



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI PALERMO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------------|--------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>PALMA</u> | <u>ROMEO ERMENEGILDO</u> | <u>Presidente</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>CAPONETTO</u> | <u>SALVATORE</u> | <u>Relatore</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>COSTANZA</u> | <u>GIUSEPPE</u> | <u>Giudice</u> |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 680/15 depositato il 23/02/2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY303A201826/2014 IRES-ALTRO 2011
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY303A201826/2014 IRAP 2011 contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PALERMO

proposto dai ricorrenti:

CASA DI CURA MACCHIARELLA SPA
VIALE REGINA MARGHERITA N.25 90138 PALERMO PA

difeso da:

ALBERGHINA MARCELLA
VIA CROCE ROSSA N.81 90144 PALERMO PA

difeso da:

LONGO ANGELA
VIA CROCE ROSSA N.81 90100 PALERMO PA

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 680/15

UDIENZA DEL

17/06/2015

ore 09:00

SENTENZA

N°

5922/04/15

PRONUNCIATA IL:

17 06 2015

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

25 06 2015

Il Segretario

Il Segretario della 4ª Sezione
(G. F. F. F.)

SVOLGIMENTO DEL PROCEDIMENTO

La **Casa di Cura Macchiarella S.P.A.** in data 23/2/2015 depositava ricorso (R.g. n. 680/15) contro l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Palermo **avverso l'avviso di accertamento n.TY303A201826/2014, notificato il 29/7/2014, relativo a IRES e IRAP e 2011**, con il quale l'Ufficio finanziario riprendeva a tassazione l'importo complessivo di €. 449.234,89, di cui €. 280.574,75, sulla base del PVC della G.di F. Pol. Trib. del 20/12/2012, ed €. 168.660,14, sulla base del PVC del 27/6/2013. In particolare, rappresentava che il Nucleo Polizia Tributaria della G.di.F. di Palermo, in data 5/9/2012 iniziava verifica per il periodo 1/1/2011-5/9/2012, estesa successivamente agli anni 2009 e 2010 limitatamente ai rapporti con l'ASP di Palermo in materia di fatturazione e remunerazione delle prestazioni rese oltre il budget stabilito annualmente. Al termine della verifica, con il PVC redatto il 20/12/2012, limitatamente all'anno d'imposta 2011, veniva contestata la deducibilità di elementi negativi di reddito per €. 280.574,75, sebbene fosse stato espressamente indicato dai verificatori nel predetto PVC che la fattispecie poteva rientrare nelle ipotesi di obiettiva incertezza sulla portata della normativa tributaria.

Pertanto, il tavolo tecnico-operativo della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate di Palermo formulava un parere positivo sul recupero a tassazione dei ricavi extrabudget nell'anno di imposta di fatturazione, a prescindere dalla eventuale remunerazione, avendo ritenuto il comportamento della Casa di Cura assolutamente arbitrario, in quanto non aveva provveduto ad effettuare alcuna scorporazione della quota dei costi.

Evidenziava, altresì, che la G. di F. con un secondo PVC del 7/6/2013 contestava l'omessa dichiarazione di componenti positivi di reddito per €. 168.660,14, quale differenza tra importi fatturati e importi dichiarati, sostenendo che il contribuente aveva reso prestazioni oltre il budget assegnato per contratto dall'ASP, anche se non remunerate nell'anno in contestazione, e considerando che le stesse erano state effettuate e fatturate in tale anno. La G.di F. riteneva, quindi, che la Casa di Cura avrebbe dovuto dichiarare i relativi importi tra i ricavi ex art. 109 TUIR e art. 2423 bis, n.3, c.c.

In data 18/10/2014 aveva, quindi, presentato istanza di accertamento con adesione, con cui chiedeva la rideterminazione dei ricavi accertati in €. 24.960,78, ma la procedura si concludeva con esito negativo.

La ricorrente, pertanto, eccepiva:

- 1) L'illegittimità e infondatezza dell'atto nella parte in cui aveva disconosciuto i costi relativi al contratto di Leasing del 30/5/2011, in quanto l'Ufficio aveva ritenuto che la fattura di prefinanziamento del 31/5/2011, per l'importo di €. 264.550,00, non dovesse partecipare per intero al risultato di esercizio dell'anno 2011, ma solo per un importo di €. 12.400,78. Rilevava, infatti, in base a sentenze della Corte di Cassazione del 2011 e 2014, ai fini Irpeg sui redditi di impresa e con riguardo ai costi per beni conseguiti in locazione finanziaria, che il c.d. "maxicanone" corrisposto con il pagamento della prima rata andava contabilizzato interamente nell'esercizio di competenza. Evidenziava, peraltro, che l'art 102 TUIR ammetteva la deduzione dei canoni di locazione a condizione che la durata non fosse inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento, condizione la cui sussistenza era stata accertata dai militari della G. di F. nello stesso PVC;
- 2) L'illegittimità del recupero a tassazione dell'importo di €. 19.050,53 (Fattura n. 2755 dell'1/12/2011), riconoscendo fondato solo il recupero di €. 18.210,78, in quanto dovevano escludersi dall'importo contestato le somme di €. 402,99 (conguaglio canone scadente l'1/12/2011) e di €. 355,56 (rimborsi per premi assicurativi). In ordine alla ripresa a tassazione di €. 9.375,00 (fattura n. 2645 del 7/12/2010) si riconosceva legittima parzialmente la deducibilità di €. 6.750,00, in quanto la ricorrente aveva erroneamente indicato una quota di ammortamento comprensiva di IVA di €. 22.500,00 (per un importo al lordo di €. 216.000,00), anziché la corretta quota di €. 15.750,00 (per un importo al netto di IVA di €. 180.000,00);
- 3) L'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR e dell'art. 2423 bis c.c. Premetteva, infatti, che con notevole ritardo (tra i mesi di luglio e novembre di ogni anno) veniva stabilito nei contratti il budget individuale annuale assegnato a ciascuna Casa di Cura e che per l'anno 2011 era stato assegnato alla Casa di Cura

Uy

Macchiarella il budget di €. 9.004.480,32, con indicazione nello stesso contratto del divieto di remunerazione delle prestazioni oltre il limite di spesa, divieto che veniva mitigato dalla possibilità ed eventualità di realizzazione di economie di risorse all'interno dello stesso aggregato provinciale. Per l'anno 2011 era stato previsto dal contratto di assegnazione che potevano essere pagate alcune prestazioni oltre al budget, subordinatamente al raggiungimento di alcuni obiettivi e fino al massimo di €. 142.451,97, oltre ad un eventuale incremento dell'1,2%. La G. di F. con il primo PVC aveva espresso dubbi circa la possibilità di recupero a tassazione degli importi extrabudget, mentre con il secondo PVC dichiarava di procedere al recupero sulla base delle conclusioni del richiamato tavolo tecnico della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate di Palermo.

La ricorrente rilevava, quindi, che, pur concorrendo i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi a formare il reddito nell'esercizio di competenza (art. 109, comma 1, TUIR), tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non fosse ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrevano a formarlo nell'esercizio in cui si sarebbero verificate le condizioni (art. 109, comma 2, TUIR). Sosteneva, pertanto, che, per le prestazioni extrabudget, non poteva farsi discendere alcuna certezza, dal punto di vista giuridico, dell'elemento reddituale né era possibile individuare atti o documenti che consentissero di quantificare oggettivamente tale elemento, in quanto l'eventuale redistribuzione di alcune somme era subordinata a diversi passaggi e adempimenti. Riteneva, quindi, di non condividere l'impostazione dell'Ufficio sulla competenza di esercizio, sorgendo il diritto di credito dal contratto, dalla remunerazione delle prestazioni extrabudget e dall'espletamento delle successive procedure amministrative.

Evidenziava, peraltro, che non vi era stata violazione del principio di competenza perché il bilancio presentato dalla società era conforme al dettato di cui all'art. 2423 bis c.c., essendo stato effettuato con chiarezza e la valutazione delle voci di bilancio era stata fatta secondo prudenza.

g

A dimostrazione di quanto sostenuto, richiamava giurisprudenza di legittimità, secondo cui, qualora i componenti di reddito siano condizionati da procedure amministrative, essi si intendono acquisiti dopo la verifica dei presupposti e la liquidazione dell'ammontare;

4) L'illegittimità dell'avviso di accertamento per mancato assolvimento dell'onere della prova in capo all'Amministrazione finanziaria, su cui incombeva l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità. Sosteneva, infatti, che l'Ufficio finanziario non aveva provato che i ricavi recuperati avessero acquisito già nell'anno 2011 i requisiti della certezza e determinabilità.

Chiedeva, quindi, in parziale accoglimento dei motivi esposti nella prima parte del ricorso, di rideterminare i costi indeducibili in euro 24.960,78 o, in via subordinata di ritenere non irrogabili le sanzioni di euro 252.149,22, e, in totale accoglimento dei motivi esposti nella seconda parte del ricorso, di ritenere e dichiarare l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto impugnato, disponendone l'annullamento, con condanna di controparte al pagamento delle spese del giudizio.

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Palermo si costituiva in giudizio presentando controdeduzioni (prot. N. 2015/64421 del 27/5/2015)), con le quali chiedeva di rigettare il ricorso e confermare l'atto impugnato, con vittoria delle spese di giudizio.

L'Ufficio, relativamente all'asserita infondatezza del recupero a tassazione dei costi per contratto di leasing del 30/5/2011, rilevava la correttezza del recupero, in quanto la detrazione non doveva essere fatta per intero, così come effettuata dalla società ricorrente, ma pro quota, secondo il criterio di competenza indicato nel PVC.

Sosteneva, Infatti, che i canoni, compresi eventuali maxicanoni iniziali, dovevano essere ripartiti, secondo il principio di competenza, tra i vari esercizi, in base alla durata del contratto di leasing.

Pertanto, così come indicato nel PVC, per i tre mesi di competenza dell'anno 2011 (ottobre, novembre e dicembre), poteva essere dedotta la somma di €. 12.400,78, quale costo deducibile del maxicanone.

In ordine all'eccezione infondatezza parziale del recupero della fattura n 2755 dell'1/12/2011 per l'importo di €. 19.050,53, di cui controparte riconosceva il recupero limitatamente ad €. 18.210,78, mentre non riconosceva il recupero del restante importo di €. 402,99 e di €. 355,56 per premi assicurativi, rilevava che la ricorrente non aveva provato la riconducibilità all'esercizio di competenza del 2011.

Relativamente, infine, all'ammortamento di una apparecchiatura TAC del valore di 180.000,00, rilevava che la società aveva illegittimamente dedotto l'intero ammortamento annuale, pari ad €. 22.500,00, anziché i 7/12, in quanto l'apparecchiatura era stata collaudata e messa in funzione il 23/5/2011 e l'ammortamento per l'anno 2011 decorreva, quindi, da tale data.

Per quanto riguarda il secondo motivo di ricorso, relativo all'eccezione di infondatezza del recupero a tassazione di ricavi non dichiarati per €. 168.660,14, rilevava che dal contratto tra la ricorrente e l'ASP di Palermo e dalla documentazione emergeva che la Casa di Cura Macchiarella aveva effettuato prestazioni per un importo fatturato eccedente il limite di spesa assegnato e non risultava emessa alcuna nota di credito per le rettifiche relative all'extrabudget. Sosteneva, quindi, che la predetta società aveva ritenuto, non correttamente, di indicare tra i ricavi derivanti dalle prestazioni in regime di convenzione con il S.S.N. l'importo risultante dal contratto di assegnazione del budget, e non, invece, il superiore importo risultante dalle fatture complessivamente emesse dall'ASP.

Evidenziava, infatti, che i ricavi derivanti da prestazioni extrabudget erano certi e determinabili nel loro ammontare, come si evinceva dal fatto che le prestazioni fatturate oltre i limiti di budget assegnato erano state ultimate e si ricollegavano comunque al contratto stipulato con l'ASP di Palermo.

Rilevava, quindi, che la Corte di Cassazione aveva precisato che l'obiettivo determinabilità sancita dalla legge non era collegabile o collegata all'accordo delle parti ed evidenziava che l'effetto delle operazioni doveva essere rilevato contabilmente e attribuito all'esercizio al quale le operazioni si riferivano e non a quello in cui si concretizzavano i relativi incassi o pagamenti.

Sosteneva, pertanto, che la certezza dell'esistenza dei ricavi riconducibili a prestazioni extrabudget erano collegati al contratto con l'ASP di Palermo che, al

verificarsi di determinate condizioni, prevedeva la remunerazione di prestazioni erogate extrabudget, mentre l'oggettiva determinabilità dell'ammontare era invece collegata ai parametri contrattuali in possesso della società verificata, attraverso i quali pervenire alla quantificazione e alla valorizzazione delle prestazioni rese.

Di conseguenza il costo della prestazione era liquido ed esigibile, indipendentemente dal fatto che il costo della stessa fosse extrabudget.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, riunita in camera di consiglio, letti gli atti di causa, sentito il giudice relatore che ha esposto i fatti e le questioni della controversia, pone la causa in decisione.

La Commissione, in ordine al primo motivo di ricorso, relativo al recupero dei costi del contratto di leasing del 30/5/2011, ritiene fondata l'eccezione della ricorrente.

Si ritiene, infatti, che la società Macchiarella ha correttamente dedotto dai costi dell'impresa l'intero "maxicanone" corrisposto con la prima rata nell'esercizio di competenza, non dovendosi tale canone distribuirsi pro quota, così come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria.

Invero, la Suprema Corte ha affermato che **"ai fini dell'Irpeg sui redditi di impresa e con riguardo ai costi deducibili per beni conseguiti in locazione finanziaria, a seguito della modifica della normativa prevista dall'art. 3, commi 103, lett.c) e 109 della L. 28 dicembre 1995, n. 549, il c.d. maxicanone, corrisposto con il pagamento della prima rata, va contabilizzato interamente nell'esercizio di competenza"** (Cfr. Sent. Cass., Sez. 5, n. 9559 del 29/4/2011).

Anche il giudice di merito ha applicato il predetto principio, escludendo che la misura del maxicanone iniziale pari al 40%, relativo ad un contratto di leasing, fosse sintomo di elusione, nel caso in cui **" sussistevano apprezzabili ragioni economiche che giustificavano il canone iniziale elevato ed individuabili nella necessità di una maggiore garanzia... (Cfr. Sent. Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sez. 24, Sent. n. 55 del 21/6/2013).**

Orbene, nel caso in oggetto, dagli atti non risulta alcun elemento da cui possa desumersi una finalità di carattere elusivo, sia perché non emergono elementi di

anomalia e sia perché il maxicanone risulta inferiore al 40% dell'intero finanziamento, essendo pari al 20% (Euro 240.000,00 su un importo totale di euro 1.200.000,00).

In ordine poi all'eccepita infondatezza parziale del recupero della fattura n 2755 dell'1/12/2011 per l'importo di €. 19.050,53, di cui controparte riconosceva il recupero limitatamente ad €. 18.210,78, mentre non riconosceva il recupero del restante importo di €. 402,99 e di €. 355,56 per premi assicurativi, come correttamente evidenziato nel PVC della Polizia Tributaria di Palermo del 20/12/2012 (foglio n. 21), la predetta fattura non era di competenza dell'anno 2011. Pertanto, la predetta eccezione appare infondata.

Risulta, altresì, infondata l'eccezione relativa all'Ammortamento di una apparecchiatura TAC del valore di 180.000,00 (Fattura n. 2645 del 7/12/2010), in quanto, così come contestato dall'Ufficio, la società aveva illegittimamente dedotto l'intero ammortamento annuale, pari ad €. 22.500,00, anziché i 7/12, pari ad €. 13.125,00 (con una differenza contestata di €. 9.375,00), atteso che l'apparecchiatura era stata collaudata e messa in funzione il 23/5/2011 e l'ammortamento per l'anno 2011 doveva essere calcolato per mesi sette.

Per quanto riguarda poi l'eccezione di infondatezza del recupero di ricavi non dichiarati, facenti parte di prestazioni rese extrabudget, si osserva quanto segue.

L'art. 109 TUIR, riguardante le norme generali sui componenti del reddito d'impresa, al comma 1 prevede che " I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi..concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia 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".

Il secondo comma dello stesso articolo prevede che "Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute...alla data in cui si verifica l'effetto traslativo...b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti...alla data in cui le prestazioni sono ultimate...".

Dalla normativa predetta si desume, quindi, che le prestazioni sanitarie in oggetto sono certe e determinabili in quanto già concluse e ultimate.

Pertanto, non hanno alcuna rilevanza le vicende riguardanti il riconoscimento successivo di tali prestazioni da parte del S.S.N. e l'eventuale successivo incasso o pagamento di tali prestazioni.

Né, d'altronde, può ritenersi, così come sostenuto dalla ricorrente, che sia impossibile addivenire alla quantificazione ex ante dei componenti positivi di reddito, essendo, invece, tali componenti ben determinati e oggetto di specifiche fatturazioni.

Invero, proprio in ordine a tale argomento, il giudice di legittimità ha affermato che **" in tema di imposte sui redditi, i costi relativi a prestazioni di servizio sono, a norma dell'art 75, comma 2, lett.b), del d.P.R. n. 917 del 1986, di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilievo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o effettuato il pagamento" (Cfr. Sent. Cass., n. 3947 del 18/2/2011).**

La stessa Corte ha più volte statuito che in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente di effettuare la detrazione in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (Cfr. Sent. Cass., Sez. 5, n. 16349 del 17/7/2014) e che i corrispettivi sono recuperabili a tassazione in riferimento al periodo di competenza e non in riferimento all'esercizio in cui sono stati incassati (Cfr. Cass., Sez. 5, n. 11758 del 20/5/2009).

Pertanto, questo Collegio, condividendo le controdeduzioni dell'Ufficio finanziario, ritiene che le prestazioni regolarmente fatturate, anche se oltre i limiti del budget assegnato in regime di convenzione con il S.S.N., facciano parte dell'esercizio finanziario in cui 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.

Ciò, non solo perché con l'emissione della fattura risulta completato il rapporto da cui scaturisce l'obbligo tributario, ma anche perché, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, i ricavi da prestazioni extrabudget sono da considerare certi e determinabili e si ricollegano, comunque, al contratto stipulato tra la Casa di cura e l'A.S.P.

Pertanto il Collegio, alla luce delle considerazioni sopra indicate, ritiene che il ricorso debba essere parzialmente accolto, solo relativamente al disconoscimento dei costi relativi al contratto di leasing del 30/5/2011, risultando correttamente dedotte le somme relative al maxicanone di euro 240.000,00, pari al 20% dell'importo finanziato (euro 1.200.000,00), mentre deve essere rigettato in ordine alla altre eccezioni.

Quanto alle spese di giudizio, tenuto conto della complessità della questione e del parziale accoglimento del ricorso, si ritiene equo disporre l'intera compensazione tra le parti delle spese processuali, ai sensi dell'art. 15 D.lgs. n. 546/92.

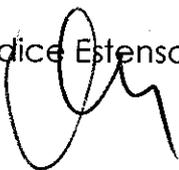
P. Q. M.

la Commissione, riunita in camera di consiglio, accoglie parzialmente il ricorso nei termini indicati in motivazione.

Dichiara compensate tra le parti le spese del giudizio.

Palermo, così deciso in data 17/6/2015.

Il Giudice Estensore



Il Presidente

