

# IRAP e medici convenzionati col SSN

di [Giovanna Greco](#)

**Pubblicato il 21 Maggio 2016**

siamo in periodo di dichiarazioni dei redditi e sorgono spesso dubbi sulla debenza o meno dell'IRAP: un ripasso della particolare situazione dei medici convenzionati col Servizio Sanitario Nazionale

L'articolo 1, comma 125, della Legge di stabilità 2016, ha provveduto all'inserimento del comma 1-bis nell'art. 2 del D.Lgs. 446/1997, che regola l'IRAP, nel quale viene espressamente previsto che non sussiste autonoma organizzazione nel caso di medici convenzionati con il SSN per lo svolgimento della professione all'interno delle strutture ospedaliere.

La presunzione vale a condizione che i medici percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75% del proprio reddito complessivo.



Si ritiene che nonostante la formulazione normativa poco precisa, il riferimento alla percentuale del 75% vada applicato non al reddito complessivo di cui all'articolo 8 del Testo Unico delle Imposte sul reddito, alla cui formazione possono concorrere anche redditi non assoggettati all'Irap, bensì solo a quello di lavoro autonomo.

La norma stabilisce che:

- sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta;

- l'esistenza dell'autonoma organizzazione è in ogni caso configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale.

Il problema se assoggettare o meno i liberi professionisti ed i piccoli imprenditori all'Irap è un tema assai controverso, da diverso tempo,

Nonostante, infatti, la Legge n. 446/1997 stabilisca che “presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”, un consolidato orientamento giurisprudenziale ha individuato criteri (un po') più puntuali per l'applicazione del tributo: per l'assoggettamento all'Irap non è sufficiente il semplice esercizio di un'attività produttiva, ma è necessario approfondire le modalità di svolgimento della stessa; in particolare, occorre verificare la sussistenza di un'autonoma organizzazione.

Ad esempio secondo la Cassazione l'autonoma organizzazione si realizza quando il contribuente impieghi in via non occasionale personale dipendente, collaboratori a progetto, collaboratori esterni che svolgono attività tipica, ovvero beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile.

Recentemente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza 9451 del 10 maggio 2016, hanno fornito ulteriori chiarimenti sul concetto di “autonoma organizzazione”: con un solo dipendente che esplica mansioni di segreteria o meramente esecutive il professionista, l'imprenditore individuale o l'artista non è tenuto a pagare l'Irap.

Le SS.UU. hanno quindi sposato l'orientamento giurisprudenziale maggioritario secondo il quale, al fine di verificare il presupposto dell'autonoma organizzazione, occorre accertare l'attitudine del lavoro svolto dal dipendente a potenziarne l'attività produttiva. Affinché l'attività del contribuente costituisca un apporto significativo è necessario che il collaboratore svolga mansioni in grado di potenziare l'attività ma l'attività di segreteria o di mera produzione non va in questa direzione.

\*\*\*

Con l'ordinanza n. 6330 del 27 marzo 2015, la Corte di Cassazione si è espressa in merito alla sussistenza del presupposto impositivo dell'Irap in riferimento agli studi medici associati convenzionati con il servizio sanitario nazionale (SSN).

Al riguardo, la Corte in primo luogo sottolinea che la medicina di gruppo realizza un fenomeno di aggregazione di interessi, riconducibile ad un'associazione atipica che costituisce modalità organizzativa del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti, per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi. Sotto questo profilo, una parte della giurisprudenza ritiene che l'esercizio dell'attività da parte di tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività stessa è svolta, integri in ogni caso presupposto d'imposta, prescindendo da un'ulteriore verifica circa l'assenza dell'autonoma organizzazione (Cass. 28 novembre 2014, n. 25315).

Contrariamente, alcune pronunce di legittimità danno la possibilità al contribuente di dimostrare che il reddito dello studio sia derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati (Cass. 6 marzo 2015, 4578) mentre altre valorizzano invece, anche in relazione alle società, il concreto rapporto che intercorre tra i fattori produttivi (Cass. 25 febbraio 2015, n. 3870).

La disponibilità da parte dei medici convenzionati di strumenti di diagnosi, anche complessi e costosi, non è idonea a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi dell'Irap, assodato che, sul piano funzionale, l'attività del medico in regime di convenzione è volta a migliorare l'effettiva tutela della salute, prima che alla produzione del lucro per il professionista.

Allo stesso modo, l'utilizzo da parte dei medici convenzionati di uno studio avente le caratteristiche previste dall'articolo 22 dell'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, in quanto obbligatorio ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra il presupposto impositivo.

Nella fattispecie, l'art. 22 dispone che lo studio del medico convenzionato debba 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.

Se lo studio è ubicato presso strutture adibite ad altre attività non mediche o sanitarie soggette ad autorizzazione, lo stesso deve avere un ingresso indipendente e deve essere eliminata ogni comunicazione tra le due strutture. Infine, lo studio professionale deve essere aperto agli aventi diritto per 5 giorni alla settimana, preferibilmente dal lunedì al venerdì, secondo un congruo orario determinato autonomamente in relazione alle necessità degli assistiti iscritti nel suo elenco.

---

*Riferimento normativo: art. 2. D.lgs. 446/1197*

*Presupposto dell'imposta*

- 1. Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.*

*1-bis. Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale ed alla esigenza di assicurare una prestazione medica corretta ed efficace.*

Giovanna Greco

18 maggio 2015