

L' IRAP E LA LIBERA PROFESSIONE DEL MEDICO OSPEDALIERO ED UNIVERSITARIO

L' imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) è stata introdotta con la legge delega n.662 del 1996 mediante il D.lgs n.446/97 (modificata dal D.lgs.137/98 e D.Lgs 506/99 e da circolari del Ministero delle finanze): l'art. 2, comma. 1, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 come è noto ritiene presupposto dell'imposta l'esercizio abituale di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

L' IRAP, tributo ben distinto dalla imposta sui redditi (IRPEF) e dalla imposta sui consumi (IVA), tassa la produzione dei soggetti che producono o scambiano beni ovvero prestano servizi. Tra i vari soggetti passivi vi sono gli enti non commerciali e le amministrazioni pubbliche, che per le attività svolte configurano l'esercizio di una pubblica funzione.

L' IRAP si applica a tutte le collaborazioni coordinate e continuative (Co.Co.Co.) oltre che al lavoro autonomo non dipendente. Per esempio sono soggette ad IRAP anche le guardie a gettone e le consulenze professionali.

E' noto che la Corte Costituzionale con sentenza n.42/1980 ha escluso ogni possibilità di equiparazione nell' attuale ordinamento giuridico tra impresa e lavoro autonomo: il libero professionista come tale, cioè senza organizzazione, ai sensi dell'art.2238 del c.c. non è un imprenditore, ma svolge un'attività le cui prestazioni sono di carattere personale secondo l' art.2232 del Codice Civile. Questa decisione della Corte è di grande importanza per comprendere meglio la successiva recente sentenza (156/2001) della Consulta in materia di IRAP.

Tale sentenza, infatti, sembrerebbe aprire problemi interpretativi e possibilità di contenziosi in merito all' applicazione dell' IRAP al lavoro autonomo ed in particolare al medico sia quando svolge la libera professione in forma autonoma che intramuraria allargata.

Infatti, seppure non dichiarando l' IRAP illegittima dal punto di vista della costituzionalità, la Corte ha ribadito in questa sentenza che l' IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle **attività autonomamente organizzate** ed ha chiarito che non è il reddito personale ma l'organizzazione, sia essa di un tipo piuttosto che di un altro, che fornisce la base imponibile per l' IRAP.

In definitiva, secondo la Corte, il professionista (medico) che, nell'esercizio della libera professione, spende soltanto la propria opera, non produce quella ricchezza aggiuntiva e non realizza il presupposto per l'applicazione della IRAP secondo i dettami della Legge istitutiva.

E' quindi determinante – secondo la Corte - poter dimostrare che la attività di lavoro autonomo (medico) sia svolta in assenza di elementi di organizzazione del lavoro, che viceversa caratterizzano la attività di impresa: infatti, la Corte, ritiene di per se organizzata l'impresa, mentre non lo è – se non nella disamina delle singole fattispecie - il lavoratore autonomo (medico).

Un punto cruciale, quindi, riguarda cosa è da definirsi **“autonoma organizzazione”** del lavoratore autonomo ai fini dell' imposta IRAP: se debbasi partire da un dato di tipo **quantitativo** (cioè se la organizzazione in parola è in grado di ottenere credito e retribuire il lavoro subordinato nell'esercizio dell'attività professionale senza alcun riferimento alle modalità di esercizio di quest'ultima), oppure da un dato di tipo **qualitativo** (cioè se l' attività professionale è del tutto inseparabile dalla persona che la esercita, poiché il diretto intervento del professionista è determinante ai fini della esistenza della attività stessa).

La Commissione Tributaria Provinciale di Trento nel 2001 ha appoggiato la maggioranza interpretazione dottrinale che privilegia il criterio **qualitativo** quale fattore prevalente stabilendo che non vi sarebbe assoggettabilità ad IRAP per il professionista autonomo che è indispensabile allo svolgimento della propria attività, che solo lui personalmente può svolgere e che in sua mancanza

muore e, quindi, del lavoratore autonomo che può svolgere la propria attività solo personalmente in via diretta ed esclusiva. Irrilevante nel giudizio risulterebbe il fattore numerico dei dipendenti impiegati o del capitale apportato.

Analogamente, anche la Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza con Sentenza n° 75 del 20 giugno 2002 ha statuito che esistono e sono fondati i presupposti per il rimborso dell' IRAP al professionista che nell' esercizio della LP impiega soltanto la sua opera.

Anche la Commissione tributaria regionale per l'Emilia Romagna - Sez.distaccata di Parma - con Sentenza 11 febbraio - 13 marzo 2003 n.11/35/03 ha raggiunto il medesimo convincimento: relativamente alle attività professionali tipiche per le quali è previsto dalla Legge uno specifico esame di abilitazione, sarà il superamento di questo e la conseguente iscrizione del professionista ad un albo od Ordine professionale protetto a costituire l'elemento qualificante della professione stessa senza che possa darsi rilievo alcuno all'organizzazione di cui il professionista si serva per lo svolgimento della sua attività.

Altro punto determinante è che la presenza stessa di un'organizzazione non è condizione minima sufficiente perché possa legittimarsi l' imposta IRAP tout court se l' organizzazione stessa non è funzionale al valore aggiunto alla produttività ed alla ricchezza della attività: l'organizzazione deve essere, quindi, del tutto sganciata dall'apporto professionale, né deve essere in grado da sola di produrre ricchezza atta a giustificare il prelievo.

A tal riguardo, secondo parte della dottrina e della giurisprudenza vi è concordanza nel ritenere che sussiste un'organizzazione economica ogni qual volta che anche in assenza del professionista la stessa organizzazione produca il reddito tassabile: ne deriva che la maggior parte degli studi medici si può definire priva di organizzazione dato che non è ipotizzabile che la clientela ponga i propri problemi nelle mani di collaboratori, dipendenti o meno, sia pure qualificati o meno, in assenza del professionista di fiducia.

Quindi, seguendo questa interpretazione, nella stragrande maggioranza dei casi l' IRAP non sarebbe dovuta dai medici che svolgono la libera professione sia essa in forma autonoma che dipendente intramuraria.

Lo stesso Ministro Visco, ex responsabile del Dicastero delle Finanze e "padre" dell' IRAP, relativamente al requisito dell'organizzazione nella sua relazione al Parlamento diceva: "...dal punto di vista giuridico-costituzionale presupposto dell' IRAP sarebbe, più puntualmente, l'esercizio di attività organizzate che si esprimono in sequenze di atti e comportamenti coordinati e programmati al conseguimento di fini unitari stabilmente perseguiti. Quando l'attività sia oggettivamente rilevabile e socialmente rilevante per l'attitudine a incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi, l'organizzazione si risolve, per il suo titolare, in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. Sotto questo profilo, l'esercizio di attività organizzata può essere assunto a indice di capacità contributiva, distinto dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre manifestazioni di potenzialità economica, già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema...".

La assoggettabilità all' IRAP si estende anche i medici universitari di cui all'articolo 102 del DPR 11 luglio 1980, n.382 e del personale di cui all'art.6, quinto comma del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni.

Ai fini fiscali la attività liberoprofessionale intramuraria è equiparabile al **rapporto di lavoro dipendente** mediante l' art. 1 comma VII della Legge 662 del 1996 (che all'art. 3 contiene la delega

per l'istituzione dell'IRAP), secondo la quale "per il personale indicate ai commi 5 e 6 l'attività libero professionale intramuraria e assimilata, ai fini fiscali, al rapporto di lavoro dipendente ". A tale proposito va rilevato che, a differenza di quanto avviene nell'attività liberoprofessionale in senso proprio, sia l'organizzazione dell'attività che la determinazione delle tariffe spettano all'ULSS e non al singolo medico (elemento tipico della dipendenza e della subordinazione).

Ne deriva che le ULSS e le Aziende Ospedaliere sono i soli soggetti passivi dell'imposta IRAP e non i singoli medici dipendenti esercenti attività libero professionale intramuraria: infatti la natura dell'imposta, che, per definizione, è volta a colpire le attività produttive che in questo caso è posta in essere dalla ULSS. È evidente che la predetta assimilazione ai fini fiscali, da cui discende che i proventi dell'attività libero professionale intramuraria sono equiparati al reddito di lavoro dipendente, comporta due conseguenze: da un lato, i predetti compensi concorrono a determinare l'imponibile per il calcolo dell'IRAP e, dall'altro, i percettori di tali redditi (medici) non sono soggetti passivi dell'imposta stessa.

A tal proposito sono intervenute le Circolari della Agenzia delle Entrate n. 362 del Dicembre 1997 e n. 69° del 25 Marzo 1999 (attività LP intramoenia), le quali confermano assimilare tali compensi a redditi da lavoro dipendente: secondo tali Circolari la Azienda sanitaria deve quindi assumere come base imponibile IRAP tutti i redditi da LP intramoenia erogati nell'anno solare, ed applicare su tale importo cumulativo l'aliquota unica dell'8,5 % a decorrenza dal 1° gennaio 2000 (ex Dlgs 506/99), anche se ciò comporti un evidente carico tributario aziendale.

La Circolare n. 83/E del 28 settembre 2001 della Agenzia delle Entrate ha chiarito che rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 88, comma 2, lettera b) del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, l'attività liberoprofessionale intramuraria svolta dalle Aziende sanitarie locali.

Infatti – secondo la Agenzia delle Entrate – la attività LP intramuraria completa e migliora la attività istituzionale pubblica delle ASL e delle Aziende Ospedaliere verso la collettività: l'Azienda consente e sostiene, quindi, l'attività liberoprofessionale intramuraria. L'attività LP intramuraria pur presentando specifiche peculiarità ed essendo svolta con una propria organizzazione, è, pur sempre, un'attività sanitaria svolta per garantire il diritto alla salute di tutta la collettività: pertanto, ai sensi dell'articolo 88, comma 2, lettera b) del TUIR, non costituisce, ai fini delle imposte sui redditi, esercizio di attività commerciali. L'attività libero-professionale intramuraria è attività sanitaria per la quale opera la decommercializzazione prevista dall'articolo 88, comma 2 del TUIR, perciò non assume rilevanza ai fini delle imposte sui redditi. Conseguentemente, anche ai fini dell'IRAP, essa non è configurabile quale attività commerciale: pertanto va assoggettata ad IRAP nella misura dell' 8.50 %.

Tale circolare 83/2001 dell' Agenzia delle Entrate, stabilendo che l'attività LP intramoenia del medico dipendente SSN non concorre, ai fini Irpeg, alla base imponibile per le Aziende Ospedaliere ed ASL sembrerebbe rafforzare la posizione giuridica del datore di lavoro ad effettuare il recupero nei confronti del medico per tale (elevata !!) percentuale, riducendo – ma non annullando – i rischi in caso di contenziosi tributari ed amministrativi.

Va osservato, peraltro, che non sembra esistere nessuna disposizione normativa che preveda il trasferimento dell' IRAP in carico al medico dipendente che esercita libera professione intramuraria: a conferma di ciò il Tribunale di Belluno il 26 Aprile 2001 in funzione di Giudice del Lavoro ha emesso una sentenza che stabilisce che deve dichiararsi integralmente in capo al datore di lavoro l' onere derivante dall'introduzione dell'IRAP (8.50 %) con conseguente dichiarazione di illegittimità per ogni trattenuta stipendiale operata dall' Amministrazione a carico dei lavoratori per imposta IRAP. L' IRAP – hanno stabilito i Giudici del Tribunale di Belluno – seppur

rappresentando un costo aggiuntivo per la ULSS non può essere traslata e scaricata sui medici in quanto non trova alcuna giustificazione né l'obbligo di pareggio del bilancio né le previsioni normative disciplinanti l'attività professionale intramuraria.

Inoltre, bisogna tenere conto che il precedente Ministro della Sanità Prof. Veronesi mise a disposizione per l'approntamento degli spazi necessari allo svolgimento della libera professione intramuraria ben 1800 miliardi delle vecchie lire: nonostante ciò il medico (ospedaliero ed universitario) in quanto libero professionista intramurario ancora non ha disponibili spazi e strutture nella struttura pubblica dove esercitare il suo diritto alla libera professione, ma è "costretto" a ricorrere a strutture esterne (previa autorizzazione del DG) e paradossalmente deve anche farsene carico dei costi extra (IRAP 8.50 % invece del precedente 4.25 %) palesemente estranei e non dipendenti dalla sua volontà

Per ciò che attiene alla questione "organizzazione autonoma" sollevata dalla Corte Costituzionale, è recentemente intervenuta con Risoluzione n. 32 del 31 Gennaio 2002 la Agenzia delle Entrate. Essa ha stabilito circa il concetto di "organizzazione" che anche nel caso in cui il contribuente per lo svolgimento dell'attività non utilizza beni strumentali, né si avvale dell'ausilio di collaboratori e/o dipendenti che l'esistenza pur minima del requisito dell'organizzazione sia una connotazione tipica del lavoro autonomo, alla quale viene spesso fatto riferimento per differenziare tale attività da quella di lavoro dipendente, includendo le sole attività artistiche o professionali rese da collaboratori coordinati e continuativi e le prestazioni occasionali le uniche non sottomesse all'imposizione Irap: interpretazione seppure autorevole ma pur sempre di parte !!

Va inoltre, considerato e ricordato che ai sensi dell'art. 4, comma 2, lettera G del CCNL 1998 – 2001 dell'area della Dirigenza Medica del SSN, i criteri generali per l'attribuzione dei proventi derivanti dalla LP intramuraria sono oggetto di contrattazione e non di semplice informazione con le OO. SS. Firmatarie e che il successivo art. 5 fissa anche la tempistica da rispettare per l'applicazione del contratto. Analogamente, ai sensi degli art. 4, 54 e 57 del medesimo CCNL, i criteri per la determinazione delle tariffe e degli onorari professionali della LP intramuraria sono anch'essi oggetto di contrattazione collettiva sindacale decentrata.

CONCLUSIONI

Il problema dell'Irap rischia di diventare esplosivo per le sue ricadute economiche in quanto è una delle fonti principali attraverso cui si finanzia la sanità regionale.

Alla luce di questa esposizione possiamo arrivare ad alcune conclusioni nel merito dell'IRAP come tassazione in quanto tale e come tassazione applicata alla LP intramuraria

- 1) Esiste la concreta possibilità che la giurisprudenza di merito – valutando caso per caso le singole fattispecie – si orienti sempre maggiormente nel rimborsare l'IRAP al singolo medico lavoratore autonomo che ne faccia richiesta, laddove identifichi la assenza dei requisiti di organizzazione autonoma del lavoro necessari a rendere la ricchezza prodotta assoggettabile all'imposta
- 2) Per ciò che attiene la libera professione intramuraria l'IRAP è un'imposta di carattere reale e deve essere assolta dalle Aziende Ospedaliere ed Universitarie in quanto soggetti passivi: non esistono a tutt'oggi disposizioni normative o ministeriali che ne autorizzino o giustifichino il riaddebito successivo verso il personale medico dipendente in quanto il soggetto passivo di tale imposta non è il percettore delle somme erogate a titolo di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ma il solo soggetto che eroga i menzionati compensi.

- 3) I medici che svolgono l'attività LP intramuraria allargata sono lavoratori dipendenti, mantengono tutte le caratteristiche della "dipendenza": per questo motivo dovrebbero essere privi della autonoma organizzazione che è tipico del lavoratore subordinato. Tanto è vero questo che si deve chiedere alla Azienda la autorizzazione a svolgere la LP intramuraria precisandone le caratteristiche, la sede, le modalità, ecc. Se è vero questa premessa: perché si applica al medico dipendente l'IRAP ??
- 4) Per ciò che attiene al problema della tariffa o onorario professionale che è quella che paga l'utente/paziente, ed alla sua composizione entrano diverse voci (compenso del medico, costi aziendali, quota per il comparto per incentivazione alla attività di supporto, quota per il fondo perequativo dei medici): attualmente vi andrebbe inclusa anche l'IRAP (8.50 %) che l'Azienda come costo indiretto scarica sul medico. Tuttavia, va considerato che in molte realtà l'IRAP la paga il medico tout court senza "ribaltamento" sul paziente o addirittura la paga il paziente come sovrapprezzo sulle tariffe/onorari. Considerando, inoltre, che l'onorario del professionista lo determina in larga parte anche e soprattutto il mercato e la concorrenza.

Al fine di disattivare la enorme minaccia del contenzioso amministrativo sui rimborsi IRAP, le strade da seguire potrebbero essere:

- 1) L'Amministrazione Finanziaria potrebbe fornire una soluzione interpretativa al problema mediante criteri oggettivi sulla scorta dei quali tracciare una linea di demarcazione tra soggetti che si possono ritenere <<autonomamente organizzati>> e soggetti invece non tenuti all'obbligazione IRAP.
- 2) Per ciò che attiene la libera professione intramuraria dei medici dipendenti SSN potrebbe essere consentito alle Aziende Ospedaliere di ridurre la base imponibile eliminando la libera professione intramuraria dal determinismo della stessa (norma ?? CCNL ??).
- 3) Il Ministero della Salute di concerto con il Ministero del Tesoro potrebbero emanare una apposita circolare che chiarisca in maniera netta che le attività liberoprofessionali intramoenia, essendo assimilata al lavoro dipendente,
- 4) Il prossimo CCNL dell' Area della Dirigenza Medica del SSN potrebbe essere uno strumento utile a tal fine.
- 5) Si potrebbe studiare la possibilità della riattribuzione della Partita Iva al medico che svolge attività liberoprofessionale intramuraria allargata presso il proprio studio privato, anche se la cosa al momento sarebbe possibile solo passando attraverso una complessa operazione legislativa oppure un inserimento nel nuovo CCNL dell' Area della Dirigenza Medica del SSN: in questo caso il pagamento della quota IRAP ritornerebbe al 4.25 - 4.50 % e sarebbe in capo al solo professionista senza alcun tema di equivoco.

La normativa vigente in materia non sembra, inoltre, escludere la possibilità di una ripartizione tra Amministrazione e medici dell'onere derivante dall'introduzione dell'IRAP, purché la stessa venga concordata a livello aziendale con le OO.SS. di categoria e recepita nel Regolamento aziendale.

Per ciò che attiene alla scelta del comportamento da tenere da parte del professionista che invoca l'esenzione dall'imposta, bisogna ricordare che a norma di Legge il termine di decadenza per la richiesta del rimborso IRAP è pari a 48 mesi: potrebbe, quindi, essere scelta cauta attivare comunque

la procedura di recupero mediante una istanza di rimborso all' Ufficio locale dell' Agenzia delle Entrate e successivo ricorso avverso il silenzio-rifiuto entro il termine perentorio di novanta giorni dalla data di presentazione della domanda dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale.

Viceversa, per il medico che svolge la attività liberoprofessionale intramuraria, è possibile pensare all' invio di una lettera di diffida alla Azienda tramite proprio legale, intimando l' Amministrazione dal non proseguire la pratica di attribuzione dell'IRAP al medico (o come costo al paziente), riservandozi, tuttavia, all'eventuale prosecuzione della trattenuta/sovraprezzo, di adire la competente autorità giudiziaria per il recupero indebito dell'imposta.

Francesco Russo, Presidente AMTV