



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

IRPEG IRES
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. FEDERICO SORRENTINO - Presidente -
- Dott. LUCIO NAPOLITANO - Rel. Consigliere -
- Dott. ANDREINA GIUDICEPIETRO - Consigliere -
- Dott. ALDO CENICCOLA - Consigliere -
- Dott. GIULIO MAISANO - Consigliere -

R.G.N. 22472/2014

Cron. 10302

Rep.

Ud. 03/12/2020

cc

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 22472-2014 proposto da:

[REDACTED]

domiciliata in [REDACTED] presso lo

studio dell'avvocato FEDERICO [REDACTED]

rappresentata e difesa dall'avvocato TRIO

[REDACTED]

[REDACTED]

SRL, elettivamente domiciliata in [REDACTED]

LUNGOTEVERE DEL [REDACTED], 17, rappresentata e

difesa dall'avvocato [REDACTED]

- ricorrenti -

Copia comunicata ai soli fini dell'art. 133 CPC

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore
pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA,
VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e
difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. [redacted] della
COMM.TRIB.REG. della CALABRIA, depositata [redacted]

udita la relazione della causa svolta nella
camera di consiglio del 03/12/2020 dal
Consigliere [redacted];

R.G.N. 22472/2014

Rilevato che:

Con sentenza n. 346/3/2014, depositata il 25 febbraio 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale (CTR) della Calabria rigettò gli appelli separatamente proposti dall'Istituto e di seguito riuniti nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, nel contraddittorio anche con Equitalia Sud S.p.A., quale agente di riscossione per la Provincia di Cosenza, avverso le sentenze della CTP di Cosenza nn. 500, 501, 505, 525 e 507 del 2011, in le quali il giudice di prime cure aveva respinto i ricorsi della contribuente avverso avvisi di accertamento per gli anni 2003, per IRPEG ed IRAP, 2004, 2005 e 2006 per IRES ed IRAP, oltre, per ciascuna annualità, sanzioni ed interessi, nonché avverso le cartelle di pagamento emesse in conseguenza dei menzionati atti impositivi.

La controversia trae origine da processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, che aveva rettificato il reddito imponibile rispetto a quanto dichiarato dalla società, esercente casa di cura in convenzione con la Regione Calabria, sul presupposto che dovessero essere computati in ciascun anno di riferimento, secondo il principio di competenza, i corrispettivi delle prestazioni sanitarie rese per ogni anno d'imposta, sebbene oltre il limite entro il quale l'ASL n. 1 di Cosenza ne avrebbe assicurato il pagamento (c.d. prestazioni *extra budget*).

Avverso la sentenza della CTR la contribuente ha proposto ricorso per cassazione nei confronti della sola Agenzia delle Entrate, affidato a tre motivi, cui resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria.

Stante il sopravvenuto fallimento della ricorrente in pendenza del giudizio di legittimità, è intervenuta in via adesiva la curatela fallimentare, notificando la comparsa d'intervento all'Agenzia delle Entrate ed insistendo per l'accoglimento dell'originario ricorso.

Disposta dalla Corte con ordinanza interlocutoria n. 11680/2019 l'integrazione del contraddittorio nei confronti di Agenzia delle Entrate- Riscossione quale successore *ex lege* di Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A., a sua volta incorporante Equitalia Sud S.p.A., la curatela fallimentare provvedeva al relativo adempimento nel termine stabilito dalla summenzionata ordinanza.

Agenzia delle Entrate – Riscossione, nei confronti della quale è stato ritualmente integrato il contraddittorio, non ha svolto alcuna difesa.

Parte ricorrente ha depositato memoria *ex art. 380 bis* 1. Cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia cumulativamente violazione dell'art. 75 (109 in relazione alle annualità dal 2004 al 2006) del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR) e contraddittorietà ed insufficienza della motivazione della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360, comma 1; n. 3, cod. proc. civ., per un verso osservando che il giudice tributario d'appello ha interpretato la norma in tema d'imputazione temporale dei componenti positivi e negativi di reddito in difformità dagli stessi documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria (cfr. Risoluzione n. 165/E del 31 luglio 2003), che avrebbe dovuto portare ad escludere che i crediti della casa di cura nei confronti dell'ASL [redacted] per prestazioni effettuate *extra budget* potessero considerarsi in termini di certezza e determinabilità; per l'altro verso, con evidente lacuna sul piano motivazionale, limitandosi ad affermare che «Invero le risoluzioni ministeriali non hanno la forza della legge: esse rappresentano l'orientamento dell'amministrazione, ma la loro applicabilità va verificata caso per caso e nella specie è stato lo stesso ufficio finanziario ad escluderne l'applicabilità, trovando sul punto la condivisione dei primi giudici».

1/1

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta omesso esame ed omessa motivazione in ordine a questioni di fatto decisive ai fini della risoluzione della controversia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., osservando che la sentenza impugnata nulla ha motivato in relazione alle censure addotte alla sentenza di primo grado, con riferimento alle prove offerte dalla contribuente, idonee a vincere la presunzione di maggiori compensi, avendo la società dimostrato, negli anni d'imposta in esame, di avere sottoscritto contratti con l'Azienda sanitaria di Fano in misura minore di quanto fatturato e che per effetto della legislazione di riferimento in materia di programmazione sanitaria e di limiti di spesa al momento di chiusura di bilancio negli anni di accertamento erano certi ed esigibili solo i proventi correttamente dichiarati.

3. Con il terzo motivo, infine, la ricorrente denuncia «Violazione di legge. Violazione del diritto di difesa contraddittoria ed erronea motivazione», in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ. con riferimento al rigetto dell'analoga questione proposta come motivo d'appello avverso la sentenza di primo grado, in relazione al mancato accoglimento dell'istanza di rinvio proposta dal difensore della ricorrente per motivi di salute.

4. Il primo motivo deve ritenersi ammissibile, giacché, sebbene siano in esse cumulate censure di ordine diverso, ne è agevolmente possibile l'esame separato (cfr. Cass. SU 6 maggio 2015, n. 9100; Cass. sez. 5, ord. 11 aprile 2018, n. 8915).

4.1. Ciò premesso, esso risulta fondato con riferimento alla denunciata violazione di norma di diritto (art. 75 del TUIR nella formulazione vigente con riferimento all'anno d'imposta 2003; art. 109 a seguito della riformulazione della numerazione con decorrenza dall'anno 2004).

4.2. Invero questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, ord. 30 gennaio 2019, n. 2602) ha avuto occasione, in controversia similare riguardante

casa di cura in convenzione con il SSN, di affermare che «[i]n tema di determinazione del reddito d'impresa, il generale principio di competenza non trova applicazione rispetto ai ricavi delle strutture convenzionate con il Servizio sanitario nazionale per prestazioni "extra-budget" ossia eseguite in aggiunta a quelle suscettibili di essere compensate in base ad una convenzione, essendo gli stessi privi dei requisiti di certezza della loro esistenza e determinabilità dell'ammontare finché non ne siano effettuati il riconoscimento e la quantificazione secondo le modalità stabilite dalla convenzione medesima».

4.3. Ciò, d'altronde, è in linea con la giurisprudenza della Corte in ambito civile, che, in tema di diritto delle obbligazioni, ha chiarito che «[i]n tema di pretese creditorie della struttura sanitaria accreditata per le prestazioni erogate nell'ambito del Servizio sanitario nazionale, fa capo alla struttura medesima l'onere della prova dell'esistenza di risorse disponibili per la remunerazione delle prestazioni eseguite "extra budget", essendo per la P.A. l'osservanza del tetto di spesa in materia sanitaria un vincolo ineludibile» (cfr. Cass. sez. 3, 6 luglio 2020, n. 13884).

5. In ragione di quanto sopra osservato, il primo motivo di ricorso è fondato e va accolto, restando assorbiti il secondo ed il terzo.

6. L'impugnazione, proposta dalla parte, allora ancora *in bonis*, con riferimento alla critica della sentenza impugnata che, confermando la pronuncia di primo grado, ha ribadito la legittimità degli avvisi di accertamento nella parte in cui avevano ripreso a tassazione, come ricavi non contabilizzati, gli importi delle prestazioni fatturate *extra-budget* dall'istituto di cura negli anni di riferimento, è tale da impedire che possa dirsi formato il giudicato nei confronti dell'agente della riscossione, nei cui confronti è stata ordinata l'integrazione del contraddittorio nel giudizio pendente dinanzi a questa Corte, in relazione alle cartelle, la cui legittimità presuppone

evidentemente la validità degli atti impositivi prodromici, venuta meno per effetto della presente decisione.

7. La sentenza impugnata va dunque cassata in accoglimento del primo motivo di ricorso nella parte relativa alla denunciata violazione di norma di diritto, e, non essendovi ulteriori accertamenti di fatto da compiere, essendo incontroverso tra le parti che l'oggetto della contestazione da parte del pvc, quale ripresa negli avvisi di accertamento, riguardava gli importi fatturati delle prestazioni *extra-budget* per gli anni di riferimento, la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384, secondo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con l'accoglimento degli originari ricorsi della contribuente di cui alle controversie poi riunite.

8. Stante il formarsi della succitata giurisprudenza in pendenza del giudizio di legittimità, possono essere compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al primo motivo nei termini di cui in motivazione, assorbiti gli altri motivi.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo la causa nel merito, accoglie gli originari ricorsi della contribuente di cui alle controversie riunite.

Dichiara compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 3 dicembre 2020

Il Presidente

Dott. Federico Sorrentino

