
Assoggettabilità ad IRAP del medico di base convenzionato con il S.S.N.

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 9 Luglio 2011

Il medico di base convenzionato col S.S.N. è un contribuente non assoggettabile all'IRAP fino a quando le dotazioni strumentali non superano quelle richieste dalla convenzione. A cura di Antonio Terlizzi.

Accordo collettivo nazionale - Medici di base convenzionati col Sistema Sanitario Nazionale

Secondo l'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti coi medici di medicina generale, ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale di assistenza primaria, ciascun medico deve avere la disponibilità di almeno uno studio professionale nel quale esercitare l'attività convenzionata.

Lo studio del medico di medicina generale è uno studio professionale privato che, destinato in parte allo svolgimento di un pubblico servizio, deve possedere i seguenti requisiti minimi:

- lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli arredi e delle attrezzature indispensabili per l'esercizio della medicina generale, di sala d'attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e aerazione idonea, ivi compresi idonei strumenti di ricezione delle chiamate;
- detti ambienti possono essere adibiti o esclusivamente ad uso di studio medico con destinazione specifica o anche essere inseriti in un appartamento di civile abitazione, con locali appositamente dedicati;

- se lo studio è ubicato presso strutture adibite ad altre attività non mediche o sanitarie soggette ad autorizzare, lo stesso deve avere un ingresso indipendente e deve essere eliminata ogni comunicazione tra le due strutture.

IRAP e requisito dell'autonoma organizzazione

Orbene, il presupposto per il pagamento dell'IRAP sussiste quando il lavoratore autonomo si avvale di un'autonoma organizzazione.

Il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre in presenza di almeno una delle seguenti circostanze, da valutare caso per caso:

- utilizzo di beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, le necessità minime per l'esercizio dell'attività;
- impiego, in modo non occasionale, di lavoro altrui.

Medici di base e IRAP - Prassi

La Circ. n. 28/E del 28 maggio 2010 (Agenzia delle entrate – Dir. centr. aff. legali e contenzioso) così recita in tema di assoggettamento ad Irap del medico di base.

I giudici di legittimità hanno sottolineato che le attrezzature necessarie per l'esercizio dell'attività di medico convenzionato non eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione medica, in

quanto è la

“stessa convenzione che qualifica gli arredi e le attrezzature prescritte come indispensabili per l'esercizio della medicina generale. Se un bene strumentale è indispensabile, deve ritenersi che risponda anche al requisito della minimalità, ove non siano dedotti in concreto, come nella specie, costi eccedenti” (cfr. Cass., ordinanza 8 gennaio 2010, n. 142; in senso conforme Cass. 1 luglio 2009, n. 15440; Cass. 23 luglio 2009, n. 17231).

La Cassazione ha, inoltre, precisato che

“proprio in relazione alla attività di medico, ... è insufficiente la motivazione laddove enumera i beni strumentali utilizzati dal contribuente ma non spiega per quale ragione li ritenga eccedenti la normale dotazione necessaria per l'esercizio della professione ed è incongrua laddove desume dalla sola necessità di adeguarsi agli obblighi derivanti dalla convenzione con il S.S.N. la circostanza che debba necessariamente sussistere un'autonoma organizzazione per farvi fronte, dal momento che è ben possibile adempiere agli obblighi senza necessità di collaborazione altrui o significativi investimenti” (cfr. Cass. 14 aprile 2009, n. 8826).

Lo schema tipo di convenzione con il S.S.N. stabilisce che

“Lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli arredi e delle attrezzature indispensabili per l'esercizio della medicina generale, di sala d'attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e aerazione idonea, ivi compresi idonei strumenti di ricezione delle chiamate”.

Alla luce dei principi sanciti dalla Corte di cassazione, si deve ritenere che la stretta disponibilità dello studio attrezzato così come previsto dalla convenzione non possa essere considerata di per sè indice di esistenza dell'autonoma organizzazione per i medici di medicina generale.

In altri termini, lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico, mentre l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile, *ex adverso*, in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.



In proposito, va altresì considerato che in un caso specifico i giudici di legittimità hanno coerentemente riconosciuto la sussistenza dell'autonoma organizzazione di un medico convenzionato ritenendo che

“la Commissione ha congruamente motivato la valutazione circa la non limitatezza dei beni strumentali utilizzati esponendo il valore dei beni strumentali (circa L. 60.000.000), delle quote di ammortamento (circa L. 11.500.000) e delle altre spese, traendone evidentemente la conseguenza, con valutazione in fatto non censurabile in quanto motivata, che eccedessero la media degli investimenti dello specifico settore e che quindi fossero presenti ‘significativi elementi di organizzazione’” (Cass. 5 febbraio 2009, n. 2850).

Medici di base e IRAP: la tesi erariale

In definitiva, secondo la tesi erariale il medico di medicina generale convenzionato non è assoggettabile ad IRAP se esercita la professione utilizzando esclusivamente i beni strumentali di cui è obbligato a dotarsi sulla base della convenzione con il servizio sanitario nazionale.

Si deve ritenere, infatti, che la stretta disponibilità dello studio attrezzato così come previsto dalla convenzione non possa essere considerata di per sé indice di esistenza dell'autonoma organizzazione per i sanitari di specie.

In altri termini, lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico, mentre l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile, *ex adverso*, in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.

Anche per tale categoria di lavoratori, quindi, ai fini dell'assoggettabilità al tributo, è indispensabile verificare, caso per caso, se il professionista si avvale di una organizzazione autonoma e, in particolare, di lavoro altrui o di strumenti eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività. Invero, in assenza di specifiche indicazioni del legislatore non è possibile escludere un'intera categoria di professionisti dall'assoggettabilità ad IRAP.

Né, d'altro canto, indicazioni in tal senso possono trarsi dalla giurisprudenza di legittimità in materia.

La Corte di Cassazione, infatti, con la recente ordinanza del 19 maggio 2011, n. 11129, ha censurato la decisione dei giudici regionali che, confermando la sentenza di primo grado, aveva dichiarato insussistenti i presupposti impositivi IRAP.

In particolare, la Suprema Corte ha cassato la sentenza impugnata per essere

"pervenuta alle rassegate conclusioni, con argomentazione inadeguata, trascurando la specifica indicazione degli elementi di fatto offerti dalla fattispecie e, segnatamente, l'impiego di personale dipendente, sulla base dell'affermazione che l'attività professionale del medico deve ritenersi esente da IRAP 'anche nei casi in cui si avvalga di lavoratori dipendenti o di beni strumentali', nonché dell'apodittica asserzione che 'i medici di base convenzionati con le Aziende Sanitarie Locali, non sono soggetti all'IRAP poiché non svolgono un'attività autonomamente organizzata', essendo la

stessa 'organizzata con decreti dell'ASL'.

Medici di base e IRAP - Giurisprudenza

In tema di di assoggettamento ad Irap del medico di base ad Irap è utile rammentare che secondo la più recente giurisprudenza tributaria.

- L'esercizio delle attività di lavoro autonomo è escluso dall'applicazione dell'IRAP soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Il requisito della autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito con apprezzamento insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione, impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, ovvero si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (Ord. n. 10295 del 10 maggio 2011 della Corte Cass., Sez. tributaria).
- A norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, c. 1, p.p., ed art. 3, c. 1, lett. c, l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, c. 1, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata: il requisito della "autonoma organizzazione", il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:
 - a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative verificabili ad altrui responsabilità ed interesse;
 - b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui;

- c) costituisce poionere del contribuente che richieda il rimborso fornire la prova dell'assenza delle condizioni anzidette (Sent. n. 10271 del 10 maggio 2011 della Corte Cass., Sez. tributaria).
- La disponibilità da parte dei medici di medicina generale convenzionati col S.S.N. di uno studio avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature di cui al D.P.R. 28 luglio 2000, n. 270 non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione. Tale elemento rientra nel concetto di "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale essendo necessario ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale)Corte Cass., Sez. tributaria Ord. n. 24953 del 9 dicembre 2010).
 - In tema di IRAP, per i medici convenzionati con il SSN, la disponibilità di uno studio, dotato delle attrezzature indicate dalla legge, rientra nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, attesa l'obbligatorietà di tale disponibilità ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, Pertanto, in assenza di personale dipendente, non integra il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo (Corte di Cassazione, sez. trib., ordinanza 28 aprile 2010, n. 10240).
 - Il medico di famiglia che esercita la professione medica in regime di convenzione con l'azienda sanitaria locale, può dirsi che opera con una prestazione di lavoro parasubordinato di collaborazione coordinata e continuativa. Pertanto, il corrispettivo dei medici di base convenzionati, vale a dire la loro capacità produttiva di reddito, presenta una certa stabilità e continuità annua che dipende esclusivamente dal numero degli assistiti prefissato per legge e quindi prescinde dall'ausilio di una organizzazione, in quanto, siffatta eventualità non può assumere da sola, quei connotati tali da potenziare ed accrescere la capacità produttiva che costituiscono il presupposto dell'imposta. In conclusione, poiché il trattamento economico dei medici di base è già prestabilito e legato al numero degli assistiti, secondo le disposizioni del DPR 484/96 e della legge 412/91, qualunque sia la struttura organizzativa cui fa capo il medico, questa non sarà mai in grado di produrre nuova ricchezza, ossia ricchezza da aggiungersi a quanto già dal medico prodotto con le proprie capacità individuali (CTR Roma sez. 35 sentenza n. 40 del 8 febbraio 2011).
 - I beni strumentali necessari per adempire all'accordo collettivo nazionale dei medici e l'ammontare normale dei costi sostenuti escludono dall'imposta un medico convenzionato (Sent. n. 99 del 27 dicembre 2010 della CTR di Torino, Sez. XXVIII).

- La dotazione usuale di beni strumentali e l'assenza di dipendenti provoca l'assenza del presupposto IRAP in capo ad un medico convenzionato (Sent. n. 31 dell'8 marzo 2010 della CTP di Asti, Sez. I).
- L'esistenza di un'autonoma organizzazione "non dev'essere intesa in senso soggettivo, come auto-organizzazione creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, bensì in senso oggettivo, come esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, frutto dell'organizzazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui: l'accertamento di tale presupposto - ai fini del quale non assume alcun rilievo la prevalenza dell'opera del professionista sul valore degli altri fattori produttivi impiegati, trattandosi di un requisito non configurabile, date le caratteristiche intrinseche del lavoro professionale o artigianale, e comunque non riconducibile ad alcuna previsione normativa - costituisce apprezzamento di mero fatto, rimesso al giudice di merito ed insindacabile in sede di legittimità, se non per vizi logici della motivazione" (Cass. Civ., Sez. V, 16 febbraio 2007, n. 3674).

Leggi anche:

[IRAP: esenzione per il medico di base senza dipendenti](#)

[Il medico di base con segretaria part-time non paga l'IRAP](#)

9 luglio 2011

Antonio Terlizzi