

2.

Aspetti amministrativi e giuridici delle professioni sanitarie in forma associata

2.1 L'associazione tra i professionisti della sanità: la L. 23 novembre 1939, n. 1815

Come possono i medici e gli altri professionisti della sanità dotati di un albo professionale esercitare la loro professione attraverso una forma giuridica associata? La legge 23 novembre 1939, n. 1815, ha disciplinato questa reciproca collaborazione attraverso una forma di associazione legale che assume una denominazione che contenga la dizione di “studio medico dei Dott.”, o “studio radiologico dei Dott.” o “studio cardiologico dei Dott.....” e via di seguito per ogni branca di specializzazione medica.

Il predetto esercizio professionale in forma associata deve essere denunciato (si veda l'Allegato 1) al Consiglio dell'Ordine. Detta denuncia è fine a se stessa, non avendo lo scopo di chiedere alcuna autorizzazione.

Riportiamo gli articoli del sopraccitato provvedimento di legge (L. n. 1815/1839) che conservano la loro validità:

Art. 1 - Le persone che, munite dei necessari titoli di abilitazione professionale, ovvero autorizzate all'esercizio di specifiche attività in forza di particolari disposizioni di legge, si associano per l'esercizio delle professioni o delle altre attività per cui sono abilitate o autorizzate, debbono usare, nella denominazione del loro ufficio e nei rapporti coi terzi, esclusivamente la dizione di “studio tecnico, legale, commerciale, contabile, amministrativo o tributario”, seguita dal nome e cognome, coi titoli professionali, dei singoli associati.

L'esercizio associato delle professioni o delle altre attività, ai sensi del comma precedente, deve essere notificato all'organizzazione sindacale da cui sono rappresentati i singoli associati.

Art. 2 - (abrogato dall'art. 24, della L. 7 agosto 1997, n. 66).

Art. 3 - Sono esclusi dal divieto di cui all'articolo precedente gli enti e gli istituti pubblici, nonché fermo restando l'obbligo della notificazione preveduta dall'art. 1, comma secondo, gli uffici che le società, ditte od aziende private costituiscono per la propria organizzazione interna nelle materie indicate nei precedenti articoli.

Artt. 4 e 5 - (abrogati dall'art. 41, della L. 11 gennaio 1979, n. 12).

Art. 6 - *Omissis*

Art. 7 - Salvo che il fatto non costituisca reato più grave:

a) i contravventori alle disposizioni dell'art. 1 e dell'art. 6, comma 1, sono puniti con la sanzione amministrativa fino a L. 400.000;

b) i contravventori alle disposizioni dell'art. 4 e dell'art. 5, comma 2, sono puniti con l'arresto sino a sei mesi o con l'ammenda da L. 200.000 a L. 1.000.000.

I professionisti indicati nell'art. 5, che omettano di provvedere alle denunce di cui agli articoli 5 e 6, sono puniti con la sanzione amministrativa fino a L. 400.000.

Art. 8 - Omissis

L'esigenza di riportare il titolo professionale ed il nome del professionista, nella denominazione dello studio associato, si ricollega al carattere rigorosamente personale delle prestazioni professionali. A tal proposito, anche in presenza di uno studio associato, è stato nuovamente affermato dalla Corte di Cassazione che, chiamata a giudicare su un provvedimento disciplinare di un ordine professionale a carico di uno studio associato che continuava a utilizzare il nome di un associato deceduto, ha condiviso l'opinione del predetto ordine affermando tra l'altro (Si veda Sezioni Unite civili, sentenza 29 aprile 1993 - 5 novembre 1993, n. 10942):

"In applicazione di quanto stabilito dalla legge 25 novembre 1939, n. 1815, l'esercizio in forma associata delle professioni protette ed in particolare di quella legale è possibile solo nella forma del cosiddetto studio associato, dove ad un contratto associativo con rilevanza esterna si sovrappone il principio della personalità della prestazione professionale, che impone, accanto alla dizione "studio legale", la specificazione del nome e cognome con i titoli professionali dei singoli associati. Ne consegue che tale specificazione — la quale manifestamente non viola gli art. 3 e 41 Cost. né è superata dalla normativa comunitaria in materia — non può estendersi a professionisti i quali, per essere deceduti, non possono più considerarsi associati, ancorché siano stati, in vita, fondatori dello studio suddetto".

Allegato A - Notifica esercizio associato della professione al consiglio dell'ordine

Spett.le Consiglio dell'Ordine dei Medici della Provincia di	
Oggetto: Notifica esercizio associato della professione	
I sottoscritti iscritti a codesto Albo rispettivamente ai nn..... intendono associarsi per intraprendere la professione di, con decorrenza	
Tanto ai fini della comunicazione prevista dall'art. 1, comma 2, della L. 23 novembre 1939, n. 1815, nonché dell'art. 65 - rubricato "Società tra professionisti" del Codice di deontologia medica, approvato il 16 dicembre 2006.	
Con osservanza	
Data.....	Firme

Allegato B - Contratto di associazione tra professionisti

Tra i Sigg.

Dott. nato a..... il..... e residente in alla via
..... (cod. fisc.)

Dott. nato a..... il..... e residente in alla via
..... (cod. fisc.)

si conviene e si stipula quanto segue:

1. Denominazione dell'associazione: i suddetti medici dichiarano di costituire tra loro, come in effetti costituiscono, un'associazione sotto la ragione sociale "Studio dentistico dei Dotte.....
2. Sede: l'associazione ha sede in alla via
3. Oggetto: oggetto dell'associazione è l'attività professionale relativa alla consulenza tecnica, alla stomatologia, alla ortodonzia e alla odontoiatria in genere nonché all'installazione di protesi dentarie fisse e mobili.
4. Durata: l'associazione ha la durata di venti anni. Essa si intenderà tacitamente prorogata di quinquennio in quinquennio qualora non sia dato preavviso di scioglimento da uno degli associati all'altro associato mediante raccomandata R.R. almeno sei mesi prima della scadenza.
5. Capitale sociale: gli associati conferiscono in misura uguale E. 50.000 per un capitale complessivo di E.100.000
6. Amministrazione e rappresentanza: l'amministrazione ordinaria e la rappresentanza dell'associazione è affidata disgiuntamente agli associati.
7. Utili: gli utili e le perdite saranno suddivisi tra gli associati in parti uguali.
8. Subingresso e liquidazione della associazione: il subingresso di altri professionisti può avvenire solo con il consenso di tutti gli associati. In caso di morte di un associato, gli eredi di questo saranno liquidati entro sei mesi dalla data della morte e l'associazione continuerà tra gli associati superstiti.
- 9 Clausola compromissoria: le controversie che potessero sorgere fra gli associati, in dipendenza del presente contratto, saranno decise da un arbitro nominato dal Presidente del Tribunale di L'arbitro funzionerà con poteri di amichevole compositore.
- 10 Rinvio al codice civile: per quanto non previsto si fa riferimento alle disposizioni del codice civile.

Data.....

Firme (autenticate per motivi fiscali)

N.B. Per il pagamento dell'imposta di registro, rimandiamo al paragrafo "L'imposta di registro e l'associazione tra professionisti"

2.2 La titolarità del rapporto di prestazione d'opera nell'associazione professionale

L'associazione professionale, di cui alla L. 23 novembre 1939, n. 1815, ha provocato interpretazioni divergenti in merito alla titolarità del rapporto con la clientela: è un rapporto tra il singolo professionista e il cliente e/o un rapporto tra l'associazione professionale e il cliente? La Corte di Cassazione, sull'argomento, ha sempre affermato che la titolarità del rapporto è tra il cliente ed il singolo professionista, dal che deriva la legittimazione attiva dei singoli professionisti nei confronti del cliente, come si evince da queste massime tratte dalle sentenze:

— sez. I civ., del 22 marzo 2007, n. 6994. (Conformi anche sez. II, del 9 settembre 2003, n. 13142, e sez. II, del 21 marzo 1989, n. 1405):

“I professionisti che si associano per dividere le spese e gestire congiuntamente i proventi della propria attività non trasferiscono per ciò solo all'associazione tra loro costituita la titolarità del rapporto di prestazione d'opera, ma conservano la rispettiva legittimazione attiva nei confronti del proprio cliente, sicché non sussiste una legittimazione alternativa del professionista e dello studio professionale”.

— sez. II civ., del 10 luglio 2006, n. 15633:

“L'associazione tra professionisti — nella specie, tra avvocati — non configurandosi come centro autonomo di interessi dotato di propria autonomia strutturale e funzionale, né come ente collettivo, non assume la titolarità del rapporto con i clienti, in sostituzione ovvero in aggiunta al professionista associato”.

L'ovvia conseguenza di questa interpretazione è che il mandato rilasciato dal cliente al singolo professionista, facente parte dell'associazione professionale, non si può estendere presuntivamente a tutti i professionisti dell'associazione, impersonalmente e collettivamente, come ci insegna la Suprema Corte, Sez. II civ., con sentenza del 11 settembre 2000, n. 11922:

“Nell'ipotesi di associazione tra professionisti il mandato rilasciato dal cliente ad uno di essi non può presumersi, atteso il carattere personale e fiduciario del rapporto, con esso instaurato, rilasciato impersonalmente e collettivamente a tutti i professionisti dello studio medesimo”.

D'altro canto, il contratto tra un'ASL ed un'associazione professionale non può rientrare nella categoria dei contratti d'opera professionale, sebbene riporti detto *nomen iuris*, quando comporta l'affidamento di prestazioni professionali di elevatissima specializzazione medica ai

tre professionisti partecipanti all'associazione, l'indifferenza tra le persone dei tre professionisti che effettuino le singole diagnosi e cure, la facoltà dell'associazione di assumere collaboratori e di assumere la responsabilità in proprio per i danni causati nell'esercizio dell'attività, anche dai collaboratori; con la conclusione che si tratta di contratto di appalto di servizi e non di contratto d'opera professionale (invece, applicabile con il singolo professionista anche partecipante all'associazione professionale). Pertanto, riportiamo due massime tratte dalla sentenza del Consiglio di Stato, Sez. V, del 9 ottobre 2007, n. 5247:

I massima: "Presupposto indefettibile del contratto d'opera intellettuale (art. 2222 c.c.), è che il prestatore d'opera sia una persona, vale a dire che il committente richieda l'opera di quel determinato prestatore. Ne consegue che l'affidamento, da parte di una ASL, di prestazioni professionali di elevatissima specializzazione medica (ad integrazione di quelle rese da parte del personale dipendente della ASL stessa), ad una associazione di tre professionisti, congegnato in modo tale da essere del tutto indifferente quale dei tre professionisti esegua le singole diagnosi o cure, non può qualificarsi come contratto d'opera, ritenendosi applicabile, almeno per analogia, la normativa di cui al contratto di appalto di servizi (art. 1665 e ss. c.c.). La circostanza, infatti, che tale associazione di professionisti sia chiamata a servirsi di tutti i mezzi dell'ospedale (ivi compresi letti di degenza, locali per le visite, sale operatorie ed altro), non tanto vale ad escludere l'applicazione delle norme sull'appalto, quanto porta a concludere che si è trattato di affidamento a terzi, non di un servizio, ma dello stesso ospedale".

II massima: "Il contratto stipulato tra una ASL ed un'associazione di professionisti per l'erogazione di specialistiche prestazioni professionali, che prevede la facoltà dell'associazione di assumere collaboratori e di assumere la responsabilità in proprio per i danni causati nell'esercizio dell'attività, anche dai collaboratori, nonché degli obiettivi prestazionali, espressamente definiti come obbligazione di risultato, evidenzia un rischio e un'organizzazione d'impresa a carico dell'associazione, che denota come tal tipo di associazione vada qualificata come appaltatrice, e come si debba, nella specie, applicare la disciplina di cui all'art. 1665 c.c., non potendosi ricorrere alla trattativa privata".

2.3 Le associazioni interdisciplinari tra professionisti

Oltre allo studio associato di tipo monoprofessionale — associazione tra professionisti specializzati in una branca professionale — la L. 23 novembre 1939, n. 1815, consente la costituzione di uno studio associato di tipo pluriprofessionale o multidisciplinare? Nessuna preclusione a che un internista si associ ad un otorinolaringoiatra, ma, per quanto ci risulta, dette associazioni, per la individualità di ciascuna specializzazione, ben difficilmente si costituiscono e, comunque, non riguardano il quesito che ci siamo posti. Il caso dell'associazione

multidisciplinare riguarda lo studio associato tra professionisti iscritti in differenti albi professionali, ad esempio tra un biologo ed un chimico, o uno psicologo ed uno psichiatra, o tra un odontoiatra ed un medico, ovvero tra i predetti due professionisti ed un gastroenterologo, o tra i predetti tre professionisti ed un notaio. Ebbene, questi studi pluriprofessionali sono stati sempre osteggiati, soprattutto attraverso un'interpretazione della predetta L. n. 1815/1939.

Più diffusamente liberi professionisti, in campo sanitario, usano locare degli studi dove ciascuno individualmente esercita la propria professione avendo in comune unicamente la sala d'attesa e la collaborazione di una segretaria per la raccolta delle prenotazioni e per ordinare il flusso dei clienti a ciascun associato.

Stante così la situazione, è intervenuto l'art. 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella L. 4 agosto 2006, n. 248, che ha reso possibile questa aggregazione, abrogando le disposizioni legislative e regolamentari che prevedevano, con riferimento alle attività libero professionali e intellettuali:

"c) il divieto di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti, fermo restando che l'oggetto sociale relativo all'attività libero-professionale deve essere esclusivo, che il medesimo professionista non può partecipare a più di una società e che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità;"

È stato fatto obbligo agli ordini professionali di adeguare i propri ordinamenti a detta disposizione entro il 1° gennaio 2007, pena la nullità di tutte le norme in contrasto, sempre a partire da questa data.

In linea con questa disposizione legislativa, gli Ordini dei medici e degli odontoiatri hanno aggiornato, il 16 dicembre 2006, il Codice di deontologia medica, il cui art. 65 (rubricato "Società tra professionisti") tra l'altro, dice:

"I medici sono tenuti a comunicare all'Ordine territorialmente competente ogni accordo, contratto o convenzione privata diretta allo svolgimento dell'attività professionale al fine della valutazione della conformità ai principi di decoro, dignità e indipendenza della professione.

I medici che esercitano la professione in forma societaria sono tenuti a notificare all'Ordine l'atto costitutivo della società, costituita secondo la normativa vigente, l'eventuale statuto e ogni successiva variazione statutaria ed organizzativa.

Il medico non deve partecipare in nessuna veste ad imprese industriali, commerciali o di altra natura che ne condizionino la dignità e l'indipendenza professionale e non deve stabilire accor-

di diretti o indiretti con altre professioni sanitarie che svolgano attività o effettuino iniziative di tipo industriale o commerciale inerenti l'esercizio professionale.

Il medico, che opera a qualsiasi titolo nell'ambito di qualsivoglia forma societaria di esercizio della professione:

- garantisce, sotto la sua responsabilità, l'esclusività dell'oggetto sociale dell'attività professionale relativamente all'albo di appartenenza;
- può detenere partecipazioni societarie nel rispetto delle normative di legge;
- è e resta responsabile dei propri atti e delle proprie prescrizioni;
- non deve subire condizionamenti di qualsiasi natura della sua autonomia e indipendenza professionale.

L'Ordine, al fine di verificare il rispetto delle norme deontologiche, è tenuto, nell'ambito della normativa vigente, a iscrivere in apposito elenco i soci professionisti e le società costituite secondo la normativa vigente, anche in ambito interprofessionale, alle quali partecipino i professionisti iscritti presso i rispettivi albi, nell'ambito delle linee di indirizzo e coordinamento emanate dalla FNOMCeO".

Sulla costituzionalità del predetto d.l. n. 223/2006 (Asserita lesione della competenza legislativa concorrente nella materia delle "professioni" e ritenuta esorbitanza dai limiti della legislazione statale nella materia "tutela della concorrenza"), con riferimento ai servizi professionali di tipo interdisciplinare, si è pronunciata positivamente la Corte costituzionale, con sentenza del 21 dicembre 2007 (6 novembre 2007), n. 443:

"Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, lettera c), del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, nel testo originario ed in quello sostituito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 di conversione, sollevata in relazione all'art. 117, comma terzo, Cost., per asserita lesione della competenza legislativa concorrente nella materia delle "professioni" e per ritenuta esorbitanza dai limiti della legislazione statale nella materia "tutela della concorrenza". Difatti, la possibilità di creare società di persone o associazioni tra professionisti, volte a fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare, prevista dalla norma censurata, aumenta e diversifica l'offerta sul mercato e consente una maggiore possibilità di scelta a chi ha necessità di avvalersi congiuntamente di determinate prestazioni professionali, anche se eterogenee, indirizzate a realizzare interessi convergenti o connessi. Pertanto, le norme censurate sono riconducibili alla materia "tutela della concorrenza".

2.4 Le società professionali: orientamenti giurisprudenziali

La giurisprudenza aveva sempre vietato la costituzione delle società commerciali per l'esercizio delle professioni cosiddette "protette" cioè che comportano l'iscrizione in albi professionali. La motivazione di fondo al rifiuto di detta iscrizione si basava sulla considerazione che, soltanto con lo studio associato di cui all'art. 1, della L. 23 novembre 1939, n. 1815, non venisse meno il requisito della immediatezza del rapporto tra professionista e cliente.

4. Adempimenti contabili

4.1 I libri fiscali dei medici e degli studi associati

Nel precedente capitolo, abbiamo incluso tra gli adempimenti per intraprendere l'esercizio della professione di sanitario, anche l'impiego dei libri fiscali (inclusa la loro numerazione pagina per pagina) tendenti ad accertare il reddito professionale da assoggettare alle imposte vigenti.

Orbene, l'art. 23, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'IVA, impone la tenuta del registro delle fatture ed il successivo articolo 25 prevede la tenuta del registro degli acquisti.

Inoltre, l'art. 19, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, contenente le disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, dispone che le persone fisiche che esercitano arti e professioni e le associazioni tra professionisti devono tenere un registro nel quale debbono essere annotati sia i ricavi che i costi.

Stando così la normativa, è necessario tenere i predetti tre registri, ma l'art. 3, del d.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, al fine di semplificare gli adempimenti contabili (duplicazione di registrazioni degli acquisti, sul registro delle fatture e registro di cui al predetto art. 19, del d.P.R. n. 600/1973, e degli onorari professionali, sul registro degli acquisti e ridotto registro di cui all'art. 19, del d.P.R. n. 600/1973) consente di tenere i soli registri dell'IVA qualora su questi ultimi ci siano separate annotazioni delle operazioni non soggette all'IVA. Inoltre, il predetto art. 3, del d.P.R. n. 695/1996, stabilisce che:

"nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di annotazione, nei registri deve essere riportato, con riferimento alle distinte operazioni, l'importo complessivo dei mancati incassi o dei mancati pagamenti. I singoli ammontari relativi ai predetti incassi o pagamenti devono essere annotati sui registri stessi con riferimento al periodo d'imposta in cui vengono ricevuti o effettuati".

Successivamente, l'art. 14, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, ha semplificato le scritture contabili degli esercenti arti e professioni disponendo che questi ultimi possano omettere la tenuta del registro degli acquisti e quello delle fatture, qualora adottino la contabilità ordinaria, e, pertanto, annotano gli acquisti e le prestazioni professionali nel

registro cronologico, di cui all'art. 3, comma 2, lett. a), del predetto d.P.R. n. 695/1996.

In sostanza, i libri fiscali che gli studi medici e, in generale gli studi associati professionali, devono tenere, in presenza di contabilità semplificata, sono:

1. il registro delle fatture;
2. il registro degli acquisti;
3. il registro cronologico;
4. il registro dei beni ammortizzabili;

ovvero:

- 1) il registro delle fatture;
- 2) il registro degli acquisti;
- 3) il registro dei beni ammortizzabili;

in pratica è omesso il registro cronologico, a condizione che sul registro degli acquisti e su quello delle fatture siano annotati rispettivamente:

- le operazioni di acquisto e di vendita non soggette all'IVA;
- l'importo complessivo dei mancati pagamenti o dei mancati incassi;
- i singoli ammontari relativi ai predetti pagamenti o incassi con riferimento al periodo d'imposta in cui vengono ricevuti o effettuati;

ovvero:

- a) il registro cronologico;
- b) il registro dei beni ammortizzabili.

Con questa alternativa, il professionista (o lo studio associato) possono rinunciare alla tenuta del registro delle fatture e a quello degli acquisti a condizione che:

- adotti la contabilità ordinaria;
- a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, esibisca in forma sistematica gli stessi dati che sarebbero stati riportati sul registro degli acquisti e su quello delle fatture, se fossero stati tenuti

In ordine al registro dei beni ammortizzabili, la sua tenuta può essere omessa in base ad una delle seguenti alternative:

- le relative annotazioni, prescritte dall'art. 16, del citato d.P.R. n. 600/1973, siano effettuate nel registro degli acquisti (art. 3, del predetto d.P.R. n. 695/1996);
- le relative annotazioni — da effettuarsi come nel caso precedente entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi —

siano effettuate nel registro cronologico e, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, siano esibite in forma sistematica così come sarebbero stati riportate sul registro dei beni ammortizzabili (art. 14, del nominato d.P.R. n. 435/2001).

A conclusione:

— ribadiamo che gli studi associati devono tenere gli stessi libri fiscali previsti per il professionista singolo;

— riportiamo:

a) l'art. 19, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 — Scritture contabili degli esercenti arti e professioni:

[1] Le persone fisiche che esercitano arti e professioni e le società o associazioni fra artisti e professionisti, di cui alle lettere e) ed f) dell'art. 13, devono annotare cronologicamente in un apposito registro le somme percepite sotto qualsiasi forma e denominazione nell'esercizio dell'arte o della professione, anche a titolo di partecipazione agli utili, indicando per ciascuna riscossione: a) il relativo importo, al lordo e al netto della parte che costituisce rimborso di spese diverse da quelle inerenti alla produzione del reddito eventualmente anticipate per conto del soggetto che ha effettuato il pagamento, e l'ammontare della ritenuta d'acconto subita;

b) le generalità, il comune di residenza anagrafica e l'indirizzo del soggetto che ha effettuato il pagamento;

c) gli estremi della fattura, parcella, nota o altro documento emesso.

[2] Nello stesso registro devono essere annotate cronologicamente, con le indicazioni di cui alle lettere b) e c), le spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione delle quali si richiede la deduzione analitica ai sensi dell'art. 50 del d.P.R. 29-9-1973, n. 597 (attuale art. 54, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Deve esservi inoltre annotato, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, il valore dei beni per i quali si richiede la deduzione di quote di ammortamento ai sensi del detto articolo, raggruppati in categorie omogenee e distinti per anno di acquisizione.

[3] [4] Commi abrogati.

[5] Con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, possono essere stabiliti appositi modelli dei registri di cui al comma precedente con classificazione delle categorie di componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione del reddito, individuate anche in relazione a quelle risultanti dai modelli di dichiarazione dei redditi e possono essere prescritte particolari modalità per la tenuta meccanografica del registro".

b) l'art. 3, del d.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695 — Scritture contabili degli esercenti arti e professioni:

"[1] I registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sostituiscono il registro di cui all'articolo 19, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, qualora vi siano separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. Nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento

5. L'IVA: imposta anomala nel settore sanitario

5.1 Alcuni articoli dell'IVA più attinenti al settore sanitario

Annotiamo, di seguito, alcune disposizioni IVA (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) che più hanno attinenza con il settore sanitario:

- Art. 3: “Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d’opera (2222 e segg. c.c.), appalto (1655 c.c.), trasporto (1678 c.c.), mandato (1703 c.c.), spedizione, agenzia (1742 c.c.), mediazione (1754 c.c.), deposito (1776 c.c.) e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, quale ne sia la fonte (1322 c.c.)”;
- Art. 4: “Per esercizio di imprese (2082, 2083 c.c.) si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l’esercizio di attività, organizzate in forma d’impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell’art. 2195 c.c.

Si considerano in ogni caso effettuate nell’esercizio di imprese:

- 1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione (2546 c.c.) e di armamento (278 c. nav.), dalle società estere di cui all’art. 2507 c.c. e dalle società di fatto. (*omissis*)”.
- Art. 5: “Per esercizio di arti e professioni si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo (2222, 2229, 2232 c.c.) da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata delle attività stesse.

Non si considerano effettuate nell’esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all’art. 49 del d.P.R. 29 settembre 1973,

n. 597 (attuale art. 49 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. (*omissis*).

- Art. 6: “(*omissis*).

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all’atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell’art. 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l’operazione si considera effettuata, limitatamente all’importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento,”.

- Art. 10: “Sono esenti dall’imposta: (*omissis*),

15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all’uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da ONLUS; (*omissis*).

18) le prestazioni sanitari e di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell’esercizio delle professioni e arti sanitari e soggette a vigilanza, ai sensi dell’ articolo 99 del testo unico delle leggi sanitari e, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265 , e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze;

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali; *omissis*;

21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla L. 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie; (*omissis*);

24) le cessioni di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno; (*omissis*);

27 ter) le prestazioni socio-sanitari e, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie e riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS; (*omissis*);

27-quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt, 19, 19-bis1 e 19-bis2”.

- Art. 15: “Non concorrono a formare la base imponibile: (*omissis*).
3) le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate; (*omissis*);

5) le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto”.

- Art. 16: “L'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del 20% della base imponibile dell'operazione. . L'aliquota è ridotta al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nella allegata tabella A, salvo il disposto dell'art. 34, ed è elevata al trentotto per cento per quelle che hanno per oggetto i beni elencati nell'allegata tabella B.

Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili”.

- Tabella A, Parte II, allegata al predetto d.P.R. n. 633/1972 — Beni e servizi soggetti all'aliquota del 4%
(*omissis*);

30) apparecchi di ortopedia (comprese le cinture medico-chirurgiche); oggetti ed apparecchi per fratture (docce, stecche e simili); oggetti ed apparecchi di protesi dentaria, oculistica ed al-

tre; apparecchi per facilitare l'audizione ai sordi ed altri apparecchi da tenere in mano, da portare sulla persona o da inserire nell'organismo, per compensare una deficienza o una infermità;

- 31) poltrone e veicoli simili per invalidi anche con motore o altro meccanismo di propulsione, intendendosi compresi i servoscala e altri mezzi simili atti al superamento di barriere architettoniche per soggetti con ridotte o impedito capacità motorie; motoveicoli di cui all'articolo 53, comma 1, lettere b), c) ed f), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 , nonché autoveicoli di cui all'articolo 54, comma 1, lettere a), c) ed f), dello stesso decreto, di cilindrata fino a 2000 centimetri cubici se con motore a benzina, e a 2800 centimetri cubici se con motore diesel, anche prodotti in serie, adattati per la locomozione dei soggetti di cui all'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104 , con ridotte o impedito capacità motorie permanenti, ceduti ai detti soggetti o ai familiari di cui essi sono fiscalmente a carico, nonché le prestazioni rese dalle officine per adattare i veicoli, anche non nuovi di fabbrica, compresi i relativi accessori e strumenti necessari per l'adattamento, effettuate nei confronti dei soggetti medesimi; autoveicoli di cui all'articolo 54, comma 1, lettere a), c) ed f), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 , di cilindrata fino a 2000 centimetri cubici se con motore a benzina, e a 2800 centimetri cubici se con motore diesel, ceduti a soggetti non vedenti e a soggetti sordomuti, ovvero ai familiari di cui essi sono fiscalmente a carico;
- 32) gas per uso terapeutico; reni artificiali;
- 33) parti, pezzi staccati ed accessori esclusivamente destinati ai beni indicati ai precedenti numeri 30, 31 e 32; (*omissis*);
- 37) somministrazione di alimenti e bevande effettuate nelle mense aziendali ed interaziendali, nelle mense delle scuole di ogni ordine e grado, nonché nelle mense per indigenti anche se le somministrazioni sono eseguite sulla base di contratti di appalto o di apposite convenzioni;
- 38) somministrazioni di alimenti e bevande effettuate mediante distributori automatici collocati, in stabilimenti, ospedali, case di cura, uffici, scuole, caserme e altri edifici destinati a collettività; (*omissis*);

- 41-bis) prestazioni socio-sanitari e, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale;
- 41-ter) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche;
- 41-quater) protesi e ausili inerenti a menomazioni di tipo funzionale permanenti; (*omissis*);
- 120) prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217, e successive modificazioni nonché prestazioni di maggiore comfort alberghiere rese a persone ricoverate in istituti sanitari; (*omissis*).
- Tabella A, Parte III, allegata al predetto d.P.R. n. 633/1972 — Beni e servizi soggetti all'aliquota del 10% (*omissis*);
- 114) medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, ad eccezione dei prodotti omeopatici; sostanze farmaceutiche e articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate, secondo la farmacopea ufficiale; (*omissis*).

5.2 L'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie e il d.m. 17 maggio 2002

Più volte, nel corso del presente testo, faremo riferimento all'art. 99, del R.d. 27 luglio 1934, n. 1265, meglio noto come Testo Unico delle leggi sanitari e, nonché al d.m. 17 maggio 2002, il cui art. 2 ha abrogato il precedente d.m. 21 gennaio 1994.

Riteniamo, pertanto, opportuno riportare di seguito i predetti provvedimenti di legge:

- Art. 99, del R.d. 27 luglio 1934, n. 1265:

“È soggetto a vigilanza l'esercizio della medicina e chirurgia, della veterinaria, della farmacia e delle professioni sanitari e ausiliarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata.