972.

4) Illegittimità dell'atto nella parte relativa all'irrogazione delle sanzioni. L'Ufficio ritiene legittima l'irrogazione delle sanzioni poiché la fondatezza della pretesa tributaria comporta conseguentemente le sanzioni irrogate. Contesta la mancanza di motivazione, sollevata dalla parte, trattandosi di sanzioni collegate al tributo, la pretesa sanzionatoria quindi non necessita di una motivazione ulteriore e diversa da quella relativa all'accertamento delle imposte.

Ritiene infondata l'eccezione d'illegittimità dell'atto per violazione dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. 472/1997 rilevando, che le violazioni contestate riguardano anche gli anni d'imposta successivi (2012 e 2013), in relazione ai quali la società ricorrente risulta essere destinataria di ulteriori avvisi di accertamento: per questo motivo l'Ufficio può determinare la sanzione complessiva con l'ultimo atto ancora da emanare, e ove l'Ufficio non provveda, è il giudice che prende cognizione dell'ultimo degli atti a rideterminare la sanzione complessiva. Fa presente che, in base al comma 5 dell'art. 12, si applica un aumento della sanzione ulteriore rispetto a quelli di cui ai commi 1 e 2, pertanto, non è affatto dimostrato che, se fosse stata applicata la continuazione fra le annualità (2009-2010-2011) accertate, la sanzione complessiva sarebbe stata inferiore a quella in concreto applicata nelle singole annualità.

Chiede il rigetto del ricorso e, per l'effetto, dichiarare la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato, con condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese, diritti ed onorari di causa.

La ricorrente ha depositato memoria illustrativa replicando alle controdeduzioni svolte dall'Ufficio e prospettando considerazioni in aggiunta e a sostegno di quelle esposte nel ricorso introduttivo, sulle quali espressamente insiste.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e va accolto, per le seguenti considerazioni:

1) illegittimità dell'atto per difetto di motivazione.

Con il primo motivo di ricorso, la società contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000, censura l'avviso di accertamento ritenendolo non idoneamente motivato.

Il motivo è fondato.

L'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 prevede che, nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.

Viene così ad instaurarsi un vero e proprio contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria in ordine alle risultanze istruttorie. L'importanza della disposizione sta nell'obbligo dell'Ufficio finanziario di valutare le osservazioni e le richieste del contribuente prima di emettere l'avviso di accertamento e di tale valutazione

deve tenere conto in sede di motivazione dello stesso avviso, dovendo l'Ufficio spiegare le ragioni per le quali le osservazioni o le richieste non sono state accolte in tutto o in parte.

Sussiste nella fattispecie una "chiara violazione degli artt. 3 e 10 L. n. 241 del 1990 e art. 7 L. 212/2000", in quanto l'Agenzia, nella motivazione dell'avviso di accertamento, riprendendo le considerazioni già svolte nel processo verbale di constatazione e confermandone i rilievi, aveva riprodotto la seguente "formula": "le prestazioni fatturate e rese oltre il budget risultano essere già certe in quanto sono state eseguite ed ultimate, e determinate nel relativo ammontare in quanto sono state fatturate, così come previsto dall'art.109 comma 1 TUIR. Per tali motivi non possono trovare accoglimento le dichiarazioni prodotte con la memoria difensiva presentata in data 17/02/2014 ai sensi dell'art.12 della legge 212/2000 con riferimento al processo verbale di constatazione in oggetto".

L'Ufficio non ha specificato nulla sulle circostanze che l'avrebbero indotto a ritenere non meritevoli di accoglimento le argomentazioni formulate dalla società; pertanto è vanificata la facoltà di partecipazione e deduzione là dove l'Amministrazione può semplificare le argomentazioni ricevute dall'interessato senza dovere neanche spiegare in che termini e con quali conclusioni l'Ufficio ne ha "tenuto conto nell'elaborazione e stesura" dell'atto impositivo"; che "anche secondo la Suprema Corte (Cass. n. 22320/2010) è applicabile la comminatoria di nullità ex art. 21-septies della L. n.241 del 1990 nel caso di carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, essendo questo un elemento essenziale dell'atto (Cass. n.4687/2012)".

L'Agenzia nelle controdeduzione ha contestato l'eccezione affermando che l'obbligo di motivare sussisterebbe solo se il contribuente introducesse nelle osservazioni elementi di giudizio ulteriori rispetto a quelli già raccolti in sede ispettiva (Commissione Tributaria Provinciale di Milano sentenza 84/2012); l'affermazione non è accettabile alla luce di quanto sopra dedotto e, peraltro, smentita da recenti sentenze, sempre della CTP di Milano (n. 275/03/12) e Commissione Tributaria Regionale di Milano Sezione I sentenza 9-27 giugno 2014, n. 3467, che hanno sottolineato che l'art. 12 L. n. 212/ 2000 prevede l'obbligo di valutare le osservazioni e le richieste del contribuente e, pertanto, nel caso in cui non si adempia tale obbligo, si è davanti ad una motivazione solo apparente, mentre il contraddittorio tra Amministrazione Finanziaria e il contribuente deve essere effettivo e non meramente formale.

Nel caso di specie, l'Ufficio, ha ommesso di indicare i presupposti di fatto e il ragionamento logico-giuridico adottato per giungere alle sue conclusioni, aderendo acriticamente a quanto motivato nel PVC dai verificatori, ignorando sia le osservazioni del contribuente sia i documenti dallo stesso prodotti.

2) illegittimità e infondatezza dell'avviso di accertamento per insussistenza delle condizioni di fatto e di diritto per la rettifica.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate eccepisce che i corrispettivi indicati nelle fatture emesse dalla società per le prestazioni rese oltre il budget, come da contratto stipulato con l'A.S.P., costituirebbero ricavi che avrebbero dovuto concorrere alla determinazione del risultato dell'esercizio e, pertanto, alla determinazione sia del reddito imponibile ai fini dell'IRES, che del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP, in forza sia dell'art. 109, comma 2, sia per il fatto che i ricavi derivanti dalle prestazioni erogate extra budget fossero certi e determinabili nel loro ammontare per gli effetti del contratto, sia per difetto della necessaria correlazione tra costi e ricavi previsto dall'art. 109 D.P.R. 917/86, in quanto, a fronte dei costi sostenuti per l'erogazione delle prestazioni, non vi sarebbero corrispondenti ricavi.

La ricorrente deduce, invece, che tutte le somme indicate nelle fatture emesse, per le prestazioni rese extra budget, sono prive dei citati requisiti di certezza, perché non sussiste alcun titolo produttivo di effetti giuridici sulla base del quale poter ritenere che, la casa di cure, abbia diritto alla remunerazione delle prestazioni rese extra budget e non sono neppure obiettivamente determinabili nel loro ammontare perché la misura con cui potrebbero essere corrisposte dipendeva da circostanze non note al termine del periodo d'imposta.

Il motivo della ricorrente è fondato.

Occorre rilevare che l'art. 2423-bis c.c. al fine di individuare il momento di competenza delle singole operazioni e della conseguente imputazione contabile, si limita ad asserire che i costi e i ricavi devono essere imputati all'esercizio in cui giungono a maturazione a prescindere dalla loro manifestazione finanziaria; il comma 2 dell'art. 109, in deroga all'art. 2423-bis c.c., stabilisce che i proventi e gli oneri concorrono alla determinazione del reddito dell'esercizio di competenza a condizione che essi siano dotati dei requisiti di certezza e determinabilità oggettiva. Per la corretta applicazione della regola, con riguardo ai fatti di cui ci stiamo occupando, si deve innanzitutto ricordare che i citati requisiti di certezza e determinabilità devono essere verificati entro la data di chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio.

La derogabilità del principio di competenza delle spese e degli altri componenti positivi e negativi di reddito trova conforto nella giurisprudenza della Suprema Corte (cfr. sentenze 17395 del 2010, nonché nn. 24526/09, 10988/07 e 20521/06) qualora siano incerti circa la loro esistenza, o determinabili in modo obiettivo. Il requisito della certezza, di cui all'articolo 109 del TUIR, non va inteso in senso strettamente giuridico, bensì in

senso economico, tenendo conto delle tecniche d'individuazione del momento in cui i ricavi e i costi si considerano definitivamente formati. Sicché un ricavo giuridicamente di competenza di un esercizio può essere acquisito, per mancanza del requisito della certezza nei bilanci di successivi esercizi in cui si viene a realizzare la competenza economica dello stesso, in base alle tecniche aziendali, della sua definitiva formazione.

Nel giudizio di legittimità, la Cassazione ha espresso alcuni principi fondamentali (e di carattere generale) per l'individuazione dell'esercizio nel quale appostare i componenti del reddito d'impresa:

- i ricavi, le spese e gli altri componenti del reddito d'impresa concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza salvo che la loro esistenza o il loro ammontare non sia ancora determinabile in modo oggettivo. Tale regola *"mira contemporaneamente a salvaguardare tanto la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza, quanto l'esigenza di non addossare ai contribuenti un onere troppo difficile da rispettare e va interpretata nel senso che il dovere di conteggiarle nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi e a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione presentazione della dichiarazione"* (cfr Cassazione, sezione V, 27 febbraio 2002, n. 2892)

Sulla base delle predette argomentazioni, la Cassazione ha affermato, per il caso in esame, che i requisiti, previsti dall'articolo 75, comma 1, del Tuir (nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2003), per l'individuazione dell'esercizio di competenza vanno individuati nel procedimento amministrativo che verifica i presupposti e liquida l'ammontare del credito sorto in relazione alle rette ospedaliere. Tale orientamento trova conforto in una precedente pronuncia (sezione V, 4 settembre 2002, n. 12831) della Suprema corte, emessa con riferimento alla determinazione del periodo di competenza dei ricavi derivanti dalle procedure di liquidazione dei contributi erogati dall'Azienda per gli interventi sul mercato agricolo (Aima) In quella occasione, i giudici, dopo aver evidenziato che i componenti del reddito d'impresa in argomento acquistano connotati di certezza e di determinabilità solo attraverso il procedimento amministrativo, con il quale ne sono verificati i presupposti e liquidato l'ammontare, hanno statuito che *"non può...dubitarsi del fatto che, indipendentemente dall'identificazione di profili di discrezionalità tecnica, è solo con l'emissione del decreto di liquidazione che il credito per i contributi diviene certo e liquido"*

Se si tiene conto poi della rilevanza contabile e fiscale dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio, nella predisposizione del modello Unico, le società devono valutare l'eventuale rilevanza fiscale di oneri e accantonamenti stanziati in bilancio, in applicazione del principio di prudenza e di competenza civilistica, per fatti o atti avvenuti dopo il 31 dicembre, ma entro la data di predisposizione del rendiconto. Questi eventi, se generalmente comportano la rilevazione di componenti reddituali nel bilancio in fase di chiusura, non esplicano ancora effetto fiscale (dovendo essere rinviati al successivo esercizio mediante apposite variazioni) in quanto, in base all'art. 109 del Tuir, i requisiti di esistenza certa e di determinabilità oggettiva dei componenti positivi /negativi del reddito di un dato esercizio devono necessariamente essere verificati entro il momento di approvazione del bilancio.

L'individuazione dell'esercizio di competenza va individuato nel procedimento amministrativo che verifica i presupposti e liquida l'ammontare del credito sorto in relazione alle rette di ricovero, che tale verifica, per la lentezza della P.A. non avviene mai in tempi brevi, deve dedursi che l'esistenza o l'ammontare delle fatture in questione non sia ancora determinabile in modo oggettivo alla data di chiusura dell'esercizio, anzi sussisteva la certezza opposta ovvero che non sarebbero stati remunerate. L'operato della società risulta, altresì, corretto dal momento che i verificatori non hanno dimostrato che le fatture siano state effettivamente pagate, anzi non lo hanno neppure ipotizzato, quando avrebbero potuto procedere a una semplice verifica, stante la natura pubblicistica dell'ASP, in modo da impedire in radice l'ipotesi di occultamento del pagamento.

Non è altresì accettabile l'eccezione della necessaria correlazione tra costi e ricavi a fronte dei costi sostenuti per l'erogazione delle prestazioni.

Più a monte, deve persino dubitarsi della reale possibilità di individuare esattamente, nel corso dell'anno, il momento del superamento del budget, atteso che, come dedotto dalla stessa ricorrente, quest'ultima esegue giornalmente numerose prestazioni sanitarie precedute da lunghe liste d'attesa, per cui non è possibile prevedere, al momento della fissazione della visita al paziente, se la spesa per la relativa prestazione o l'eventuale ricovero possa rientrare o meno nel budget concordato con l'A.S.L., tenendosi anche conto del fatto che la struttura sanitaria accreditata e, come tale, facente parte integrante del Sistema Sanitario Regionale - non può "ex abrupto" interrompere istantaneamente il suo pubblico servizio sanitario nel corso dell'anno solare, al momento del raggiungimento della soglia di budget assegnatole per quell'anno, ovvero cessare l'attività con conseguente perdita della clientela, o nei casi più gravi interrompere cure necessarie alla sopravvivenza del ricoverato.

3) Con riguardo al recupero a tassazione di costi indeducibili per € 133.118,25, la parte ricorrente ha fatto riferimento a difficoltà di recupero della documentazione in sede di verifica perchè conservata in un deposito e in ogni caso non ha mai rifiutato l'esibizione, tant'è che l'ha allegata in sede di presentazione del ricorso. Il Collegio comunque ritiene ammissibile la produzione documentale in sede processuale sia pur non esibita in sede di accertamento (cfr. Cassazione civile, sez. IV, sottosezione T, sentenza 13.11.2013 n. 27595), anche perchè non è emerso il rifiuto di esibizione, cosicchè la disposizione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, non risulterebbe applicabile per difetto di un "comportamento teso scientemente a porre in essere i riferiti atti omissivi al fine intralciare e condizionare la verifica in atto".

Osserva il Collegio che è indubbio che, come sostiene la ricorrente, la sanzione della inutilizzabilità dei documenti di cui sia stata rifiutata l'esibizione in sede di verifica, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, non presuppone necessariamente che il rifiuto di esibizione sia stato doloso, ossia finalizzato ad impedire l'attività di accertamento, ben potendo tale sanzione applicarsi anche quando detto rifiuto sia dipeso da errore non scusabile, di diritto o di fatto, dovuto a dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative o altro (in questo senso, si vedano le sentenze della Corte di Cassazione nn. 21768/09.7269/09). Tuttavia, perchè sia preclusa la utilizzazione in sede amministrativa o contenziosa di un documento, è pur sempre necessario non solo, che esso sia stato richiesto in sede di verifica (non potendo costituire rifiuto la mancata esibizione di qualcosa che non si è richiesto), ma anche che alla richiesta di esibizione il contribuente fosse in condizione di corrispondere positivamente adottando l'ordinaria diligenza, ossia che il documento richiesto fosse in suo possesso o fosse da lui agevolmente e tempestivamente reperibile, in originale o in copia, presso chi lo possedeva.

4) Illegittimità dell'atto nella parte relativa all'irrogazione delle sanzioni

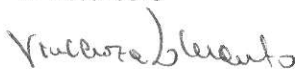
l'Ufficio nell'irrogare le sanzioni per l'anno 2011, di cui si discute in questa sede, avrebbe dovuto, ex art. 12 D.Lgs n. 1. 472 del 1997, tenere conto delle sanzioni già irrogate per l'altro avviso relativo al 2010, applicando il cumulo giuridico, "derivante dal principio di continuazione delle violazioni contestate per le annualità oggetto di accertamento", perchè più favorevoli alla contribuente e comunque il motivo viene assorbito dalle considerazioni espresse, da questa Commissione, in merito alle superiori doglianze della contribuente.

La Commissione accoglie il ricorso e per la complessità della materia avvalorata anche da sentenze contrastanti tra loro (sentenze n. 5432/07/2015, n. 5433/07/2015 e n. 5435/07/2015, favorevoli all'amministrazione finanziaria, sentenza 1340/16 favorevole al contribuente) compensa integralmente fra le parti le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.
Palermo, 28 Aprile 2015

L' Estensore



Il Presidente

