

Massimo Barbiero

# Il regime fiscale delle aziende sanitarie pubbliche

ECONOMIA



**FrancoAngeli**



MANAGEMENT

## Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.





I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it) e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità.

Massimo Barbiero

# **Il regime fiscale delle aziende sanitarie pubbliche**

**FrancoAngeli**

Progetto grafico di copertina di Elena Pellegrini

Copyright © 2013 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it)*

*A mia moglie Iryna  
e a mio figlio Federico*





# Indice

<b>Introduzione</b>	pag.	9
<b>1. IRES</b>	»	13
1. Lo statuto fiscale delle aziende sanitarie pubbliche	»	13
2. I redditi dei terreni	»	16
3. I redditi dei fabbricati	»	16
4. La tassazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi	»	19
5. I redditi d'impresa e la cosiddetta decommercializzazione ex art. 74 del TUIR	»	24
6. I costi promiscui e la contabilità separata ai fini IRES	»	34
7. Camere a pagamento e attività libero professionale intramuraria	»	39
8. L'annosa controversia sulla riduzione al 50% dell'aliquota IRES ex art. 6 del DPR 29 settembre 1973 n. 601	»	43
9. Gli oneri deducibili dal reddito complessivo e gli oneri per i quali spetta una detrazione d'imposta	»	54
<b>2. IRAP</b>	»	58
1. Quadro di riferimento	»	58
2. Imposizione dell'attività libero professionale intramuraria	»	60

3. Il personale “in comando” e il personale disabile	pag.	62
4. La contabilità separata quale presupposto per l’applicazione del cosiddetto “metodo misto”	»	65
5. Le regole per la determinazione della base imponibile mediante il metodo del valore della produzione netta	»	70
<b>3. IVA</b>	»	74
1. La soggettività passiva ai fini IVA	»	74
2. Le operazioni poste in essere nella veste di “pubblica autorità”	»	77
3. La detrazione sugli acquisti promiscui	»	83
4. La successione dei pro rata e le conseguenti scritture della contabilità separata	»	89
5. L’ulteriore separazione ex art. 36 del DPR 633/72	»	97
<b>Conclusioni</b>	»	103
<b>Bibliografia</b>	»	107

## Introduzione

Lo studio del regime fiscale applicato alle aziende del Servizio Sanitario Nazionale offre numerosi spunti di riflessione sui quali vale la pena di soffermarsi in un atteggiamento volto alla razionalizzazione dell'esercizio della potestà impositiva e al superamento di posizioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria non sempre condivisibili.

Volendo dare un inizio al difficile rapporto tra fisco e aziende sanitarie pubbliche si può partire dal 28 dicembre 1999, allorché il Ministero delle Finanze con la Circolare n. 244 in pari data stabiliva l'autonomia reddituale degli immobili strumentali all'attività sanitaria istituzionale e la loro attitudine, pertanto, alla produzione di reddito fondiario.

Se da un lato può sembrare di difficile comprensione la tassazione delle rendite catastali degli ospedali pubblici, dall'altro risulta estremamente difficile da accettare sotto il profilo dell'equità fiscale la conseguente disparità di trattamento di fatto realizzata dalla Circolare a svantaggio delle strutture sanitarie pubbliche rispetto a quelle del settore privato, laddove queste, anziché tassare quali redditi fondiari i fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività sanitaria, possono portare in deduzione dal reddito le relative quote di ammortamento con l'effetto di conseguire un minore carico fiscale.

Non bisogna dimenticare, infatti, che gli immobili di proprietà degli enti del Servizio Sanitario Nazionale sono strumentali non solo all'esercizio dell'attività oggetto di attenzione da parte della normativa tributaria ma anche, e soprattutto, alla tutela del diritto alla salute che, vale la pena di ricordare, è assunto a livello costituzionale quale "fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività" secondo il tenore dell'art. 32 della Costituzione.

Ma l'atteggiamento quantomeno ostile, se non più propriamente vessatorio, dell'Amministrazione Finanziaria nei confronti delle aziende del S.S.N. si è manifestato anche in altre occasioni.

Un altro esempio emblematico è rappresentato dai contenuti della Circolare

n. 78 del 3 ottobre 2002 dell’Agenzia delle Entrate, laddove si chiarisce che l’agevolazione ex art. 6 del DPR 29 settembre 1973 n. 601 (riduzione del 50% dell’aliquota IRES) spetta esclusivamente alle aziende ospedaliere e non anche alle aziende unità sanitarie locali (le cosiddette ASL) in quanto, secondo il tenore testuale della norma, l’agevolazione riguarda esclusivamente gli “enti ospedalieri”, senza tener conto che tali enti, ai quali si riferiva il Legislatore del 1973, sono stati soppressi con l’entrata in vigore della Legge n. 833/1978 istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale, nel cui ambito furono istituite le aziende unità sanitarie locali alle quali furono trasferite le funzioni degli enti soppressi oltre ad altre di natura secondaria.

L’applicazione di questa Circolare da parte dell’Amministrazione Finanziaria ha, ovviamente, determinato il crearsi di un’elevata mole di contenzioso con un enorme dispendio di risorse anche finanziarie, con l’unico risultato, a parere di chi scrive, di provocare un consistente danno all’erario senza beneficio alcuno per la collettività.

In un’ottica generale, infatti, non sempre si ravvisano i caratteri della razionalità in molteplici aspetti dell’ordinamento tributario delle aziende sanitarie pubbliche, soprattutto con riferimento alla disciplina delle imposte dirette.

In questo senso, si consideri l’art. 74 del TUIR il quale, al primo comma, stabilisce un’esclusione soggettiva dall’imposta per l’amministrazione statale e gli enti pubblici territoriali, mentre, al secondo comma, statuisce la cosiddetta “decommercializzazione” delle attività istituzionali svolte dalle aziende del S.S.N. con i conseguenti e consistenti svantaggi (anziché vantaggi come a prima vista potrebbe apparire) in termini di effettivo carico fiscale nei confronti delle aziende sanitarie pubbliche e che saranno oggetto di approfondimento nel presente lavoro.

*Cui prodest?* Qual è la *ratio* della norma che non concede l’esclusione soggettiva dall’applicazione delle imposte dirette per le aziende ULS come avviene, per esempio, per i comuni e gli altri enti locali?

La rincorsa alla risposta a queste e ad altre domande (perché vi sono altri aspetti difficilmente condivisibili) caratterizza l’*animus* con il quale è stato affrontato il presente lavoro, senza prescindere da uno studio approfondito degli istituti tributari da applicare alle aziende sanitarie pubbliche.

L’approccio allo studio dei tratti specifici e caratterizzanti del regime fiscale delle aziende sanitarie pubbliche, prescindendo pertanto dalla disciplina istituzionale delle varie imposte, rappresenterà, infatti, un’altra costante del lavoro, con l’obiettivo di analizzare in modo funzionale agli scopi la disciplina di queste organizzazioni, la cui complessità si riflette senz’altro anche nell’applicazione della disciplina tributaria propria. Prezioso indicatore di tale complessità è rappresentato, come si avrà modo di vedere, dalla presenza di numerosi

*pro rata* derivanti dai diversi criteri di determinazione delle imposte e che discendono dall'applicazione di un altro *leitmotiv* del presente lavoro, vale a dire della contabilità separata delle attività commerciali.

Si inizierà, pertanto, con la disciplina dell'IRES e, dopo aver analizzato l'applicazione dell'IRAP, si affronterà la disciplina dell'IVA al fine di fornire un quadro il più possibile completo delle peculiarità del regime fiscale di questi particolari contribuenti rappresentati dalle aziende del Servizio Sanitario Nazionale.



# 1. IRES

## 1. Lo statuto fiscale delle aziende sanitarie pubbliche

Precedentemente alla riforma attuata col D.Lgs. 502/92 l'Amministrazione Finanziaria riconosceva un'effettiva soggettività passiva tributaria in capo alle unità sanitarie locali<sup>1</sup>, pur essendo queste ultime prive di personalità giuridica in quanto la Legge n. 833/78, istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale, le identificava quali strutture operative dei comuni. Anche la dottrina più autorevole<sup>2</sup> classificava le unità sanitarie locali nell'alveo degli "enti non commerciali", a nulla rilevando il fatto che le stesse fossero prive di personalità giuridica.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 502/92 il quadro giuridico è profondamente mutato e le aziende sanitarie pubbliche hanno acquisito la personalità giuridica di diritto pubblico ponendo fine alle incertezze del precedente regime.

Pertanto, non essendo destinatarie dell'esclusione soggettiva prevista per le pubbliche amministrazioni<sup>3</sup> di cui al primo comma dell'art. 74 del TUIR, le aziende sanitarie pubbliche, in quanto enti pubblici residenti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio d'attività commerciali, sono soggetti passivi ai fini IRES ai sensi dell'art. 73, primo comma lettera c) del TUIR, con

<sup>1</sup> In questo senso si veda, per esempio, la Risoluzione del Ministero delle Finanze 19 dicembre 1987 n. 461463.

<sup>2</sup> Cfr. Moschetti F. (1982), "La soggettività tributaria delle unità sanitarie locali ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche", in *Finanza Locale*, I, pp. 390 e segg.

<sup>3</sup> Vale la pena di ricordare che le aziende sanitarie pubbliche sono a tutti gli effetti considerate pubbliche amministrazioni. Il secondo comma dell'art. 1 dell'importantissimo D.Lgs. 30 marzo 2001 n. 165 recante "Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche" dispone infatti: "Per amministrazioni pubbliche si intendono [...] le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale".

le conseguenti implicazioni contabili e fiscali proprie della categoria degli “enti non commerciali”<sup>4</sup>.

Infatti, poiché l’attività prevalente, ancorché non esclusiva, svolta dalle aziende sanitarie pubbliche è sicuramente quella sanitaria, ed essendo quest’ultima per espressa volontà di legge considerata non commerciale<sup>5</sup>, ne discende che le aziende sanitarie possono qualificarsi fiscalmente come enti pubblici, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale, ovvero come enti non commerciali.

Conseguentemente, ai sensi dell’art. 143 del TUIR il reddito complessivo di questi contribuenti è formato dalla somma dei seguenti redditi:

- redditi fondiari;
- redditi di capitale;
- redditi di impresa;
- redditi diversi.

Ovunque tali redditi vengano prodotti e quale ne sia la destinazione, a esclusione di quelli esenti dall’imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva.

Sul piano pratico, pertanto, la determinazione della base imponibile avviene analogamente a quanto previsto per le persone fisiche, con riferimento esclusivo ai proventi che rientrano in una delle categorie reddituali tassativamente indicate dalla norma citata.

Tuttavia, se per i redditi fondiari, di capitale e diversi valgono le medesime regole stabilite per le persone fisiche, non altrettanto può dirsi con riferimento ai redditi di impresa per effetto della “decommercializzazione” delle attività sanitarie istituzionali operata dal secondo comma dell’art. 74 del TUIR.

Infatti se vi sono, e come si avrà modo di constatare la fattispecie è effettivamente presente, delle attività rilevanti ai fini IRES che determinano la cosiddetta “sfera commerciale”, vi sono altresì delle altre attività<sup>6</sup> che risultano

<sup>4</sup> Il fatto che le aziende del S.S.N. rientrino nell’alveo degli enti non commerciali risulta confermato dalla copiosissima prassi ministeriale in materia. Relativamente alla dottrina si veda *ex pluribus* Sacchetto “Imposte sui redditi: USL ed enti ospedalieri” in *Corriere Tributario*, 1990, Circ. n. 9.

<sup>5</sup> Sulla cosiddetta “decommercializzazione” dell’attività sanitaria ex art. 74 del TUIR si avrà modo di approfondire nel seguito del lavoro sia in sede di analisi dell’applicazione delle imposte dirette sia in materia di IVA.

<sup>6</sup> Tali attività risultano, peraltro, largamente più rilevanti rispetto a quelle commerciali che, di fatto, rappresentano una percentuale minima, qualora non sia quasi del tutto insignificante, dei dati contabili di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche. Tuttavia, essendo, come noto, tali aziende caratterizzate da una mole elevata di movimentazioni finanziarie, i dati contabili relativi alle operazioni commerciali possono assumere valori in termini asso-



irrilevanti agli effetti impositivi e che costituiscono la cosiddetta “sfera istituzionale”.

Conseguentemente non concorrono a formare la base imponibile, oltre ovviamente ai redditi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva e ai redditi esenti, anche gli incrementi patrimoniali che non rientrano nelle categorie reddituali sopra richiamate come, per esempio, le plusvalenze sui beni attinenti la sfera istituzionale (non si tratta di beni relativi all'impresa) sempreché non rientrino nella categoria dei redditi diversi e gli utili di esercizio anch'essi relativi all'attività istituzionale.

Come si è visto, la determinazione del reddito delle aziende sanitarie pubbliche segue il dettato normativo previsto per la generalità degli enti non commerciali. In particolare, l'art. 75 del TUIR prevede per la categoria di contribuenti in questione che l'imposta si applichi sul reddito complessivo netto determinato secondo le disposizioni del Capo III del TUIR (artt. da 143 a 150). A sua volta il secondo comma dell'art. 143 rende applicabile l'art. 8 del TUIR relativo alla determinazione del reddito complessivo delle persone fisiche.

La simmetria tra la normativa applicabile agli enti non commerciali e quella applicabile alle persone fisiche esplica importanti effetti sul piano operativo. Mentre, infatti, per le società e gli enti commerciali il reddito complessivo, da qualunque fonte provenga, è sempre considerato reddito di impresa, per gli enti non commerciali vige il principio dell'autonomia della categoria dei redditi sia ai fini della loro individuazione sia ai fini della relativa dichiarazione. Tale circostanza comporta la necessità, ai fini della determinazione del reddito di impresa, di un impianto contabile in grado di rilevare i componenti positivi e negativi di reddito, diversamente dalle altre categorie che non necessitano di specifiche metodologie di rilevazione contabile.

Un'ulteriore conseguenza dell'accennato rinvio consiste nella circostanza per cui i criteri di accertamento per gli enti non commerciali, come per le persone fisiche, sono diversi a seconda della qualificazione della categoria reddituale cui si riferiscono. Le specifiche problematiche inerenti le quattro categorie reddituali che concorrono a determinare la base imponibile IRES saranno pertanto analizzate nei rispettivi paragrafi.

luti di una certa importanza ancorché, raffrontati col totale complessivo di bilancio, esprimano valori relativi molto modesti. La qual cosa comporta di fatto la necessaria massima attenzione da parte degli operatori affinché vengano assicurati in termini corretti gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa al fine di non incorrere in responsabilità di natura erariale.

## **2. I redditi dei terreni**

Con l'acquisizione della personalità giuridica di diritto pubblico da parte delle aziende del S.S.N., avvenuta col D.Lgs. n. 502/92, è stato superato qualsiasi dubbio circa la possibilità in capo alle stesse di assumere formalmente la titolarità dei diritti reali cui le norme tributarie ricollegano l'imputazione soggettiva dei redditi fondiari.

Pertanto, al pari degli altri enti non commerciali, le aziende sanitarie pubbliche, qualora possiedano a titolo di proprietà, usufrutto, enfiteusi o altro diritto reale terreni che sono o devono essere iscritti nel catasto dei terreni con attribuzione di rendita, hanno l'obbligo di esporre tali immobili nella dichiarazione dei redditi. In questo senso la disciplina delle aziende sanitarie pubbliche non offre particolari specificità al riguardo, anche in considerazione del fatto che la fattispecie si presenta con una certa frequenza per ragioni che possono essere le più svariate.

In questa sede basti solo rammentare che i redditi dominicali e agrari devono essere rivalutati rispettivamente nella misura dell'80 e del 70% e che non concorrono alla formazione del reddito i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati e neppure i redditi catastali dei terreni, parchi e giardini aperti al pubblico o la cui conservazione sia riconosciuta di pubblico interesse dal Ministero per i beni e le attività culturali, sempreché non venga prodotto alcun reddito dalla loro utilizzazione.

Parimenti, non costituiscono reddito fondiario i terreni utilizzati quali beni strumentali nell'esercizio di attività commerciali.

## **3. I redditi dei fabbricati**

Quanto sopra esposto può essere traslato, in termini concettuali, sul versante dell'altra fattispecie di redditi fondiari costituita dai redditi da fabbricati, salvo operare alcune importanti precisazioni.

È già stata citata nell'introduzione del presente lavoro l'importantissima Circolare del Ministero delle Finanze n. 244 del 28 dicembre 1999, nella quale si stabiliva che gli immobili strumentali all'attività sanitaria istituzionale sono dotati di autonomia reddituale e sono, pertanto, produttivi di reddito fondiario.

Al fine di inquadrare compiutamente il problema occorre partire da quanto disposto con la cosiddetta "decommercializzazione"<sup>7</sup> operata dall'art. 74 (ex 88) del TUIR, il quale, nell'escludere oggettivamente l'attività sanitaria dal no-

<sup>7</sup> Il punto sarà successivamente approfondito in sede di analisi dei redditi d'impresa.

vero delle attività commerciali ai fini dell'imposizione diretta, ha generato una fattispecie del tutto particolare: quella degli immobili relativi a un'attività non commerciale per presunzione assoluta di legge.

Ora, precedentemente all'emanazione della Circolare del 1999, le aziende del S.S.N. solitamente non sottoponevano a tassazione i fabbricati (generalmente ospedali) in quanto provenendo questi dal patrimonio dei comuni, i quali godono di un'esenzione soggettiva ai fini delle imposte dirette, non erano mai stati oggetto di tassazione, poiché considerati non produttivi di reddito fondiario<sup>8</sup>. Il ragionamento si fondava sulla convinzione che il "passaggio di proprietà" degli ospedali (dai comuni alle aziende sanitarie) operato col D.Lgs. n. 502/92 fosse stato deciso per finalità connesse alla riorganizzazione del sistema nel quadro della complessiva riforma del Servizio Sanitario Nazionale e non certo al fine di allargare la base imponibile in capo alle aziende sanitarie che, oltre ad appartenere al sistema delle pubbliche amministrazioni, versano notoriamente in croniche difficoltà finanziarie, nell'obiettivo di soddisfare, nel quadro dei vincoli generali del sistema di finanza pubblica, un bisogno (la salute) teoricamente illimitato e la cui tutela è garantita dalla Costituzione.

Il paradosso è, infatti, rappresentato dal fatto che proprio una norma agevolativa, quale sicuramente voleva essere nell'intento del Legislatore dell'art. 74 del TUIR, produce, quale effetto ulteriore, l'assoggettamento delle rendite catastali degli ospedali alla categoria dei redditi da fabbricati in quanto, a detta del Ministero, la decommercializzazione delle attività sanitarie esclude le attività istituzionali dalla categoria del reddito d'impresa, senza nel contempo sottrarre dall'imposizione tutti i redditi comunque connessi all'esercizio delle stesse attività. Infatti, secondo l'Amministrazione Finanziaria:

Gli immobili adibiti alle attività menzionate nell'art. 88, secondo comma, del TUIR, al pari degli immobili strumentali all'attività istituzionale degli altri enti non commerciali, acquistano autonomia reddituale e sono, pertanto, produttivi di reddito fondiario ai sensi degli artt. 22 e seguenti del TUIR. Gli anzidetti immobili non sono, infatti, annoverabili tra quelli contemplati nell'art. 40, primo comma, del TUIR, in quanto in forza della previsione di decommercializzazione non sono relativi ad imprese commerciali e conseguentemente non trova giustificazione normativa una loro eventuale sottrazione ad imposizione<sup>9</sup>.

Il risultato finale del ragionamento del Ministero è sostanzialmente rappresentato da una penalizzazione quale conseguenza di una norma di agevolazio-

<sup>8</sup> Per una ricostruzione storica del difficile rapporto tra le aziende sanitarie pubbliche e l'imposizione fiscale sugli immobili da queste posseduti si rinvia a Caselli R., "L'Ires fa i conti con gli enti pubblici", in *Il Sole 24 Ore Sanità* del 6 novembre 2012, p. 20.

<sup>9</sup> Circolare del Ministero delle Finanze n. 244 del 28 dicembre 1999.

ne, la qual cosa, a parere della dottrina più autorevole, non era certamente nell'intento del Legislatore.

Ciò nonostante, la posizione dell'Amministrazione Finanziaria appare irremovibile sul punto<sup>10</sup>, obbligando le aziende del S.S.N. a sostenere rilevanti costi in virtù del possesso dei fabbricati necessari proprio allo svolgimento dell'attività sanitaria decommercializzata oggetto di agevolazione da parte della norma fiscale citata<sup>11</sup>.

Il circolo vizioso è evidente e parimenti evidente è la mancanza di ragionevolezza nel delineare un quadro come quello sopra descritto. Risulta, quindi, più che auspicabile un intervento legislativo che ponga rimedio a una situazione difficilmente accettabile sul piano logico-giuridico<sup>12</sup>.

La necessità di un intervento legislativo è avvalorata anche dal fatto che la più autorevole giurisprudenza, *rebus sic stantibus*, non può che confermare l'impostazione dell'Amministrazione Finanziaria fondata sull'interpretazione letterale della norma in esame. Secondo la Suprema Corte di Cassazione, infatti, gli immobili destinati dalle aziende sanitarie all'attività istituzionale sono soggetti al prelievo fiscale secondo la disciplina del reddito fondiario in quanto, in forza della decommercializzazione, non sono riconducibili alla fattispecie dei "beni relativi all'impresa commerciale" ex art. 43 del TIUR, poiché "non c'è una attività commerciale riconosciuta come tale ai fini fiscali" e, pertanto:

manca il presupposto per la "trasformazione" del reddito fondiario in reddito di impresa. Non si verifica, cioè, quella specie di "fusione per incorporazione" del reddito fondiario nel reddito di impresa e, quindi, il primo mantiene la sua autonomia impositiva<sup>13</sup>  
<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> "Si ricorda che gli immobili relativi alle imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni non vanno dichiarati, al contrario degli immobili adibiti alle attività menzionate nell'articolo 74, comma 2, del TUIR che, al pari degli immobili strumentali all'attività istituzionale degli altri enti non commerciali nonché delle ONLUS, acquistano autonomia efficacia come produttivi di reddito fondiario". (Ministero dell'Economia e delle Finanze – Agenzia delle Entrate, *Istruzioni per la compilazione del Modello UNICO 2012 – Enti non commerciali ed equiparati*, p. 27).

<sup>11</sup> Ai fini IRES va, pertanto, dichiarata la rendita catastale rivalutata del 5%.

<sup>12</sup> Una norma in questo senso è rinvenibile nella bozza di decreto legislativo di riforma del D.Lgs. n. 502/92, che poi ha assunto la denominazione di D.Lgs. n. 229/99, nella cui stesura definitiva, purtroppo, è stato inspiegabilmente stralciato il passaggio in questione.

<sup>13</sup> Cfr. la recente Cass. 13138/2010 e, nella stessa direzione, Cass. 28176/2008 e Cass. 2803/2009.

<sup>14</sup> Nel vasto panorama giurisprudenziale in materia non mancano decisioni in senso opposto, frutto, probabilmente, di interpretazioni non del tutto convincenti. Si veda, per esempio, la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Venezia n. 40/05/08 del 29 settembre 2008 e depositata il 27 ottobre 2008, laddove si afferma che "gli immobili impiegati per l'attività istituzionale, cioè quella sanitaria, si possono considerare come strumentali ad una

Infine, sotto il profilo operativo, giova ricordare che nel caso gli immobili siano dati in locazione a terzi si applicano in ogni caso le regole generali che prevedono, dopo l'entrata in vigore dell'art. 7 del D.L. 30 settembre 2005 n. 203 convertito, con modificazioni, con Legge 2 dicembre 2005 n. 248, che venga portato a tassazione il canone risultante dal contratto di locazione (indipendentemente dall'effettiva percezione) eventualmente ridotto, fino a un massimo del 15% del canone medesimo, dell'importo delle spese di manutenzione ordinaria sostenute ed effettivamente rimaste a carico del locatore purché documentate. Nel caso in cui il reddito così determinato sia inferiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare (rendita catastale) sarà quest'ultimo a concorrere alla determinazione del reddito complessivo.

#### **4. La tassazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi**

La disamina della categoria reddituale dei redditi di capitale ha, per le aziende sanitarie pubbliche, valenza precipuamente teorica in virtù dei limiti imposti dalle norme in materia di tesoreria unica alle quali le stesse sono sottoposte<sup>15</sup>. Tali norme, pur non apportando modificazioni alla disciplina fiscale,

attività d'impresa e pertanto, ai sensi dell'art. 40, comma 1, del TUIR, non produttivi di reddito fondiario soggetto ad IRPEG. Questo carattere degli immobili impiegati non viene inficiato dall'affermazione di non commercialità dell'art. 88, comma 2, del TUIR che va intesa in senso soggettivo e mira ad escludere da IRPEG le ULSS, in relazione all'attività istituzionale svolta. Solo eventuali immobili di proprietà dell'ULSS non strumentali, ad esempio immobili di civile abitazione locati a terzi, produrrebbero reddito fondiario soggetto ad IRPEG. Infine notoriamente le ULSS non producono mai un risultato economico di gestione positivo, tant'è che attingono risorse dalla Regione o dallo Stato e sarebbe assurdo pensare che si sia voluto, con una norma palesemente agevolativa, sottoporre a tassazione le ULSS, in quanto proprietarie di immobili produttivi di reddito fondiario". Quest'ultima osservazione, nonostante le imprecisioni relative alle modalità di finanziamento delle aziende sanitarie nonché la conclusione sostanzialmente opposta a quanto stabilito dalla Cassazione, racchiude una valutazione di senso comune dalla quale ci si può difficilmente discostare, allorché si reputa "assurdo" il fatto che proprio una norma agevolativa comporti la tassazione dei redditi prodotti dalle rendite catastali degli ospedali di proprietà delle aziende del Servizio Sanitario Nazionale.

<sup>15</sup> Si ricorda che le aziende sanitarie e ospedaliere di cui al D.Lgs. n. 502/1992 risultano inserite nell'elenco di cui alla tabella A allegata alla Legge 29 ottobre 1984 n. 720 che ha istituito il sistema di tesoreria unica per gli enti e organismi pubblici. Sotto il profilo operativo, l'attuazione del sistema di tesoreria unica per le aziende sanitarie pubbliche ha preso piede col D.L. 25 novembre 1989 n. 382 convertito con Legge 25 gennaio 1990 n. 8. Sull'argomento si veda altresì il D.M. 27 dicembre 1989. Si fa rilevare in proposito che nel tempo la disciplina ha subito ulteriori specificazioni a opera del Legislatore il quale, tuttavia, non ha mai rimosso i vincoli in materia di possesso di capitali da parte delle aziende sanitarie.