

Inquadramento contabile e fiscale delle prestazioni in extra-budget per le cliniche in convenzione

Lo studio prende le mosse da una recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria (n. 76/3/18 del 19.12.2017, depositata il 26.01.2018) pronunciata nell'ambito di un contenzioso curato dal Nostro studio, in materia di **prestazioni in extra-budget rese da una clinica che opera in convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale (SSN)** e relativo trattamento contabile e fiscale.

Nel caso origine del procedimento, la clinica - come da prassi consolidata di settore - provvedeva ad emettere al SSN note di credito per l'eccedenza delle prestazioni sanitarie rese rispetto al budget assegnato e le ulteriori riassegnazioni, le quali - contrattualmente - non vengono remunerate per l'intero valore.

L'Agenzia delle Entrate riquilificava ai fini fiscali tali "eccedenze" stornate con note credito alla stregua di "erogazioni liberali" in favore del SSN.

Ciò, principalmente, in virtù della presunta consapevolezza in capo alla clinica di operare oltre i limiti assegnati dal budget senza possibilità di ritorno economico/finanziario. Le contestazioni si basavano, pertanto, su una presunta anti-economicità dell'attività di impresa condotta dalla clinica, che avrebbe, secondo l'ufficio, potuto predisporre un diverso programma degli interventi al fine di evitare sforamenti del budget.

In sede difensiva, oltre ad argomentazioni circa la variabilità del budget e in prova del criterio di economicità dell'attività esercitata, veniva eccepito anche che la riquilificazione in termini di "erogazioni liberali" delle prestazioni rese in extra-budget non ha riscontri né nella prassi dell'Agenzia delle Entrate né in altri casi noti in giurisprudenza.

Al contrario, nella Risoluzione n. 249/E del 17.6.2008 dell'Agenzia delle Entrate si legge che "le erogazioni liberali devono essere caratterizzate dall'*animus donandi* dell'erogante senza alcuna controprestazione da parte del beneficiario".

Le argomentazioni difensive venivano accolte tanto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia (sentenza n. 147/02/2017), quanto nel secondo grado di giudizio con sentenza della Commissione Regionale dell'Umbria n. 76/3/18, *in primis* affermando che il rapporto con l'ente, *essendo basato su reciproci corrispettivi, non può prevedere alcuna volontà di donazione né ai pazienti né tantomeno alla ASL.*

Né può ritenersi, secondo entrambe le corti, che la condotta tenuta dalla clinica sia da considerarsi antieconomica in quanto la decisione di sfiorare il budget assegnato va ricondotta “*nell’alveo del rischio di impresa*”; rischio, tra l’altro, “*dai costi marginali sostenibili*”.

Dalla sentenza si deduce, quindi, un fondamentale principio di diritto secondo cui nel valutare l’antieconomicità degli atti compiuti nello svolgimento dell’attività di impresa, occorre avere riguardo ai costi marginali e alla sostenibilità degli stessi nell’ottica del raggiungimento di un risultato futuro, anche se questo poi non viene effettivamente ottenuto, tenendo conto oltretutto del risultato economico di esercizio complessivo e non di un singolo settore dell’attività di impresa.

Per ulteriori approfondimenti si invita a contattare lo Studio.

Perugia, 23 aprile 2018