

(Il testo riportato non riveste carattere di ufficialità)

**TRIBUNALE DI BELLUNO  
GIUDICE UNICO DI PRIMO GRADO**

**REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

Il Giudice del Lavoro ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

nella causa lavoro iscritta al n. 725 del Ruolo Generale Affari Contenziosi Sent. N. 48/2001 Cont. N. 725/1999 Cron. N. 4077 OGGETTO Ricorso ex art. 414 cpc dell'anno 1999 e vertente

TRA

... (omissis) ... rappresentati e difesi per mandate in calce al ricorso introduttivo dagli Avvocati F. Volpe e G. Olivier domiciliati in Belluno Via Cipro, 13

**RICORRENTI CONTRO**

ULSS N. I DI BELLUNO in persona del Direttore Generale rappresentata e difesa per mandate a margine della memoria difensiva dagli aw. A. Fabbri e S. Corradin con domicilio eletto presso il Servizio Affari Generali e Legali dell' ULSS n. 1 di Belluno in Via Feltre, 57

**RESISTENTE**

OGGETTO DELLA CAUSA: Ricorso ex art. 414 cpc Causa decisa all'udienza del 26.04.2001 sulle seguenti conclusioni delle parti: I Ricorrenti: nel merito - accertarsi e dichiararsi integralmente in capo al datore di lavoro l'onere derivante dall'introduzione dell'IRAP; conseguentemente dichiararsi rilletta di ogni trattenuta stipendiale operata dall'Amministrazione a carico dei lavoratori per detto titolo ed ordinarsi la restituzione delle somme indebitamente trattenute a tale titolo, fino alla data dell'emananda sentenza. Con vittoria di spese ed onorari. La resistente: nel merito, respingersi il ricorso perche infondato in fatto e in diritto; con vittoria di spese.

**FATTO E DIRITTO**

Con ricorso depositato il 23.12.1999 ... (omissis) ... adivano questo Giudice del Lavoro, chiedendo la declaratoria di illegittimita della trattenuta stipendiale effettuata dall'ULSS n. 1 di Belluno sulla quota di tariffa spettante ai dipendenti ... (omissis) ... in relazione all'esercizio di attivita professionale "intramoenia" per una somma corrispondente all'importo dell'IRAP, pagata

dalla stessa ULSS in relazione alla predetta attività, concludendo come in ricorso.

L'ULSS resistente, costituitasi ritualmente in giudizio, contestava le deduzioni avversarie, concludendo come in memoria difensiva. Dopo discussione orale, la causa veniva decisa come da separato dispositivo letto all'udienza del 26.4.2001.

Il ricorso merita accoglimento. I fatti non sono contestati.

I ricorrenti... (omissis) ..., dipendenti dalla ULSS resistente, sono medici esercenti attività professionale "intramoenia".

Con nota del 9.6.1999 prot. n. 19035, a firma del direttore generale, la ULSS resistente, dopo aver precisato che "devono considerarsi 'redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente' i compensi per attività libero-professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale, sul presupposto che l'IRAP rappresenta un "costo aggiuntivo per l'amministrazione", in attesa della nuova regolamentazione della disciplina dell'attività libero professionale, ha comunicato di aver provveduto "a 'stornare' dalla quota di tariffa spettante al dirigente una somma equivalente all'importo dell'imposta", specificando che "tale somma, di fatto, è andata ad incrementare la quota spettante all'amministrazione per la copertura dei costi" (doc. 1 ricorrenti). Gli importi trattenuti a tale titolo sono indicati nella colonna 8 del prospetto allegato alla predetta lettera (doc. 2 ricorrenti).

Si tratta di stabilire se la trattenuta dell'IRAP operata unilateralmente dall'ULSS n. 1 sul compenso spettante ai medici ricorrenti per l'attività professionale svolta "intra moenia" sia legittima (come sostiene la ULSS resistente) oppure no (come sostengono i ricorrenti).

A sostegno del proprio assunto i ricorrenti portano le seguenti argomentazioni: equiparazione ai fini fiscali dell'attività libero professionale intramuraria al rapporto di lavoro dipendente da parte dell'art. 1 co. VII L. 662/96; individuazione nell'ULSS del soggetto passivo dell'imposta IRAP; non assimilabilità dell'IRAP ad un costo di esercizio. L'ULSS resistente, al contrario, sostiene l'assimilabilità dell'attività professionale intramuraria all'attività libero-professionale in senso proprio, l'instaurazione di un rapporto diretto medico-paziente nell'esercizio dell'attività professionale intramuraria, rispetto al quale la ULSS è soggetto terzo; invoca inoltre l'obbligo di pareggio di bilancio e la previsione di legge secondo la quale, le tariffe delle prestazioni libero-professionali intramurarie sono a totale carico dei richiedenti.

Preliminarmente va osservato che, in materia, come affermato e documentato dai ricorrenti, non vi è accordo tra le ULSS del Veneto, né è stata emanata alcuna direttiva dagli organi preposti.

Del resto la stessa introduzione dell'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive) e la correlativa soppressione di altre imposte precedentemente previste (contributi S.S.N., imposta locale sui redditi, imposta sul patrimonio netto delle imprese, tassa per partita I.V.A., I.C.I.A.P., tasse di concessione comunale), e dato piuttosto recente (dl.vo 446 del 15.12.1997 - e successive modificazioni - emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 3 della L. 662/96).

Innanzitutto deve essere individuato il soggetto passivo della nuova imposta. Nella fattispecie in esame è indubbio che il soggetto passivo dell'imposta vada individuato nell'ULSS e non nei singoli medici dipendenti esercenti attività libero professionale intramuraria.

Depongono in tal senso sia la natura dell'imposta, che, per definizione, è volta a colpire le attività produttive (e indiscutibile che, nel caso in esame, sia qualificabile come attività produttiva solo quella posta in essere dalla ULSS), sia la previsione normativa dell'art. 1 co. VII della L. 662/96 (che all'art. 3 contiene la delega per l'istituzione dell'IRAP), secondo la quale "per il personale indicato ai commi 5 e 6 l'attività libero professionale intramuraria è assimilata, ai fini fiscali, al rapporto di lavoro dipendente"; la predetta assimilazione, ai fini fiscali, dall'attività libero professionale intramuraria al rapporto di lavoro dipendente e poi ribadita dall'art. 10 del D.M. del Ministero della Sanità del 21.2.1997.

La predetta assimilazione ai fini fiscali, da cui discende che i proventi dell'attività libero professionale intramuraria sono equiparati al reddito di lavoro dipendente, comporta due conseguenze: da un lato, i predetti compensi concorrono a determinare l'imponibile per il calcolo dell'IRAP e, dall'altro, i percettori di tali redditi non sono soggetti passivi dell'imposta stessa.

A tale proposito va osservato che è la stessa resistente, nella lettera inviata al dott. ... (omissis) ... datata 9.6.1999, a precisare quanto segue: “la circolare del Ministero delle Finanze 25.3.1999 n. 69/E ha definitivamente chiarito che devono considerarsi ‘redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente’ i compensi per attività libero-professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale” (doc. I ricorrenti).

Chiarito ciò, deve essere affrontata l’ulteriore questione concernente la legittimità della “traslazione” sui medici dell’onere derivante alla ULSS a seguito dell’istituzione della predetta imposta.

Come già evidenziato, l’ULSS, sul presupposto che il versamento dell’IRAP rappresenti un costo per l’Amministrazione e in virtù della considerazione che, per espressa previsione normativa, l’attività libero professionale intramuraria non deve comportare alcun onere per l’Amministrazione, in attesa di una nuova regolamentazione della materia, ha operato unilateralmente sui compensi spettanti ai medici in relazione all’attività professionale intramuraria la trattenuta della quota corrispondente all’imposta che ha dovuto sostenere in relazione alle predette prestazioni.

Ad avviso del giudicante, la predetta trattenuta è illegittima. L’attività libero-professionale intramuraria non può infatti essere assimilata all’attività libero professionale in senso proprio neppure nel caso in cui venga temporaneamente esercitata in spazi reperiti all’esterno dell’azienda in strutture non accreditate per carenza di idonee strutture all’interno dell’azienda stessa.

A tale proposito va rilevato che, a differenza di quanto avviene nell’attività libero-professionale in senso proprio, sia l’organizzazione dell’attività che la determinazione delle tariffe spettano all’ULSS e non al singolo medico.

Non trova quindi alcuna giustificazione né nel richiamato obbligo di pareggio del bilancio né nelle previsioni normative disciplinanti l’attività professionale intramuraria il comportamento dell’ULSS, che, in via del tutto unilaterale, ha, nella sostanza, posto integralmente a carico dei sanitari l’onere economico derivante dall’introduzione dell’IRAP.

Va infatti considerate che la determinazione della quota di compenso spettante al medico che esercita attività libero-professionale intramuraria è stabilita in apposito Regolamento aziendale, aggiornato sentite le organizzazioni sindacali dei medici, le quali, di massima, concordano con l’Amministrazione la percentuale di spettanza dei medici sulle somme introitate da quest’ultima in relazione all’attività professionale intramuraria.

Nella fattispecie in esame, l’ULSS ha, nella sostanza, “disapplicato” il predetto regolamento, prevedendo una diversa ripartizione tra medici e Amministrazione delle percentuali di loro competenza.

Ciò ha comportato, da un lato, l’effettuazione di una trattenuta sulla quota di compenso di spettanza dei medici in violazione del predetto Regolamento, dall’altro, una lesione delle prerogative delle OO.SS. dei medici.

Va quindi affermata l’illegittimità delle trattenute stipendiali operate dalla ULSS resistente sui compensi spettanti ai ricorrenti ... (omissis) ... per l’attività libero-professionale intramuraria dagli stessi espletata, con conseguente condanna dell’ULSS resistente, in persona del legale rappresentante pro-tempore, alla restituzione delle somme indebitamente trattenute a tale titolo sui compensi maturati dai predetti ricorrenti fino ad oggi.

Per completezza, va comunque considerate che la normativa vigente in materia non sembra escludere la possibilità di una ripartizione tra Amministrazione e medici dell’onere derivante dall’introduzione dell’IRAP, purché la stessa venga concordata con le OO.SS. di categoria e recepita nel Regolamento aziendale.

Va infatti rilevato che, al di là della equiparazione stabilita dalla legge ai fini fiscali tra attività libero-professionale intramuraria e lavoro dipendente, per sua natura, la prima non appare completamente assimilabile all’attività prestata in regime di lavoro subordinato, rappresentando una sorta di “tertium genus” intermedio tra le due predette attività.

Ne puo essere ragionevolmente contestato che gli oneri derivanti dall'introduzione dell'IRAP rappresentino un costo per l'Azienda Sanitaria.

L'ULSS resistente va pertanto condannata alia restituzione delle somme illegittimamente trattenute, oltre ad interessi legali dalla data di effettuazione della trattenuta al saldo.

La particolarita e la novita delle questioni trattate giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese di lite.

La sentenza è provvisoriamente esecutiva ai sensi dell'art. 431 c.p.c.

## **PQM**

Il Giudice del lavoro, definitivamente pronunciando, ogni diversa istanza disattesa in accoglimento del ricorso, dichiara rillegitimita delle trattenute stipendiali operate dall'ULSS resistente a carico dei ricorrenti ... (omissis) ... a titolo di IRAP ("somma equivalente all'importo dell'imposta") ed ordina all'ULSS resistente la restituzione delle somme trattenute a tale titolo ai medesimi ricorrenti fino alla data odierna, oltre ad interessi legali.

Spese di lite compensate.

Sentenza provvisoriamente esecutiva. Belluno, 26.4.2001

Il Cancelliere  
(A. Cuscire)

Il Giudice del Lavoro  
dott.ssa Michela Rizzi

Depositata in Cancelleria oggi 21/09/01  
Il Cancelliere (A. Cuscire)

(Il testo riportato non riveste carattere di ufficialità)

**MINISTERO DELLA ECONOMIA E DELLE FINANZE**  
**AGENZIA DELLE ENTRATE**

RISOLUZIONE N. 32 del 31/01/2002

Oggetto: Interpello n. 954-179/2001 -Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

Esposizione del quesito:

Il contribuente esercita l'attività professionale di consulenza contabile e fiscale nella propria abitazione. Per lo svolgimento dell'attività il contribuente non utilizza beni strumentali, né si avvale dell'ausilio di collaboratori e/o dipendenti.

A tal proposito viene richiamata l'attenzione sulla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21/5/2001, nella quale è stato affermato che "nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive". Il professionista chiede dunque se sia tenuto o meno al pagamento dell'IRAP.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente: Il sig. "X" ritiene che, alla luce dell'interpretazione dell'art. 3 del D.Lgs. 446/97 espressa dalla Consulta e in considerazione delle modalità con cui nel caso specifico l'attività viene svolta, il proprio reddito di lavoro autonomo non debba essere assoggettato ad IRAP.

**PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE**

Con la sentenza n.156/2001 la Corte Costituzionale si è pronunciata sulle questioni di legittimità costituzionale del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativo all'istituzione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP).

Le censure di incostituzionalità sollevate concernevano, in particolare, l'equiparazione, che si realizza attraverso l'indiscriminato assoggettamento all'IRAP, tra l'esercizio di arti e professioni e l'attività d'impresa, e, per converso, la discriminazione delle attività di lavoro autonomo "pure" rispetto a quelle di lavoro dipendente ed alle attività assimilate al lavoro autonomo, di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 del TUIR, non assoggettate al tributo.

Inoltre, ulteriori censure riguardavano il possibile contrasto con l'articolo 53 della Costituzione, collegato all'assunzione, quale indice di capacità contributiva, del semplice esercizio di un'attività organizzata per la produzione o lo scambio di beni e servizi.

Le eccezioni di incostituzionalità sollevate sono state dichiarate infondate o inammissibili dalla Corte Costituzionale, che ha, pertanto, confermato la legittimità di tutte le disposizioni contenute nel decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e la loro piena rispondenza ai principi costituzionali.

La Corte ha, inoltre, ribadito che l'IRAP è un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate ed ha riconosciuto in tale valore aggiunto, direttamente connesso all'elemento organizzativo, un idoneo indice di capacità contributiva.

Ha dichiarato, in sostanza, pienamente conforme ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva l'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, siano esse di carattere imprenditoriale o professionale, essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta.

La Corte, inoltre, nel ritenere l'elemento organizzativo connaturato alla nozione stessa di impresa, ha altresì precisato, con riferimento all'attività di lavoro autonomo, che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, condizione questa da verificare, in assenza di specifiche disposizioni normative, in via di fatto.

Proprio da tale riferimento operato dalla Corte è stata tratta la conclusione che alcune attività professionali debbano essere escluse dall'IRAP, in quanto appunto, prive dell'elemento organizzativo.

Al riguardo la scrivente fa presente in via preliminare che la Corte Costituzionale ha ritenuto infondate tutte le censure di incostituzionalità sollevate e, pertanto, non possono ritenersi modificati i presupposti soggettivi di applicazione del tributo indicati negli articoli 2 e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997, istitutivo dell'IRAP.

D'altra parte il requisito dell'autonoma organizzazione, cui fa riferimento la Corte, è previsto dal vigente articolo 2 del citato decreto n. 446 del 1997. Tale disposizione individua, infatti, il presupposto dell'imposta "...nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"

La disposizione in esame è già stata oggetto di chiarimenti da parte di questa amministrazione, in particolare con la circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, nella quale è stato precisato che attraverso l'utilizzo della locuzione "autonomamente organizzata" il legislatore ha inteso perseguire l'obiettivo di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa, di arte o professione, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato.

A titolo esemplificativo la circolare n.141/E citava le attività di collaborazione coordinata e continuativa, (disciplinate allora dall'articolo 49, comma 2, lettera a) del TUIR nell'ambito degli altri redditi di lavoro autonomo) che si configurano soltanto se per l'esercizio dell'attività non vengono impiegati propri "mezzi organizzati".

Nel quadro del giudizio di legittimità costituzionale, l'interpretazione fornita con la circolare citata è stata integralmente ripresa, a fondamento delle proprie argomentazioni, dall'Avvocatura Generale dello Stato, la quale ha ribadito che il requisito della autonoma organizzazione, richiesto tanto per l'imprenditore che per il professionista è necessario per escludere dall'area di imponibilità del tributo i lavoratori dipendenti e gli altri lavoratori autonomi di cui all'articolo 49, comma 2 del TUIR.

Le argomentazioni sostenute dall'Avvocatura Generale trovano sostanziale conferma nella posizione manifestata dalla Corte Costituzionale che, nel giudicare infondata la lamentata discriminazione tra il trattamento fiscale riservato ai lavoratori autonomi esercenti arti o professioni, di cui all'articolo 49, comma 1 del TUIR, e gli altri lavoratori autonomi indicati ai commi 2 e 3 dello stesso articolo, ha affermato che "l'assoggettamento ad IRAP dei soli soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo per professione abituale, ancorché non esclusiva, trova fondamento in una non irragionevole presunzione circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione nelle diverse ipotesi previste dai commi 2 e 3 del menzionato articolo 49, di lavoro autonomo occasionale o comunque non abituale".

Con riferimento alla lamentata discriminazione delle attività di lavoro autonomo rispetto a quelle di lavoro dipendente la Corte ha inoltre affermato che "nessuna ingiustificata disparità di

trattamento può ravvisarsi nella inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi - in quanto appunto esercenti attività autonomamente organizzate - e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attività è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione”.

D'altro canto, da una lettura coordinata degli articoli 2 (presupposto dell'imposta) e 3 (soggetti passivi) del decreto legislativo n. 446 del 1997 risulta evidente che il requisito dell'organizzazione connota le attività esercitate da tutti i soggetti passivi indicati nell'articolo 3.

Tale articolo 3, infatti, dopo aver ribadito che presupposto dell'imposta è l'esercizio di una attività autonomamente organizzata recita “pertanto sono soggetti all'imposta:....c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5 comma 3, del predetto Testo Unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo Testo Unico;....”.

La formulazione utilizzata, in particolare l'avverbio “pertanto”, evidenzia che l'elencazione dei soggetti passivi altro non è che una esplicita indicazione delle ipotesi in cui viene esercitata un'attività autonomamente organizzata.

La Consulta non ha, inoltre, ritenuto di dover addivenire ad una sentenza interpretativa di rigetto, in quanto non ha condizionato la legittimità del provvedimento alla circostanza che lo stesso venga interpretato nei sensi resi palesi dalle motivazioni.

Non appare, quindi, condivisibile individuare nelle motivazioni adottate dalla Corte dei nuovi criteri interpretativi di applicazione dell'imposta.

Conformemente agli orientamenti espressi dalla dottrina e dalla giurisprudenza, si deve ritenere, invece, che l'esistenza pur minima del requisito dell'organizzazione sia una connotazione tipica del lavoro autonomo, alla quale viene spesso fatto riferimento per differenziare tale attività da quella di lavoro dipendente.

Le attività professionali svolte in assenza di una pur minima organizzazione erano ravvisabili in quelle attività a contenuto intrinsecamente artistico o professionale rese dai collaboratori coordinati e continuativi. Trattasi di quelle attività che ai sensi dell'articolo 49, comma 2, lett. a), del TUIR, rimasto in vigore fino al 31 dicembre 2000, erano qualificate quali attività a contenuto intrinsecamente artistico o professionale, svolte senza impiego di mezzi propri.

La mancanza del requisito dell'organizzazione autonoma si ravvisa, altresì, nelle attività di lavoro autonomo rese in via occasionale e nelle altre attività di lavoro autonomo indicate nei commi 2 e 3 dell'articolo 49 del TUIR che, infatti, come le collaborazioni coordinate e continuative, non realizzano la soggettività passiva per l'applicazione dell'IRAP.

Per tali motivi la scrivente ritiene che nel caso prospettato dall'istante, ancorché l'attività professionale sia esercitata nella propria abitazione, senza l'impiego di beni strumentali, né con l'ausilio di collaboratori e dipendenti, venga posta in essere di fatto una attività professionale autonomamente organizzata che realizza, quindi, il presupposto per l'applicazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.