

Ufficio Studi CODAU

"Documento redatto con il CONTRIBUTO DEI COMPONENTI dell'Ufficio Studi e VALIDATO dal Comitato Scientifico del Codau"

Quesito

Il quesito posto riguarda il corretto iter di erogazione dei compensi relativamente alle attività svolte dal personale dell'Ateneo convenzionato con l'Ospedale e segnatamente:

- a) l'iter di erogazione dei compensi per lo svolgimento delle prestazioni in regime di libera professione intramoenia interna ed esterna del personale dell'Ateneo nel rapporto con l'Azienda;
- b) l'iter per altre prestazioni di consulenza del personale nell'area dei servizi sanitari.

L'erogazione deve avvenire in via diretta fra l'Ospedale e il personale convenzionato oppure l'Ateneo deve incassare i compensi e versarli alle singole persone diventando così sostituto di imposta?

Risposta al quesito

L'attività prestata da un dipendente dell'Università inquadrato del ruolo docente (ricercatore – professore) presso l'Azienda ospedaliera convenzionata, può assumere varie tipologie contrattuali cui corrispondono differenti fonti di reddito inquadrate dal legislatore nelle categorie che si riassumono: a) attività libero professionale (reddito di lavoro autonomo ex art.53 TUIR); b) attività intramuraria (reddito di lavoro assimilato al dipendente assimilato ex art. 50 1 c. lett. e) TUIR); c) attività cosiddette co.co.co e co.co.pro. (reddito di lavoro dipendente assimilato ex art. 50 1 co. Lett. c-bis TUIR); d) attività di consulenza occasionale (lavoro autonomo occasionale ricondotto nell'ambito dei redditi diversi ex.art.67 1comma lett. l TUIR).

Mentre sono sufficientemente note le situazioni indicate sub a), c) e d), sicuramente si presenta con peculiarità specifiche l'attività cosiddetta intramuraria in quanto, pur trattandosi di attività sostanzialmente di tipo libero professionale (e come tale era qualificata prima della riforma del 1998) è stata ricondotta nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Tale attrazione è stata realizzata attraverso una stratificazione di norme che si sono sovrapposte senza dare organicità alla materia. Si è pervenuti in questo modo all'inserimento di tale attività all'interno di una tipologia che contrasta con la qualificazione del reddito prodotta dall'esercizio dell'attività medesima. Infatti, la naturale collocazione sarebbe nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo.

Peraltro, il legislatore, inserendo il reddito derivante dall'attività intramuraria nel perimetro

normativo dei redditi assimilati, da un lato ha permesso a tali prestatori di lavoro di essere esonerati da una serie di obblighi di natura contabile, dall'altro ha consentito al servizio sanitario di assolvere in modo più idoneo a suoi compiti istituzionali, quali ad esempio fornire la consulenza tramite visite specialistiche ai pazienti che ne facciano richiesta utilizzando il servizio pubblico ecc.

In questo ambito, si possono configurare diverse forme di esercizio della libera professione intramuraria da parte dei medici dipendenti del Servizio sanitario nazionale sia all'interno (*intra moenia*) che all'esterno (*extra moenia*).

La libera professione intramuraria, infatti, può svolgersi:

1) all'interno dei locali dell'Asl e dell'Azienda ospedaliera nei quali i medici svolgono l'attività istituzionale, in orari diversi da quelli dell'esercizio dell'attività istituzionale;

2) all'interno di appositi locali della Asl e dell'Azienda ospedaliera diversi dai locali nei quali i medici svolgono l'attività istituzionale.

Per quanto riguarda la libera professione intramuraria "allargata", dietro preventiva autorizzazione del direttore generale, essa può svolgersi:

1) presso il proprio studio professionale privato del medico che decide di svolgere attività ulteriore rispetto all'orario stabilito dall'Azienda ospedaliera;

2) presso strutture ambulatoriali e di ricovero private e pubbliche non convenzionate con la Asl o con l'Azienda ospedaliera di appartenenza;

3) attraverso le consulenze previamente deliberate.

Poiché i compensi derivanti dall'esercizio dell'attività intramuraria sono considerati ai fini fiscali redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente, questo comporta che i medici dipendenti del Servizio sanitario nazionale ricevano nella busta paga dell'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) con la conseguenza che il medico riceve l'importo netto (esempio: $85 - 10 = 75$).

L'applicazione dell'aliquota Irpef avviene sull'intero corrispettivo 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 ospedaliera.

Ricostruita in questo modo la natura del rapporto intramurale e del suo trattamento ai fini tributari (reddito di lavoro dipendente assimilato) si pone il problema del trattamento da applicare ai soggetti inquadrati nel ruolo docente dell'Università (professori e ricercatori) che in base all'art. 5 del D. Lgs. n. 517/1999 possono svolgere attività intramuraria presso l'Azienda ospedaliera convenzionata con l'Università di provenienza.

Sotto questo profilo se l'Azienda ospedaliera versa il compenso direttamente al soggetto che, pur dipendente dell'Università esercita attività intramuraria, è la predetta Azienda ospedaliera che deve agire come sostituto d'imposta trattenendo e versando le ritenute previste dalla legge. Infatti, la qualifica di sostituto d'imposta è attribuita, a condizione che siano soddisfatti i requisiti soggettivi previsti dagli artt. 23 e ss del DPR n. 600/1973, a colui che eroga materialmente un reddito per il quale il legislatore ha ritenuto di introdurre l'obbligo di applicazione della ritenuta.

In questo modo, l'Azienda ospedaliera diventa il sostituto d'imposta (nonché soggetto responsabile ai fini IRAP) liberando l'Università da ogni obbligo e adempimento relativo alla

attribuzione, nel cedolino paga del docente che svolge la propria attività presso l'Azienda Ospedaliera convenzionata, del reddito assimilato a lavoro dipendente da attività intramuraria.

Ovviamente il conguaglio unitario di fine anno sarà effettuato da un unico sostituto di imposta.

Si considera sostituto d'imposta, il soggetto «obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili» (art. 64, c.1, DPR 600/1973). La legge può dunque stabilire che in determinati casi (eccezionali, quindi tassativi) l'obbligo di pagare un'imposta spetta ad un soggetto diverso da quello al quale si riferisce il presupposto. Quando questo soggetto diventa per legge l'unico obbligato al pagamento nei confronti del soggetto attivo, si ha la sostituzione d'imposta. Il soggetto obbligato al pagamento si chiama sostituto. Il soggetto titolare della situazione che genera l'obbligo dell'imposta si chiama sostituito. La legge individua come sostituto d'imposta quel soggetto che è tenuto a corrispondere ad un altro soggetto le somme che costituiscono il presupposto dell'imposta (es. datore di lavoro per i redditi di lavoro dipendente o assimilati). Così, in questo caso di rapporto di lavoro subordinato o assimilato:

□ il datore di lavoro è sostituto d'imposta del lavoratore: il datore di lavoro quindi è debitore verso l'Amministrazione finanziaria delle imposte gravanti sul reddito di lavoro dipendente da lui erogato al lavoratore (artt.23 e 30 dpr 600/1973).

□ il lavoratore (sostituito) non è debitore verso l'Amministrazione finanziaria (cioè non è lui il soggetto che deve versare), ma gli effetti economici dell'imposizione fiscale ricadranno su di lui, perché è lui che percepisce il reddito.

In sostanza, nel caso qui prospettato, l'Azienda ospedaliera non versa all'Università alcuna somma per l'attività svolta dai docenti, ma provvede direttamente a corrispondere ai predetti docenti quanto maturato per effetto dell'attività prestata.

In questo modo sono sostanzialmente parificate, sotto il profilo del trattamento tributario inerente al regime della sostituzione d'imposta che nel caso de quo è verificato in capo all'Azienda ospedaliera, sia le prestazioni effettuate dai docenti che svolgono la libera professione, sia le prestazioni dei docenti che si rapportano con l'Azienda ospedaliera con contratti co.co.co e/o co.co.pro, sia quelle effettuate in regime di lavoro autonomo occasionale, sia le prestazioni *intra moenia*.

Si ricorda che per gli enti di cui all'art 23 del dpr 600/73 tra cui tutti gli enti pubblici e il cui elenco ha portata generale per tutti i redditi da lavoro, è obbligatorio essere sostituiti di imposta ma non di prestare assistenza fiscale da 730. In particolare secondo la Corte di Cassazione, nella sentenza n.4317/2007, il datore di lavoro oltre che sostituire il contribuente nell'adempimento dell'obbligo tributario di versamento dell'imposta, svolge anche un'attività di accertamento dell'obbligo incombente su chi percepisce il reddito, giacché il sorgere del suo obbligo di operare la ritenuta presuppone anche l'accertamento della sussistenza dei presupposti di legge per effettuarla.

Ne consegue che nessun dovere di verifica ex officio incombe, invece, sull'amministrazione dello Stato, al punto che l'eventuale dissenso del lavoratore sostituito sull'assoggettabilità a imposta di un qualche emolumento corrisposto dal datore di lavoro non elide l'obbligo del

sostituto di imposta di operare la ritenuta che egli reputa dovuta e di denunciarla e versarla all'Erario per il quale, quindi, il dissenso del sostituto è assolutamente indifferente.

L'unico mezzo che il sostituto potrà utilizzare, sarà la proposizione di una tempestiva eventuale istanza di rimborso all'Erario.