

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE NEL SETTORE SANITARIO.

Avv. Gloria Chemi

Ai sensi dell'art.2 del d.lgs. n. 446 del 1997 il “presupposto dell'imposta [I.R.A.P.] è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta”.

La formulazione letterale di tale disposizione mutua quella già dettata dall'art. 2082 c.c. per l'imprenditore (“colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o lo scambio di beni e servizi”) con sole tre non trascurabili differenze.

Anzitutto, l'oggetto dell'attività-presupposto d'imposta a cui la norma si riferisce è rappresentato alternativamente sia dalla produzione/scambio di beni sia dalla prestazione di servizi.

In secondo luogo, mentre per l'imprenditore il riferimento legislativo espresso è ad un'attività di natura squisitamente economica, nel caso dell'art. 2 d.lgs. n. 446 del 1997 l'attività il cui esercizio abituale determina il presupposto d'imposta non è detta economica ma “autonomamente organizzata”.

Infine, l'ultimo periodo della disposizione in esame ricomprende espressamente tra le ipotesi di applicabilità della medesima, l'attività esercitata dagli enti, anche pubblici.

Sembra potersi affermare, perciò, che tutte le volte in cui si sia in presenza dello svolgimento di un'attività, sia economica che non, deve dirsi operante una presunzione assoluta *iure et de iure* in ordine alla sussistenza del presupposto oggettivo del tributo regionale in questione.

In argomento, tuttavia, non può sottacersi il fatto che la disciplina dell'I.R.A.P., complessivamente considerata, è improntata ad un sistema che si basa sulla tassazione del valore aggiunto prodotto.

Il presupposto d'imposta, cioè, può realizzarsi solamente allorché esista un'organizzazione, e ciò per l'ovvia constatazione che non può esserci valore aggiunto della produzione in assenza di una pur minima struttura organizzativa e programmatica.

Dunque, l'attività, in quanto “autonomamente organizzata”, deve concretizzarsi, in punto di fatto, in una serie di atti tra loro funzionalmente collegati e finalizzati al raggiungimento di un

prodotto aggiunto.

Ne discende che il presupposto d'imposta I.R.A.P. non può realizzarsi per quei soggetti che svolgono attività in via del tutto occasionale.

Nel dibattito dottrinale e giurisprudenziale, pertanto, ha assunto un ruolo centrale il controverso aspetto dell'I.R.A.P. relativo alla prova dell'autonoma organizzazione.

Ciò perché, nel caso dell'I.R.A.P., è proprio l'organizzazione produttiva che costituisce il presupposto normativo e si sostanzia nella disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione medesima.

Nel corso dello scorso anno la Suprema Corte di Cassazione è intervenuta a più riprese sul punto statuendo in ordine agli indici presuntivi dell'autonoma organizzazione.

Anzitutto è stato affermato che non costituisce un elemento utile per desumere il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione di un professionista né il valore assoluto dei compensi e dei costi né il loro rapporto percentuale.

In secondo luogo, si è chiarito che l'esistenza di un'autonoma organizzazione non è rivelata neppure da una spesa consistente per l'acquisto di un macchinario indispensabile all'esercizio dell'attività medesima qualora il capitale non rappresenti un fattore aggiuntivo del valore dell'attività intellettuale del professionista ma sia ad esso asservito.

Si è stabilito, inoltre, che il requisito della "autonoma organizzazione" non ricorre neppure ove il contribuente impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive.

Al contrario, il requisito dell'autonoma organizzazione si è detto essere operante *ex lege* in presenza dell'esercizio di professioni in forma societaria, non occorrendo in questi casi accertare in concreto la sussistenza dell'autonoma organizzazione, implicita in tale forma di esercizio dell'attività.

Avendo particolare riguardo alla configurabilità del presupposto di imposta I.R.A.P. in tema di professioni sanitarie (1), sembra utile considerare distintamente tre macro-aree, differenti per caratteristiche ed applicazione normativa.

Un primo ambito d'indagine riguarda l'ipotesi in cui il professionista è affiancato da un collaboratore.

Ci si è domandati, infatti, se in questo caso la disponibilità di un dipendente da parte dell'esercente la professione sanitaria costituisca un'ipotesi idonea ad accrescere la capacità produttiva del professionista medesimo e sia tale da fondare, perciò, il presupposto di

applicazione oggettivo dell'I.R.A.P.

Orbene, applicando i canoni dettati dalla Suprema Corte, può affermarsi che la presenza di dipendenti e collaboratori di studio, anche non occasionali, non sia da ritenersi di per sé capace di fondare l'automatica sottoposizione ad I.R.A.P. del professionista perché, se così fosse, risulterebbe frustrata l'affermazione di principio secondo la quale il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito.

L'I.R.A.P., infatti, non è una tassa sui redditi di lavoro autonomo sicché, a prescindere dalla natura del rapporto intercorrente tra il professionista ed il collaboratore, occorre verificare in concreto la sussistenza ovvero l'assenza di ulteriori distinti fattori.

Ed invero, perché l'obbligo impositivo possa dirsi fondato, è necessaria "l'esistenza di uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità".

La disponibilità di un dipendente, quindi, deve tradursi non in una semplice comodità per il professionista ma in un fattore "impersonale ed oggettivo" tale da arrecare all'attività svolta dal professionista una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso.

In questa ipotesi, dunque, per ricondurre l'imposizione a razionalità costituzionale ed economica occorre che il giudice effettui una valutazione che si presenta, indubbiamente, "difficile, assai più complessa della automatica deduzione dell'imposizione da un fatto accertabile attraverso la denuncia dei redditi e i tabulati INPS".

Proseguendo nell'analisi dell'applicabilità dell'I.R.A.P. al settore sanitario, è utile prendere anche in considerazione le associazioni tra professionisti.

Sul punto, secondo l'orientamento giurisprudenziale più risalente, l'esercizio dell'attività professionale in forma associativa faceva propendere per una presunzione relativa in ordine all'esistenza di una collaborazione reciproca tra professionisti tale da determinare la sostituibilità degli uni agli altri nell'espletamento di alcune incombenze (2).

Si riteneva, quindi, che tale presunzione ammettesse la prova contraria.

Viceversa, la giurisprudenza più recente ha sancito il principio secondo cui l'attività esercitata dalle società semplici e dalle associazioni professionali, di cui all'art. 5, comma 3, lett. c), del T.U.I.R., costituisce in ogni caso presupposto dell'imposta, trattandosi di soggetti "strutturalmente organizzati".

Se ne ricava che in queste ipotesi è da escludersi la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione (3).

Questa autorevole impostazione è stata criticata da quanti ritengono che tale presunzione in ordine all'esistenza di un'autonoma organizzazione rappresenti una forzatura del principio secondo il quale il giudice è chiamato a verificare caso per caso la sussistenza del requisito d'imposta.

Si è osservato, infatti, che sarebbe stato preferibile ammettere la dimostrazione dell'assenza della reciproca collaborazione, dello scambio di competenze dell'utilizzazione di servizi collettivi e della sostituibilità nello svolgimento dell'attività, facendo anche riferimento alle indicazioni contenute nell'atto costitutivo dell'associazione professionale.

Inoltre, sempre in argomento, più di qualche dubbio è stato sollevato sulla motivazione della sentenza in oggetto nella parte in cui si afferma che "la prova contraria può avere qui ad oggetto non l'insussistenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata dell'attività, ma piuttosto l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa", apparendo tale passaggio non del tutto chiaro.

La terza macro area da indagare in tema di configurabilità del presupposto di imposta I.R.A.P. nell'ambito delle professioni sanitarie è costituita dalla cosiddetta medicina di gruppo.

Con questa espressione si identifica una modalità organizzativa del lavoro di tipo associativo fondata sulla condivisione funzionale delle strutture da parte di più professionisti allo scopo di accrescere le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi.

Non si tratta, quindi, di un'associazione di professionisti ma di un organismo, promosso dallo stesso Servizio Sanitario Nazionale.

Ne discende che in questa ipotesi non troverà applicazione l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997 perché l'attività medica prestata in gruppo non integra il presupposto impositivo, atteso che l'erogazione della quota di spesa del personale infermieristico/di segreteria comune costituisce il minimo indispensabile per l'esercizio di questo tipo di attività professionale.

Dunque, va esclusa dall'ambito di applicazione del tributo regionale la medicina di gruppo in quanto "non sembra possano ravvisarsi i tratti dell'associazione fra professionisti".

Questa ipotesi, cioè, non comporta, per presunzione assoluta, l'esistenza di un'autonoma organizzazione rilevante ai fini dell'assoggettamento all'I.R.A.P.

Anche questa interpretazione giurisprudenziale ha sollevato le aspre critiche della dottrina.

Si è osservato, infatti, che le conclusioni alle quali sono pervenuti i giudici di legittimità non trovano riscontro nelle affermazioni inequivoche del legislatore tributario secondo il quale, come già osservato, l'attività esercitata dalle società e dagli enti costituisce, *iure et de iure*, attività soggetta al prelievo regionale (4).

Infine, sempre in tema di imposizione I.R.A.P. alle professioni sanitarie, la giurisprudenza ha chiarito che l'attività svolta *intra moenia* dal medico ospedaliero rientra nello schema generale della subordinazione, sicché è illegittima la trattenuta I.R.A.P. operata dall'Asl sui relativi onorari, restando l'onere dell'imposta a carico esclusivo dell'azienda.

In conclusione (5), in merito al requisito dell'autonoma organizzazione ai fini I.R.A.P. in riferimento alle professioni sanitarie, esso, secondo il recente ma ormai consolidato orientamento giurisprudenziale (6), deve dirsi del tutto non sussistente nei confronti di quei medici che espletano la loro attività utilizzando esclusivamente le strutture ospedaliere e che, conseguentemente, non possiedono beni strumentali propri, né personale dipendente, né collaboratori, né altri addetti.

Ove il professionista sia affiancato da un collaboratore con mansioni esecutive, invece, dovrà operarsi una valutazione caso per caso, dovendosi escludere l'assoggettabilità I.R.A.P. tutte le volte in cui il collaboratore non rappresenti un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito.

Del pari, non opera alcuna presunzione assoluta in ordine all'esistenza di un'autonoma organizzazione rilevante ai fini dell'assoggettamento all'I.R.A.P. nel caso della medicina di gruppo.

Al contrario, le associazioni tra professionisti sono considerate essere soggetti "strutturalmente organizzati", per i quali opera una presunzione assoluta di assoggettabilità all'imposta regionale.

Note

(1) Cfr: Corte di Cassazione Sezioni Unite sentenze n. 7291, n. 7371 e 9451 del 2016; Corte di Cassazione Sezione Tributaria n. 13405 del 2016

(2) L' Agenzia delle entrate ha affrontato la questione in discorso nella circolare del 13 giugno 2008, n. 45/E(5), aderendo all' orientamento giurisprudenziale più restrittivo.

(3) G. Ferranti, "IRAP senza prova contraria per le associazioni professionali e le società semplici", in *il fisco*, n. 19/2016, pag. 1822.

(4) M. Procopio "Irap: l'incertezza dell' autonoma organizzazione nonostante l' intervento delle sezioni unite della cassazione" in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 4, 1618

(5) Vedasi G. Ferranti "Associazioni professionali e dipendente "esecutivo": le Sezioni Unite dettano la linea" in *Corriere Tributario* n. 22 del 2016, pag. 1689

(6) Tra le sentenze più recenti sul punto vedasi Corte di Cassazione sentenza n. 7253 del 2017 nella quale si è affermato che "ai fini dell'assoggettabilità ad IRAP, non è sufficiente che il professionista si avvalga di una struttura organizzata, occorrendo anche che questa struttura sia "autonoma", cioè faccia capo al professionista medesimo, non solo ai fini operativi, ma anche sotto i profili organizzativi".