Data: 16/03/2018 Amm:ENPAM
Prot: 0029752

Profili contributivi dell'esercizio in forma societaria dell'attività sanitaria: novità legislative per le società che esercitano attività odontoiatrica e obblighi già in vigore

Con la presente circolare si forniscono le prime istruzioni in merito alla natura e all'ambito di applicazione del nuovo contributo dello 0,5% del fatturato annuo dovuto dalle società operanti nel settore odontoiatrico. Tali istruzioni saranno integrate a seguito dell'adozione, da parte del Consiglio di Amministrazione dell'Ente, della disciplina inerente le modalità di dichiarazione del fatturato imponibile nonché le modalità di riscossione del contributo in esame.

***

❖ Le novità legislative

L'art. 1, comma 442, della legge di bilancio 2018 (legge 27 dicembre 2017, n. 205 – "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020*"), ha previsto che: "***Le società operanti nel settore odontoiatrico**, di cui al comma 153 dell'articolo 1 della legge 4 agosto 2017, n. 124, **versano un contributo pari allo 0,5 per cento del fatturato annuo alla gestione « Quota B»** del Fondo di previdenza generale dell'Ente nazionale di previdenza ed assistenza dei medici e degli odontoiatri (ENPAM), entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello della chiusura dell'esercizio.*"

Nell'individuazione dei soggetti interessati dal nuovo obbligo contributivo la norma citata rinvia all'art. 1, comma 153, della legge 4 agosto 2017, n. 124 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza) che, dopo aver chiarito che l'esercizio dell'attività odontoiatrica è consentito esclusivamente a soggetti in possesso dei prescritti titoli abilitanti, stabilisce: "***L'esercizio dell'attività odontoiatrica è altresì consentito alle società operanti nel settore odontoiatrico le cui strutture siano dotate di un direttore sanitario iscritto all'albo degli odontoiatri e all'interno delle quali le prestazioni di cui all'articolo 2 della legge 24 luglio 1985, n. 409, siano erogate dai soggetti in possesso dei titoli abilitanti di cui alla medesima* legge**.**"

Il successivo comma 154 prevede che, qualora sia presente un ambulatorio odontoiatrico in strutture sanitarie polispecialistiche il cui direttore sanitario non sia iscritto all'albo degli Odontoiatri, dovrà essere nominato un direttore responsabile per i servizi odontoiatrici che possegga tale iscrizione.

Fondazione Enpam
Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Medici e degli Odontoiatri
Piazza Vittorio Emanuele II, 78 - 00185 Roma
Tel. 06.4829.4756 - Fax: 06.4829.4722
www.enpam.it

- **Presupposti per l'applicazione del nuovo contributo**

La nuova previsione di cui al citato comma 442, attribuisce la qualifica di soggetto obbligato al versamento del contributo alle **società operanti nel settore odontoiatrico** ed individua l'imponibile contributivo, sul quale calcolare l'aliquota dello 0,5%, nel loro fatturato annuo.

Si rende, quindi, necessario esaminare più approfonditamente la nuova fattispecie contributiva evidenziando preliminarmente che l'attenzione del Legislatore sullo svolgimento dell'attività odontoiatrica in forma societaria - e sull'opportunità di assoggettare i relativi proventi ad una contribuzione obbligatoria - nasce dal crescente utilizzo, in tale settore, dello strumento societario.

Il combinato disposto dell'art. 1, comma 442, della legge di bilancio 2018 e dell'art. 1, comma 153, della legge n. 124/2017 specifica le caratteristiche che determinano l'insorgenza dell'obbligo contributivo dello 0,5%. In particolare:

1. deve trattarsi di **società**. Sono tenute al versamento del nuovo contributo le società in qualunque forma costituite e, pertanto, le società di persone (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice) quelle di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata) nonché le società cooperative e mutue assicuratrici.
2. L'attività svolta deve essere inerente al **settore odontoiatrico** e deve comprendere l'erogazione delle **prestazioni di cui all'art. 2, della legge 24 luglio 1985, n. 409** (come la diagnosi e la terapia delle malattie dei denti e della bocca).
3. Le prestazioni di cui all'art. 2, della legge 24 luglio 1985, n. 409, erogate all'interno di tali società, devono essere rese da **soggetti in possesso dei titoli abilitanti** di cui alla medesima legge.
4. Le società in esame devono essere dotate di un **direttore sanitario** iscritto all'albo degli odontoiatri. Le strutture polispecialistiche, il cui direttore sanitario sia privo di tale iscrizione, devono avere un **direttore responsabile per i servizi odontoiatrici** munito del predetto requisito. Il direttore sanitario è il soggetto che risponde personalmente dell'organizzazione tecnica-funzionale dei servizi della struttura, con obblighi che attengono alla vigilanza sui requisiti igienici e sull'idoneità delle attrezzature tecniche, sul possesso da parte del personale addetto dei prescritti requisiti professionali, nonché alla vigilanza sulla qualità delle singole prestazioni diagnostiche e terapeutiche erogate ai pazienti.

Qualora ricorrano i suesposti requisiti, la società sarà tenuta, pertanto, al versamento del contributo pari allo 0,5% del fatturato annuo attinente alle prestazioni odontoiatriche di cui all'art. 2 della legge n. 409/1985 citata.

- **Base imponibile del nuovo contributo**

La legge di stabilità 2018 (art. 1, comma 442) ha disposto che il nuovo contributo in favore della gestione "Quota B" del Fondo di Previdenza Generale sia calcolato sul **fatturato annuo** delle società sopra esaminate, in conformità a quanto previsto per il contributo integrativo applicato da quasi tutte le

Casse di previdenza dei liberi professionisti.

Al riguardo, si evidenzia che per fatturato, o volume d'affari, si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, effettuate con riferimento a un anno solare, valido ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (cfr. art. 20 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633).

Il contributo dovuto, quindi, dovrà essere determinato dalle società applicando l'aliquota dello 0,5% al fatturato annuo relativo alle prestazioni di cui all'art. 2 della legge n. 409/1985 citata e dovrà essere versato entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello della chiusura dell'esercizio, con modalità che saranno successivamente stabilite dall'Ente.

La nuova previsione costituisce un'importante novità per la gestione "Quota B". Infatti, sino ad oggi, l'unico versamento dovuto a favore della gestione citata consisteva in un **contributo previdenziale soggettivo** commisurato al reddito professionale annualmente prodotto dall'iscritto, quale risulta dalla relativa dichiarazione presentata ai fini fiscali (IRPEF).

Per completezza, si ricorda che nel sistema contributivo della Fondazione è comunque già previsto uno specifico contributo calcolato sul fatturato annuo, sempre introdotto dal Legislatore. Si tratta, in particolare, del versamento dovuto dalle società operanti in regime di accreditamento con il Servizio Sanitario Nazionale, ai sensi dell'art. 1, comma 39, Legge 23 agosto 2004, n. 243.

Tale norma dispone espressamente che tali società provvedano a versare, a favore della gestione previdenziale degli specialisti esterni del Fondo della medicina convenzionata e accreditata "*un contributo pari al 2 per cento del fatturato annuo attinente a prestazioni specialistiche rese nei confronti del Servizio sanitario nazionale e delle sue strutture operative, senza diritto di rivalsa sul Servizio sanitario nazionale*". Le medesime società, inoltre, "*indicano i nominativi dei medici e degli odontoiatri che hanno partecipato alle attività di produzione del fatturato, attribuendo loro la percentuale contributiva di spettanza individuale*".

Al riguardo, è opportuno segnalare che mentre il contributo pari al **2%** appena esaminato si deve calcolare sul fatturato (al netto degli abbattimenti previsti) derivante esclusivamente da prestazioni erogate in convenzione con il SSN, il nuovo contributo dello **0,5%** si applica (senza alcun abbattimento) sul fatturato inerente a prestazioni odontoiatriche, indipendentemente dal regime di erogazione (privato o convenzionato).

- **Esclusione del diritto di rivalsa**

Sono già pervenute alla Fondazione alcune segnalazioni in merito alla condotta di talune società che intenderebbero trattenere, sui compensi dovuti ai professionisti, il contributo dello 0,5% a titolo di rivalsa.

Al riguardo si ritiene opportuno chiarire che il Legislatore, con la norma di cui all' art. 1, comma 442 citata, ha imposto l'obbligo del versamento esclusivamente in capo alle società e non ha espressamente riconosciuto alcun diritto di rivalersi nei confronti dei medici e degli odontoiatri. Il Legislatore, infatti, quando ha voluto riconoscere il diritto di rivalsa lo ha fatto esplicitamente, come nel caso del contributo integrativo previsto dagli ordinamenti di molte Casse professionali.

Per tale contributo, difatti, è sempre la legge a prevedere il diritto di rivalsa in favore del soggetto obbligato al versamento. A titolo esemplificativo, la legge 20 settembre 1980, n. 576 (Riforma del sistema previdenziale forense), all'art. 11 rubricato "Contributo integrativo" stabilisce che: "[...] *tutti gli iscritti agli albi di avvocato* [...] *devono applicare una maggiorazione percentuale su tutti i corrispettivi rientranti nel volume annuale d'affari ai fini dell'IVA e versarne alla Cassa l'ammontare indipendentemente dall'effettivo pagamento che ne abbia eseguito il debitore.* ***La maggiorazione è ripetibile nei confronti di quest'ultimo***".

Per completezza si segnala che il Legislatore non ha inteso riconoscere neppure alle citate società di cui all'art. 1, comma 39 della Legge n. 243/2004 obbligate al versamento del contributo del 2%, il diritto di rivalersi sul professionista al quale deve essere comunque attribuita la percentuale contributiva di spettanza individuale.

❖ L'imponibile societario per la gestione "Quota B" prima della legge di bilancio 2018

È bene ricordare che anche prima dell'approvazione della legge di bilancio 2018, l'utilizzo della forma societaria non era irrilevante ai fini della definizione dell'imponibile della "Quota B".

Secondo il comma 2, dell'art. 3 del Regolamento del Fondo di Previdenza Generale, infatti, "*sono imponibili presso la "Quota B" i redditi, i compensi, gli utili, gli emolumenti derivanti dallo svolgimento, in qualunque forma, dell'attività medica e odontoiatrica o di attività comunque attribuita all'iscritto in ragione della particolare competenza professionale*".

In particolare, il comma 2 citato stabilisce che sono imponibili presso la "Quota B" anche:

- **i redditi percepiti per incarichi di amministratore di società o enti la cui attività sia oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della professione medica e odontoiatrica** (art. 3, comma 2, lett. h)

Qualora l'attività attribuita a medici chirurghi e odontoiatri che ricoprono la carica di amministratore sia oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della professione abituale del medico chirurgo e dell'odontoiatra, i relativi compensi devono considerarsi soggetti a contribuzione.

L'Agenzia delle Entrate con circolare n. 105 del 12 dicembre 2001, ha affermato che l'attrazione nella sfera professionale opera non soltanto nell'ipotesi in cui lo svolgimento di tale attività sia espressamente ricompresa "*nell'ambito delle norme di disciplina dell'ordinamento professionale*", ma anche quando il professionista svolga tale incarico presso una società o un ente "*che esercita un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale*". In tali fattispecie, aggiunge l'Agenzia, è ragionevole ritenere che "*l'incarico di amministratore sia stato attribuito al professionista proprio in quanto esercente quella determinata attività professionale*". Tale linea interpretativa, peraltro, risulta coerente con le indicazioni fornite in proposito dall'INPS (v. circolare n. 112 del 25 maggio 1996 e circolare n. 5 del 13 gennaio 2011).

Pertanto, i compensi di medici e odontoiatri derivanti dalle cariche sociali sopra illustrate, fiscalmente attratti nel lavoro autonomo (v. art. 50, comma 1, lett. c-bis) del TUIR che richiama il successivo art. 53), sono stati specificatamente considerati soggetti a contribuzione presso la "Quota B".

- **Le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata** (art. 3, comma 2, lett. c)

Gli iscritti promotori e soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata (c.d. società di capitali), il cui oggetto sociale sia connesso alla competenza professionale medica e odontoiatrica, devono dichiarare i relativi redditi alla "Quota B" in quanto fiscalmente qualificati "*redditi di lavoro autonomo*", ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. d) del DPR 22 dicembre 1986, n 917 (TUIR).

- **I redditi derivanti dalla partecipazione nelle società disciplinate dai titoli V e VI del libro V del codice civile che svolgono attività medica – odontoiatrica o attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della professione (art. 3, comma 2, lett. f)**

Sono i redditi derivanti dalla partecipazione a:

- ✓ **società di persone** (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice);
- ✓ **società di capitali** (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata);
- ✓ **società cooperative** e **mutue assicuratrici**.

Con specifico riferimento a tali tipologie reddituali, si rammenta che l'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 (legge di stabilità per il 2012) ha espressamente previsto che i professionisti iscritti agli albi possono costituire (anche con soci non iscritti ad albi) "*società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile*" la cui denominazione sociale deve contenere obbligatoriamente l'indicazione "***società tra professionisti***" (StP).

Sono stati imposti specifici requisiti che le società tra professionisti devono rispettare, necessari per contemperare la maggiore efficienza offerta dallo strumento societario con la peculiare tutela del cliente che contraddistingue la prestazione professionale.

In particolare, l'atto costitutivo della società deve prevedere l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci professionisti iscritti agli Ordini ed il numero e la partecipazione al capitale sociale degli stessi deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle decisioni (art. 10, comma 4, L. n. 183 cit.).

La società, infine, è tenuta ad iscriversi alla sezione speciale dell'albo professionale competente (D.M. 8 febbraio 2013, n. 34) e, ferma la responsabilità disciplinare del socio professionista soggetto alle regole deontologiche del proprio ordine, è direttamente perseguibile per le violazioni delle norme deontologiche dell'ordine al quale risulti iscritta (art. 10, comma 7, L. n.183 cit. e art. 12 D.M. n. 34 cit.).

Il dettato regolamentare è stato formulato in maniera esaustiva per evitare il rischio che, grazie allo schermo della struttura societaria, la prestazione di lavoro del socio venga sottratta alla contribuzione previdenziale. A tal fine, l'obbligazione

contributiva in capo agli iscritti include anche gli utili percepiti sulla base delle quote di partecipazione, a prescindere dalla relativa destinazione dell'assemblea.

Infatti, l'art. 3, comma 2-*ter* del Regolamento del Fondo di Previdenza Generale stabilisce che per la determinazione dell'imponibile previdenziale "Quota B", occorre tenere conto della parte di reddito dichiarato dalla società ai fini fiscali ed attribuita al socio professionista in ragione della quota di partecipazione agli utili, a prescindere dalla relativa percezione.

IL DIRETTORE
(Dott. Vittorio PULCI)

EB/VF