

**TRIBUNALE DI NOVARA – sentenza n. 46 del 28 febbraio 2019**

**IRAP, ONERE NON ESSERE TRASLATO DALLA ASL SU ESERCENTI INTRAMOENIA**

*L'assimilazione, ai fini fiscali, dell'attività libero professionale intramuraria al rapporto di lavoro dipendente (v. il già citato art. 1 comma 7 L n. 662/1996) comporta che i proventi dell'attività libero professionale intramuraria (intramoenia ovvero allargata) sono equiparati al reddito da lavoro dipendente, per cui i predetti compensi concorrono, secondo le disposizioni di legge, a determinare l'imponibile per il calcolo dell'IRAP, senza che i percettori di tali redditi divengano soggetti passivi dell'imposta stessa.*

*Ne consegue che la traslazione dell'IRAP sui compensi dei medici non si giustifica sotto il profilo secondo cui l'imposta rappresenterebbe un costo per l'azienda (mentre per espressa previsione normativa l'attività intramuraria non dovrebbe comportare alcun onere per l'Amministrazione).*

Tribunale Ordinario di Novara - Il Giudice del Lavoro dott. Andrea Cavagnolo ha pronunciato all'udienza del 28.02.2019 la seguente

**SENTENZA**

nella causa di previdenza ed assistenza obbligatoria iscritta al n. 584/2016 R. Af. Cont. Lavoro promossa da

Prof. Ca.Ci., residente in Novara, via (omissis), c.f. (omissis)

Dott.ssa Da.Le residente a Novara, via (omissis), c.f. (omissis)

Dott. Ca. Ma. res. in Corbetta (MI), via (omissis), c.f. (omissis),

rappresentati e difesi dall'avv. Francesco Biroli del foro di Novara, presso lo studio del quale leggono domicilio, in Novara, via (omissis) d'As. n. 20/b, giuste procure allegate al ricorso depositato in via telematica

- ricorrenti -

**CONTRO**

Azienda Ospedaliera Universitaria Maggiore della Carità di No. in persona del (omissis) dott. Ma.Mi., con sede in Novara, corso (omissis), C.F. (omissis), autorizzata a stare in giudizio con deliberazione del Direttore predetto n. 537 del 27.09.2016 (doc. 2), difesa e rappresentata, come da procura conferita su documento separato congiunto alla memoria di costituzione depositata in via telematica dall'avvocato Remigio Belcredi del foro di Novara, con domicilio eletto presso il suo studio in Novara Rotonda D'Az. n. 7

- resistente -

**RAGIONI IN FATTO E DIRITTO DELLA DECISIONE**

Con ricorso ex art. 414 c.p.c., depositato in data 21.07.2016 i ricorrenti evocavano in giudizio la Azienda Ospedaliera Universitaria Maggiore della Carità di Novara (AOUMC) perché accertata l'illegittimità delle trattenute ulteriori operate sui loro compensi per l'attività AL. svolta dai medesimi rispetto a quelle previste dal Regolamento Aziendale del 2008 disciplinante l'attività AL., l'AOUMC venisse condannata alla restituzione di tali somme indebitamente trattenute, ol-

tre interessi e rivalutazione monetaria dal dovuto al saldo, oltre spese di lite. A sostegno della domanda deducevano: di essere medici esercenti attività libero professionale (AL.) presso l'Azienda Ospedaliera Universitaria Maggiore della Carità di Novara; che lo svolgimento di tale attività è disciplinato dal Regolamento Aziendale prot. n. 16046 del 28 novembre 2008, assunto e approvato con deliberazione ad hoc, previo parere delle Organizzazioni Sindacali interessate; che tale convenzione individua anche i criteri per la determinazione delle tariffe e degli onorari professionali dell'attività libero professionale; che in particolare, secondo l'art. 16 lett. D) del succitato documento, le trattenute a favore dell'AOU dovevano essere le seguenti: 15% per visita presso l'Azienda, 5% per visita presso ambulatori esterni e il 6% per attività di ricovero; che l'Azienda, dopo l'approvazione di tale Regolamento, con comunicazione del 10.02.2010, annunciava a tutto il personale medico un aumento delle aliquote concordate con le RR.SS. per le trattenute a proprio favore, con efficacia retroattiva all'anno precedente; che i medici contestavano tale variazione e l'Azienda rispondeva con comunicazione datata 16.08.2012 di "recuperare" il costo dell'imposta IRAP e asseriva la piena legittimità della propria condotta, giustificata dalla necessità di erogare servizi con la copertura di ogni voce di costo; che con separati atti di diffida tutti datati 20.02.2014, i ricorrenti intimavano all'AOU la restituzione di quanto illegittimamente trattenuto; che l'AOU rigettava la richiesta dei ricorrenti; che in data 3.03.2015 i ricorrenti esperivano anche il tentativo di conciliazione innanzi alla Direzione Provinciale (*omissis*) senza ottenere alcun riscontro dall'Azienda;

Si costituiva in giudizio l'AOUMC chiedendo il rigetto del ricorso e sostenendo la legittimità e correttezza delle trattenute ulteriori operate in quanto l'incidenza dell'IRAP, individuata nella misura dell'8,50%, era da farsi rientrare tra i costi sostenuti dall'Azienda;

argomentava quindi: che il Regolamento Aziendale, all'art. 16 lett. d) prevedeva trattenute del 15% e del 5% ma al netto dei costi sostenuti; che l'IRAP è sicuramente un costo che AOUMC sostiene per lo svolgimento del servizio di organizzazione della attività professionale intramuraria dei medici alle proprie dipendenze; che l'IRAP grava sull'Azienda e non sui medici la cui attività ha natura subordinata e dunque è esente da tale imposta. Eccepiva inoltre l'Azienda convenuta il difetto di interesse ad agire dei ricorrenti sul presupposto che una rigorosa applicazione del Regolamento Aziendale avrebbe comportato una trattenuta superiore a quella in concreto operata (con riferimento all'attività svolta presso ambulatori esterni) nonché sul presupposto che i medici possono liberamente proporre le proprie tariffe.

La causa veniva istruita documentalmente e, all'udienza del 30.11.2017 la AOUMC riconosceva la correttezza numerica degli importi indicati da controparte nell'atto introduttivo mantenendo però ferma la contestazione sull'an.

Accordato termine alle parti per il deposito di note conclusive, la causa veniva quindi decisa all'udienza del 28.02.2019.

\* \* \* \* \*

Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

Dapprima va disattesa l'eccezione di difetto di interesse ad agire in capo ai ricorrenti svolta dalla convenuta.

Va osservato che la domanda azionata in giudizio ha ad oggetto la restituzione, rectius il pagamento, di importi che i ricorrenti affermano essere stati indebitamente detratti dall'ammontare dei propri onorari professionali, attraverso le trattenute operate sui cedolini paga mensili, lamentando che in tal modo la AOUMC di Novara avrebbe illegittimamente traslato il costo dell'Irap, pacificamente gravante sull'azienda.

Il rapporto obbligatorio dedotto in causa quale titolo della pretesa è quello che intercorre tra la AOUMC e i sanitari esercenti attività libero-professionale intramoenia, avente ad oggetto il pagamento dell'onorario nella misura convenzionalmente stabilita.

Non vi è dubbio pertanto che in relazione alla domanda dei ricorrenti, concernente il diritto al pagamento dell'onorario di cui essi si affermano titolari e che assumono essere stato lesa in quanto illegittimamente decurtato della quota del 8,50%, sussistono entrambe le condizioni dell'azione: l'interesse concreto e attuale all'accertamento del diritto e alla condanna dell'obbligato all'esatto adempimento, ex art. 100 c.p.c., e la legittimazione ad agire, intesa quale coincidenza tra la titolarità affermata del diritto e la qualità di parte del processo alla stregua dell'art. 81 c.p.c. (cfr. da ultimo Cass. 16626/2016, Cass. S.U. 2951/2016).

A nulla rileva la libertà di proposizione delle tariffe in capo ai medici, evidenziata dalla convenuta, posto che tale circostanza non farebbe comunque venir meno, secondo quanto dedotto in giudizio, la illegittimità della trattenuta operata dall'Azienda.

L'eccezione deve pertanto essere respinta.

Venendo al merito, la questione per cui è causa attiene alla legittimità o meno del comportamento della AOUMC di Novara, la quale ha operato, sui compensi dovuti ai ricorrenti, quali medici esercenti attività professionale intra moenia, trattenute corrispondenti – pro quota - alle somme versate dall'amministrazione stessa a titolo di IRAP.

Giova premettere alcuni rapidi cenni in merito all'IRAP:

l'imposta regionale sulle attività produttive è stata introdotta dalla Legge n. 662/1996 e disciplinata dal d.lgs. n. 446/1997, così come modificato l'articolo 1 del decreto legislativo n. 137 del 10.04.1998, il cui art. 2 pone come presupposto dell'imposta "l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi delle amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta".

Come precisato dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 156 del maggio 2001, l'IRAP è un'imposta di carattere reale e non un'imposta sul reddito poiché il legislatore ha individuato come indice della capacità contributiva, il valore aggiunto derivante dall'attività autonomamente organizzata ovvero la nuova ricchezza scaturente dalla singola unità produttiva.

A seguito della sentenza della Consulta, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha emesso, in materia di IRAP, numerose sentenze che hanno definito le linee di confine in ordine all'assoggettabilità di tale tributo da parte dei medici.

Più precisamente, secondo l'Organo Giurisdizionale, il lavoratore è soggetto ad IRAP quando svolge "un'attività autonomamente organizzata", vale a dire, quando l'attività viene effettuata attraverso un'organizzazione dotata di quel minimo di autonomia tale da accrescere la capacità produttiva del contribuente stesso.

L'espressione "autonomamente organizzata", quale connotato indefettibile dell'attività abituale tassabile, è da interpretare, secondo la Corte di Cassazione, necessariamente in senso oggettivo e, pertanto, nelle ipotesi in cui questo presupposto manchi si avrà la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

Sulla base dell'interpretazione giurisprudenziale, nella maggior parte dei casi, l'IRAP non è dovuta dai medici che svolgono la libera professione sia in forma autonoma (per esempio i medici convenzionati col SSN) sia in forma dipendente (come ad esempio i medici che esercitano, al di fuori dell'orario di servizio ma nelle medesime strutture sanitarie del datore di lavoro, attività intramoenia).

Per quanto riguarda, in particolare, l'attività libero professionale intramuraria, si rammenta che, ai sensi dell'art. 1, comma 7, della Legge n. 662 del 1996, l'esercizio di tale attività è equiparabile al rapporto di lavoro dipendente. La predetta assimilazione è stata, inoltre, ribadita dal D.M. del Ministero della Sanità del 21.02.1997 e dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 362/1997, n. 69 del 25 marzo 1999 e n. 83 del 28 settembre 2001.

Secondo quanto stabilito dall'Agenzia delle Entrate "l'attività libero professionale completa e migliora l'attività istituzionale pubblica delle ASL e delle Aziende Ospedaliere verso la collettività: l'Azienda consente e sostiene, quindi, l'attività libero professionale e con esso il diritto alla salute".

Tale imposta, ai fini che qui interessano, non grava quindi sul medico in regime intramoenia, bensì sulla ASL, che, in tale ambito, è il soggetto al quale compete l'autonoma organizzazione dell'attività. In questo senso dispone con chiarezza la L. 662/96, laddove stabilisce che "per il personale, l'attività libero-professionale intramuraria è assimilata, ai fini fiscali, al rapporto di lavoro dipendente" (assimilazione ribadita dall'art.10 del D.M. del Ministero della Sanità in data 12.02.1997 nonché, da ultimo, dall'art. 33 del Regolamento ALPI, oggetto di contrattazione decentrata).

Del resto, per l'attività svolta intramoenia dai singoli sanitari esercenti attività libero-professionale non può parlarsi di attività autonomamente organizzata. Se così è, i soggetti passivi dell'IRAP sono, soltanto, le Aziende Sanitarie e le Aziende ospedaliere e non i medici dipendenti esercenti attività libero professionale intramoenia.

Depono in tal senso la natura dell'imposta che, per definizione, è volta a colpire le attività produttive (ed in tal caso l'attività produttiva è solo quella posta in essere dall'Azienda sanitaria).

Ciò significa che dal compenso in senso proprio del medico non possono essere detratti ulteriori costi tra cui quelli di ordine tributario come l'IRAP, in quanto quest'ultimi sono già ricompresi nella tariffa complessiva pagata dall'utente.

Tra l'altro non si può fare a meno di sottolineare che l'esclusione del medico ospedaliero dall'IRAP va confermata anche dalle circostanze che: i beni strumentali appartengono alla struttura che ne detrae il relativo costo; i fattori capitali del professionista risultano essere assenti; l'apporto lavorativo di terzi è connesso alla complessità della prestazione sanitaria erogata; le prestazioni dei professionisti vengono corrisposte dall'Azienda Ospedaliera; il professionista non è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza; il medico non è il dominus del fattore strumentale organizzativo.

Non esistono, poi, disposizioni normative o ministeriali che autorizzano o giustificano il riaddebito successivo verso il personale medico dipendente in quanto il soggetto passivo di tale imposta è solo il soggetto che eroga i compensi.

In conformità a tale principio la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto in più occasioni (cfr. tra altre Cass. 490/2016, Cass. 20917/2013, 8533/2012) che la ASL ha il potere di traslare sui pazienti il costo dell'IRAP, mediante il corrispondente adeguamento delle tariffe delle prestazioni libero-professionali, fermo restando che in assenza di una esplicita previsione in tal senso il costo dell'imposta non può essere recuperato attraverso lo scorporo dall'ammontare della tariffa.

Del resto, che l'imposta in questione debba essere versata allo Stato da parte della ASL non è stato neppure contestato da parte della stessa convenuta.

Ciò premesso, la questione che si pone nel caso di specie è se l'onere relativo a tale imposta possa essere legittimamente traslato dalla ASL ai singoli esercenti la professione intramoenia (ALPI), sia essa effettivamente intramuraria, che allargata (cioè esercitata in strutture o ambulatori privati).

Orbene, l'azienda convenuta, che non nega di essere soggetto passivo dell'imposta sulle attività produttive (IRAP) relativa alle attività intramoenia, sostiene che l'incidenza dell'IRAP, individuata nella misura dell'8,50% solo a far data dal 10.02.2010 (comunicazione inviata a tutti i medici della struttura), è da farsi rientrare tra i costi sostenuti dall'Azienda e che il Regolamento Aziendale, all'art. 16 lett. d) prevedeva trattenute del 15% e del 5% ma al netto dei costi sostenuti. L'IRAP, sempre secondo la convenuta, è sicuramente un costo che AOUMC di Novara sostiene per lo svolgimento del servizio di organizzazione della attività professionale intramuraria dei medici alle proprie dipendenze.

Tale assunto non può essere condiviso, atteso che l'assimilazione, ai fini fiscali, dell'attività libero professionale intramuraria al rapporto di lavoro dipendente (v. il già citato art. 1 comma 7 L n. 662/1996) comporta che i proventi dell'attività libero professionale intramuraria (intramoenia ovvero allargata) sono equiparati al reddito da lavoro dipendente, per cui i predetti compensi concorrono, secondo le disposizioni di legge, a determinare l'imponibile per il calcolo dell'IRAP, senza che i percettori di tali redditi divengano soggetti passivi dell'imposta stessa.

Ne consegue che la traslazione dell'IRAP sui compensi dei medici non si giustifica sotto il profilo secondo cui l'imposta rappresenterebbe un costo per l'azienda (mentre per espressa previsione normativa l'attività intramuraria non dovrebbe comportare alcun onere per l'Amministrazione).

Nel regolamento del 2008, all'art. 16 lett. d) "Tariffe e loro riparto", l'IRAP non compariva nell'elenco analitico delle voci di costo che concorrevano a costituire l'ammontare della tariffa e si prevedeva solo che "la quota di trattenuta a favore dell'AOU, al netto dei costi sostenuti, è la seguente: visita effettuata presso l'AOU: 15%; visita effettuata presso ambulatori esterni autorizzati: 5%".

Siffatta locuzione non era tuttavia idonea a includere anche l'IRAP, trattandosi di imposta che, come già visto, non grava sul sanitario, estraneo al rapporto tributario, bensì sull'Azienda quale

soggetto passivo e che assume a riferimento l'onorario spettante al medico solo quale base imponibile per il calcolo del relativo ammontare.

A nulla rileva che, sempre in tale articolo, era lasciata ai sanitari la proposta della tariffa successivamente recepita dall'Azienda posto che tra i costi che l'Azienda avrebbe provveduto a recuperare non figura l'indicazione dell'IRAP e pertanto nella determinazione della proposta il medico non poteva essere a conoscenza di tale voce e di conseguenza non era in condizione di prevederla.

Né risulta che la AOUMC di Novara abbia mai posto a carico dei professionisti un vero e proprio obbligo o comunque abbia dato esplicite indicazioni di inserire, nelle fatture per le prestazioni erogate, la percentuale IRAP dell'8,50% (al fine di farla ricadere sull'utenza).

Ne consegue che la circostanza che l'Azienda, rideterminando la tariffa quanto alla voce costi generali (inserendo in tali costi l'IRAP nella misura dell'8,5%), non può andare a gravare sul singolo medico, il quale non ha colpa alcuna in ordine alla mancata previsione nel Regolamento Aziendale di qualsivoglia riferimento, tra i costi da detrarre, all'imposta in questione.

In assenza di una chiara disposizione in tal senso nell'ambito del Regolamento Aziendale del 2008, lo scorporo dell'IRAP, così come deciso unilateralmente ed effettuato dalla convenuta è illegittimo ed è pertanto fondata la pretesa dei ricorrenti alla restituzione delle somme trattenute dai cedolini mensili relativi alle prestazioni libero-professionali dal 2009, o comunque dal momento in cui tali trattenute hanno iniziato ad essere operate, ad oggi.

Sul punto si richiama altresì la sentenza della Corte d'Appello di Torino del 28.09.2016 – R.G.L. n. 667/2015 le cui argomentazioni si condividono pienamente e si richiamano qui integralmente.

Gli importi indebitamente trattenuti ai ricorrenti possono essere agevolmente determinati, sulla base dei prospetti di calcolo in atti, non contestati da parte convenuta per quanto riguarda i criteri di calcolo, nel complessivo ammontare di € 37.889,46 quanto al prof. Ca.Ci., € 10.486,80 quanto al dott. Ca.Ma. ed € 4.663,21 quanto alla dott.ssa Da.Le., con conseguente obbligo per la AOUMC di Novara di restituire tali importi ai ricorrenti.

Le spese di lite seguono la soccombenza e vengono liquidate in € 3.090,00 per la fase di studio, € 573,00 per la fase introduttiva, € 1.395,00 per la fase per la fase decisoria, aumentato del 60% per presenza di più parti aventi stessa posizione processuale (art. 4, comma 2 D.M. 55/14), oltre rimb. spese generali, Iva e Cpa.

### **P.Q.M.**

Il Tribunale di Novara, visto l'art. 429 c.p.c. definitivamente pronunciando ogni diversa istanza disattesa, così provvede:

- 1) Accoglie il ricorso e per l'effetto accerta l'illegittimo aumento delle trattenute operate sui compensi spettanti ai ricorrenti per l'attività AL., introdotto dall'AOUMC di Novara con comunicazione 10.02.2010 diretta al personale medico, per le ragioni di cui alla parte motiva.
- 2) Condanna l'Azienda convenuta a restituire le somme indebitamente trattenute ai ricorrenti e che ammontano ad € 26.181,77 a favore del prof. Ca.Ci., ad € 10.486,80 a favore del dott.

Ca.Ma. ed € 2.840,33 a favore della dott.ssa Da.Le., oltre interessi e rivalutazione di legge dalla data delle prime somme trattenute al saldo.

3) Condanna parte convenuta alla rifusione delle spese di lite a favore dei ricorrenti che si quantificano in complessivi € 259,00 per anticipazioni esenti ed € 8.092,80 per compenso professionali, oltre rimborso spese generali 15%, Iva e Cpa di legge.

Novara, 28.02.2019

Il Giudice Andrea Cavagnolo