

Il commercialista telematico

FINANZIARIA 2007

LE REGOLE PER L'ATTIVITA' INTRAMURARIA DAL 1 MARZO 2007

di Gianfranco Antico

La rilevanza dell'attività intramuraria delle Asl e Aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale cresce di giorno in giorno in tutto il Paese, a seguito dell'opzione esercitata dalla maggior parte dei medici.

I professionisti che svolgono l'attività libero professionale intramuraria all'interno delle *mura* ospedaliere sia presso studi professionali privati sono stati oggetto di attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria, in quest'ultimo periodo.

L'esercizio della professione all'esterno dell'azienda, e magari nel proprio "vecchio" studio professionale, o nello studio in cui si appoggiava anche prima, con il conseguente effetto trascinarsi della vecchia clientela a pagamento, costituisce un indice di pericolosità fiscale che l'amministrazione finanziaria ha attentamente valutato: omessa fatturazione, agevolata dall'assenza di Partita IVA e ipotesi di truffa ai danni dello Stato.

I risultati dell'attività svolta hanno indotto il legislatore a modificare le regole per il pagamento dei compensi, a partire dal 1° marzo 2007: il maxi emendamento della Finanziaria 2007 mette, infatti, sotto scacco i compensi dei medici per l'attività intramuraria, stabilendo che la riscossione dei compensi dovuti per attività di lavoro autonomo mediche e paramediche svolte nell'ambito delle strutture sanitarie private è effettuata in modo unitario dalle stesse strutture sanitarie, le quali provvedono a:

- a) incassare il compenso in nome e per conto del prestatore di lavoro autonomo e a riversarlo contestualmente al medesimo;
- b) registrare nelle scritture contabili obbligatorie, ovvero in apposito registro, il compenso incassato per ciascuna prestazione di lavoro autonomo resa nell'ambito della struttura.

Resta a carico delle strutture sanitarie l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare dei compensi complessivamente riscossi per ciascun percipiente.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono definiti i termini e le modalità per la comunicazione dei compensi percepiti nonché ogni altra disposizione utile ai fini dell'attuazione del nuovo sistema.

Ai fini sanzionatori, per le violazioni delle disposizioni previste, si applicano gli artt. 9¹ e 11² del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni. Restano fermi in capo ai singoli prestatori di lavoro autonomo tutti gli obblighi formali e sostanziali previsti per lo svolgimento dell'attività.

ASPETTI GIURIDICI

Per attività professionale intramuraria medica – cd. ALPI (Attività libero professionale intramuraria) - si intende l'attività che il personale sanitario esercita fuori dall'orario di

¹ Violazione degli obblighi relativi alla contabilità.

² Altre violazioni in materia di imposte dirette ed Iva.

Il commercialista telematico

lavoro, presso la sede di lavoro (ASL e aziende ospedaliere di appartenenza), in regime ambulatoriale in favore e su libera scelta dell'assistito, con oneri a carico dello stesso, sia nella forma ordinaria che in quella allargata.

L'appel dell'ALPI è connesso ai numerosi vantaggi che conseguono al cosiddetto rapporto esclusivo.

Inoltre, l'obiettivo di garantire alti livelli di assistenza sanitaria unitamente alla mancanza di strutture disponibili ha indotto il legislatore a prevedere la possibilità di svolgere l'attività professionale anche fuori dalle mura dell'azienda, ma con le medesime regole e con la stessa disciplina cui è assoggettata l'ALPI esercitata all'interno dell'azienda.

Il mancato rispetto delle regole stabilite dalla legge e dai regolamenti adottati da ciascuna azienda sanitaria ed ospedaliera sull'attività libero professionale intramuraria comporta l'applicazione di specifiche sanzioni, fino alla risoluzione del rapporto di lavoro.

Le linee guida per l'espletamento dell'attività libero professionale intramuraria del personale della dirigenza sanitaria sono state fissate dal DPCM del 27/3/2000.

ASPETTI FISCALI

Analizziamo gli aspetti fiscali, distinguendo a secondo se l'attività è svolta all'interno o all'esterno della struttura sanitaria pubblica, premettendo comunque che per il dirigente medico si tratta di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Intramuraria ordinaria

L'art. 7, lettera f) del D.P.C.M. 27 marzo 2000 prevede che le ricevute o fatture devono essere emesse *su* bollettario dell'azienda; gli importi corrisposti dagli utenti vengono riscossi dal dirigente che, detratta a titolo d'acconto, la quota di sua spettanza nel limite massimo del 50%, li versa, entro i successivi trenta giorni, nelle casse dell'azienda che provvederà alle trattenute di legge e ai relativi conguagli.

In pratica, come rilevato dalla dottrina che ha approfondito la questione “ *questo fa sì che i medici dipendenti del Servizio sanitario nazionale ricevano nella busta paga della Asl o dell'Azienda ospedaliera dalla quale dipendono l'importo della tariffa della prestazione resa in libera professione intramuraria (esempio: 100) decurtata di una certa percentuale trattenuta dall'Amministrazione a titolo di copertura dei costi sostenuti per consentire l'esercizio dell'attività (esempio: 15). Sull'importo così ottenuto (esempio: 100 - 15 = 85) l'Ufficio personale calcola la trattenuta fiscale Irpef in busta paga (esempio: 10) di conseguenza il medico riceve l'importo netto (esempio: 85 - 10 = 75). L'applicazione dell'aliquota Irpef avviene sull'intero importo che spetta al medico detratta la percentuale trattenuta dall'azienda, a titolo di copertura dei costi sostenuti (nel nostro esempio: 85) quando l'attività è esercitata all'interno degli stessi locali della Asl e dell'Azienda ospedaliera³”.*

Intramuraria allargata

La Circolare n. 69/99 dell'allora Ministero delle Finanze classifica i redditi conseguiti dai dirigenti sanitari per l'attività intramuraria esercitata presso studi professionali privati, a condizione che la stessa sia prestata in conformità alla normativa sanitaria e ai regolamenti

³ Balzamo, *La libera professione intramuraria dei medici pubblici. Dedalo fiscale e contraddizioni in "il fisco"*, n. 13/ 2004, pag. 1-1967

Il commercialista telematico

aziendali, tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente così come previsto dall'art. 50, comma 1, lettera e), del TUIR.

In particolare, per la determinazione della base imponibile dei medici che operano in regime di *intramuraria* presso studi privati, l'art. 52 del TUIR prevede un abbattimento forfetario del 25% dei compensi percepiti (del 10% per l'anno d'imposta 2000), al fine di prendere in considerazione e compensare le spese sostenute dal medico per svolgere l'attività esternamente (costi di gestione vari – segreteria, segretaria, telefono, luce, acqua, gas, riscaldamento, affitto locali, attrezzature, etc), che diversamente non sarebbero rimaste a carico del medico e non deducibili.

Resta fermo, tuttavia, che l'espletamento di altre attività non rientranti tra quelle svolte secondo i limiti previsti dalla normativa sanitaria e dai regolamenti aziendali, comporta, per i relativi compensi, l'inquadramento tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, del TUIR.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 190/E del 22 novembre 2001 ha affermato che la disposizione secondo cui "i compensi percepiti dal personale dipendente del Servizio sanitario nazionale per l'intramuraria esercitata presso studi professionali privati a seguito di autorizzazione del direttore generale costituiscono reddito nella misura del 75 per cento, deve essere interpretata nel suo senso letterale e non anche nei casi in cui l'attività sia svolta, sempre in forza di apposita autorizzazione, presso strutture private non accreditate oppure sia svolta presso strutture convenzionate".

Iva

Per quanto concerne l'assoggettamento all'IVA, la risoluzione n. 86/E del 13 Marzo 2002 ha precisato che le attività professionali in argomento, affiancano l'attività istituzionale dell'Azienda sanitaria o ospedaliera, ma non si identificano con essa.

Si tratta, infatti, di prestazioni di servizio rese dalle Aziende sanitarie e ospedaliere a terze persone per il tramite di propri professionisti, per le quali viene corrisposto uno specifico corrispettivo, e in questo senso assumono rilevanza ai fini IVA, sebbene, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 18 del D.P.R. 633/72, rientranti tra quelle per le quali è prevista l'esenzione.

I medici interessati, se da un lato non hanno più l'obbligo di richiedere l'attribuzione del numero di partita Iva per effetto dell'assimilazione, ai soli fini fiscali, dei proventi in esame ai redditi di lavoro dipendente, dall'altro rimangono obbligati alla emissione della fattura, con l'intestazione dell'azienda sanitaria di appartenenza, sia pure esente da Iva.

La risoluzione n.86/2002 pone quindi fine ai diversi comportamenti tenuti dalle varie Aziende ospedaliere, per la certificazione della prestazione: fattura, ricevuta fiscale, bollettari, etc.

Si rileva, comunque, che il Ministero della sanità con il D.M. 31 luglio 1997, aveva previsto la possibilità per i medici di dotarsi di bollettari a ricalco a madre e figlia.

Infatti, prima dei decreti del Ministro della sanità del 28 febbraio 1997 e del 31 luglio 1997, che hanno introdotto e disciplinato l'attività intramuraria, i proventi erano incassati direttamente dai medici - titolari di una propria partita iva – che rilasciavano regolare fattura, esente da Iva poichè prestazioni mediche di cura e prevenzione rese alla persona ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 18), del D.P.R. n. 633/772, e tali compensi costituivano reddito di lavoro autonomo.

Gli aspetti fiscali per le aziende sanitarie

In ordine al comportamento fiscale che devono tenere le aziende sanitarie, si rileva che con circolare n.83/E del 28 settembre 2001, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che l'attività

Il commercialista telematico

intramuraria non è produttiva di reddito d'impresa da assoggettare ad Irpeg/Ires perché non è commerciale.

Infatti, "le aziende sanitarie locali assicurano l'obiettivo primario, che è quello di garantire, attraverso risorse pubbliche, i livelli essenziali ed uniformi di assistenza alla collettività, tramite l'espletamento dell'attività ... istituzionale ed affiancano ad essa, per completarla e migliorarla, l'attività libero-professionale intramuraria. Quest'ultima, quindi, pur essendo svoltacon una specifica organizzazione ... è, pur sempre, un'attività sanitaria esercitata dall'azienda per garantire alla collettività il diritto alla salute, e quindi, per realizzare le finalità istituzionali indicate dalla legge".

“ In definitiva l'attività intramuraria non è commerciale e di conseguenza non è produttiva di reddito d'impresa ai fini Irpeg perché è pur sempre un'attività sanitaria esercitata per garantire alla collettività il diritto alla salute e, quindi, per realizzare le finalità istituzionali indicate dalla legge.....⁴”.

Irap

Come è noto l'Irap di cui al D.Lgs. n.446/1997 assoggetta a tassazione il valore della produzione netta dei soggetti che producono o scambiano beni o prestano servizi, e in forza di quanto previsto dall'art.2 tra i "soggetti passivi" tenuti ad assolvere l'Irap rientrano anche le Asl e Aziende ospedaliere pubbliche del Servizio sanitario nazionale in quanto amministrazioni pubbliche, indipendentemente dall'attività esercitata.

Si rileva che, con circolare n.1/E del 2 gennaio 2002, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non commerciale ai fini Irap l'attività intramuraria.

Palermo, dicembre 2006

Gianfranco Antico

⁴ Balzamo, *La libera professione intramuraria dei medici pubblici. Dedalo fiscale e contraddizioni in "il fisco"*, n. 13/ 2004, pag. 1-1967. L'autore, nel pregevole studio, afferma che “ ancora altri elementi che riconducevano l'*intra moenia* nell'ambito dell'attività istituzionale svolta dalle aziende del Servizio sanitario nazionale era la considerazione che il compenso che spetta al medico rimane comunque un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente [ai sensi dell'art.47, comma 1, lettera e), del Tuir] e non un reddito di lavoro autonomo e, infine, che la quota trattenuta dall'Amministrazione viene poi destinata a fini istituzionali”.