

Civile Ord. Sez. 5 Num. 2602 Anno 2019

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: LEUZZI SALVATORE

Data pubblicazione: 30/01/2019

2018

## ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13880/2011 R.G. proposto da  
Fallimento Villa Pini d'Abruzzo s.r.l., in persona del curatore  
fallimentare avv. Giuseppina Ivone, rappresentato e difeso dall'avv.  
Prof. Massimo Basilavecchia, con domicilio eletto presso lo studio  
dell'avv. Fabio Quojani, in Roma, via Cardinal de Luca n. 1;

- *ricorrente* -

centro

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura  
Generale dello Stato, in persona del Direttore p.t., con domicilio

eletto presso gli uffici della predetta Avvocatura, in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per l'Abruzzo, depositata il ~~28 ottobre~~ <sup>15 novembre</sup> 2010, n. 346/10/2010.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 21 settembre 2018 dal Cons. Salvatore Leuzzi.

#### **RILEVATO CHE:**

- Il Fallimento in epigrafe propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per l'Abruzzo, depositata il ~~28 ottobre~~ <sup>15 novembre</sup> 2010, n. 346/10/2010, di reiezione dell'appello promosso dall'allora *società in bonis* avverso la sentenza n. 94/03/2008, con la quale la Commissione tributaria provinciale di Pescara aveva rigettato il ricorso avanzato nei confronti dell'avviso di accertamento RA403A00535, con cui l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Chieti, in ragione del reddito di impresa verificato, aveva proceduto ad un recupero fiscale di importi Irpeg, IVA e IRAP non versati.

- Il Fallimento affida il proprio ricorso per cassazione a quattro motivi; resiste l'Agenzia delle Entrate; *il ricorrente deposita memoria -*

#### **CONSIDERATO CHE:**

- Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente lamenta, ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, deducendo che la sentenza si limita "a ripetere la motivazione dell'accertamento, prestando evidentemente incondizionata adesione alla medesima"; "a rilevare che la risoluzione dell'Agenzia delle entrate invocata in memoria non era applicabile perché si riferisce a prestazioni fatturate"; ad osservare che "il condono non poteva

*essere rilevante per errori di determinazione e per incertezza di ricavi negli esercizi”; “a esprimere una sorta di tautologia, secondo la quale le norme sulla competenza regolano il principio di competenza, che potrebbe in astratto essere interpretato come sostiene la ricorrente, ma nella specie sembra più corretta l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate”;*

- Con il secondo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia la violazione, ex art. 360, comma 1, n. 3, dell’art. 9 della l. n. 289 del 2002 nonché dell’art. 7 del d.P.R. n. 917 del 1986 “nella parte in cui fissa l’autonomia dell’imposta dovuta nel singolo periodo d’imposta”, per essere incorsa, la Commissione tributaria pescarese di appello, “in un duplice errore”, in quanto “da un lato... sembra presupporre che gli aspetti della dichiarazione sui quali si fonda la definizione automatica siano identificabili, mentre invece quest’ultima ha natura astratta, con la sola funzione certa di integrare gli imponibili”, mentre “dall’altro, nel richiedere ellitticamente, quale presupposto per il condono, l’esistenza di ricavi certi, essa dimentica che l’art. 9 era congegnato in modo da condizionare la definizione al solo incremento dell’imposta dovuta, senza che trovasse spazio una determinazione degli imponibili, né tanto meno si prevedeva che l’integrazione fosse parametrata agli imponibili o ai componenti positivi del periodo”; il motivo soggiunge che la sentenza, con scarna motivazione, avrebbe finito per “rovesciare la stessa pretesa sui periodi d’imposta successivi” e che “l’effetto preclusivo di cui all’art. 9 non può essere aggirato rivolgendo la pretesa sulle annualità successive”;

- Con il terzo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia la violazione, ex art. 360, comma 1, n. 3, dell’art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986, in quanto la Commissione tributaria regionale avrebbe fatto dipendere dalla esistenza di “fatture definitive” il principio di competenza;

- Con il quarto motivo di ricorso, il ricorrente lamenta, ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio nonché l'omessa pronuncia in relazione al n. 4 dello stesso articolo" e la "violazione dei principi generali sull'invalidità degli atti", per la denunciata "incompetenza dei funzionari verificatori";

- I primo tre motivi di ricorso, logicamente connessi, sono suscettibili di trattazione unitaria; essi sono infondati e vanno rigettati;

- Col primo motivo il ricorrente lamenta, nella sostanza, la connotazione acritica e meramente adesiva della motivazione e il suo mancato approfondimento delle questioni interconnesse, relative all'applicabilità della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 165 del 31 luglio 2003, alla rilevanza del condono "tombale" in relazione alle componenti positive di reddito recuperate a tassazione e per cui vi è controversia, all'esclusa rilevanza del principio di competenza nel caso di specie;

- In realtà, la sentenza, ancorché con motivazione succinta, lascia cogliere la *ratio decidendi* che è quella secondo cui, per un verso, i componenti positivi che concorrono a formare il reddito vanno imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità essi fossero privi nel corso dei precedenti esercizi; per altro verso, che esercizio di competenza è quello nel quale nasce e si forma il titolo giuridico che costituisce la fonte del credito;

- Come noto, la disciplina del reddito d'impresa, applicabile a tutti gli imprenditori che esercitano l'impresa commerciale, ai sensi dell'art. 55 T.U.I.R., postula - in difetto di previsioni di segno contrario - l'impiego dell'evocato principio di competenza, in ragione del quale tutte le componenti del reddito d'impresa, positive e negative, vanno, in linea generale, iscritte nel conto economico in

funzione del momento di maturazione, ossia del frangente in cui si verifica il fatto economico-gestionale da cui deriva il componente reddituale, indipendentemente dalla sua compiuta manifestazione finanziaria;

- La pregnanza del principio è *ictu oculi* comprensibile poiché è funzionale a dar conto di quanto una società abbia generato, in termini di reddito, nel singolo esercizio di riferimento; del resto, il risultato economico prodotto di rado corrisponde alla disponibilità finanziaria della società al momento di chiusura del bilancio, ma riflette, comunque, la sua reale capacità di creare reddito;

- Nel caso che occupa, la Commissione tributaria regionale ha riportato il contenuto del processo verbale di constatazione, facendone propria la motivazione e l'impostazione, che imputa i ricavi al solo esercizio 2003-2004;

- In altri termini, l'atto impositivo, a fronte di prestazioni sanitarie erogate negli anni 1999, 2000 e 2001, ascrive alla società, in un'unica soluzione, con riferimento cioè al menzionato esercizio 2003-2004, le sopravvenienze attive per cui vi è controversia, assumendo la pregressa indeterminabilità ed incertezza dei ricavi e, di contro, valorizzando la rilevanza, quale titolo giuridico fondante ai fini della loro imputazione al reddito, dell'atto di riconoscimento e certificazione reso dalla ASP competente nell'anno 2004, a fronte di prestazioni già prima eseguite in "*assenza di convenzioni*" e "*sforamento dei limiti fissati negli accordi sottoscritti*";

- L'impostazione erariale è stata ritenuta meritevole di condivisione da parte della Commissione tributaria regionale, la quale, al pari del p.v.c. che sorregge l'avviso di accertamento, ha messo in evidenza l'incertezza dell'esistenza e l'indeterminabilità in modo obiettivo dell'ammontare dei ricavi negli esercizi antecedenti quello 2003-2004;

- Nel caso che occupa, le prestazioni cui si riferiscono i ricavi imputati a reddito nell'esercizio 2003-2004 e sui quali viene incentrato il recupero a tassazione, concernono, in effetti, - come evincibile dal p.v.c. riportato in ricorso dal contribuente, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso - prestazioni eseguite *"in assenza di specifiche convenzioni"* e con *"sforamento dei limiti fissati negli accordi sottoscritti"*;

- I ricavi contestati afferivano, in definitiva, prestazioni effettuate *"extra budget"* dalla struttura;

- Essi pongono, pertanto, la questione dell'applicazione del principio di competenza ex art. 109 del T.U.I.R. ai corrispettivi correlati a dette prestazioni, qualora, come nel caso di specie, spettanti alla casa di cura convenzionata con il Servizio Sanitario Nazionale;

- Orbene, 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;

- Da ciò discende che le eventuali prestazioni eseguite in aggiunta a quelle suscettibili di essere regolarmente compensate in base a convenzione non possono essere remunerate, a meno che, secondo quanto stabilito dalla medesima convenzione o da atto successivo dell'Ente accreditante, non si verifichino particolari condizioni, suscettibili di far sorgere il diritto alla remunerazione delle prestazioni effettuate oltre il budget, a chiusura del procedimento funzionale ad accertare proprio il verificarsi di siffatte condizioni;

- D'altronde, 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"*, contempla al secondo periodo del medesimo comma una deroga a tale principio, in forza della quale *"i ricavi ... di cui nell'esercizio di*

R

*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";*

- La deroga riportata - la quale esige l'esistenza certa e la determinabilità obiettiva (e non forfettaria) dei ricavi - è volta a rendere precisa ed inequivocabile l'allocazione temporale delle poste reddituali;

- In tal senso, se la certezza postula il venire in essere del titolo giuridico, quindi del presupposto di diritto, dal quale sorge l'obbligazione di pagamento dei corrispettivi, quindi il diritto della casa di cura ad ottenere una prestazione pecuniaria; la determinabilità dell'ammontare dei ricavi presuppone che alla fine dell'esercizio di riferimento l'elemento reddituale sia inequivocabilmente evincibile da atti o documenti probatori che accludano elementi adeguati e sufficienti alla sua quantificazione;

- Nel caso di specie, benché il ricorrente asserisca l'applicabilità "a ritroso" del principio di competenza in relazione ai ricavi conseguiti in un'unica soluzione in costanza di esercizio 2003-2004, gli importi effettivamente a credito, antecedentemente al riconoscimento e alla certificazione operati nel 2004 dalla ASP *"in seguito ad una complessa procedura di monitoraggio"* (così il p.v.c.), si palesavano sprovvisti degli enucleati requisiti di certezza, quanto all'esistenza, e di sicura quantificazione, avuto riguardo all'ammontare;

- In quest'ottica, ancorché con motivazione sintetica, eppure sufficientemente comprensibile, si sono posti i giudici d'appello, i quali, nel richiamare - condividendolo - il p.v.c. hanno osservato che, prima del riconoscimento, da parte dell'Ente accreditante, delle somme corrispettive dovute per le prestazioni "extra budget", faceva difetto la certezza del credito, non sussistendo alcun titolo produttivo di effetti giuridici sulla base del quale poter ritenere che la casa di cura avesse diritto alla remunerazione di prestazioni rese "fuori

convenzione", ossia esorbitando dai limiti di "copertura" propri del budget assegnato;

- Del resto le somme infine ricavabili dalle prestazioni rese "extra budget" contengono in *nuce* una obiettiva indeterminabilità del proprio ammontare, posto che la misura in cui potrebbero essere corrisposte dipende da circostanze affatto note al termine del periodo d'imposta;

- In buona sostanza, la convenzione costituisce titolo giuridico idoneo a conferire il diritto a ricevere il corrispettivo delle sole prestazioni rese entro il budget assegnato, sicché una volta esaurite le prestazioni rientranti all'interno di quest'ultimo, la casa di cura è consapevole che sarà remunerata in base al contratto, quindi fino al "tetto" rappresentato dal budget;

- Per contro, le somme richieste, quan'anche fatturate, per prestazioni eseguite fuori budget non possono essere considerate ricavi, in quanto è la stessa struttura sanitaria ad avere cognizione del fatto che, in forza del titolo giuridico convenzionale, non ha diritto a invocare, men che meno a pretendere, la relativa remunerazione;

- Del resto, la convenzione può al più subordinare l'assegnazione di risorse aggiuntive al verificarsi di condizioni future ed incerte, ma detta previsione non assurge a fonte di un credito certo, men che meno delinea i presupposti per determinarlo, comportando, piuttosto, la necessità di attendere, affinché il credito sorga, il successivo ed eventuale provvedimento con cui l'ASP, conclusi i necessari controlli, riconosce alla casa di cura le remunerazioni aggiuntive, dando origine, sostanza, certezza e determinatezza ai ricavi della struttura;

- Né coglie nel segno l'asserzione del ricorrente volta a rimarcare "l'immediata rilevanza dei ricavi" in concomitanza con le prestazioni effettuate e l'avvenuta "contabilizzazione" di queste ultime, posto che la determinabilità dei ricavi non costituisce una



operazione unilaterale e forfettizzante del contribuente, né può ritenersi collegata alla mera volontà delle parti sulla scelta dell'esercizio cui imputare il componente positivo di reddito, ma deve essere desumibile – ed è rimasto indimostrato lo fosse nel caso di specie – dall'indicazione contrattuale del corrispettivo dovuto;

- In tal senso, la pronuncia d'appello si palesa sufficientemente motivata anche con riferimento all'esclusione delle sopravvenienze per cui vi è controversia dall'alveo del condono ex l. n. 289 del 2002, nella misura in cui fa leva proprio sulla circostanza saliente per la quale *"gli importi delle prestazioni effettuate non erano, all'epoca oggettivamente determinabili"*, il che vuol dire che, nel momento in cui veniva resa la dichiarazione finalizzata a definire in misura agevolata i debiti fiscali, i ricavi oggetto di causa erano ancora imprecisati e indefinibili, di talché, essendo sorti e maturati solo successivamente, non erano a suo tempo suscettibili di essere annessi ai periodi d'imposta i cui termini di presentazione della dichiarazione dei redditi erano scaduti entro la data utile ai fini del condono, originariamente coincidente con il 31 ottobre 2002, in seguito prorogata al 31 ottobre 2003 (ex l. n. 350 del 2003);

- Va da sé che la ricostruzione svolta evidenzia, contestualmente all'infondatezza del primo, anche quella del secondo motivo di ricorso, con cui il contribuente insiste sull'applicabilità dell'istituto del condono ex l. n. 289 del 2002 ai ricavi in relazione ai quali è stato operato il recupero a tassazione delle imposte non versate;

- Per quanto attiene all'IVA, è nota l'inapplicabilità del condono, sol che si consideri il condivisibile, sedimentato orientamento della Corte di Cassazione sull'inapplicabilità del condono fiscale ex art. 9 l. n. 289 del 2002 in relazione a detta imposta, con conseguente disapplicabilità di esso, in ragione del contrasto con la sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06 della Corte di Giustizia (Cass. n. 2915

del 2013; Cass. n. 18205 del 2016; Cass. n. 22250 del 2011; Cass. 20435 del 2014);

- In relazione alle altre imposte, va richiamata, invece, l'argomentazione or ora riportata che esclude l'inclusione delle sopravvenienze oggetto di contestazione nel quadro del condono, in ragione dell'origine dei ricavi, successiva allo spirare degli anni fiscali condonabili;

- L'opportunità di condonare anche le sopravvenienze attive relative all'esercizio 2003-2004 è esclusa sol che si consideri che i ricavi oggetto di accertamento - la cui genesi è allocata nell'anno 2003-2004 - si ponevano radicalmente al di fuori dell'ambito della sanatoria, senza prestarsi ad una unilaterale e forfettizzante spalmatura "a ritroso" da parte del contribuente, spalmatura, invero, estranea alle previsioni della disciplina di riferimento e confliggente con l'avvenuta chiusura del procedimento di definizione agevolata;

- Nel solco della prospettiva interpretativa esposta, si sfalda anche la consistenza della terza censura del ricorso, mediante la quale il ricorrente mira a rimarcare, evincendone una violazione del principio di competenza, l'irrilevanza della fatturazione delle prestazioni evocata come necessaria dalla Commissione tributaria regionale e che il ricorrente assume, essere, peraltro avvenuta per la maggior parte delle prestazioni;

- In realtà non è dato scorgere nella decisione d'appello un contrasto con il principio di competenza, ma una sua corretta applicazione sulla base della correlazione fra origine dei ricavi ed annualità suscettibile di accoglierne l'imputazione (2003-2004);

- In tal senso, la circostanza per la quale la Commissione tributaria regionale richiami *en passant* "importi fatturati" e "fatture definitive" in relazione all'operatività del principio di competenza, non interferisce con l'essenzialità, concludente di un dato: quello per cui l'applicazione del principio in parola secondo la declinazione

pluriennale "a ritroso" e la spalmatura negli esercizi pregressi perorata dal ricorrente era di per sé già esclusa dalla incertezza – su cui pure il giudice d'appello fa idoneo e pregnante riferimento – del credito del contribuente, non ancora sorto e per di più indeterminabile negli anni anteriori al 2004;

- Infondato è, infine, il quarto motivo del ricorso;

- Esso mira a far rilevare un'incompetenza funzionale della Direzione delle entrate ad effettuare l'attività di controllo su cui si è poi incentrato il recupero a tassazione; richiama a supporto dell'asserzione che svolge lo "jus superveniens di cui all'art. 27 d.l. 185/2008, convertito dalla legge n. 2 del 2009";

- Questa Corte ha, in realtà, già chiarito che, in tema di accertamenti tributari, il d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, <sup>n. 2,</sup> applicabile a far data dall'1 gennaio 2009, non ha attribuito alla Direzione Regionale delle Entrate una "competenza" prima inesistente, bensì, semplicemente, ha *ex lege* riservato alla sua esclusiva "competenza" l'accertamento fiscale dei cosiddetti "grandi contribuenti"; per converso, in forza del ~~del~~ d.lgs. n. 300, <sup>del 1999</sup> art. 71, comma 3, la ripartizione delle "competenze" accertative tra Agenzie delle Entrate territoriali e centrali era in precedenza distribuita sulla scorta di un "regolamento di amministrazione", cioè la Delib. autorganizzazione Agenzia delle Entrate n. 4 del 2000 <sup>che</sup> non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma ha inteso fondare su norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico fiscale del soggetto accertato, a favore della Direzione regionale, già titolare, per disposizione regolamentare, della competenza a svolgere attività istruttoria, utilizzabile dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi (v. Cass. n. 20915 del 2014: In

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

applicazione di tale principio la Suprema Corte ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso in base a processo verbale dalla Direzione regionale delle entrate; v. anche Cass. n. 24263 del 2015);

- Non v'è luogo alla regolazione delle spese del giudizio, non essendosi l'Agenzia delle entrate costituita con controricorso;

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione, il 21 settembre 2018.