



L'esercizio dell' odontoiatria in forma societaria

Le modalità di esercizio dell'attività odontoiatrica

Viste le diverse possibilità nella scelta della forma giuridica offerte dal nostro ordinamento è opportuno riepilogare le singole tipologie:

1. la “tradizionale” partita Iva individuale: esercizio in forma singola e autonoma, tipica forma dello studio mono-professionale o dei collaboratori che lavorano presso altri colleghi o studi o società. Ha il vantaggio di avere, generalmente, minori costi di gestione contabile-amministrativa, velocità massima nell'apertura e nella chiusura.
2. il c.d. studio associato: o anche nota come associazione professionale che consente l'esercizio dell'attività in forma associata ma richiede almeno due professionisti medico-odontoiatri. Questa forma è tipica di realtà già più strutturate, anche se può andar parimenti bene per due colleghi che vogliono iniziare insieme l'attività odontoiatrica. Ha il vantaggio di avere costi di gestione contabile-amministrativa che crescono con la complessità dello studio. Fiscalmente ha lo stesso trattamento della partita IVA individuale salvo suddividere gli utili sul numero degli associati in proporzione alle loro quote percentuali. Questa forma di esercizio non separa il patrimonio degli associati da quello dell'associazione professionale .
3. il centro dentale in forma societaria, attraverso la società di capitali (S.r.l. o S.p.A., anche con unico socio). Questa forma ha costi di gestione contabile-amministrativa un po' più alti, ad esempio, dello studio associato e, per poter operare, devono, in quanto strutture sanitarie complesse, essere dotate di un direttore sanitario iscritto all'albo degli odontoiatri, nonché di una autorizzazione sanitaria (ai sensi dell'art. 8-ter, comma 1, del D. Lgs. n. 502/1992) alla realizzazione e all'esercizio rilasciata, generalmente, dal Comune (previo iter amministrativo stabilito dalla legge regionale). Tale autorizzazione viene rilasciata in presenza di requisiti strutturali minimi definiti dalla ASL (secondo le indicazioni del DPR 14 gennaio 1997) in base alla tipologia di prestazioni per le quali si richiede l'autorizzazione. Tali società hanno un trattamento fiscale diverso rispetto ai punti 1) e 2);
4. la società tra professionisti che usufruisce di forme societarie già esistenti e collaudate (società di capitali, di persone o cooperative) prevede una serie di requisiti particolari che la caratterizzano quale società tra professionisti. Essa rappresenta la modalità secondo la quale il mondo professionale può esercitare la professione secondo i modelli societari. Essa ha gli stessi obblighi amministrativi e fiscali propri della formula societaria prescelta.



Dal punto di vista giuridico il professionista titolare di uno studio tradizionale e gli studi associati (trattandosi di persone fisiche) sono equiparabili: hanno lo stesso tipo di doveri e lo stesso tipo di diritti. In termini di **responsabilità** il titolare del rapporto contrattuale tra medico e paziente, per le persone fisiche, è il professionista in persona (oppure tutti i professionisti in solido nel caso di studio associato). La figura di titolare dello studio e quella di esecutore delle prestazioni sono coincidenti nello stesso individuo

1. Sul piano **fiscale** il reddito di uno studio tradizionale e quello di uno studio associato sono considerati redditi da persona fisica e quindi assoggettati ad imposizione fiscale IRPEF. Questo accade indipendentemente dalla organizzazione dello studio o dal fatto che lo stesso, qualora abbia un "certo tipo" di organizzazione interna, venga assoggettato anche all'IRAP (che è un'imposta tipica delle attività produttive e quindi delle imprese). Mentre il reddito prodotto dalle società (compresa anche la forma di STP) è soggetto ad IRES.
2. Sul piano **normativo** lo studio dentistico non necessita di autorizzazione vera e propria (a meno che non ricorrano le condizioni di cui all'articolo 8 ter, comma 2, del D.lgs 502/92 e s.m.i.), in ogni caso tutto fa capo al professionista o allo studio associato.
3. Sul piano **disciplinare** i professionisti sono soggetti al controllo dell'Ordine di appartenenza ed al rispetto delle norme deontologiche da questi emanate.

Brevemente alcune caratteristiche che differiscono tra lo svolgimento della professione tra persone fisiche e persone giuridiche

1. **Il titolare del rapporto contrattuale con il paziente può essere la società e non il professionista.** Questo significa, come ribadito dalla legge Gelli sulle responsabilità professionali, che il responsabile di eventuali inadempienze di tipo contrattuale sarà il titolare del rapporto (che, come detto, nel caso di svolgimento della professione in forma societaria, sarà la società stessa), mentre gli esecutori della prestazione (se non titolari del rapporto contrattuale con il paziente) rispondono di eventuali danni secondo i principi "extracontrattuali". Questo nel caso la figura di titolare del contratto e quella di esecutore delle prestazioni NON sono coincidenti nella stessa persona fisica. Pertanto è la società che risponde per eventuali richieste risarcitorie, salva poi la facoltà di rivalersi sui professionisti.
2. Le società sono anche ammesse all'istituto del fallimento e dunque (tranne casi particolari) **i beni delle persone fisiche titolari della società professionali non sono aggredibili da parte di terzi** (tra i quali ricordiamo non solo i pazienti, ma anche i fornitori e soprattutto lo Stato).
3. Le **società di capitali (siano esse StP o autorizzate) producono reddito di impresa** e quindi sono assoggettate ad imposizione fiscale diversa dall'Irpef, ovvero l'Ires. Vale la pena ricordare che mentre l'Irpef è un'imposta proporzionale al reddito che raggiunge l'aliquota massima del 43%, l'Ires è un'imposta fissa che si applica in misura del 24%, indipendentemente dai volumi di utili prodotti.
4. **Le società di capitali, autorizzate ai sensi dell'art. 8ter del D.lgs 502/92 e s.m.i., essendo persone giuridiche non si iscrivono all'Ordine** professionale e non sono soggette al controllo di quest'ultimo. Una società si iscrive semplicemente alla Camera di Commercio. Eventuali sanzioni disciplinari potranno essere comminate dalle commissioni disciplinari verso il Direttore Sanitario della struttura, con l'unica ricaduta pratica sullo svolgimento dell'attività della struttura nel caso in cui



venisse comminata sanzione di sospensione, essendo la mancanza del Direttore Sanitario causa di sospensione dell' attività della struttura (ai sensi del comma 155 dell'art.1 della legge 124/2017) .

Quali sono i numeri

Tra il 2005 e il 2015 gli studi dentistici gestiti da società anziché da singoli professionisti sono quasi triplicati in Italia passando da 800 a 2200, secondo l'Agenzia delle Entrate.

Esistono 700 circa le strutture operanti che riferiscono di avere circa 5 mila tra collaboratori clinici ed amministrativi occupati, 700 mila i pazienti trattati nel 2016.

Ma quante sono, ad oggi, le società registrate presso le Camere di Commercio con il codice Ateco 86.23, quello creato per i Servizi studi odontoiatrici (la stesa dicitura dello studio di settore per gli odontoiatri)?

Da un'indagine che Odontoiatria33 ha effettuato presso le Camere di Commercio italiane si scopre che le società registrate, al 31 marzo 2017, sono 5.271 di cui 4.902 quelle attive (sono comprese anche le StP). Più del doppio di quanto indicano i dati dell'Agenzia delle Entrate degli Studi di settore riferiti all'anno 2015. Impossibile sapere da questi dati quante siano società di servizi, quante quelle che fatturano direttamente al paziente e tanto meno se sono di proprietà di singoli dentisti iscritti all'Albo, di fondi d'investimento o di altri soggetti non odontoiatri.

La Lombardia è la regione con il numero più alto di società registrate, il Lazio è al secondo posto ma con circa mille società in meno, mentre al terzo posto si posiziona il Veneto seguito dalla Campania e dalla Puglia.

Questi i dati delle società registrate con il codice ATECO 86.23, suddivise per regione, secondo l'indagine condotta da Odontoiatria33 presso le Camere di Commercio italiane.

Regione	Registrate	Attive
Abruzzo	59	56
Basilicata	29	25
Calabria	86	78
Campania	433	401
Emilia Romagna	336	313



Friuli Venezia Giulia	103	99
Lazio	551	457
Liguria	64	58
Lombardia	1.588	1.483
Marche	128	125
Molise	13	13
Piemonte	346	327
Puglia	410	396
Sardegna	72	69
Sicilia	371	359
Toscana	93	84
Trentino Alto Adige	37	34
Umbria	39	35
Valle d'Aosta	5	5
Veneto	508	485
TOTALE	5.271	4.902

Quindi attualmente in Italia le società di capitale in odontoiatria (cioè gli studi trasformati o direttamente costituiti in società) sono circa 5.000 su un totale di 62.000 esercenti la professione con un trend di crescita molto alto (il numero è cresciuto del 25% in quattro anni e la sua progressione è esponenziale). Solo una piccola parte di queste società professionali è rappresentata dai marchi delle cosiddette catene o franchising, segno che molti professionisti hanno intuito il potenziale delle società commerciali e lo stanno sfruttando. La stragrande maggioranza di queste è costituita da Srl, mentre una parte residuale è rappresentata da Stp (una sessantina in tutto).

STP attive in campo medico (dic 2017)		
Aree geografiche	Numero	% in principali centri urbani
Nord Italia	96	0.375
Centro Italia	35	0.6857
Sud Italia e Isole	60	0.2167
Totale	191	

*Fonte FNOMCeO



Analisi del fenomeno

Quando si parla di “società” il discorso si complica. Si complica perché la stessa parola (società) ricomprende tante tipologie differenti che, conseguentemente, hanno differenti ambiti operativi.

La Srl odontoiatrica, autorizzata alla realizzazione e all'esercizio ai sensi dell'art.8 ter, comma 1, del D. Lgs. 502/92 e s.m.i.

La Srl è impersonale perché permette di separare la figura dei soci dall'esercizio vero e proprio dell'attività. Questo significa che i soci della Srl possono essere gli esecutori delle prestazioni odontoiatriche oppure no.

1. **Tutti i soci della Srl sono dentisti e fanno effettivamente i dentisti per conto della società.** I professionisti saranno retribuiti come dentisti in ragione delle prestazioni effettuate, mentre saranno retribuiti come soci ripartendosi pro-quota gli utili di fine anno.
2. **Tutti i soci della Srl sono dentisti, ma solo alcuni fanno effettivamente i dentisti per conto della società.** In questo caso coloro che fanno anche i dentisti percepiranno una doppia retribuzione come descritto sopra, mentre coloro che sono solo soci di capitale aspetteranno semplicemente i dividendi di fine anno (ovvero la ripartizione degli utili).
3. **Alcuni soci sono dentisti mentre altri non lo sono.** Questa soluzione consente la partecipazione all'impresa comune di soggetti che sono per legge esclusi dall'attività professionale (famigliari, collaboratori ecc.). Per quanto riguarda i compensi, anche in questo caso, riceveranno un doppio compenso i soci dentisti lavoratori, mentre tutti gli altri parteciperanno solo alla ripartizione degli utili.
4. **Nessuno dei soci è un dentista.** Questa è l'ipotesi di imprenditori puri che, servendosi di questo strumento, aprono strutture sanitarie complesse (nel nostro caso, odontoiatriche). Ma può anche esserci il caso di dentisti che la realizzano ed affidino interamente la conduzione della società a propri fiduciari (familiari o consulenti che siano). In questo caso i dentisti ricevono un compenso derivante dall'attività lavorativa svolta, mentre i soci della Srl si distribuiscono gli utili di esercizio.

La Stp odontoiatrica (Società tra professionisti)

La S.t.p. può utilizzare modelli giuridici già esistenti, quali: le società di capitali, (tra cui le S.r.l. e S.p.A.), le società cooperative (in tal caso i soci devono essere almeno tre), o le società di persone (S.a.s. o S.n.c.). Dubbia è la possibilità di utilizzare forme societarie semplificate come, ad esempio, la S.r.l. a capitale ridotto e le S.r.l. semplificate.

Possiamo perciò avere **Sas Stp** (società di persone) che seguono il profilo giuridico e fiscale delle società di persone e **Srl Stp** (società di capitali) che invece osservano il profilo opposto. Dunque sostanzialmente la Stp non ha una identità propria ed univoca.



L'oggetto sociale deve essere limitato alle sole attività professionali regolamentate e deve essere svolto dai soci che risultino iscritti nel relativo Albo professionale presso l'Ordine. La norma stabilisce il carattere della esclusività con riferimento all'attività o alle attività professionali da indicarsi nell'oggetto sociale, ne deriva che nell'oggetto della società non potranno essere inserite o previste attività diverse dalla professione odontoiatrica, perché si avrebbe una commistione con attività che assumerebbero natura imprenditoriale in violazione del principio della esclusività.

Quindi, le S.t.p. devono possedere requisiti peculiari:

- esercitare in via esclusiva l'attività professionale o le attività professionali indicate nello statuto;
- nel caso di più attività professionali, si dovrà indicare quella prevalente che determinerà a quale Albo iscrivere la S.t.p.;
- essendo previste due categorie di soci (la seconda però non è obbligatoria), ossia i soci professionisti e i soci non professionisti, il numero dei soci professionisti dovrà detenere una maggioranza "rafforzata", almeno dei 2/3 (ossia il 66,67%), nelle deliberazioni o decisioni dei soci. I soci non professionisti (la vera novità della S.t.p.) potranno svolgere funzioni amministrative, occuparsi soltanto di prestazioni tecniche o avere finalità di investimento. Potranno essere sia persone fisiche sia, a loro volta, società. Ovviamente la prestazione medico-odontoiatrica dovrà sempre e solamente essere svolta da professionisti abilitati secondo le norme di legge.
- si dovranno indicare i criteri e le modalità con cui sia garantito che la prestazione professionali sia eseguita solo dai soci professionisti (previsione molto utile per contrastare fenomeni di abusivismo);
- prevedere una apposita documentazione scritta con cui sia possibile identificare il professionista e gli eventuali collaboratori scelti dal paziente per l'esecuzione della prestazione professionale;
- la S.t.p. dovrà essere iscritta all'Ordine di appartenenza, in una specifica sezione dell'Albo;
- il professionista-socio potrà partecipare ad una ed una soltanto S.t.p.;
- sarà obbligatoria la stipula di una polizza di assicurazione per la copertura dei rischi connessi alla responsabilità civile per i danni causati ai pazienti;
- i professionisti-soci dovranno osservare il codice deontologico del proprio Ordine e la S.t.p. sarà soggetta al regime disciplinare dell'Ordine a cui risulta iscritta;
- saranno esclusi dalla partecipazione alla S.t.p. coloro che siano stati cancellati dal rispettivo Albo con provvedimento definitivo.

Gli aspetti fiscali-contributivi ed i risvolti operativi

Come anticipato, secondo i pareri dell'Agenzia delle Entrate (l'ultimo è stato emanato lo scorso novembre), la S.t.p. è assoggetta al regime fiscale della forma societaria scelta. Il caso più frequente è l'utilizzo della S.r.l. per i notevoli vantaggi in termini di flessibilità e di contenimento dei costi che offre.



Per le S.t.p. in forma di società di capitali (S.r.l. e S.p.A.) si applicano, fino a prova contraria, le seguenti regole:

tassazione direttamente in capo alla S.t.p. con pagamento dell'IRES (Imposta sul REDdito delle Società) con aliquota fissa del 24% indipendentemente dall'ammontare del reddito; tassazione come reddito di impresa (senza eventuale ritenuta alla fonte del 20%) e applicazione del criterio di competenza, ossia indipendentemente dal pagamento dei costi o dall'incasso dei ricavi, ma in virtù della specifica riferibilità all'anno di imposta in cui sono eseguite le prestazioni; tassazione degli utili (differenza tra ricavi e costi) realmente prodotti e non in virtù del principio di trasparenza (attribuzione del reddito ai soci in virtù delle loro quote di partecipazione), tipico delle associazioni professionali.

Le differenze rispetto allo Studio associato e al reddito di lavoro autonomo sono notevoli e riguardano innanzitutto la non applicazione dell'Irpef (Imposta sul reddito delle persone fisiche) secondo le percentuali crescenti al crescere del reddito su ciascun socio (aliquote che vanno da un minimo del 23% fino a € 15.000 di reddito, ad un massimo del 43% per i redditi superiori a € 75.000). Inoltre, come detto, non vi sarà l'attribuzione dei redditi per trasparenza, sistema spesso penalizzante per le associazioni professionali con redditi elevati che non vengono prelevati dai singoli soci-professionisti. Circostanza molto importante riguarda il fatto che i soci professionisti della S.t.p. sono sempre tenuti al pagamento dell'Enpam (nel caso ovviamente di medici odontoiatri) in virtù del reddito prodotto dalla società virtualmente attribuito in funzione delle percentuali di partecipazione (secondo una sorta di meccanismo di trasparenza solamente contributiva e non fiscale). Questa impostazione trova conferma nei commi 2 e 2ter del Regolamento del Fondo di Previdenza Generale ENPAM la cui ultima versione è stata pubblicata lo scorso 13 settembre.

SRL IN ODONTOIATRIA VERA ESISTENTE: *	2012	2013	2014	2015	2016	TOT
RICAVI ANNUALI	649.570,00	603.520,00	716.629,00	706.127,00	874.475,00	3.550.321,00
UTILE PRIMA DELLE IMPOSTE	82.353,00	90.280,00	109.693,00	53.679,00	112.256,00	448.261,00
IMPOSTE CORRENTI (IRES+IRAP) **	32.621,00	35.402,00	39.221,00	25.742,00	45.538,00	178.524,00
% EFFETTIVA DI TASSAZIONE (IMPOSTE/UTILE)	39,61%	39,21%	35,76%	47,96%	40,57%	39,83%
MARGINE DI UTILE NETTO SUL RICAVO ANNUALE	8%	9%	10%	4%	8%	8%
* dati da Registro imprese						
** è quanto si deve pagare per quell'anno						
SE ERA UN PROFESSIONISTA:	2012	2013	2014	2015	2016	TOT
UTILE PRIMA DELLE IMPOSTE	82.353,00	90.280,00	109.693,00	53.679,00	112.256,00	448.261,00
IMPOSTE CORRENTI (IRPEF+IRAP*)	32.698,65	36.504,00	45.821,65	19.401,95	47.052,88	181.479,13
% DI TASSAZIONE	39,71%	40,43%	41,77%	36,14%	41,92%	40,49%
* stimata al 5% dell'utile prima delle imposte						

Ciò che emerge dalla tabellina, è che il vantaggio fiscale della società di capitali rispetto al lavoro autonomo, di per sé, è minimo. Affinché valga la pena di sostenere tutto il lavoro che una SRL richiede in più rispetto al lavoro autonomo, non basta dunque fare affidamento solo



sull'aliquota del 24% sull'utile, sul solo "passare" da dentista a SRL (e perché allora non a una SPA?), ma occorre saper progettare bene la società, la compagine sociale, il piano degli investimenti.

Analisi dei bilanci

% dei bilanci delle società di capitali odontoiatriche piemontesi in perdita

35,77%	30,08%	31,71%	30,08%
2013	2014	2015	2016

% dei bilanci delle società odontoiatriche di capitali piemontesi in relazione al valore di produzione

>150000	73,98	77,44	73,98	77,44
>250000	56,10	62,41	63,41	64,66
>500000	42,28	44,36	46,34	46,62
>1000000	23,58	21,05	25,20	26,32
	2013	2014	2015	2016

% bilanci delle società odontoiatriche di capitali piemontesi in relazione all'utile ante-imposte

> 25000	30,08	30,08	28,86	35,34
>50000	23,58	17,29	16,26	28,57
>100000	13,82	9,77	10,57	17,29
>200000	5,69	3,76	4,07	11,28
	2013	2014	2015	2016

*fonte : Key Stone per Andi Piemonte

Emergono alcuni dati salienti: più del 70% delle società registra un utile prima delle imposte inferiore a 50.000 €, con una redditività media molto bassa (negativa per più del 30% delle società); viceversa, il 75% circa registra un fatturato superiore ai 150.000 €, più del 60% superiore a 250.000€, il 45% superiore a 500.000 €. Quindi fatturati medio-alti, con redditi medio-bassi o negativi.

Riassumendo quindi la nostra analisi, l'erogazione di prestazioni sanitarie ad un paziente (cittadino) sono tre sono le categorie di soggetti che tale attività possono compiere:

1. Il medico, persona fisica, all'interno del proprio studio (sia esso singolo o associato)
2. la società tra professionisti (secondo tutti i modelli societari, e, quindi, anche in forma di società di capitali)
3. la società non costituita in forma StP, autorizzabile ai sensi dell'art. 8 ter, comma 1, del D. Lgs. 502/92 e s.m. e quindi identificabile come una struttura sanitaria complessa ed autorizzata alla erogazione di un prodotto trascendente l'opera del singolo professionista



Domanda: tutte e tre le forme possono erogare le singole prestazioni protette (cioè quelle proprie delle attività professionali protette che, ai sensi dell'art. 2229 cc, sono riservate agli iscritti all'albo)?

Risposta, derivata da costante giurisprudenza (dal 1989 al 2018): no. Una "società commerciale" (cioè una società non costituita sotto forma di StP) non può avere come scopo l'espletamento di compiti propri del professionista, ma deve obbligatoriamente, a pena di nullità sia della società stessa (ai sensi dell'art. 2332 cc, per illiceità dell'oggetto sociale) che del contratto stabilito con il cittadino/paziente (ai sensi dell'art.2231 cc, da ultime Cass n.7310 22 marzo 2017 e n.21015 23 agosto 2018), avere come scopo l'offerta di prodotti o servizi diversi e più complessi, trascendenti l'oggetto delle professioni protette, ovvero deve limitarsi alla realizzazione e gestione di mezzi strumentali per l'esercizio dell'attività professionale (Cass n.7738 del 13 luglio 1993).

Poiché (in base all'unico principio normativo che ne consente l'esistenza) l'eventuale autorizzazione deve essere data anche alla realizzazione di tale presidio sanitario, nel momento in cui una "società commerciale", presenta una domanda di autorizzazione sanitaria esiste un "prerequisito di procedibilità" della domanda stessa, sintetizzato nella seguente domanda: che genere di attività (sanitaria) verrà svolta dalla società?

Se la risposta non prevede la realizzazione di terapie più complesse di quelle realizzabili dal singolo professionista la domanda dovrebbe essere rigettata e l'iter autorizzativo non dovrebbe procedere. Qualora, per mancanza di tale verifica o per errore di valutazione (non sempre i funzionari incaricati a gestire la domanda sono medici), tale autorizzazione fosse stata (erroneamente) data e/o si scopre che le terapie realmente erogate sono solamente quelle realizzabili dal singolo professionista, l'autorizzazione dovrebbe essere ritirata per "mancanza del prerequisito di diritto ad ottenerla" (alla stregua di una persona che viene assunta, come chirurgo, da una ASL, ma manca del "prerequisito di diritto" costituito dalla laurea in medicina).

Quadro giuridico

Per comprendere appieno la portata di queste, preliminari, affermazioni è necessario ripercorrerne, seppur brevemente, l'iter normativo-giurisprudenziale.

La legge n.1815 del 23 novembre 1939 vietava di *costituire, esercitare o dirigere sotto forma diversa da quella di cui al precedente articolo, società, istituti, uffici, agenzie od enti i quali abbiano lo scopo di dare..... prestazioni di assistenza o consulenza in materia tecnica, legale, commerciale, amministrativa, contabile e tributaria*”, mantenendosi tale divieto anche rispetto ai “nuovi” modelli societari introdotti dal Codice Civile del 1948, esso ha impedito l'esercizio delle prestazioni d'opera intellettuale in forma societaria, impedimento che, come vedremo, è stato rafforzato dallo stesso Codice Civile.



Infatti per le prestazioni "protette" (tra cui rientrano quelle sanitarie) la legislazione ha sempre fortemente limitato l'esercizio in forma anonima perché palesemente in contrasto con gli articoli del C.C. (2229 e seguenti) che disciplinano il contratto d'opera professionale che presuppone ed implica l'esercizio individuale della professione e limita, nell'adempimento dell'obbligo, l'intervento di terzi alla sola modalità ausiliaria o sostitutiva prevista dall'art. 2232 Cc. In altre parole, il contratto d'opera professionale impone un rapporto personale e fiduciario tra il professionista ed il cliente, basato sull'intuitus personae e da cui deriva, pertanto, la responsabilità individuale del professionista. (Cassazione n. 79/1993; n. 7738/1993).

Con sentenza n.17 del 1976 la Corte Costituzionale precisò che la legge 1815 del 23 novembre 1939 si applicava alle *“cosiddette professioni protette, ossia delle professioni intellettuali per cui la legge, a norma dell'art. 2229 del codice civile, richiede la necessaria iscrizione in appositi albi o elenchi, sulla base di titoli d'abilitazione o autorizzazione e di altri requisiti legali, accertati di regola da ordini, collegi o associazioni professionali, sotto la vigilanza dello Stato”*. Tale normativa proibiva lo svolgimento delle professioni protette in forma societaria, per *“ragioni dettate dalla tutela di interessi nei confronti dei clienti, dei terzi, della collettività in generale, garanzia che si ritiene fornita essenzialmente dalla qualificazione professionale e soprattutto dalla responsabilità personale del professionista”*; con l'esenzione, rispetto a tale divieto, per gli enti e gli istituti pubblici.

In tale sentenza la Corte Costituzionale stabiliva *“che il riconoscimento dell'ammissibilità della costituzione di società per l'esercizio delle attività professionali protette appartiene alla discrezionalità di valutazione del legislatore, al quale soltanto spetta di stabilire se, e a quali condizioni, possa consentirsi l'adozione di forme societarie.*

In questa materia, la necessità di una congrua normativa appare evidente, per evitare la possibilità dell'esercizio abusivo da parte di soggetti non abilitati o autorizzati, ed il pericolo dello sfruttamento dell'opera intellettuale in forme non compatibili con la dignità e autonomia dei singoli professionisti; mentre occorre, d'altro canto, con riguardo alla diversa qualità delle prestazioni professionali, un preciso regolamento delle responsabilità sociali e personali, sia nei confronti dei clienti e dei terzi, sia anche nei confronti dello Stato e delle organizzazioni professionali o sindacali.”

La Suprema Corte di Cassazione ha ripetutamente stabilito (21/3/1989 n.1405, 13/5/1992 n. 5656, 7/01/1993 n. 79, 13 luglio 1993, n.7738, SSU 27/9/1997 n.9500, 29/11/2007 n.24922, SSU giugno 2015 n. 13144, 22 marzo 2017 n. 7310, n.21015/2018) che è proibita la costituzione di società di capitali aventi ad oggetto l'espletamento di professioni intellettuali protette e che, nel qual caso, è nullo il contratto (e quindi il pagamento non è ammesso) che affida ad una società l'esecuzione di incarichi rientranti totalmente nell'ordinaria attività del libero professionista. cioè il contratto tra il cliente e la società non può avere ad oggetto una prestazione interamente ricompresa nell'attività tipica della professione protetta, a nulla rilevando che la prestazione venga svolta da un iscritto all'albo. Quindi per non incorrere in tale divieto, l'impresa (societaria od individuale) non deve avere come



scopo l'offerta dell'opera propria del professionista, bensì prodotti o servizi diversi e più complessi (come accade, nel campo sanitario, nel caso di case di cura e ospedali, che sono a loro volta normati dal DM 5 agosto 1977; viceversa non accade nel caso delle società odontoiatriche il cui prodotto, fornito al paziente, cioè le cure conservative, ortodontiche, protesiche ecc. coincidono con l'opera professionale dell'odontoiatra), ovvero deve limitarsi alla realizzazione e gestione di mezzi strumentali per l'esercizio dell'attività professionale.

È interessante notare come tutta la disciplina giuridica (sia Costituzionale che Penale o Civile) riconosca nell'iscrizione all'albo professionale, per le prestazioni riservate o individuate come di competenza specifica della professione, un requisito indispensabile sia per poter esercitare che per poter stipulare un valido contratto con il cliente; a nulla rilevando che tale "prestatore irregolare" si avvalga della collaborazione di un terzo regolarmente iscritto all'albo. Principio ulteriormente ribadito nell'art. 5 della legge 11 gennaio 2018, n.3 (la cd Lorenzin) che statuisce "*Per l'esercizio di ciascuna delle professioni sanitarie, in qualunque forma giuridica svolto, è necessaria l'iscrizione al relativo albo*" nonché dall'art.12, comma 8, della stessa legge che, modificando l'art. 1 comma 2 della legge 14/01/2013 n.4, che sottrae ai soggetti non iscritti in albi (o elenchi ai sensi dell'art.2229 del codice civile) non solo le attività riservate per legge alle professioni sanitarie, ma anche "*le relative attività tipiche*"

La prima parziale abrogazione, limitata all'art. 2 operata dall'art. 24 della legge 266/1997, così come pure la creazione delle "società multidisciplinari" previste dalla legge 223/2006 (cosiddette decreti Bersani 1 e 2) non hanno avuto nessun impatto poiché mancanti delle norme attuative; come dimostrato anche dalle richiamate sentenze della Corte di Cassazione (29/11/2007 n.24922, SSUU giugno 2015, n. 13144, n. 7310 del 22 marzo 2017 e n.21015/2018).

Nel rispetto delle richiamate sentenze che attribuivano alla "*discrezionalità di valutazione del legislatore, al quale soltanto spetta di stabilire se, e a quali condizioni, possa consentirsi l'adozione di forme societarie*" e che, nello stabilire tali condizioni deve da un lato "*evitare la possibilità dell'esercizio abusivo da parte di soggetti non abilitati o autorizzati, ed il pericolo dello sfruttamento dell'opera intellettuale in forme non compatibili con la dignità e autonomia dei singoli professionisti*" e dall'altro deve stabilire "*con riguardo alla diversa qualità delle prestazioni professionali, un preciso regolamento delle responsabilità sociali e personali, sia nei confronti dei clienti e dei terzi, sia anche nei confronti dello Stato e delle organizzazioni professionali o sindacali.*" il legislatore ha normato, con l'art.10 della legge 183/2011 e il successivo decreto ministeriale 34/2013, la possibilità di svolgimento di una professione regolamentata, secondo i modelli societari creando la "società tra professionisti" che risulta essere, per tutte le motivazioni precedentemente addotte, la sola modalità attraverso la quale sia possibile, per una società, contrarre un rapporto diretto con un cittadino-cliente nel caso in cui la società fornisca e realizzi un prodotto coincidente con l'opera propria del professionista (come accade



nel caso di specie dell'odontoiatria: i prodotti forniti al cliente sono le cure conservative, ortodontiche, protesiche ecc: cioè esattamente coincidenti con l'opera professionale dell'odontoiatra)

Quindi la situazione legislativa è rimasta immutata sino alla promulgazione dell'art.10 della legge 183/2011 e del successivo Regolamento attuativo (DM 8 febbraio 2013, n. 34) che ha consentito l'esercizio in forma societaria delle attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico (quelle di cui agli artt. 2229 e seguenti del Cc) "inventando" la società tra professionisti (StP) e facendo salvi i modelli già esistenti (comma 9). Tale norma si lega perfettamente all'art. 2230 c.c. che al secondo comma fa "*salve le disposizioni delle leggi speciali*" (quale risulta essere l'art.10 della legge 183/2011, così come precedenti leggi avevano precedentemente normato per avvocati, ingegneri e società di revisione). Di certo i "*modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore*" della legge 183/2011 sono quelli sopra richiamati, non potendo certamente essere intesi come tali situazioni societarie "di fatto" già sorte.

Tuttavia tale divieto, come dicevamo precedentemente, non è mai stato assoluto essendo possibile utilizzare la formula societaria al fine di consentire la realizzare prodotti più complessi rispetto all'opera del singolo professionista. (Cassazione n. 1405/1989; n. 7738/1993)

Quindi ciò che determina lo spartiacque è la tipologia dei prodotti/servizi sanitari realizzabili e per i quali viene autorizzata prima la realizzazione e poi l'erogazione da parte della struttura, nel nostro caso la tipologia degli interventi terapeutici, che vengono forniti ai pazienti: la "prestazione" indicata dal MiSE (n. 415099 del 23/12/2016, n.78114 del 06/3/2017e n.148727 del 14/4/2017).

Qualora la tipologia degli interventi, che si realizzano all'interno di un ambiente, siano realizzabili dal singolo professionista (indipendentemente dalle, eventuali, strumentazioni tecnologiche utilizzate) l'unica forma societaria ammissibile è quella di una società costituita come società tra professionisti. In questo caso l'autorizzazione regionale diventa necessaria nel caso in cui gli interventi terapeutici (individuati attraverso un atto di indirizzo e coordinamento) siano tali da comportare un rischio per la sicurezza del paziente (art 8 ter, comma 2, del D. Lgs. 502/92 e s.m.).

Viceversa, qualora la tipologia degli interventi, che si realizzano all'interno di un ambiente, non siano realizzabili dal singolo professionista (perché più complessi rispetto a quanto realizzabile dal singolo professionista) è necessario costituire una struttura sanitaria che sempre necessiterà dell'autorizzazione regionale, nonché della dirigenza sanitaria con funzioni di direzione e organizzazione della struttura (da attuarsi anche mediante direttive a tutto il personale operante nella stessa e l'adozione dei provvedimenti relativi, necessari per il corretto espletamento del servizio, nonché le decisioni sulle scelte da adottare nei riguardi degli interventi preventivi, clinici, diagnostici e terapeutici; art. 4 comma 2 della legge n. 412/1991 e art.15, comma 6, del D.Lgs. 502/92).

In entrambi i casi le dotazioni tecnologiche, strumentali e l'organizzazione sono secondari e finalizzati a rendere possibile la realizzazione degli interventi terapeutici e non costituiscono il criterio per definire la necessità dell'autorizzazione (ad esempio non è la presenza, o meno, di una TAC/Cone



Beam a determinare l'obbligo o la possibilità di autorizzazione, mentre lo sono gli interventi terapeutici che possono sfruttare o meno la presenza della TAC/Cone Beam)

Per completezza di analisi vi è da rilevare che esiste un'altra forma societaria lecita; la cosiddetta società di servizi. In tale situazione la società deve avere ad oggetto soltanto la realizzazione e la gestione di mezzi strumentali per l'esercizio di un'attività professionale, ancorché protetta (immobili, arredamenti, macchinari, ad esclusione di quelli la cui vendita sia riservata ai soli iscritti agli albi, nonché servizi ausiliari), che resti però nettamente separata e distinta dall'organizzazione dei beni di cui si serve, anche sul piano contabile; ne deriva che è lecito, a norma dell'art. 1322 Cod. civ., il contratto atipico intercorso tra la società ed il professionista per effetto del quale la prima si obbliga a fornire al secondo tutti i beni strumentali ed i servizi necessari all'espletamento dell'attività professionale, prestata personalmente dal professionista (nel caso di specie, si tratta di un gabinetto di analisi chimico-cliniche), e questi si impegna a pagare alla società un corrispettivo in misura fissa od in proporzione ai suoi proventi (Cass. 13/5/1992 n. 5656). Quindi tali società possono avere ad oggetto soltanto la realizzazione e la gestione dei mezzi strumentali per l'esercizio dell'attività professionalmente protetta, la quale ultima resti però nettamente separata e distinta dall'organizzazione dei beni di cui si serve, anche sul piano contabile (Cass. SS.UU. 27/9/1997 n. 9500)

In ogni caso, in base alle motivazioni precedentemente riportate, tali società non hanno possibilità giuridica di stipulare validi contratti di cura perché impossibilitate ad eseguire personalmente e direttamente le prestazioni professionali, ad avvalersi dell'opera sostitutiva di iscritti all'albo nonché utilizzare ausiliari.

Qual è la portata dell'art.1 commi da 153 a 155 della legge n.124/2017 (legge concorrenza)? A cosa si fa riferimento quando si parla di "*società operanti nel settore odontoiatrico*"? Non esiste (ancora) giurisprudenza in merito, ma ben difficilmente sarebbe ipotizzabile che si facesse riferimento alle soprarichiamate società di servizi che, essendo titolari unicamente di strutture idonee a livello impiantistico, sono, per tutto quanto precedentemente esplicitato, impossibilitate ad erogare cure odontoiatriche ed, inoltre, l'esplicito richiamo alla figura ben definita e normata del direttore sanitario (previsto solamente all'interno di realtà sanitarie complesse), fa ragionevolmente ritenere che si faccia riferimento alle strutture complesse autorizzabili ai sensi dell'art.8 ter, comma 1, del D. Lgs. 502/92 e s.m.i. Di certo si può affermare che i richiamati commi della legge n.124/2017 prevedono che il ruolo di direttore sanitario sia svolto da un iscritto all'albo odontoiatri, che tale incarico sia univoco e che la mancanza di tale figura funzionale comporti la sospensione dell'attività della società.

Quindi si può ragionevolmente affermare che, ad oggi, non esista nessuna legge o pronuncia giurisprudenziale che dia una pur minima legittimazione alle società commerciali pure di fornire ai cittadini/pazienti servizi professionali puri relativi alle attività regolamentate nel sistema ordinistico; né possono essere invocati gli artt. 2082 e 2238 c.c.

Infatti è del tutto evidente che l'imprenditore è impossibilitato a diventare professionista per mancanza dei requisiti necessari all'iscrizione all'albo (ai quali iscritti la legge riserva l'erogazione di attività specifiche o tipiche, ancorché non espressamente riservate) ed anche il tenore letterale della



norma prevede che, in alcuni casi, il professionista possa diventare imprenditore, mentre la correlazione inversa non è possibile.

Possibili azioni e soluzioni future

Ricostruito il quadro, la domanda sorge spontanea: cosa fare nel caso in cui ci troviamo di fronte ad la società non costituita in forma StP (quindi autorizzabile solamente ai sensi dell'art. 8 ter, comma 1, del D. Lgs. 502/92 e s.m.i. e quindi identificabile come una struttura sanitaria complessa ed autorizzata alla erogazione di un prodotto trascendente l'opera del singolo professionista) che, invece, eroga prestazioni professionali completamente sovrapponibili a quelle riservate all'iscritto all'albo?

La prima risposta possibile è che la società si trasformi o in una StP o in una società di servizi. Ovviamente nel caso in cui la società sia posseduta da iscritti all'albo tale ipotesi è immediatamente realizzabile e con costi estremamente contenuti, permettendo all'odontoiatra, qualora lo volesse, di poter usufruire di tutti quei vantaggi che l'esercizio in forma societaria consente, come la già ricordata valorizzazione dell'attività o un più ampio ventaglio di possibilità di finanziamento.

Tale soluzione diventa più difficile da essere realizzata se le quote sociali sono ripartite tra più persone (o con l'intervento di altre società all'interno dell'assetto societario) ed è indispensabile, ai fini del soddisfacimento dei requisiti previsti per le StP, un passaggio di quote al/ai soci professionisti. Nel caso in cui la società sia posseduta totalmente da non iscritti all'albo, unica soluzione possibile rispetto a quella precedentemente indicata (cessione di quote societarie o trasformazione in società di servizi) sarà quella di richiedere ed ottenere l'autorizzazione alla realizzazione di attività trascendenti l'attività professionale protetta quale, ad esempio, la possibilità di eseguire interventi in anestesia generale.

Questa soluzione, pur sicuramente bene accolta da una parte della categoria, si scontra con quanto rilevato nella fase iniziale di questo lavoro, cioè la diffusione del fenomeno e la sua variegata complessità. In particolare si verrebbe a creare una situazione che se pur confortata dalla giurisprudenza attuale, impedirebbe di fatto l'esercizio a tutte quelle forme di "odontoiatria organizzata" presenti sul territorio sotto forma di catene (di proprietà di società di capitale), a meno di volerle obbligare a trasformarsi, di fatto, in case di cura con ampliamento notevole dei servizi offerti e della complessità organizzativa. Tutto ciò porterebbe, probabilmente, a una grande limitazione del numero delle strutture operanti, ma anche a ricadute occupazionali e a probabili azioni riparatorie da parte degli organi deputati al controllo della concorrenza. Inoltre, pur avendo a supporto una serie di elementi logico-legislativi ineccepibile, tale interpretazione si scontra con la necessità di un supporto incontrovertibile da parte di sentenze; ottenerle richiederebbe una azione di contrasto specifica che al momento non è ancora stata tentata, né, visti i costi e la difficoltà, è facilmente pensabile da parte dell'istituzione ordinistica.

Una soluzione più percorribile, di fatto salomonica, potrebbe secondo gli stessi principi intervenire con una sorta di accettazione dell'esistente, rimandando il problema alla concessione di nuove



autorizzazioni per nuove strutture. In tal caso sarebbe necessario intervenire con azioni mirate nei confronti degli organi rilascianti dette autorizzazioni: le autorità regionali o locali dove non esiste un regime autorizzativo. In tal caso, però, il problema si ripresenterebbe in occasioni del rinnovo di dette autorizzazioni, di fatto riproponendo la situazione descritta precedentemente.

In un'ipotesi futuribile, che prevede una modifica dell'impianto legislativo, si potrebbe introdurre, per le società di servizi, la figura del "medico odontoiatra responsabile delle attrezzature", con caratteristiche simili al direttore sanitario responsabile del corretto regime di erogazione delle prestazioni (che dovrebbe essere contruattalizzato con la società e non in conflitto di interesse) che consentirebbe alla società di poter acquisire (e, quindi, affittare ai singoli medici) anche le attrezzature e le strumentazioni la cui vendita è riservata agli iscritti agli albi. Questo consentirebbe un minor contenzioso con le società già esistenti, consentendo loro di non stravolgere completamente il loro business. Avrebbe inoltre il vantaggio di permettere un più stringente controllo da parte dell'istituzione ordinistica, che da un lato dovrebbe occuparsi dei sanitari esercitanti la professione (come è nelle sue competenze) ma dall'altro anche di avere come controparte nella società un suo dipendente a tutti gli effetti, e non come ora una sorta di collaboratore facilmente sostituibile e privo di alcun potere contrattuale.

Al di fuori dei punti precedenti, rilevata l'illegittimità normativa di quelle società non corrispondenti alle caratteristiche previste dall'art.8 ter, comma 1, del D.Lgs. 502/92 e s.m., in quanto realizzanti un prodotto coincidente con l'attività professionale protetta, sarebbe ipotizzabile (ai sensi del comma 2 art. 2332 c.c.) un'azione volta a richiedere la nullità della società per "*illegittimità dell'oggetto sociale*". Tale azione sarebbe promuovibile sia dalle rappresentanze ordinistiche che da quelle sindacali.

Infine un discorso a parte meriterebbero la fatturazione in esenzione di IVA, come pure la problematica relativa all'esercizio abusivo (determinatesi a seguito del combinato tra le SSUU Penali n.11545 del 23/3/2012, il Codice Deontologico del 2016 e la già richiamata legge Lorenzin), nonché la problematica di acquisto di attrezzature e materiali la cui vendita è riservata agli iscritti all'albo.