

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 30 giugno 2021, n. 18419

Ritenuto che

XXX, socio accomandatario e legale rappresentante della ABC s.a.s. impugnava l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate, per l'anno 2005, gli attribuiva maggiori redditi a seguito dell'accertamento a carico della società per circa 79.000 euro.

Esponesse che tale importo non era mai stato percepito dalla società, e quindi non poteva essere imputato ai soci, perché rappresentava compenso per prestazioni diagnostiche effettuate in convenzione con la Regione Campania, ma quest'ultima, a fine 2005, aveva posto un limite ai rimborsi, per cui alcune prestazioni non erano state retribuite.

Dopo l'annullamento in autotutela dei primi avvisi di accertamento, l'ufficio ne emetteva altri identici del contenuto, impugnati sia dalla società che dai due soci.

La società ed i due soci poi definivano la loro posizione con definizione agevolata.

Dopo che la CTP aveva respinto il ricorso, la CTR, disposta l'integrazione del contraddittorio con la società e l'altro socio, rigettava l'appello dello XXX sulla base del principio per cui le prestazioni erano state comunque effettuate nel 2005 e quindi i compensi dovevano ritenersi afferenti a quell'annualità in base al principio di competenza, anche se materialmente non percepiti, trattandosi di ricavi da attività di impresa.

Per la cassazione di quest'ultima sentenza ricorre il contribuente sulla base di un motivo.

Si costituisce l'ufficio con controricorso.

Considerato che

Con il motivo di ricorso il contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 109 d.p.r. 917 del 1986 suscettibile di rilevare a mente dell'art. 360 n. 3 c.p.c.

L'importo determinato dall'ufficio non era neppure certo perché mai liquidato dalla regione Campania che non aveva neppure proceduto alle procedure di verifica prodromiche alla determinazione e liquidazione del compenso.

Il ricorso è fondato.

Preliminarmente, va rilevato che in merito alla integrazione del contraddittorio, la stessa era stata disposta nel corso del giudizio di secondo grado, ma la società e l'altro socio non si sono costituiti. Il giudizio relativo all'accertamento nei confronti della società, tra l'altro, è concluso definitivamente per definizione agevolata.

Nella specie, peraltro, può essere affrontato anche il merito della controversia, atteso che, come affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circolare 6 del 2019: "Nell'ipotesi in cui l'accertamento impugnato da una società di persone si limiti a rettificare in aumento il reddito imputabile pro quota ai soci, si ritiene che la controversia non sia definibile ai sensi dell'articolo 6, il quale presuppone che la lite definibile esprima un determinato valore sul quale calcolare gli importi dovuti per la definizione. Sebbene l'atto di accertamento impugnato dalla società contenga l'indicazione dell'ammontare del reddito o del maggior reddito da imputare per trasparenza ai soci (e dell'IRAP e/o dell'IVA eventualmente accertate in capo alla



società), lo stesso non reca alcuna quantificazione né delle imposte né delle sanzioni dovute dai soci. Di conseguenza, l'eventuale definizione della lite da parte della società è ammessa limitatamente alle sole imposte accertate nell'atto e di competenza della medesima (come, ad esempio, l'IRAP), ma non esplica efficacia nei confronti dei soci con riguardo ai redditi di partecipazione accertati in capo a questi ultimi".

Nel merito, è vero che, per il principio di competenza, per le prestazioni professionali il reddito deve essere attribuito all'annualità in cui la prestazione è effettuata, ma va anche considerato che questa Corte (sez. V, n. 20521 del 2006, Rv. 593244, confermata da Sez. V, n. 15320 del 2019), per le situazioni analoghe a quella di cui si discute nella specie ha affermato:

In tema di imposte sul reddito d'impresa, la regola posta dall'art. 75 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare: essa va quindi interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione. Pertanto, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative; in particolare, nel caso in cui detti requisiti siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, essi si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione del reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare.

In quel caso, questa Corte ha cassato la sentenza impugnata, la quale, in riferimento all'imputazione dei ricavi dichiarati da una casa di cura per crediti vantati nei confronti della regione per rette di degenza, aveva ritenuto che gli importi percepiti in un determinato esercizio a titolo di differenza fossero già certi e determinabili nell'esercizio precedente, per effetto della delibera ministeriale con cui si era provveduto alla determinazione delle rette, senza spiegare il motivo per cui tale provvedimento, riguardante esclusivamente le cliniche classificate nella fascia "C", avrebbe dovuto applicarsi alla ricorrente, che era inclusa nella fascia "A", per la quale ogni determinazione era rimessa alla regione.

Salve le differenze di fatto, va riconosciuto che, in effetti, la procedura di liquidazione e pagamento dei compensi per le prestazioni quali quelle di cui si discute nella specie è complessa e richiede certamente un atto di liquidazione della ASL che nel presente caso, pacificamente, non vi è stato.

La CTP però afferma che, anche se non vi era ancora la liquidazione, l'importo doveva essere evidenziato come ricavo nell'anno di competenza, riportandolo poi come credito nell'anno seguente.

In linea generale (sez. V, n. 16167 del 2020) il principio è nel senso che:

"le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento



un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come "esercizio di competenza" (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 26665 del 18/12/2009, Rv. 610993-01)."

L'art. 28 comma 2 del regolamento per l'amministrazione e contabilità della ASL di Benevento 1 (cioè quella del caso di specie), reperibile anche su fonte aperta, per i pagamenti prevede

2) Per i contratti con gli erogatori privati o mobilità da regolare mediante fattura trovano applicazione le disposizioni previste:

- dai DCA o Decreti regionali che definiscono annualmente i limiti di spesa;
- dai relativi contratti.

L'U.O.C. G.E.F., addetta alla ricezione delle fatture attraverso il sistema di interscambio, procederà all'invio di queste alla U.O. interessata che, avendo a disposizione tutti gli atti necessari procederà allegando al sistema un provvedimento dal quale si evinca inequivocabilmente che le prestazioni sono state eseguite conformemente a quanto previsto dai relativi DCA o Decreti regionali e relativi contratti. Il macro - processo Pagamenti seguirà come previsto all'art. 27.

Quindi in effetti si fa riferimento a decreti regionali che fissano i limiti di spesa, e, del resto, a pag. 3 del ricorso si cita una nota della ASL in questo senso, prodotta in giudizio.

L'art. 109 tuir sulla formazione del reddito di impresa, nella formulazione del 2004 e 2005 (quando era numerato come art. 75) recitava:

I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, 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.

Nel caso di specie, quindi, può effettivamente ritenersi che fino al completamento della procedura di liquidazione dei compensi da parte dell'ente pubblico, i ricavi in questione non fossero forniti del requisito della certezza, tali da renderli rilevanti ai fini fiscali ai sensi della norma suddetta.

In senso analogo questa Corte (sez. V, n. 2602 del 2019) in tema di prestazioni "extra budget".

La sentenza impugnata deve essere, pertanto, cassata, con rinvio della causa alla CTR della Campania, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio.

P. Q. M.

accoglie il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR della Campania, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio.

