

L'azienda sanitaria

Innovazione tecnologica,
evoluzione organizzativa e governo clinico

a cura di
Arturo Capasso
Giacomo Pascarella

Nuova edizione

FrancoAngeli

367.65

367.65

A. CAPASSO, G. PASCARELLA (a cura di)

L'AZIENDA SANITARIA



L'azienda sanitaria

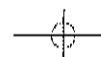
Innovazione tecnologica,
evoluzione organizzativa e governo clinico

a cura di

Arturo Capasso

Giacomo Pascarella

FrancoAngeli



L'azienda sanitaria

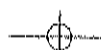
Innovazione tecnologica,
evoluzione organizzativa e governo clinico

a cura di
Arturo Capasso
Giacomo Pascarella

Nuova edizione



FrancoAngeli



2ª edizione. Copyright © 2005, 2011 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

Ristampa							Anno						
0	1	2	3	4	5	6	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sui diritti d'autore. Sono vietate e sanzionate (se non espressamente autorizzate) la riproduzione in ogni modo e forma (comprese le fotocopie, la scansione, la memorizzazione elettronica) e la comunicazione (ivi inclusi a titolo esemplificativo ma non esaustivo: la distribuzione, l'adattamento, la traduzione e la rielaborazione, anche a mezzo di canali digitali interattivi e con qualsiasi modalità attualmente nota od in futuro sviluppata).

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633. Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale, possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO (www.aidro.org, e-mail segreteria@aidro.org).

Stampa: Global Print s.r.l., Via degli Abeti n. 17/1, 20064 Gorgonzola (MI).

9. IL TRATTAMENTO FISCALE DELL'ATTIVITÀ SANITARIA SVOLTA DALLE ASL AI FINI DELL'IMPOSIZIONE DIRETTA E DELL'IVA*

9.1. L'aziendalizzazione degli enti del comparto sanità

È noto che risale, ormai al lontano 1992, l'ingresso nell'ordinamento di nuovi soggetti giuridici nel *mercato sanitario* rappresentati dalle Aziende Sanitarie e da quelle Ospedaliere. È in quegli anni che si affermano, invero, da un lato, il riconoscimento *del diritto di scelta* del cittadino all'assistenza sanitaria, a sua volta dipendente dal diritto alla salute garantito dall'art. 32 della Cost. e, dall'altro, la trasformazione *del sistema di Finanziamento del SN* con il passaggio al sistema dei trasferimenti dallo Stato alle Regioni.

È sempre con il D.Lgs. n. 504/1992 che avviene la soppressione delle UU.SS.LL e la nascita delle *Aziende Sanitarie Locali*, dotate di personalità giuridica con autonomia organizzativa amministrativa e patrimoniale, per *finalità di produzione di beni e servizi tali da soddisfare (adeguatamente) i bisogni dei cittadini* ed è, sempre in quegli anni, che emergono con forza i connotati "aziendalistici" delle istituende ASL che si riflettono nella loro capacità di assumere decisioni in autonomia, in materia sia economica che patrimoniale.

Le Aziende sanitarie detengono, infatti, *in linea di principio*, adeguati spazi organizzativi e gestionali per raggiungere gli obiettivi di efficacia, efficienza, economicità e di rispetto dei vincoli di bilancio che potrebbero garantire la loro continuità attraverso il mantenimento dell'equilibrio economico nel tempo.

Da allora, e di riflesso, il sistema contabile delle "aziende" in Sanità è improntato al rispetto di una serie di regole che possono riassumersi in quelli di una gestione economico finanziaria e patrimoniale informata ai principi contabili imposti dal codice civile; nella tenuta della contabilità analitica per centri di costo e di responsabilità per poter procedere ad analisi comparative dei

* A cura di Paola Coppola.

costi, rendimenti e risultati; nell'obbligo di rendere pubblici, annualmente, i risultati delle proprie analisi; nell'obbligo dell'adozione del bilancio economico pluriennale di previsione, nonché del bilancio preventivo economico annuale relativo all'esercizio successivo. In sintesi, risale a quell'epoca, per le aziende del SSNN la soppressione della contabilità finanziaria e la istituzione degli obblighi tipici della contabilità economica.

Ma è certamente sul piano fiscale, come meglio si vedrà, che l'"aziendalizzazione" dei soggetti operanti nel mercato sanitario ha generato una serie di problematiche di non facile soluzione, a partire da quella dell'inquadramento della natura giuridica delle ASL e A.O, a quella della definizione del trattamento fiscale da riservare alle diverse tipologie di prestazioni rese che presentano, a volta, connotati diversi a seconda se riferite al settore delle imposte dirette o a quello dell'IVA.

9.2. Il regime fiscale delle ASL e A.O. nell'ambito dell'imposizione diretta

Sotto il profilo delle imposte dirette, le ASL (o A.O.) sono soggetti passivi dell'IRES, da qualificarsi come "enti non commerciali" ovvero come enti che perseguono istituzionalmente un'attività diversa da quella commerciale, atteso che – per legge – è stata disposta la *decommercializzazione* dell'attività *sanitaria* da esse espletata (cfr. art. 74, comma 2, TUIR, per effetto delle modifiche apportate al Testo Unico dal D.Lgs. n. 344/2003 istitutivo dell'IRES); e ciò per il carattere manifestamente pubblicistico di detta attività sanitaria quando viene svolta, come avviene per le aziende del comparto sanità, nell'interesse della collettività.

Si è in presenza, invero, d'una esclusione autoritativa dalla sfera della commercialità delle competenze istituzionali delle ASL senza che – per esse – si renda necessario procedere ad un esame della natura dell'*attività di fatto* esercitata: il che sarebbe altrimenti richiesto, ai sensi del comma 4 dell'art. 73, TUIR, al fine di stabilire l'esatta loro qualifica a fini tributari. Esame che, d'altro lato, avrebbe già di per se stesso, condotto ad escludere la natura commerciale dell'attività propria delle aziende in questione, considerata la loro precipua connotazione d'enti di erogazione, e non di produzione.

Ancora non commerciali vanno considerate alcune altre prestazioni di servizi rese dalle ASL se riconducibili alle previsioni di cui all'art. 143, comma 1 del TUIR. Trattasi, in particolare, delle «prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono

i costi di diretta imputazione». Di conseguenza, ove possano ritenersi svolte da dette aziende prestazioni di servizi mediante la *medesima* organizzazione approntata per l'espletamento delle finalità istituzionali che non richiede, cioè, la predisposizione di distinti e specifici fattori produttivi rispetto a quelli necessari per lo svolgimento dei propri compiti ordinari, e dette prestazioni siano rese dietro pagamento di corrispettivi che rappresentano solo un *ristorno parziale della spesa sostenuta*, può sostenersi che non si è in presenza d'una attività commerciale, anche a prescindere dall'esclusione contenuta nel cit. art. 73, comma 2, TUIR.

Da quanto considerato, dunque, residua, *un'area commerciale* nell'ambito delle prestazioni svolte dalle ASL o A.O. che acquista specifica rilevanza ai fini delle imposte sul reddito. Interpretando *a contrariis* il cit. comma 1 dell'art. 143 nuovo TUIR, si tratta di quelle prestazioni di servizi non propriamente riconducibili al concetto di attività sanitaria in senso stretto, ma pur sempre ad esse collegate, che richiedono la predisposizione d'una organizzazione di beni e persone *distinta* da quella necessaria per l'erogazione del servizio sanitario e che vengono effettuate dietro pagamento di corrispettivi specifici¹.

In tali casi, l'ASL o l'A.O. si troverà a svolgere eventuali attività commerciali, in via secondaria ed accessoria rispetto ai fini istituzionali, che potrà dare origine, al verificarsi del requisito dell'abitudine, alla produzione del reddito d'impresa, oltre che a realizzare o conseguire redditi di varia natura a seconda della relativa fonte produttiva (come ad. es., redditi fondiari, di capitale e diversi).

9.3. La qualificazione delle ASL e il trattamento delle prestazioni sanitarie in materia IVA

La prevalente natura di enti di erogazione delle ASL induce a qualificare le stesse quali enti non commerciali anche in materia IVA, pur potendo le stesse porre in essere in conformità (o meno) ai propri fini istituzionali altre prestazioni potenzialmente riconducibili nell'ambito applicativo dell'imposta².

¹ Rimanendone escluse, ovviamente, quelle prestazioni rese dietro pagamento di tasse o, in genere di entrate cd. parafiscali (diritti, contributi o simili) per le quali, per l'assenza del nesso di sinallagmaticità, non è dato individuare l'esistenza di un'attività economica, e quindi commerciale.

² Si tratta in particolare di quelle prestazioni rese mediante un'organizzazione di beni e/o persone in forma d'impresa e *dietro corrispettivi specifici* che si intendono effettuate *nell'esercizio d'impresa*, realizzando, così, il presupposto soggettivo dell'imposta. Ai sensi dell'art. 4, D.P.R. n. 633/1972 le ASL dovranno, pertanto, ritenersi sottoposte ad IVA *limitatamente* a dette pre-

Quest'ultimo, invero, si presenta assai complesso e variegato per quel che concerne le operazioni poste in essere dalla ASL. In particolare, alcune prestazioni esulano completamente dal campo applicativo dell'imposta, perché erogate gratuitamente o dietro pagamento del ticket (che, per definizione è "quota parte di partecipazione alla spesa sanitaria")³; altre ancora risultano escluse perché rese da tali soggetti nella loro veste di "pubblica autorità"⁴. Molte altre prestazioni sono, inoltre, esenti da IVA e quindi vengono rese senza l'applicazione dell'imposta nei confronti dell'utente finale⁵, a fronte della prevalenza dell'interesse pubblico alla tutela della salute perseguito dal legislatore, già a livello comunitario.

Proprio con riferimento all'interpretazione di recente fornita dalla Corte di Giustizia del concetto di *esenzione* da Iva delle prestazioni sanitarie, è ormai chiarito che detta esenzione va circoscritta e limitata ai soli casi in cui preval-

stazioni, oltre ovviamente a quelle attività che già di per se sono considerate commerciali, ai sensi del comma 5 del cit. art. 4.

³ Sono, infatti, escluse da IVA le prestazioni erogate *gratuitamente*, per l'assenza del presupposto essenziale di cui all'art. 3, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, nonché le prestazioni rese nell'esercizio della propria attività istituzionale che *non si intendono effettuate nell'esercizio d'impresa* perché non consistenti nello svolgimento, "per professione abituale" di attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2195 c.c. e 2135 c.c., né nello svolgimento, sempre in via abituale, di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c., per la mancanza del presupposto di cui al cit. art. 4, comma 1, D.P.R. n. 633.

⁴ È questo il senso desumibile dall'art. 4, comma 1, n. 5 della VI Direttiva CEE n. 388 del 17 maggio 1988, ai sensi del quale non sono soggetti ad IVA «*Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organi di diritto pubblico per le attività ed operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando in relazione a tali attività percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni*». Come affermato dalla stessa Corte di Giustizia, chiamata a pronunciarsi sull'interpretazione del cit. art. 4, n. 5, le attività esercitate in quanto *pubbliche autorità* sono quelle prestazioni svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati. Ciò per evitare che l'attività svolta, anche se di natura autoritativa, provochi «distorsioni di concorrenza d'una certa importanza, se esonerata dal tributo». Considerato che l'attività sanitaria non è attribuita in via esclusiva dalle ASL, ma viene esercitata anche da strutture ed organismi privati, non può pertanto riconoscersi, in via di principio, l'efficacia autoritativa agli atti posti in essere dalle predette aziende nello svolgimento della loro attività istituzionale. Ma ad altra conclusione dovrebbe invece pervenirsi per quelle prestazioni rese in veste di organi preposti allo svolgimento di pubbliche podestà, rientranti o meno le stesse nei fini istituzionali (ad es. in materia di prevenzione antinfortunistica, per il rilascio di autorizzazioni, nulla osta ecc.). In tali casi, non venendosi a determinare turbative nel regime di libera concorrenza, dovrebbe riconoscersi l'esclusione dall'imposta, in funzione della diretta applicabilità nel nostro ordinamento della citata Direttiva, a prescindere dalla natura dei proventi riscossi.

⁵ Così, le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione *rese alla persona* nell'esercizio delle professioni ed arti Secondo l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c) della VI Direttiva CEE n. 388/1977 in tema di esenzioni all'interno dei paesi della Comunità, individua tra le attività esenti «*le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati*», da chiunque effettuate.

ga il *fine teleologico* del servizio prestato allo scopo di distinguere le attività propriamente terapeutiche, anche se di natura preventiva, di diagnosi, cura e riabilitazione *rese alla persona* (che possono rientrare nell'esenzione), da quelle attività rivolte a prestazioni sanitarie non rese a persone, o consistenti in cure generiche o di assistenza ai pazienti o a quelle a contenuto amministrativo o giudiziario, le quali devono ritenersi, viceversa, imponibili ai fini dell'IVA⁶.

9.4. La non perfetta coincidenza dell'ambito applicativo delle imposte sui redditi e dell'IVA

A questo punto risulta evidente il trattamento non pienamente sovrapponibile riservato alle prestazioni sanitarie nel settore dell'imposizione diretta e nell'IVA.

Per effetto della mancanza d'una disposizione nel cit. D.P.R. n. 633 analoga a quella prevista al cit. art. 74, comma 2 del TUIR, finiscono per ricadere nell'ambito applicativo dell'IVA talune prestazioni poste in essere dalle aziende sanitarie – anche se rese in conformità ai fini istituzionali – che, viceversa, sono escluse dall'imposizione diretta (e, quindi, attualmente dall'IRES) in forza della presunzione di *non commercialità* disposta dalla legge.

In materia IVA, infatti, lo svolgimento dell'attività *sanitaria* in quanto svolta mediante un'organizzazione complessa di beni e persone (e, quindi, attraverso un'organizzazione in forma d'impresa) se è resa dietro pagamento di corrispettivi specifici si intende effettuata *nell'esercizio d'impresa* e ricade comunque nell'ambito applicativo del tributo, anche se a volte, come si è visto, per il perseguimento dell'interesse pubblico alla tutela della salute, a determinate prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione *rese alle persone* viene riconosciuto il beneficio dell'esenzione (cit. art. 10, p. 18) e 19), D.P.R. n. 633). Per quel che concerne le imposte sui redditi, invece, l'area commerciale riguarderà in particolare, quelle prestazioni non propriamente riconducibili al concetto di attività sanitaria, ma pur sempre ad esse collegate che richiedono

⁶ La giurisprudenza della Corte di Giustizia, è, infatti, pervenuta ad un'interpretazione restrittiva del beneficio previsto dal cit. art. 13 della VI Direttiva in considerazione del fatto che l'esenzione costituisce una deroga al principio generale dell'imponibilità ai fini dell'IVA di ogni prestazione di servizi resa dietro pagamento di corrispettivi e come tale va circoscritta e limitata a casi ben specifici. In particolare, per ciò che concerne le prestazioni sanitarie, la Corte ha limitato il beneficio dell'esenzione alle «prestazioni di diagnosi, cura e guarigione rese alla persona»; o alla «somministrazione di cura alle persone mediante diagnosi e trattamenti di una malattia o di altro problema di salute, nonché le attività tese alla prevenzione di malattie».

una organizzazione *distinta* da quella necessaria per l'erogazione del servizio sanitario e che vengono effettuate dietro pagamento di corrispettivi specifici.

Per una più agevole comprensione delle differenze di trattamento fiscale applicabile alle più ricorrenti prestazioni di servizi rese dalle ASL a terzi paganti si forniscono, qui di seguito, le seguenti indicazioni.

9.4.1. Prestazioni veterinarie

Per dette prestazioni occorre distinguere le ipotesi in cui le stesse sono svolte dalle ASL nell'ambito delle finalità generali di tutela della salute pubblica che, in quanto rese in qualità di pubblica autorità, non realizzano ai fini IVA comunque esercizio di impresa commerciale, da quelle che viceversa realizzano detto presupposto.

A seguito dell'adempimento di obblighi derivanti dalla legge comunitaria del 1990 (cfr. art. 30 L. 29 dicembre 1990, n. 420) è stata, in particolare, sostituita la disposizione contenuta al p. 18) dell'art. 10 del DPR. n. 633/71972 che attualmente recita: sono esenti «*le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio di professioni ed arti sanitarie*»; con ciò venendosi a determinare fattispecie di imponibilità per prestazioni sanitarie rese ad animali.

In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 12 del 29 febbraio 1992) sono *escluse* da IVA: le prestazioni di igiene pubblica veterinaria (certificazioni, attestazioni, accertamenti tecnico sanitari ed altre prestazioni di igiene pubblica veterinaria espletate d'ufficio a favore di enti e privati), mentre sono *imponibili*: le prestazioni di assistenza zoiatrica, nelle quali rientrano le prestazioni cliniche e sanitarie rese a richiesta di privati o enti nell'ambito dell'assistenza zoiatrica, nonché le prestazioni di laboratorio atinenti alle patologie e profilassi veterinarie ed al controllo di alimenti di origine animale e degli alimenti per gli animali.

Le prestazioni veterinarie svolte dalle ASL nell'ambito delle finalità generali di tutela della salute pubblica sono del pari, escluse dalle imposte sui redditi perché "sanitarie", secondo l'accezione contenuta nell'attuale art. 74, comma 2, TUIR. Le prestazioni di *igiene pubblica veterinaria* (certificazioni, attestazioni, accertamenti tecnico sanitari) e altre prestazioni di igiene pubblica veterinaria espletate *d'ufficio a favore di enti e privati*, rese dietro pagamenti di tasse, diritti o canoni, sarebbero comunque escluse da IRES in quanto attività non economiche, per la mancanza di un corrispettivo richiesto a fronte del servizio espletato.

Le prestazioni veterinarie "non sanitarie" rese, invece, dietro pagamento di corrispettivi specifici, sono da considerarsi commerciali, salvo il caso in cui, come si è innanzi chiarito, possa sostenersi che le stesse vengano svolte senza specifica organizzazione e dietro pagamenti di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (ex cit. art. 143, comma 1, TUIR.).

9.4.2. Prestazioni di medicina legale

Il Ministero aveva avuto modo, in passato, di precisare con riguardo alle prestazioni di medicina legale rese dai medici in sede giudiziaria, quali consulenti tecnici d'ufficio o periti di parte, nonché membri di Commissioni sanitarie di invalidi civili che potevano considerarsi *esenti da IVA* (cfr. circ. 4 novembre 1992, n. 65): a) le certificazioni di ogni tipo e grado; b) le prestazioni di medicina sportiva, medicina del lavoro e medicina fiscale; c) le prestazioni di accertamento di idoneità a specifiche mansioni e quelle rese in sede giudiziaria.

Alla luce del richiamato più rigoroso orientamento espresso dalla Corte di Giustizia sul concetto di esenzione limitato ai casi di attività terapeutica e tenuto conto dell'eventuale svolgimento di dette prestazioni da parte delle ASL nella veste di pubblica autorità, occorrerà, invece, ora verificare se a fronte della prestazione espletata venga richiesto o meno un corrispettivo. Nel primo caso, la prestazione dovrebbe ritenersi *imponibile ai fini IVA* quando si individua il carattere amministrativo e non sanitario del servizio espletato; nel secondo, invece la prestazione dovrebbe ritenersi *fuori campo IVA* ove sia solo l'ASL a svolgere il servizio, e non anche altri operatori privati.

Ai fini IRES, le predette prestazioni di medicina legale sono escluse dalla commercialità, salvo quelle *non propriamente sanitarie* che andrebbero considerate imponibili, tranne le ipotesi in cui le stesse vengano rese dietro pagamenti di diritti, tasse o contributi. In tal caso, si deve escludere, infatti, il carattere della commercialità per l'assenza del vincolo sinallagmatico tra prestazione espletata e controvalore richiesto.

9.4.3. Rilascio cartelle cliniche

Il trattamento riservato ai proventi derivanti dal rilascio di cartelle cliniche in materia di imposte sui redditi e d'IVA è stato oggetto di diverse e contrastanti interpretazioni.

In effetti, il problema del regime fiscale di dette prestazioni è strettamente collegato alla risoluzione del problema attinente alla natura dell'attività espletata e al contenuto del documento. Secondo parte della giurisprudenza le caratteristiche dell'atto sembravano deporre a favore dell'inclusione del suo rilascio nel campo delle prestazioni sanitarie, per la prevalenza del tipo di attività documentata nella cartella rilasciata (così: comm. trib. centr. 7 marzo 1990, n. 1782 e 12 marzo 1990, n. 1970). Per altra giurisprudenza, invece, la compilazione e l'aggiornamento delle cartelle cliniche costituirebbe il mezzo del quale l'ente si avvale per migliorare l'efficienza della sua organizzazione (Comm. trib. centr. 26 novembre 1990, n. 6895). Secondo un consolidato indirizzo della Cassazione, inoltre, la cartella clinica avrebbe natura di atto pubblico con conseguente qualificazione del medico incaricato alla relativa compilazione di pubblico ufficiale. L'attività svolta rientrerebbe pertanto, nell'esercizio di «una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa».

Per l'Agenzia delle Entrate, l'incerta qualificazione della prestazione aveva condotto, sino ad epoca recente, ad un differente inquadramento della stessa in materia d'imposte dirette (esclusione dalla commercialità: circ. min. n. 29 agosto 1991, n. 26) rispetto all'IVA (imponibilità: cfr. ris. n. 461463 del 19 dicembre 1987). In seguito, con un cambio di indirizzo, è stato chiarito che il rilascio delle cartelle cliniche deve essere considerato *esercizio di attività amministrativa* ed assoggettato alle regole che disciplinano l'esercizio dell'accesso agli atti amministrativi (così, nota n. 100 dell'8 maggio 2001 riportata, in ult., nella circ. 2 agosto 2001, n. 75/E). Di conseguenza, l'attività sarebbe fuori campo IVA perché non viene a realizzarsi il requisito dell'esercizio dell'attività d'impresa di cui all'art. 4 D.P.R. n. 633/1972 ed esclusa dalla commercialità in quanto prestazione *sanitaria ex 74*, comma 2, TUIR dovendosi ritenere servizio accessorio prestato nei confronti dell'assistito o dei suoi familiari (così, circ. min. n. 26/1991).

9.4.4. Prestazioni del settore igiene pubblica e prevenzione

Trattasi di servizi non collegati all'attività sanitaria in senso stretto, ma più propriamente riferibili all'attività di igiene e prevenzione (controlli in materia di agibilità o abitabilità per abitazione, uffici, attività produttive, campeggi, scuole ecc.).

Ai fini IVA, la presenza d'un eventuale corrispettivo porta ad includere le prestazioni in oggetto nell'ambito di operatività del tributo. Trattandosi, comunque, di prestazioni estranee al campo sanitario, le stesse dovrebbero essere imponibili, salva l'ipotesi in cui ai proventi introitati possa riconoscersi la

natura di diritti o tasse. In tale circostanza, infatti, qualora potesse riconoscersi carattere autoritativo alle prestazioni in oggetto, dovrebbe concludersi per l'esclusione delle stesse dall'IVA in quanto poste in essere dalle ASL in qualità di pubblica autorità.

Si possono, al riguardo, distinguere le attività omologative esercitate dalle ASL in nome e per conto di altri enti pubblici e quelle di verifica e collaudo periodico di competenza dell'ASL. Nel primo caso, l'ASL esercita una funzione di competenza dello Stato (esclusa dalla commercialità, già ai sensi del comma 2 dell'art. 74, lett. a), TUIR⁷; ed esclusa da IVA in quanto esercitata in *qualità di pubblica autorità*). Nel secondo caso occorre distinguere le verifiche obbligatorie da quelle a richiesta (di privati):

a) per le verifiche obbligatorie: è l'ente ad attivarsi per compiere la verifica; l'addetto al controllo assume la veste di ufficiale di polizia; questi può, a seguito della verifica disporre la tenuta sotto controllo dell'impianto o la sua chiusura; il controllo viene eseguito a prescindere dal pagamento dell'importo stabilito dalla tariffa prevista da apposito decreto ministeriale. Le anzidette caratteristiche farebbero propendere, quindi, per la natura autoritativa dell'attività espletata detto carattere viene peraltro evidenziato dalla presenza del carattere provvedimento dell'atto che regge il rapporto e dalla natura di tassa o diritto dell'importo versato dal privato.

Le considerazioni svolte potevano un tempo estendersi anche per le attività di controllo straordinario di ascensori, montacarichi di cui alla L. 24 ottobre 1942, n. 1415⁸. Attualmente, invece, per effetto del D.P.R. 30 aprile 1999, n. 162⁹ che consente la procedura di valutazione della conformità degli ascensori e montacarichi in servizio privato anche ad «*organismi autorizzati sia in Italia che in altri paesi dell'Unione Europea*» (cfr. art. 9), oltre che all'ASL, all'ARPA, alla direzione provinciale del lavoro del Ministero del lavoro e previdenza sociale (cfr. art. 13), le attività in questione, in quanto rese anche da altri operatori, non possono ritenersi svolte dall'ASL in qualità di pubblica autorità.

b) per le prestazioni a richiesta (aventi natura di prestazioni di consulenza) è il privato che decide di rivolgersi all'ASL nello stesso modo in cui avrebbe potuto rivolgersi ad un laboratorio privato. Così nel caso di consulenze, di misure del livello di radioattività nei materiali o beni da importare, delle vibrazioni, dei rumori, del grado di inquinamento dell'aria, del rilascio di pa-

⁷ Che considera non commerciale «l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici».

⁸ Abrogata dall'art. 20, D.P.R. 30 aprile 1999, n. 162. L'abrogazione del presente provvedimento è stata inoltre disposta dall'art. 2 e dall'allegato 1, D.L. 22 dicembre 2008, n. 200.

⁹ In attuazione di quanto disposto dal presente regolamento vedi il D.M. 13 febbraio 2004. Vedi, anche, il D.M. 26 ottobre 2005.

veri e verifiche impianti, disinfezioni e disinfestazioni, relazioni tecniche, di prelievi e preparazioni di campioni per analisi (acque, liquidi), prestazioni di polizia mortuaria ecc. Si tratta, in sostanza, di attività svolte nel puro interesse del privato e non nell'interesse della collettività. L'imponibilità di dette prestazioni è, del resto, confermata dall'amministrazione finanziaria (così, ris. min. n. 343095 del 26 settembre 1983).

Tali prestazioni, inoltre, vanno sicuramente incluse nell'area della commercialità ai fini delle I.I.D.D. non potendosi ritenere "sanitarie" come richiesto dal cit. comma 2 dell'art. 74 TUIR, salvo il caso in cui l'entrata riscossa sia un diritto o una tassa.

9.4.5. Prestazioni di sicurezza negli ambienti di lavoro

L'art. 6, comma 10, della L. 13 maggio 1999, n. 133 ha ricompreso tra le prestazioni sanitarie *esenti ex art. 10, p. 18*) D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni rese dal medico competente ai sensi del D.Lgs. 19 settembre 1994, n. 626 recante disposizioni «*sulla sicurezza e la salute dei lavoratori sul luogo di lavoro*».

In particolare, si tratta degli accertamenti preventivi intesi a constatare l'assenza di controindicazioni al lavoro cui i lavoratori sono destinati, ai fini della valutazione della loro idoneità alla mansione specifica cui sono destinati e degli accertamenti periodici per controllare lo stato di salute dei lavoratori.

L'esenzione dovrebbe pertanto riguardare tutte le prestazioni svolte in base alla citata normativa, a prescindere dalla natura esclusivamente terapeutica della attività prestata, anche svolta a fini preventivi, come sarebbe richiesto dalla interpretazione restrittiva del beneficio dell'esenzione da parte della Corte di Giustizia. In caso contrario, gli accertamenti di natura tecnica o amministrativa dovrebbero ritenersi imponibili ai fini dell'IVA, e non commerciali, per ciò che concerne le I.I.D.D. per la parte consistente nell'attività *propriamente sanitaria di diagnosi e cura anche a carattere preventivo*.

Per le prestazioni di natura diversa, a contenuto più di tipo amministrativo o tecnico, dovrebbe invece sostenersi l'imponibilità, se rese dietro corrispettivo, salvo il caso in cui le stesse possano ritenersi effettuate con la medesima organizzazione e dietro pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (ex art. 143, comma 1 TUIR); e salvo ancora il caso in cui vengano rese dietro pagamento di diritti o tasse per l'assenza del requisito dell'economicità.

9.4.6. *Esami su alimenti e bevande*

I corrispettivi percepiti per analisi su alimenti o bevande, in quanto non riconducibili all'attività sanitaria nell'accezione ristretta di cui ai citt. artt. 74 TUIR e 10, p. 18 e 19 D.P.R. n. 633/1972 dovrebbero qualificarsi imponibili a fini IVA in quanto prestazioni di servizi, non sanitarie in senso stretto (nello stesso senso, cfr ris. min. n. 461463/87); e tassabili come ricavi derivanti dall'esercizio di attività commerciale (cfr, cit. circ. n. 26/1991).

9.4.7. *Visite fiscali*

I corrispettivi richiesti per i visite mediche e gli accertamenti sanitari ai dipendenti effettuati a richiesta del datore di lavoro vanno considerati *esenti da IVA* sempreché riferiti a prestazioni rivolte all'accertamento, anche a fini preventivi, della salute dei dipendenti. Ai fini delle I.I.DD., si tratta di prestazioni sicuramente di natura sanitaria e, pertanto, escluse dall'ambito della commercialità.

Ogni altro *accertamento non sanitario* (es. controlli richiesti ai dipendenti per verificare l'abitabilità dei luoghi di lavoro o quelli di natura tecnica e non sanitaria) dovrebbe invece, essere imponibile a fini IVA, salva l'ipotesi in cui le prestazioni in questione possano considerarsi di natura autoritativa¹⁰, e dovrebbe generare ricavi derivanti dall'esercizio di attività commerciale, in quanto prestazioni non rientranti nell'area decommercializzata di cui al vigente comma 2 dell'art. 74, TUIR.

9.4.8. *Servizio di autoambulanza*

Il trasporto finalizzato ad intervento di tipo sanitario va inteso come operazione esente ai sensi dell'art. 10, p. 15) D.P.R. n. 633/1972 che considera tali «*le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate*». Da notare che secondo il Ministero (cfr. ris. min. 19 dicembre 1987 n. 4612912; ris. min. 19 ottobre 1989, n. 550115) le prestazioni rese da elicotteri in azione di soccorso alpino, oppure in azione di emergenza sarebbero, invece, imponibili, non potendosi ritenere che le stesse rientrino nella citata disposizione agevolativa. Il predetto servizio di

¹⁰ Sull'imponibilità delle perizia sullo stato di salute di un dipendente ai fini dell'ottenimento della pensione cfr: Corte di Giustizia causa C-212/01 del 20 novembre 2003.

trasporto, del pari dovrebbe essere escluso dall'ambito della commercialità, trattandosi di attività sanitaria in senso stretto.

9.4.9. Servizio mensa ai dipendenti

Le prestazioni di somministrazione di alimenti e bevande ai dipendenti nell'ambito delle mense organizzate dalle ASL sono operazioni imponibili, anche se il servizio viene fornito in forma indiretta o viene concesso in appalto a terzi ex art. 4, comma 5, D.P.R. n. 633/1972 (cfr. ris. min. n. 461663/87). In materia di I.L.D.D., generano ricavi derivanti dall'esercizio di attività commerciale, in quanto non rientranti nell'area decommercializzata di cui al vigente comma 2 dell'art. 74, TUIR.

9.4.10. Servizi di somministrazione vitto (e alloggio) a coloro che prestano assistenza agli ammalati e agli ospiti

Per il Ministero, in passato, i corrispettivi riscossi a fronte di dette prestazioni dovevano considerarsi esenti da IVA (cfr., circ. min. 27 aprile 1973, n. 32/501388), mentre in altra occasione, con riferimento agli accompagnatori di pazienti ricoverati, il Ministero aveva ritenuto che si sarebbero dovuti considerare imponibili (cfr., circ. min. n. 40 del 14 aprile 1983). Alla luce del più rigoroso orientamento della Corte di Giustizia sul beneficio dell'esenzione, tali prestazioni dovrebbero attualmente invece considerarsi sempre imponibili in quanto non consistenti in attività di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona.

Per quel che concerne le I.L.D.D., benché nella specie dovrebbe ritenersi che dette prestazioni esulino dal campo sanitario, secondo l'Agenzia delle entrate non sembra «*ravvisarsi un'autonoma attività commerciale per la sola circostanza che gli assistiti o i loro familiari corrispondano un corrispettivo a titolo di pernottamento o somministrazione di pasti ai familiari che prestano assistenza ai ricoverati, nonché per l'addebito ai ricoverati per telefonate effettuate utilizzando il centralino ospedaliero o l'addebito per allacciamento apparecchi TV od ancora per l'addebito per utilizzo della camera mortuaria*»: così, circ. min. 29 agosto 1991, n. 26. Tali prestazioni vanno, quindi, considerate non commerciali ai fini dell'imposizione diretta.

9.4.11. Sperimentazione farmaci ed altre ricerche richieste da privati

In quanto prestazioni di servizi non sanitarie in senso stretto, se rese dietro corrispettivo, tali operazioni sono imponibili ai fini IVA e tassabili come ricavi nell'ambito dell'imposizione diretta..

Da notare che, alla luce della recente Risoluzione n. 117/E del 31 marzo 2008, emanata dall'Agenzia delle Entrate a seguito di un'istanza di interpello avente ad oggetto proprio il trattamento fini IVA delle tariffe relative alle prestazioni eseguite dal Comitato Etico deputato a vagliare le proposte di sperimentazione farmaci all'interno delle ASL, l'Agenzia ha chiarito che le stesse *sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA* in quanto il rilascio dei pareri da parte del predetto Comitato non costituirebbe una prestazione resa nell'esercizio d'impresa, ex art. 4 D.P.R. n. 633/1972, bensì un *onere quantificato da apposite disposizioni normative e a carico dei soggetti promotori delle sperimentazioni*. A tal proposito, l'Agenzia ha chiarito che la formulazione di detti pareri, *tesa a tutelare interessi di rilevanza sociale*, si configura quale esercizio di una funzione di rilievo essenzialmente pubblicistico che non assume, dunque, connotati tipici dell'attività privatistico-imprenditoriale.

9.4.12. Attività farmaceutica

L'assistenza farmaceutica svolta con farmacie aperte al pubblico, realizza una vera e propria attività commerciale; di conseguenza i corrispettivi riscossi vanno considerati rilevanti ai fini IVA in quanto collegati ad operazioni imponibili (ris. min. 31 ottobre 1975, n. 504617) e ricavi derivanti dall'esercizio di attività commerciali (nello stesso senso, circ. n. 26/91).

L'attività farmaceutica consistente nella attività di distribuzione di farmaci, anche attraverso farmacie di cui sono titolari gli enti pubblici o i privati convenzionati non consiste in una prestazione riconducibile al concetto di attività di diagnosi, cura e riabilitazione e, pertanto, alla luce del recente orientamento della Corte di Giustizia sul punto, non può rientrare nell'esenzione di cui al p. 18) dell'art. 10), D.P.R. n. 633/1972: così, ris. min. 24 settembre 2003, n. 184/E.

9.4.13. Cessione di sangue e plasma

L'ASL fornisce, di norma, sangue e plasma ad altre strutture pubbliche e private accreditate presenti sul territorio che non dispongono direttamente di

tale servizio in forza delle disposizioni di cui al D.M. 1° settembre 1995. A fronte di tale servizio percepisce un corrispettivo. Trattasi di prestazioni esenti ai fini IVA ai sensi dell'art. 10, punto 24), D.P.R. n. 633/1972 e di operazioni escluse dall'ambito della commercialità, in quanto rientranti nell'attività sanitaria in senso stretto.

9.5. Il trattamento fiscale riservato agli immobili presenti nel patrimonio delle ASL

Mentre in passato poteva dubitarsi in ordine alla soggettività delle ex U.U.S.S.L.L. rispetto al Comune, in considerazione della loro natura di mere strutture organizzative di tali enti, attualmente l'ASL, dotata di personalità giuridica, assume pienamente la veste di soggetto d'imposta nei cui confronti si realizza il presupposto d'imponibilità derivante dal possesso di immobili.

Al fine di stabilire il relativo trattamento fiscale, occorre tenere distinta l'ipotesi dei beni immobili cd. istituzionali, da quelli cd. da reddito.

a) Immobili posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale

Sulla questione dell'imponibilità dei c.d. immobili istituzionali utilizzati nello svolgimento dell'attività sanitaria (ospedali, presidi sanitari, distretti ecc.) il Ministero (cfr. circ. 28 dicembre 1999, n. 244/E) ha già da tempo ritenuto che la decommercializzazione operata dal cit. 74, comma 2, TUIR, nell'escludere la riconducibilità, tra l'altro, della attività sanitaria alla categoria del reddito d'impresa, non sottrae ad imposizione eventuali altri redditi prodotti dalle ASL comunque connessi all'esercizio delle attività medesima.

In particolare, gli immobili adibiti alle attività menzionate, al pari degli immobili strumentali all'attività istituzionale degli altri enti non commerciali, acquistano autonomia reddituale e sono, pertanto, produttivi di reddito fondiario ai sensi degli artt. 25 e seguenti del TUIR¹¹. Sulla questione occorrerebbe, tuttavia, sostenere che la decommercializzazione dell'attività sanitaria disposta dalla legge dovrebbe, estendersi anche ai beni strumentali all'esercizio della stessa (ospedali, ambulatori ecc.), non apparendo conforme al principio ispiratore della deroga contenuta nella legge, tassare ciò che è essenziale allo svolgimento dell'attività detassata.

Gli immobili detenuti dalla ASL in *regime d'impresa*, invece, in quanto volontariamente destinati all'esercizio di un'attività economica e non di quella

¹¹ Quelli destinati esclusivamente all'esercizio dell'attività sanitaria sono esenti dall'ICI ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 502/1994.

istituzionale, saranno invece sicuramente produttivi di reddito e tassati quali proventi immobiliari (se riscossi con riferimento a beni immobili non strumentali) ex art. 57, ora 90 TUIR o ordinari ricavi (se riscossi con riferimento a beni immobili strumentali per natura o per destinazione) tassati ex art. 53, ora 85, TUIR.

Per completezza si fa presente che il regime di beni relativo all'impresa degli immobili in questione deriva dalla volontaria iscrizione del bene medesimo nel libro degli inventari (o in quello dei beni ammortizzabili, a seconda del regime contabile adottato dalla ASL) secondo quanto stabilito dall'art. 65, TUIR.

b) Proventi derivanti dalla locazione degli immobili

I proventi derivanti dalla locazione degli immobili richiedono un'ulteriore distinzione, tra quelli derivanti dagli immobili *detenuti e non detenuti in regime d'impresa*.

I primi andranno determinati secondo le regole proprie dei redditi fondiari, in quanto l'ASL produce tali redditi "*nella sua veste di privato*" e non in quella di un'impresa. Ed invero, anche secondo l'Agenzia delle Entrate (con circolare n. 8 del 14 giugno 1993, nel richiamare la precedente circolare n. 32 del 199), ha ribadito che *«l'attività svolta da enti non commerciali concernente locazione di beni immobili, comunque acquisiti, nell'ambito delle finalità istituzionali non è idonea di per sé a far assumere agli stessi la soggettività passiva agli effetti del tributo»*. Pertanto i canoni derivanti dal citato contratto di locazione non dovranno essere assoggettati nemmeno ad IVA.

Quelli derivanti dagli immobili strumentali (per natura o per destinazione) *detenuti in regime d'impresa*, invece, sono *imponibili a fini IVA*, non rientrando gli stessi nell'ambito dell'esenzione stabilita dall'art. 10, p. 8), D.P.R. n. 633/1972. Per quelli derivanti da altri fabbricati destinati ad uso di civile abitazione posseduti dalle ASL (*immobili non strumentali*) vale invece la menzionata *esenzione*; di conseguenza i corrispettivi annuali andranno solo assoggettati all'imposta di registro, benché conseguiti in base a contratti verbali (cfr. art. 40, comma 1, D.P.R. n. 131/1986).

c) Proventi derivanti dalla cessione di immobili

Le cessioni in oggetto, se relative ad immobili acquisiti per donazioni o lasciati oppure utilizzati nell'ambito di attività istituzionali non commerciali, ed attualmente non utilizzabili dalla struttura aziendale, costituiscono lo *smobilizzo di un patrimonio immobiliare* e non l'esercizio d'impresa e quindi non rientrano nel campo d'imposizione dell'IVA. Per quanto concerne l'imposizione diretta, se dal realizzo dell'immobile scaturisce una plusvalenza

tassabile ex art. 67 TUIR, l'ASL sarà tenuta a dichiarare un reddito di categoria F (redditi diversi).

Le eventuali cessioni di fabbricati a destinazione abitativa¹², inclusi tra i beni relativi all'impresa, saranno invece esenti ai sensi dell'art. 10, p. 8-bis), D.P.R. n. 633 cit. Le cessioni dei fabbricati con destinazione diversa, saranno invece, imponibili ai fini IVA.

9.6. L'esercizio dell'attività libero professionale intramuraria

Com'è noto, al fine di contribuire al processo organizzativo dei servizi offerti ai pazienti con la messa a disposizione del patrimonio di conoscenze, capacità ed esperienze organizzative, tecnologiche strutturali dell'ente le aziende del servizio sanitario possono svolgere – nel perseguimento degli obiettivi di tutela della salute garantiti dal SSN – accanto all'attività istituzionale anche attività libero professionale intramuraria definita dalla legge (cfr., in ult., art. 2 D.P.C.M. 27 marzo 2000) come l'attività che «*il personale medico e delle altre professionalità della dirigenza del ruolo sanitario, individualmente o in équipe, esercita fuori dall'orario di lavoro e delle attività previste dall'impegno di servizio, in regime ambulatoriale, ivi comprese anche le attività di diagnostica strumentale e di laboratorio, di day hospital o di day surgery e di ricovero, sia nelle strutture ospedaliere che territoriali, in favore e su libera scelta dell'assistito, e con oneri a carico dello stesse o di assicurazioni o dei fondi integrativi del SSN di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 502/92 e succ. modif. ed integrazioni*».

Lo svolgimento della predetta attività intramuraria rientra, pertanto, nell'ambito delle prestazioni che le aziende sanitarie devono svolgere per garantire agli assistiti il miglioramento o potenziamento dei livelli di assistenza, rappresentando per espressa volontà legislativa una più moderna, efficace ed efficiente modalità di svolgimento dell'attività sanitaria a detti enti istituzionalmente demandata.

L'Agenzia delle Entrate ha, da tempo, confermato che l'attività libero professionale 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* e, conseguentemente

¹² La destinazione abitativa esiste se si tratta di fabbricati accatastati (o accatastabili) nelle categorie da A/1 ad A/11, eccetto gli uffici e studi privati (A/10). Se la cessione riguarda fabbricati solo in parte destinati ad abitazione, per godere dell'esenzione è necessario evidenziare separatamente i corrispettivi relativi a ciascuna porzione.

te, può essere ricompresa tra le attività sanitarie che ai sensi dell'art. 74, comma 2 TUIR non costituiscono, ai fini delle imposte sui redditi, esercizio di attività commerciale (così, già circ. 2 gennaio 2002, n. 1/E).

Per ciò che attiene all'IVA, le prestazioni rese dai medici che esercitano l'opzione per l'esercizio dell'intramoenia, in quanto attività dirette alla diagnosi e cura dei pazienti, potranno beneficiare del beneficio dell'esenzione. Per quelle attività, invece, di consulenza, eventualmente ammesse al regime dell'intramoenia secondo l'atto aziendale, dovrebbe invece sostenersi l'imponibilità, alla luce del più volte richiamato restringimento del concetto di esenzione secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

In materia rileva il fatto che, con una serie di leggi e di proroghe disposte per legge, è stato fissato, per ora, al 31 gennaio 2010, il termine per lo svolgimento dell'attività libero professionale cd. allargata agli studi medici dei sanitari autorizzati all'ALPI. (così, in ultimo l'art. 1-bis della L. 4 dicembre 2008, n. 189 di conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 7 ottobre 2008, n. 154 di modifica della L. n. 120/2007).

A regime, per effetto della citata L. n. 120/2007, le Regioni dovranno assumere le più idonee iniziative volte ad assicurare gli interventi di ristrutturazione edilizia alle strutture pubbliche (ASL, AO, e IRCCS) per rendere disponibili locali all'ALPI (comma 1) Le Regioni dovranno completare l'adozione di queste iniziative entro il 31 gennaio 2012 (e non più entro il 31 gennaio 2009). Fino al 31 gennaio 2010, negli ambiti in cui non sono state ancora adottate tali iniziative, continueranno ad applicarsi i provvedimenti già adottati per assicurare l'esercizio dell'ALPI. Nel medesimo periodo, e quindi, entro il 31 gennaio 2010, le Regioni procederanno all'individuazione e all'attuazione delle misure dirette ad assicurare – in accordo con i sindacati e nel rispetto delle disposizioni contrattuali vigenti – il definitivo passaggio al regime ordinario dell'ALPI.

Quando entrerà in vigore il nuovo assetto istituzionale dell'ALPI, le prenotazioni delle prestazioni in regime libero professionale saranno sempre e ovunque gestite da personale dell'azienda sanitaria e dovranno essere eseguite in sedi e tempi diversi rispetto a quelle istituzionali, al fine di permettere il controllo dei volumi delle prestazioni che non dovranno superare quelli eseguiti durante l'orario di lavoro. Gli onorari per l'attività libero professionale saranno sempre riscossi *sotto la responsabilità dell'azienda* e le tariffe che saranno concordate tra azienda e professionisti dovranno assicurare *l'integrale copertura di tutti i costi diretti ed indiretti correlati alla gestione dell'attività*, ivi compresi quelli connessi all'attività di prenotazione e riscossione. Saranno effettuati periodici controlli sulle liste d'attesa, al fine di assicurare il rispetto dei tempi medi che dovranno essere stabiliti con provvedimenti della Regione

e con l'obbligo di erogare le prestazioni urgenti, comunque non oltre 72 ore dalla richiesta. Le Regioni dovranno varare disposizioni specifiche per evitare conflitto d'interessi o concorrenza sleale tra medici e azienda sanitaria e dovranno adeguare progressivamente i tempi di erogazione delle prestazioni in regime ordinario a quelli in regime libero professionale, al fine di assicurare che il ricorso alla libera professione sia frutto solo di libera scelta del cittadino e non conseguenza di carenze nell'organizzazione dei servizi resi in attività istituzionale

Per ciò che concerne gli adempimenti fiscali a carico dell'ASL o AO ai fini IVA occorre precisare che sussiste l'obbligo di emissione d'una fattura per l'attività libero-professionale intramuraria svolta nei propri spazi interni, oltre che da parte dei medici che, in assenza di spazi idonei presso la propria azienda per l'espletamento del servizio, hanno avuto l'autorizzazione a svolgere tale attività anche presso i propri studi professionali.

La gestione dell'attività intramoenia è soggetta a specifiche disposizioni concernenti l'istituzione di una *contabilità separata* (anche per le camere a pagamento, ove istituite) che tenga conto dei costi diretti e indiretti, nonché delle eventuali spese alberghiere. A regime, lo svolgimento dell'attività richiederà in ogni caso la riscossione delle tariffe direttamente da parte dell'azienda: con proprio regolamento le singole aziende sanitarie o ospedaliere potranno regolamentare le modalità di contabilizzazione delle stesse.

Per quel che concerne i compensi percepiti dai medici ed altre figure professionali per l'attività libero professionale intramuraria, va chiarito che in base all'art. 50, comma 1, lettera e) del TUIR, sono considerati redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente¹³.

In particolare, si tratta del personale appartenente ai profili di medico-chirurgo, odontoiatra e veterinario e altre professionalità della dirigenza del ruolo sanitario (farmacisti, biologi, chimici, fisici e psicologi) dipendente del Servizio sanitario nazionale; del personale docente universitario e ricercatori che esplicano attività assistenziale presso cliniche e istituti universitari di ricovero e cura anche se gestiti direttamente dalle università; del personale laureato, medico di ruolo in servizio nelle strutture delle facoltà di medicina e chirurgia delle aree tecnico-scientifica e socio sanitaria; del personale dipendente degli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, con personalità giuridica di diritto privato, degli enti ed istituti di cui all'articolo 4, comma 12, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, delle istituzioni pubbliche di assistenza e benefi-

¹³ Nonché del personale di cui all'articolo 102 del D.P.R. 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'art. 6, comma 5, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'art. 1, comma 7, L. 23 dicembre 1996, n. 662.

cenza, che svolgono attività sanitaria e degli enti pubblici che già applicano al proprio personale l'istituto dell'attività libero-professionale intramuraria della dirigenza del Servizio sanitario, sempreché i predetti enti e istituti abbiano adeguato i propri ordinamenti ai principi di cui all'art. 1, commi da 5 a 19 della L. 23 dicembre 1996, n. 662, e a quelli contenuti nel D.M. 31 luglio 1997..

Alla luce di quanto precede, i redditi conseguiti dal predetto personale per lo svolgimento dell'attività intramuraria, esercitata all'interno della struttura sanitaria pubblica o presso strutture accreditate, sono sempre classificabili tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente previo rispetto delle condizioni e dei limiti stabiliti dall'art. 72 della legge in esame, dal D.M. 31 luglio 1997 e dagli atti di indirizzo e di coordinamento emanati dai direttori generali delle aziende (così circ. min. 25 marzo 1999, n. 69).

Parimenti, sono classificabili fra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente i redditi percepiti per l'attività intramuraria esercitata dal medesimo personale autorizzato a operare presso studi privati o strutture non accreditate, a condizione che la stessa sia prestata in conformità ai criteri del cit. D.M. 31 luglio 1997 e, successivamente, negli atti di organizzazione adottati dai direttori generali delle strutture sanitarie.

Si segnala, inoltre, che per i medici ancora oggi autorizzati allo svolgimento della predetta attività libero-professionale intramuraria presso i propri studi professionali, l'art. 52, comma 1, TUIR riconosce il beneficio dell'abbattimento dell'imponibile tassabile ai fini delle imposte dirette nella misura del 75 % allo scopo di garantire una copertura, seppure parziale, dei costi sopportati in proprio per l'effettuazione della prestazione.

9.7. Gli obblighi contabili ai fini delle II.DD

Per quanto concerne gli enti non commerciali, l'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che le disposizioni di cui agli artt. da 14 a 18 (scritture contabili delle imprese, società in contabilità ordinaria o semplificata) si applicano relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate dagli enti non commerciali. L'interpretazione letterale delle norme lascerebbe intendere che l'ente non commerciale sia obbligato alla tenuta delle scritture contabili solo in relazione alle operazioni effettuate nell'esercizio dell'attività commerciale. Di conseguenza vi è la totale assenza di obblighi contabili relativamente alle operazioni svolte nell'ambito dell'attività istituzionale.

Per le ASL, invece, in considerazione della riforma di cui al D.Lgs. n. 502/1992 e dell'istituzione della contabilità economica in luogo di quella pubblica, sorge l'obbligo della rilevazione di tutti i fatti di gestione, siano essi

relativi allo svolgimento dell'attività istituzionale, che di quella commerciale, in osservanza delle disposizioni del codice civile.

Per quel che concerne l'aspetto fiscale, ai sensi del cit. art. 20 D.P.R. n. 600, l'ASL può tenere la contabilità, sia ordinaria, che semplificata (cfr.art. 18 dello stesso decreto). Quest'ultimo regime è consentito qualora l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85, TUIR conseguiti in un anno intero non abbia superato l'ammontare di 309.874,14 euro. La semplificazione consiste nella tenuta delle sole scritture previste dalla legge IVA, opportunamente integrate per tener conto degli accadimenti di gestione rilevanti ai soli fini delle imposte sui redditi, ma non rilevanti ai fini dell'IVA, nonché del libro cespiti ammortizzabili e nella rilevazione del reddito direttamente dalle scritture contabili in sede di dichiarazione, senza il filtro del conto economico.

Le modalità con cui vengono effettuate le rilevazioni contabili influiscono sulla determinazione del reddito dell'ASL. Per l'attività commerciale, ai sensi dell'art. 144, TUIR le ASL hanno, *invero, l'obbligo di tenere una contabilità separata (comma 2).*

La tenuta di una contabilità separata non prevede l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per l'attività istituzionale e quella commerciale, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività. La tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale, non è, infatti, di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti secondo quanto ritenuto dalla stessa amministrazione finanziaria (cfr., di recente, ris. min. 13 marzo 2002, n. 86/E)

Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa, le aziende devono osservare le disposizioni dei commi 1 e 3-bis dell'art. 65, TUIR. e, pertanto, dovranno considerare relativi all'impresa i beni e servizi al cui scambio o produzione è diretta l'attività quelli strumentali, nonché i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa nonché gli altri beni mobili ed immobili indicati nel libro degli inventari o in quello dei cespiti ammortizzabili (solo per gli immobili), nel caso in cui si adottasse la contabilità semplificata (art. 144 cit., comma 3). Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività sono deducibili per la parte del loro importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare di tutti i ricavi e proventi. Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione an-

che finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto (art. 144 cit., comma 4).

Le ASL, se ammesse al regime di contabilità semplificata e quindi se rientranti nei limiti di ricavi innanzi indicati, possono poi optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa disciplinato dall'art. 145 del TUIR, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività indicato in apposita tabella, aggiungendo i componenti positivi di reddito di cui agli artt. 86, 88, 89 e 90, TUIR. In particolare, si applicherà:

*fino a € 15.493,71 = coeff. del 15%

*da € 15.493,71 (a € 309.874,14 = coeff. del 25%.

Tale regime si estende di anno in anno e l'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata e comunque per un triennio.

9.8. Gli effetti di una regolare contabilità ai fini dell'IVA

Le prestazioni che ricadono nell'ambito applicativo del tributo si distinguono in operazioni imponibili, non imponibili o esenti o (art. 1, 8, 8-bis e 9, nonché art. 10 D.P.R. n. 633 cit.). Per dette operazioni la legge disciplina gli obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione periodica dell'imposta dovuta.

L'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi imponibili ai fini dell'IVA diviene *esigibile* nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate. (art. 6 D.P.R. n. 633/1972) Tuttavia, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte nei confronti di altre ASL, o ad enti pubblici, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi (cfr. art. cit. 6, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, in vigore dal 1° gennaio 1998).

Per ciò che attiene al diritto alla detrazione, il comma 1 dell'art. 19-ter, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che per gli enti commerciali è detraibile soltanto l'IVA relativa agli acquisti effettuati *nell'esercizio di attività commerciali o agricole*. Tuttavia la detrazione è subordinata al fatto che l'ente gestisca l'attività commerciale (o agricola) con contabilità separata rispetto a quella istituzionale e che la contabilità venga redatta in conformità alle disposizioni di cui all'art. 20 e 20-bis del D.P.R. n. 600/1973.

L'imposta relativa a beni e servizi utilizzati *promiscuamente* nell'esercizio di attività commerciale e attività principale è, invece, ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale (art. 19-ter, comma 2). La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in

relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile.

La detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti relativi all'attività commerciale trova un'ulteriore limitazione nel caso di contemporaneo svolgimento di operazioni imponibili ed operazioni esenti, e, pertanto, l'IVA sugli acquisti effettuati nell'esercizio di attività commerciali si riduce ulteriormente per effetto del calcolo della percentuale di detraibilità imputabile all'esercizio dell'attività commerciale (c.d. *pro-rata*) da effettuarsi per effetto dell'acquisto di beni e servizi utilizzati in via promiscua. Tale percentuale scaturisce dal rapporto tra le operazioni imponibili che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti, senza tener conto delle cessioni di beni ammortizzabili (cfr. art. 19-bis, come da modif. dall'art. 2, D.Lgs. n. 313/1997).

Si consideri, infine che, per effetto delle modificazioni apportate alla disciplina IVA dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313 (in vigore dal 1° gennaio 1998), il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati nell'esercizio dell'attività commerciale – con le limitazioni di cui sopra – sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633 cit.).

9.9. La soggettività delle ASL ai fini dell'IRAP

L'art. 3, comma 1, lett. e-bis), D.Lgs. n. 446/1997, include tra i soggetti passivi dell'IRAP, gli enti pubblici non commerciali e tra questi, le amministrazioni pubbliche e, quindi, tutte le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale (cfr. art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 29/1993¹⁴).

Ai sensi dell'art. 10-bis del cit. D.Lgs. n. 446 la base imponibile IRAP può essere determinata con differenti criteri, a seconda che gli enti pubblici esercitino o meno attività commerciali.

¹⁴ In particolare, tale norma considera amministrazioni pubbliche: tutte le Amministrazioni dello Stato, compresi gli istituti e le scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e le amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le province, i comuni, le comunità montane e loro consorzi ed associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, nonché le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale.

a) Per gli enti che non esercitano attività commerciali la base imponibile è determinata secondo il criterio c.d. *retributivo* stabilito per gli enti privati non commerciali. (art. 10-bis, comma 1, come modif. dall' art. 5, comma 1, L. 27 dicembre 2002, n. 289) Detta base imponibile è costituita, in particolare, dalle somme erogate per prestazioni di lavoro di qualunque tipo nel corso del periodo d'imposta a titolo di:

1. retribuzioni erogate a personale dipendente;
2. l'ammontare delle retribuzioni erogate da considerare ai fini della determinazione della base imponibile è quello *rilevante ai fini previdenziali*;
3. i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 TUIR;
4. dei compensi per collaborazione coordinata e continuativa, disciplinati dall'art. 50, lett. c-bis) TUIR;
5. dei compensi per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art 67, comma 1, lett. l), TUIR.

Ai fini della determinazione della base imponibile i redditi sono considerati con riferimento al momento di erogazione (criterio di cassa).

Quanto agli obblighi di liquidazione, l'art. 31 del cit. D.Lgs. n. 446 prevede che i soggetti passivi dell'IRAP sono tenuti a versare acconti a ciascuna regione nel periodo d'imposta in cui la dichiarazione è presentata secondo le modalità previste per le imposte sui redditi. Le amministrazioni pubbliche, gli organi statali e gli enti pubblici che svolgono attività istituzionali, devono versare l'acconto IRAP mensilmente a ciascuna regione o provincia autonoma secondo le modalità stabilite dal D.M. 24 marzo 1998 (in deroga al criterio generale previsto ex art. 30 comma 2 D.Lgs. n. 466/1997). L'acconto mensile va calcolato applicando l'aliquota dell'8,5% all'ammontare degli emolumenti corrisposti nei mesi precedenti.

b) Per gli enti pubblici che esercitano anche attività commerciali

L'art. 10-bis comma 2, D.Lgs. n. 446 cit. prevede l'opzione per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività secondo il metodo analitico previsto per le società commerciali.

L'opzione può riguardare anche solo una delle attività commerciali esercitate¹⁵.

La base imponibile relativa alle attività commerciali è determinata secondo i criteri previsti per le società commerciali ex art. 5 D.Lgs. n. 446/1997, com-

¹⁵ Anche per gli enti pubblici che esercitano attività commerciali valgono le regole generali, cioè le opzioni e revoche vanno dedotte da comportamenti concludenti (cfr. D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442). Per gli Enti pubblici il comportamento concludente è quello risultante in sede di dichiarazione IRAP.

putando i costi deducibili ivi indicati, non specificamente riferibili a dette attività commerciali, per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Per le altre attività non commerciali, la base imponibile è determinata secondo il c.d. criterio retributivo, ed è quindi costituita dall'ammontare delle retribuzioni (redditi di lavoro dipendente, assimilati ai redditi di lavoro dipendente) e dei compensi (di collaborazioni coordinate e continuative e di attività di lavoro autonomo occasionale) ridotta dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali o, in difetto, dell'importo a queste imputabili in base al predetto rapporto. Se l'opzione è esercitata, si avranno, quindi, due basi imponibili con l'applicazione di diverse aliquote. Per i soggetti pubblici esercenti attività commerciali che hanno optato per la determinazione della base imponibile secondo il criterio analitico, l'acconto IRAP per le attività commerciale dovrà, inoltre, essere versato con le stesse scadenze e le stesse modalità stabilite per le imposte sui redditi per le società commerciali (cfr. artt 10-bis, comma 2; 30, comma 5, D.Lgs n. 466 cit.).

9.10. Le opportunità di una “contabilità” e di un “fisco” orientate alla misurazione dei bisogni sociali e alle prospettive legate al federalismo fiscale di prossima attuazione

Lo stretto legame tra *contabilità e fisco*, di cui si è tentato in precedenza di fornire una sintesi ragionata, è ancor più evidente quando si affronta il tema della rilevazione dei dati della *gestione* anche nell'ottica della riduzione o controllo della spesa e dell'individuazione delle risorse necessarie a garantire i livelli essenziali delle prestazioni agli utenti.

Sul punto va messo in evidenza che il bilancio d'esercizio, redatto secondo gli schemi delle aziende for profit, non è certamente oggi in grado di rilevare gli esiti connessi al perseguimento della *mission* delle aziende pubbliche oltre che di quelle non profit, e che molto potrebbe cambiare ove venissero sperimentati nuovi strumenti di rendicontazione, ed in particolare di quella sociale.

Quest'ultima, in realtà, rappresenta un fenomeno abbastanza recente nell'ambito della sanità pubblica, come rilevato dallo stesso Dipartimento della Funzione Pubblica con una direttiva del 17 febbraio 2006, e come dimostrato da alcune sperimentazioni da parte di poche aziende (AO di Padova, l'ASL di Biella e l'AUSL di Ferrara).

La redazione di un *bilancio sociale (o di mandato)* nell'ambito delle aziende del comparto sanità consentirebbe, a ben vedere, di fronteggiare l'esigenza di

trasparenza di un sistema moderno, capace di misurare i risultati raggiunti e di fornire il rendiconto dell'attività in un'ottica di qualità di sistema.

Con la redazione di questo bilancio le ASL o AO potrebbero sicuramente raggiungere migliori livelli di condivisione con i propri stakeholder (*utenti, dipendenti, fornitori, Regione, enti locali, gestori dei servizi socio assistenziali, enti del terzo settore ecc.*) della propria mission rappresentata dalla *promozione e tutela della salute degli individui*. Non a caso detto bilancio rappresenta lo strumento in grado di fornire risposte alle diverse parti sociali, e potrebbe contribuire a creare un clima di dialogo e di partecipazione, nonostante restino ancora oggi molte resistenze nella sua adozione. Tra queste, basti citare l'assenza di uno standard di riferimento e l'incertezza sul grado di coinvolgimento degli stessi stakeholder nel processo di valutazione e adattamento dei dati acquisiti rispetto al processo di pianificazione, programmazione e controllo della gestione.

L'assenza di adeguati strumenti di comunicazione per "dialogare" direttamente con i propri utenti, del resto, rappresenta il principale ostacolo alla soddisfazione dei bisogni della collettività. Il tutto con inevitabili riflessi sulla capacità degli amministratori (pubblici) di valutare l'adeguatezza o inadeguatezza della spesa necessaria per il soddisfacimento dei livelli essenziali delle prestazioni sanitarie, cui si affiancano le difficoltà nel controllo di detta spesa, soprattutto nel Mezzogiorno, ed i vincoli stringenti del Patto di stabilità che interessano, com'è noto, le singole istituzioni.

La recente Legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009, di attuazione all'art. 119 della Costituzione si pone, tra gli obiettivi, proprio quello del superamento della spesa storica quale criterio di ripartizione delle risorse finanziarie dei diversi livelli di governo, a vantaggio del criterio del c.d. *fabbisogno standard*, che ad oggi, tuttavia, non è stato ancora ben definito. Secondo la citata legge delega, cui dovranno a breve seguire i decreti legislativi di attuazione, lo Stato non finanzierà più quanto si è speso l'anno precedente, ma dovrebbe individuare un parametro di efficienza con il quale confrontare le prestazioni erogate dalle diverse Regioni (calcolate sul fabbisogno standard di una sola Regione) e garantire, comunque, il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni per tutti i diritti civili e sociali, compresi, dunque, quelli riferiti alla sanità.

Sono, tuttavia, ancora molte le criticità ravvisabili nell'impianto della legge delega; così, in particolare, per quel che concerne le fonti di finanziamento degli enti territoriali, dove il sistema delineato appare ancora confuso e indifferenziato e lontano dall'attuazione del principio della correlazione tra *prelievo fiscale e funzioni* svolte dall'amministrazione; od ancora per quel che concerne il funzionamento del fondo perequativo per sopperire alle esigenze pri-

marie di territori con minore capacità fiscale per abitante; così come incerto risulta sicuramente l'ambito entro il quale le regioni o gli enti locali potranno progettare *tributi "propri"* per fornirsi di risorse adeguate per l'espletamento delle funzioni ad esse riservate.

Non è questa la sede dove affrontare queste problematiche: tuttavia è innegabile che, nel comparto sanità, un *sistema contabile ben strutturato* e un *sistema fiscale coerente con le decisioni e rilevazioni adottate*, potrebbero contribuire alla progettazione di "politiche" di più ampio respiro, semmai orientate a procurarsi, con adeguati strumenti di rilevazione, anche la *solidarietà* degli utenti finali dei distinti processi decisionali e, quindi, dei cittadini, per la definizione di nuovi meccanismi di riparto di risorse, attribuzioni di funzioni e tipologie di entrate pubbliche.

L'aziendalizzazione del settore sanitario ha introdotto una fase di profondo cambiamento istituzionale, organizzativo e gestionale delle strutture preposte alla cura e alla tutela della salute sul territorio italiano. Il Legislatore con diversi interventi ha focalizzato l'attenzione sui problemi di efficacia, efficienza ed economicità nelle attività di erogazione dei servizi sanitari, nonché negli ultimi anni, anche sugli aspetti di carattere qualitativo dell'assistenza erogata attraverso la *Clinical governance*.

Lo studio, la progettazione e l'implementazione di nuovi processi gestionali rappresentano, in questo contesto, una direzione obbligata per riqualificare la spesa, migliorare la qualità e la fruibilità del servizio. Istituzioni, dirigenti di struttura e operatori sanitari sono chiamati così a conciliare obiettivi diversi (e talora contrapposti) come ridurre i costi, assicurare almeno lo stesso livello quantitativo di prestazioni, miglioramento però lo standard qualitativo.

Il presente volume nasce dalla consapevolezza delle problematiche organizzative, gestionali e assistenziali che caratterizzano "l'universo salute", offrendo a quanti si occupano di sanità, una raccolta di contributi interdisciplinari, sviluppati nel comune ambito dell'economia e gestione delle aziende sanitarie.

Arturo Capasso è professore ordinario di Economia e Gestione delle Imprese e Direttore del Master in Innovazione Tecnologica e Governo Clinico nell'Università degli Studi del Sannio. È autore di monografie in materia di corporate governance, finanza aziendale e project finance, oltre a numerosi saggi e articoli in riviste scientifiche italiane e internazionali. Svolge attività di formazione di consulenza in materia di management sanitario per enti, imprese e istituzioni.

Giacomo Pascarella è docente di Management delle Organizzazioni non profit presso l'Università degli Studi del Sannio, nonché di Economia e Gestione delle Imprese presso la Facoltà di Medicina e Chirurgia dell'Università Federico II di Napoli. È autore di numerosi saggi in tema di controllo di gestione, cost accounting e clinical governance.

 **FrancoAngeli**
La passione per le conoscenze

€ 29,00 (I)

ISBN 978-88-568-3979-1



9 788856 839791

367.65

A. CAPASSO, G. PASCARELLA (a cura di)

L'AZIENDA SANITARIA

