

L'IRAP ed il medico pediatra convenzionato con il SSN che utilizza lavoro altrui

di Fabio Gallio e Federico Terrin
Venerdì, 24 Maggio 2013

Premessa.

Con la sentenza della [CTP. di Venezia sez. 13 sent. n. 21 del 12/12/2012](#), la 13' sezione della Commissione tributaria provinciale di Venezia ha negato la soggezione ad IRAP di un pediatra convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) che aveva aderito ad una delle forme associative previste dall'Accordo Collettivo Nazionale della Pediatria¹, e aveva alle proprie dipendenze una segretaria part-time ed un'infermiera.

Com'è intuibile l'Agenzia delle Entrate aveva sostenuto che ciascuna delle due suddette circostanze dimostrava di per sé la ricorrenza del presupposto impositivo IRAP, citando a supporto della propria tesi varie pronunce della Corte di Cassazione².

Esaminiamo quindi di seguito i motivi in base ai quali i giudici, pur in presenza delle due suddette circostanze, hanno escluso il presupposto IRAP nel caso di specie.

L'esercizio in forma associata dell'attività professionale svolta in regime di convenzione con il SSN e la sua inidoneità a produrre “valore aggiunto”.

Nella sentenza in commento i giudici, sottolineando che “...non è la forma organizzativa adottata dal professionista che incide sulla capacità di produrre reddito, ma precisi canoni convenzionali che stabiliscono in modo puntuale il numero massimo di assistiti per ciascun professionista (indipendentemente dalla forma organizzativa)...”, hanno ritenuto che l'esercizio associato dell'attività convenzionata non permette di qualificare l'attività stessa come “autonomamente organizzata”, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2 D.Lgs. 446/1997.

Pertanto l'adozione di una simile modalità organizzativa da parte del medico convenzionato, lasciando invariato il c.d. massimale di scelte di cui lo stesso può essere titolare³ e con esso la potenzialità reddituale dell'attività svolta in regime di convenzione,

non è *a priori* idonea a produrre valore aggiunto, ossia a creare il fatto economico, indice di capacità contributiva, colpito dall'IRAP⁴.

Per comprendere appieno simile affermazione bisogna tener presente che il c.d. massimale di scelte, in virtù dei criteri fissati dall'ACN Pediatria⁵, segna in buona sostanza il limite della potenzialità reddituale/economica dell'attività convenzionata dato che quest'ultima dipende in larga misura dal numero di utenti del SSN che il pediatra convenzionato ha effettivamente in carico⁶.

E se detto numero non può mai superare un certo limite prestabilito⁷, che rimane invariato anche nell'ipotesi in cui il libero professionista aderisca ad una delle forme associative previste dall'ACN Pediatria, è chiaro che non si può ravvisare in ciò una circostanza idonea a qualificare l'attività convenzionata come “autonomamente organizzata”, ossia produttiva di valore aggiunto.

Una volta chiariti tali aspetti, appare piuttosto evidente che le sentenze della Corte di Cassazione citate dall'Agenzia delle Entrate a sostegno della propria tesi⁸, essendo relative ad attività professionali diverse da quella svolta nell'ambito della convenzione con il SSN e pertanto non caratterizzate da quel limite alla redditività che è insito in quest'ultima, non risultano conferenti rispetto al caso di specie.

Le argomentazioni esplicitate nella sentenza in commento per negare il presupposto impositivo IRAP con riferimento all'esercizio associato dell'attività convenzionata si presentano molto simili a quelle oggi utilizzate da una parte della giurisprudenza di merito per negare la possibilità stessa di ravvisare il presupposto impositivo IRAP nell'attività professionale svolta in regime di convenzione con il SSN⁹.

Tale orientamento, ad oggi minoritario, sottolinea in buona sostanza il fatto che per effetto della peculiare disciplina dettata dall'ACN Pediatria la redditività/potenzialità economica dell'attività libero-professionale svolta in regime di convenzione con il SSN non dipende, come di regola accade per le attività libero-professionali, dalla quantità e qualità delle risorse impiegate dal professionista: si sottolinea in particolare che “... solo il medico libero professionista può concretizzare, rispetto al medico di base convenzionato con il SSN, quel *quid pluris* costituito dal capitale e dal lavoro altrui all'uopo dallo stesso organizzato, capace di consentirgli quella maggiore produttività (in termini di compensi percepibili) che, appunto, costituisce il presupposto di fatto per l'applicabilità del contributo IRAP”¹⁰ e se ne deduce che “... per il medico convenzionato, indipendentemente dai mezzi impiegati e dai costi sostenuti per il funzionamento della struttura dallo stesso adibita all'assistenza dei mutuati, non sussistono mai i presupposti per ritenere assoggettabili ad IRAP i corrispettivi ricevuti dal SSN in riferimento alla convenzione stipulata con tale ente pubblico”¹¹.

L'orientamento in questione è a nostro avviso condivisibile anche perché consente di sottolineare un dato di fatto, e cioè che l'unica funzione da riconoscere ai fattori

organizzativi impiegati dal libero professionista nell'ambito dell'attività convenzionata, e ultronei rispetto al minimo indispensabile per instaurare il rapporto convenzionale¹², è quella, prettamente pubblicistica¹³, di migliorare la qualità del servizio di assistenza primaria erogato da ogni singolo libero professionista convenzionato agli utenti del SSN rispettivamente avuti in carico¹⁴.

Del resto, è proprio in considerazione di ciò che l'ACN Pediatria prevede degli incentivi per i medici convenzionati che assumano una segretaria o aderiscano ad una forma associativa prevista dall'ACN Pediatria¹⁵.

L'utilizzo in modo non occasionale del lavoro altrui.

Nella sentenza in commento i giudici hanno ritenuto che l'utilizzo non occasionale del lavoro altrui non permette di qualificare “autonomamente organizzata” l'attività del medico convenzionato in quanto si tratta di personale non in grado di surrogarsi al professionista, e in proposito si richiama il fatto che la stessa Corte di Cassazione in un caso analogo ha negato la soggezione ad IRAP di un libero professionista.

La pronuncia della Cassazione alla quale i giudici hanno inteso riferirsi – sebbene non espressamente citata - è all'evidenza la sent. Cass.civ., sez. V, n. 8303/2010, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto conforme ai principi in materia di IRAP una pronuncia della CTR Lombardia che aveva negato l'applicazione dell'imposta in quanto le spese per personale sostenute dal libero professionista, nella specie un dentista, si riferivano “... a personale ausiliario assolutamente non in grado di surrogarsi al professionista (segretaria ed assistente alla poltrona)...”.

Bisogna tuttavia osservare che la sentenza appena menzionata non è in linea con l'orientamento prevalente in sede di legittimità il quale infatti ravvisa il presupposto impositivo IRAP nell'utilizzazione di personale dipendente, anche nella misura minima di una persona¹⁶, senza quindi attribuire alcun rilievo alla circostanza che detto personale sia o meno in grado di surrogarsi al professionista o, più in generale, al tipo di mansioni ad esso affidate.

Ciò posto, e tralasciando nel presente contributo di stabilire se detto orientamento prevalente sia del tutto coerente con i parametri di giudizio a suo tempo evidenziati dalla Corte di Cassazione nel c.d. Irap day¹⁷, a nostro avviso sarebbe stato preferibile negare la soggezione ad IRAP nel caso di specie sempre facendo perno sulla peculiare disciplina stabilita dall'ACN.

Infatti secondo l'ACN Pediatria nemmeno l'utilizzo in modo non occasionale del lavoro altrui da parte del pediatra convenzionato – alla pari dell'adesione ad una delle forme associative previste dall'ACN Pediatria - aumenta il c.d. massimale di scelte di cui lo stesso

può essere titolare: quindi, per quanto esposto nel precedente paragrafo, nemmeno tale circostanza può rendere “autonomamente organizzata”, ossia produttiva di valore aggiunto, l'attività svolta dal libero professionista in regime di convenzione con il SSN.

L'esercizio dell'attività svolta dal professionista convenzionato in aggiunta a quella convenzionale e la c.d. scissione dell'imponibile IRAP. Come detto, vi è una parte della giurisprudenza di merito che nega la possibilità di qualificare come “autonomamente organizzata”, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2 D.Lgs. 446/97, l'attività svolta in regime di convenzione con il SSN.

Ma i medici convenzionati con il SSN, in quanto libero-professionisti, possono comunque percepire compensi anche da parte di privati¹⁸, come del resto avvenuto nel caso di specie. Anche se di regola detti compensi sono a tal punto esigui rispetto al totale del reddito professionale¹⁹ da far quasi perdere importanza alla questione, come sembra quasi emergere nella sentenza in commento, è bene sottolineare che tale parte dell'attività libero-professionale del medico convenzionato, essendo la relativa reddittività senz'altro influenzata dalla struttura organizzativa utilizzata, ivi compreso eventuale personale dipendente, è senz'altro suscettibile, ove ne ricorrano i presupposti, di essere qualificata “autonomamente organizzata” ai sensi e per gli effetti dell'art. 2 D.Lgs. 446/1997.

Il giudice di merito deve pertanto a nostro avviso senz'altro preoccuparsi di stabilire se l'attività svolta dal libero professionista al di fuori del regime convenzionale sia da considerare, o meno, produttiva di valore aggiunto.

A tal fine riteniamo sia essenziale valutare, in particolare, l'orario del personale dipendente di cui si sia eventualmente avvalso il medico, al fine di stabilire se il professionista lo abbia utilizzato solo nell'ambito dell'attività convenzionata o anche in quello dell'attività “extra-convenzione”.

Ciò posto, ove si ritenga di qualificare nell'attività extra-convenzione il presupposto impositivo IRAP, è chiaro che la base imponibile IRAP dovrà essere calcolata senza tener conto dei compensi derivanti dall'attività convenzionata.

24 maggio 2013

Fabio Gallio e Federico Terrin

[1](#) Di seguito ACN Pediatria; l'ACN Pediatria (art. 54) prevede tre forme associative: medicina in associazione; medicina in rete; medicina di gruppo. Nel caso deciso dalla sentenza in commento, si trattava della forma associativa della medicina di gruppo, la quale si caratterizza per la sede unica del gruppo e l'utilizzo, da parte dei componenti del gruppo, di supporti strumentali e personale (di segreteria e/o infermieristico) comune.

[2](#) Più precisamente l'Agenzia aveva citato rispetto alla prima circostanza, ossia all'esercizio in forma associata dell'attività convenzionata, le sentenze Cass. civ., sez. V, n. 13570/2007 e n. 2715/2008 nonché l'ordinanza Cass. civ. n. 22212/2010 e rispetto alla seconda, ossia all'utilizzo in modo non occasionale del lavoro altrui, le sentenze Cass. civ. n. 14693/2009, n. 16220/2009 e n. 6068/2010.

[3](#) Il massimale di scelte, ai sensi dell'art. 39 ACN Pediatria, rappresenta il numero massimo di utenti del SSN che ogni singolo pediatra convenzionato con il SSN può avere in carico. Attualmente detto massimale è fissato in 1.500 unità.

[4](#) Si ricordi che la Corte Costituzionale ha definito il “*valore aggiunto prodotto*”, ossia il fatto economico, indice di capacità contributiva, colpito dall'IRAP come “... *la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori*” (Corte Cost. n. 156/2001).

[5](#) Cfr. art. 59 ACN Pediatria.

[6](#) Nel senso che l'ammontare di molte delle voci che concorrono a determinare il compenso corrisposto dalla ASL al pediatra convenzionato dipendono proprio dal numero effettivo di utenti del SSN che il pediatra convenzionato ha in carico. Ci si riferisce, *in primis*, alla prima delle voci che di regola compaiono nel cedolino mensile dei pediatri convenzionati, ossia al c.d. “compenso forfettario”, il quale rappresenta quella parte di compenso che viene determinata moltiplicando la c.d. quota capitolaria, vale a dire il compenso che secondo l'ACN Pediatria spetta al pediatra convenzionato per ogni singolo utente del SSN avuto in carico (cfr. art. 59 ACN Pediatria), per il numero effettivo di utenti del SSN avuti in carico.

[7](#) Salvo deroghe autorizzate da ogni singola Regione, come prevede l'art. 59 ACN Pediatria.

[8](#) Ossia della tesi secondo cui l'esercizio associato dell'attività convenzionata sarebbe un fatto idoneo a rendere l'attività stessa “autonomamente organizzata” ai sensi e per gli effetti dell'art. 2 D.Lgs. 446/1997.

[9](#) E' il caso di ricordare che in passato vi era stato un orientamento giurisprudenziale di merito, poi sconfessato dalla Corte di Cassazione, secondo il quale l'attività svolta in regime di convenzione con il SSN non poteva essere assoggettata ad IRAP in quanto parasubordinata.

[10](#) CTR Puglia n. 96/08/2011, in banca dati Cedam - Utet Giuridica (Pluris on line).

[11](#) CTP Torino n. 58/01/2010, in banca dati Cedam - Utet Giuridica (Pluris on line); in senso conforme: CTP Teramo n. 90/02/11, non pubblicata, nella quale si afferma che “...*nell'attività del medico di famiglia non è presente comunque quel quid pluris collegabile alla maggiore capacità di arricchimento derivante dalla struttura, dall'ampiezza dello studio, dai dipendenti, dai collaboratori, dalla segretaria, dai beni strumentali perché, nonostante la loro presenza il reddito del medico di base non subisce un incremento aggiuntivo...*”.

[12](#) I requisiti minimi indispensabili per l'instaurazione del rapporto convenzionale sono elencati all'art. 35 ACN Pediatria, e sono rappresentati dal possesso di uno studio dotato di determinate caratteristiche base.

[13](#) Considerando l'indiscutibile interesse pubblico alla tutela della salute (cfr. articolo 32 della Costituzione).

[14](#) Tale circostanza si evince anche da diverse disposizioni dell'ACN Pediatria, quali ad esempio l'art. 52 ACN Pediatria, il quale evidenzia che le forme in cui può essere svolta l'attività convenzionata con il S.S.N. (pediatria di gruppo; pediatria in associazione; pediatria in rete) sono tra l'altro finalizzate a “... *perseguire maggiori e più qualificanti standard strutturali, strumentali e di organizzazione della attività professionale*”.

[15](#) Art. 59, c. 1, lett. b ACN Pediatria.

[16](#) Il principio si trova affermato anche nella sent. Cass. Civ., sez. V, n. 6068/2010, già richiamata nelle note precedenti.

[17](#) E' vero che la Corte di Cassazione ribadisce continuamente il principio di diritto secondo cui, nell'esercizio di un'attività professionale, ricorre il presupposto impositivo IRAP quando il contribuente a) sia il responsabile dell'organizzazione e non sia quindi inserito in strutture riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, per l'esercizio dell'attività oppure si avvalga in modo non occasionale del lavoro altrui, ma è altrettanto vero che la stessa Cassazione – la prima volta in cui ha formulato il principio di diritto in questione (c.d. Irap day: sent. Cass. n. 3673/2007) - ha espressamente dichiarato di formularlo al solo ed unico scopo di fornire al giudice di merito un criterio *orientativo* di giudizio per valutare se, rispetto ad una determinata fattispecie concreta, ricorra o meno il presupposto impositivo IRAP (così, testualmente, la sentenza della Cassazione sopra citata).

Ciò significa a nostro avviso che, in presenza di personale dipendente, il giudice di merito, al fine di stabilire se ricorre o meno il presupposto impositivo IRAP, deve analizzare caso per caso – ove ovviamente siano dedotte in giudizio - le effettive modalità di impiego del collaboratore non occasionale. In tal senso, CTR Piemonte, sez. X, sent. 18-02-2011, n. 9, in banca dati Cedam - Utet Giuridica (Pluris on line).

[18](#) Infatti l'ACN Pediatria non vieta al medico convenzionato di esercitare la professione al di fuori delle ore dedicate all'attività convenzionale.

[19](#) Nella maggior parte dei casi, i redditi professionali che un medico convenzionato con il SSN percepisce da privati rappresentano meno del 10% del totale complessivo dei redditi professionali evidenziati nel quadro RE.