



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ANCONA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>PINELLI</u>	<u>CARMINE</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>CIMINI</u>	<u>CARLO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>DI NICOLANTONIO</u>	<u>LUIGI</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 27/14
depositato il 09/01/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TQY04E101940 IRES-ALTRO 2008
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ANCONA

proposto dai ricorrenti:

AZIENDA SANITARIA UNICA REGIONALE DELLE MARCHE
DIR. GEN. DOTT. PIERO CICCARELLI
VIA CADUTI DEL LAVORO N. 40 60131 ANCONA AN

difeso da:

LOMBARDELLI AVV. LORETTA
VIA DEI VELINI N. 40/A 62100 MACERATA MC

difeso da:

MACCIONI DOTT. ALESSANDRO
VIA DEI VELINI N. 40/A 62100 MACERATA MC

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 27/14

UDIENZA DEL

06/11/2014 ore 10:00

SENTENZA

N°

1202/01/14

PRONUNCIATA IL:

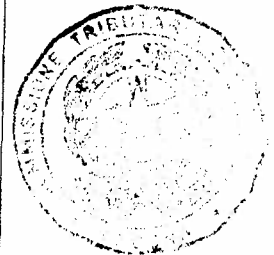
06 novembre 2014

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

10 dicembre 2014

Il Segretario

Dorotta Tanti



MOTIVI DELLA DECISIONE

Il 9 gennaio 2014 **Piero Ciccarelli**, legale rappresentante della **A.S.U.R. Marche**, ha proposto ricorso presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale di Ancona contro l'avviso di accertamento con irrogazione delle sanzioni per l'anno di imposta 2008 notificatogli il 15 ottobre 2013 a mezzo raccomandata A/R dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Ancona, con il quale si accertava una maggiore IRES.

L'avviso di accertamento ha rideterminato l'imponibile del ricorrente sulla base dei seguenti rilievi: 1) indebita l'applicazione dell'aliquota IRES (13,75% anziché 27,50%) in quanto non spettante; 2) ricavi commerciali non dichiarati per 29.878,91 euro relativi a "Rimborso vitto e alloggio da non dipendenti" (sottoconto 0407010203); 3) nonché costi promiscui determinati forfettariamente, dedotti in misura eccedente per € 3.394.967,03.

Il ricorrente ha chiesto l'annullamento dell'atto impugnato, per i seguenti motivi:

- 1) illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 6 D.P.R. 601/73;
- 2) illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione degli artt. 3 e 97 Costituzione (disuguaglianza di trattamento in relazione ad enti o istituti svolgenti attività affini di assistenza sociale e tutela della salute);
- 3) illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dagli artt. 8 d. lgs. 546/92 e 6, comma II, d. lgs. 472/97, non essendo applicabili sanzioni per obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa afferente al caso di specie;
- 4) infondatezza nel merito dell'accertamento di presunti ricavi non dichiarati e di costi promiscui dedotti in misura eccedente.

Il ricorso è parzialmente fondato, nei limiti di cui si dirà.

1. Il primo motivo di ricorso non può trovare accoglimento.

La ricorrente, con ponderose argomentazioni e richiamando anche decisioni favorevoli di numerose Commissioni Tributarie, al contrario di quanto sostenuto dall'ente impositore, reputa estensibile anche alle Aziende sanitarie Locali il dettato dell'art. 6, comma I, lett. a) D.P.R. 601/73 - che riduce della metà l'imposta sul reddito delle persone giuridiche agli enti ospedalieri - poiché le A.S.L. costituirebbero la naturale evoluzione degli enti ospedalieri, nei compiti e nelle finalità, che renderebbero immotivato un differente trattamento tributario.

Questa Commissione, tuttavia, condivide e fa propria l'opzione interpretativa recentemente espressa sul punto dalla Suprema corte (cfr. *Sez. Trib.*, 24 aprile 2013 n. 20249), che di seguito si riporta.



Gli enti ospedalieri furono costituiti con la L. 12 febbraio 1968, n. 132, il cui art. 2 prevedeva che *“sono enti ospedalieri gli enti pubblici che istituzionalmente provvedono al ricovero ed alla cura degli infermi”* (comma I) e che gli stessi *“possono, inoltre, istituire, anche fuori della sede dell'ospedale, ambulatori, dispensari, consultori, centri per la cura e la prevenzione di malattie sociali e del lavoro, centri per il recupero funzionale, e compiere ricerche e indagini scientifiche e medico-sociali in ordine al conseguimento degli scopi istituzionali”* (comma IV).

La L. 23 dicembre 1978, n. 833, istitutiva del servizio sanitario nazionale, introdusse le unità sanitarie locali (definite, all'art. 10, come *“il complesso dei presidi, degli uffici e dei servizi dei comuni, singoli o associati, e delle comunità montane i quali in un ambito territoriale determinato assolvono ai compiti del servizio sanitario nazionale”*). L'art. 14 della legge attribuì alle unità sanitarie locali, oltre all'assistenza ospedaliera, una vasta serie di altri compiti.

Infine, il D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 (e successive modificazioni) ha stabilito che: *“in funzione del perseguimento dei loro fini istituzionali, le unità sanitarie locali si costituiscono in aziende con personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale”* (art. 3, comma 1 bis); *“per specifiche esigenze assistenziali, di ricerca scientifica, nonché di didattica del Servizio sanitario nazionale, nel rispetto dei criteri e delle modalità di cui ai commi 1 bis e seguenti, possono essere costituiti o confermati in aziende, disciplinate dall'art. 3, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico”* (art. 4, comma I); *“gli ospedali che non siano costituiti in azienda ospedaliera conservano la natura di presidi dell'unità sanitaria locale”* (art. 4, comma IX).

Dall'esposto quadro normativo succedutosi nel tempo discende che deve negarsi l'equiparazione tra *“enti ospedalieri”* e *“aziende sanitarie locali”*, nel senso - sostenuto dalla ricorrente - che queste ultime, per finalità e compiti, costituirebbero, in sostanza, con diverso nome, la continuazione dei primi.

Come si è detto, infatti, da un lato, alle A.S.L. sono state assegnate, oltre all'assistenza ospedaliera, attività e funzioni nuove e diverse, e, dall'altro, i *“vecchi”* enti ospedalieri mantengono una loro autonomia, o in quanto costituiti in *“aziende ospedaliere”*, o quali *“presidi”* ospedalieri nell'ambito delle A.S.L.

Il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma I, del resto, nell'elencare i soggetti a favore dei quali l'I.R.P.E.G. è ridotta alla metà - a condizione che abbiano personalità giuridica: comma II - ha mantenuto, alla lett. a), la originaria dizione *“enti ospedalieri”* anche dopo la sua sostituzione operata con il D.L. n. 331 del 1993 (convertito in L. n. 427 del 1993), in epoca successiva, quindi, alla riforma sanitaria del 1992.

Ne deriva, in conclusione, che l'agevolazione in esame, tanto più in quanto espressamente inserita tra quelle di *“carattere soggettivo”*, non è applicabile alle aziende sanitarie locali, neanche in via di interpretazione estensiva.

2. Si reputano, invece, fondate le doglianze concernenti il merito dell'accertamento.

2.1 L'ufficio accertatore ha contestato l'omessa dichiarazione di ricavi commerciali per l'importo di € 28.878,91, relativi a "rimborso vitto e alloggio da non dipendenti", attribuendo natura commerciale al ricavo derivante dai buoni mensa pagati da operatori sanitari non dipendenti (ovvero medici non dipendenti legati da contratto di collaborazione, operatori sanitari di cooperative sociali e Onlus).

Nel contempo, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate considera connessa all'attività istituzionale dell'ente, e come tale **non** produttiva di reddito di impresa, la somministrazione dei pasti effettuata ai familiari che prestano assistenza ai ricoverati presso i reparti ospedalieri.

A maggior ragione, pertanto, deve ritenersi connessa con l'attività istituzionale la somministrazione di pasti in favore di operatori sanitari; al riguardo va evidenziato che al A.S.L. non espleta questo servizio attraverso una organizzazione autonoma e specifica, bensì utilizza quella deputata all'assolvimento del suo scopo istituzionale, che soggiace ad una specifica disciplina (il Regolamento del servizio mensa, approvato con delibera n. 482/CS del 19.12.1992; cfr. *allegato n. 12 al ricorso*) a cui sono assoggettati anche gli esterni, i quali devono essere espressamente autorizzati a fruire del servizio dall'azienda stessa.

Peraltro, per l'utilizzo del servizio mensa non è previsto alcun corrispettivo eccedente i costi.

In definitiva, i rimborsi in questione non possono determinare reddito di impresa.

2.2 La seconda contestazione dell'Ufficio resistente concerne la deduzione in misura eccedente dei "costi promiscui determinati forfettariamente", sul presupposto che la A.S.L. avrebbe indebitamente applicato il coefficiente *ex art. 144, comma IV, T.U.I.R.* (coefficiente determinato dalla proporzione tra ricavi commerciali e ricavi globali) anche a costi non promiscui (ovvero non riferibili sia ai ricavi istituzionali che commerciali), legati alle seguenti voci di ricavo: "sperimentazioni", "differenze alberghiere camere speciali", "cessione esercizi pubblici" e "consulenze e convenzioni amministrative"

Con particolare riferimento all'attività di sperimentazione, l'Agenzia delle Entrate (richiamando il P.V.C. redatto il 10.6.2011 dalla G.d.F.) ha ritenuto che tale attività sarebbe inquadrabile tra quelle considerate esclusivamente commerciali, in quanto non presenterebbe i caratteri dell'attività assistenziale, sanitaria e previdenziale.

Al riguardo la Commissione condivide le osservazioni formulate dalla ricorrente circa la natura promiscua di tali costi, poiché riferibili sia ad attività istituzionale che commerciale, ciò in quanto i costi sostenuti (per acquisto di farmaci emoderivati, ossigeno etc., nonché per noleggio di attrezzature – TAC, RSM etc. – ovvero per ammortamento di attrezzature di proprietà) hanno permesso l'avvio di programmi di sperimentazione (di un farmaco o di un determinato tipo di cura) su malati che necessitano comunque di analisi e verifiche diagnostiche al pari di qualsiasi altro degente ricoverato negli ordinari reparti ospedalieri ed assistito da personale sanitario che cura anche malati non inseriti in programmi di sperimentazione.

Analogo discorso vale per la tipologia di ricavo denominata "differenze alberghiere camere speciali", i cui costi devono parimenti ritenersi promiscui, poiché il malato alloggiato in camere speciali fruisce di



servizi (prodotti alimentari, materiali di pulizia, servizi di lavanderia, riscaldamento, etc.) di cui si avvalgono anche i pazienti alloggiati in camere normali.

Analogo ragionamento vale per i costi correlati ai ricavi concernenti “*cessione esercizi pubblici*” e “*consulenze e convenzioni amministrative*”.

3. Alla luce delle considerazioni esposte, il reddito di impresa della A.S.L. relativo all’anno 2008 dovrà essere rideterminato sulla scorta dei dati contenuti nel prospetto dei costi promiscui redatto dall’azienda ricorrente per quell’anno (cfr. gli allegati n. 5 e n. 6 depositati dalla ricorrente il 7.8.2014).

Parimenti non dovranno essere inclusi tra i ricavi dell’anno 2008 gli introiti relativi a “*rimborso vitto e alloggio da non dipendenti*”.

Il parziale accoglimento del ricorso comporta la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione accoglie parzialmente il ricorso, nei termini di cui in motivazione.

Spese compensate.

Ancona, 6 novembre 2014.

IL RELATORE

Carlo Cini


IL PRESIDENTE

Carmine Pinelli
