

Anche le strutture sanitarie private “convenzionate” godono dell’Ires ridotta al 50%... e le aziende sanitarie pubbliche?

Commento alla risoluzione n. 179 del 10 luglio 2009

a cura di Riccardo Scardovelli

Consulente fiscale in Mantova

Le aziende sanitarie pubbliche del sistema sanitario nazionale sono inquadrate dal fisco tra gli **enti non commerciali** (risoluzione n. 135/E del 25 settembre 2001) e, pertanto, per la determinazione del reddito imponibile ai fini Ires, seguono le regole contenute nel Titolo II, Capo III del testo unico delle Imposte sui redditi (Tuir), dall’art. 143 al 150.

Come noto, l’imposta sul reddito delle società (Ires) viene applicata al reddito prodotto dalle società nell’esercizio di attività commerciali; a tal proposito, è necessario tenere da subito in considerazione l’agevolazione fiscale prevista dall’**art. 74, comma 2, lett. b) del Tuir** che considera *non commerciale*, e quindi esclusa da Ires, *l’attività previdenziale, assistenziale e sanitaria posta in essere da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali*.

In altri termini, i ricavi generati dall’attività di assistenza sanitaria da parte delle aziende sanitarie pubbliche non dovranno essere considerati rilevanti ai fini della determinazione del reddito d’impresa imponibile ai fini Ires.

Le aziende sanitarie possono esercitare, in via secondaria ed accessoria rispetto alle loro finalità istituzionali, anche attività commerciali (non sanitarie) che generano, quindi, un **reddito d’impresa** imponibile ai fini Ires; tipico esempio di attività commerciale posta in essere dalle aziende ospedaliere è la concessione di spazi aziendali a terzi per la gestione di bar o edicole.

Oltre al reddito d’impresa, che viene determinato con le stesse modalità previste per le società, le aziende sanitarie pubbliche possono conseguire altre tipologie di reddito, quali i **redditi fondiari** (derivanti dalla proprietà di terreni e fabbricati), **redditi da capitale** (di eventuali attività finanziarie) e **redditi diversi**. Di conseguenza, sulla base di quanto previsto dall’art. 143 del Tuir, **il reddito**

complessivo imponibile ai fini Ires sarà determinato quale sommatoria delle diverse tipologie di reddito sopraelencate.

Al reddito complessivo si andrà ad applicare l'aliquota Ires, che dal 2008 è pari al 27,5%, per la determinazione dell'imposta dovuta per l'esercizio; a questo punto si presenta l'annosa questione inerente all'applicabilità o meno dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 6, comma 1, lett. a) del d.P.R. 601/1973, che recita: "L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è **ridotta alla metà** nei confronti ... (omissis) ... degli **enti ospedalieri**".

La prima considerazione da fare riguarda la terminologia di "*enti ospedalieri*" adottata nel lontano 1973 dal legislatore; infatti, le successive riforme del sistema sanitario nazionale hanno istituito nuovi e diversi "soggetti sanitari" pubblici, da ultime le Aziende sanitarie locali (Asl, Ussl, Usl) e le Aziende ospedaliere introdotte dalla Riforma Bindi (d.lgs. n. 502/1992).

Oltre ai soggetti sanitari pubblici, che giuridicamente rientrano nel grande calderone delle amministrazioni pubbliche (così come definite dall'art. 1 del d.lgs. n. 165/2001), vi sono altri soggetti privati che operano nel sistema sanitario nazionale e che, a fronte di particolari convenzioni o "accreditamenti" con le regioni, vengono equiparati alle aziende sanitarie pubbliche ricevendo anch'essi i finanziamenti pubblici per le prestazioni sanitarie erogate ai cittadini (es. rimborso dei d.r.g. e delle prestazioni ambulatoriali).

La suddetta questione lessicale ha creato, nel tempo, diversi dubbi ed incertezze nell'individuazione di quali, dei nuovi soggetti sanitari, potessero realmente usufruire dell'agevolazione fiscale prevista dal d.P.R. 601/1973; la stessa giurisprudenza ha fornito interpretazioni diverse e contrastanti sulla questione, da ultima si vuole ricordare la sentenza della Commissione provinciale di Firenze n. 56 del 2008 che si è espressa in modo favorevole per l'applicazione dell'agevolazione anche nei confronti delle Aziende sanitarie locali.

Nel 2002, con la circolare 78 del 3 ottobre, l'Agenzia delle entrate ha cercato di risolvere tale questione dando un'interpretazione restrittiva della norma e prevedendo l'esclusione delle Aziende sanitarie locali dal beneficio fiscale; in particolare, l'Agenzia ha posto l'accento sulle diverse competenze istituzionali assegnate ai soggetti sanitari pubblici, distinguendo tra *Aziende ospedaliere*, le quali per previsione normativa (legge 132/1968) provvedono al ricovero e alla cura degli infermi ed *Aziende sanitarie locali* alle quali, invece, la legge 833/1978 attribuisce diversi compiti tra cui l'educazione sanitaria, l'igiene dell'ambiente, la prevenzione da malattie, la medicina del lavoro, ecc.

L'amministrazione finanziaria ha, quindi, ritenuto che le Aziende sanitarie

locali, svolgendo anche altre attività rispetto a quelle tipicamente ed originariamente assegnate agli “enti ospedalieri”, non potessero usufruire della riduzione a metà dell’aliquota Ires.

Mantiene la stessa linea interpretativa anche la recente **Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 179 del 10 luglio 2009** che ha previsto l’applicabilità dell’art. 1 del d.P.R. 601/1973 alle strutture sanitarie private “convenzionate” o “accreditate” con il sistema sanitario nazionale, ritenendo che le stesse *“svolgono sostanzialmente e strutturalmente le funzioni dei soppressi enti ospedalieri della rete ospedaliera pubblica del sistema sanitario nazionale”*.

In altri termini, anche le aziende sanitarie private, come ad esempio le case di cura private costituite da soci privati che hanno investito i propri capitali nel settore sanitario, potranno godere di una riduzione del 50% delle imposte da versare sul reddito prodotto nell’esercizio.

A questo punto è d’obbligo fare una riflessione: “alla luce delle varie e sostanziali riforme del sistema sanitario nazionale intervenute dal 1973 ad oggi, non sarebbe opportuno superare l’aspetto meramente lessicale della norma e considerare l’aspetto sostanziale dell’attività svolta dai soggetti sanitari pubblici e privati?”.

Di fatto, le direttive dell’Agenzia delle entrate sembrerebbero non considerare che le funzioni di tutela e cura della salute dei cittadini, garantita un tempo dai soppressi enti ospedalieri, sono state ripartite tra le Aziende sanitarie locali e le Aziende ospedaliere oltre che a nuovi soggetti privati convenzionati; a parere di chi scrive, non può ritenersi giustificabile la penalizzazione fiscale vigente nei confronti delle Aziende sanitarie locali (Asl, Usl, Ussl) che rappresentano una parte fondamentale del sistema sanitario pubblico nazionale e che svolgono, pur sempre, funzioni rivolte alla prevenzione e alla tutela della salute. Un intervento del legislatore per dirimere l’annosa questione si ritiene più che opportuno.