

**Ai gentili clienti**  
**Loro sedi**

## **Veterinari e medici: trattamento fiscale dei compensi da lavoro autonomo**

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che con la circolare n. 57 del 20.04.2012 l'INPS ha fornito alcune **precisazioni in relazione all'attività autonoma svolta dal personale medico con rapporto di lavoro subordinato esclusivo presso il SSN**. Ricordiamo che l'INPS qualifica come **attività libero professionale intramuraria il lavoro che il personale sanitario esercita al di fuori dell'orario di lavoro presso la sede di lavoro**. In particolare, la circolare è finalizzata a richiamare l'attenzione sul **regime contributivo e sui corretti adempimenti contributivi da parte delle strutture sanitarie riferiti ai proventi corrisposti per le suddette prestazioni al personale di cui trattasi**. Sono, pertanto, destinatari della circolare le strutture sanitarie iscritte alla ex Gestione INPDAP per gli **adempimenti contributivi riferiti agli emolumenti corrisposti al personale dirigenziale medico e veterinario con iscrizione alla ex Cassa Pensioni Sanitari nonché al Fondo di previdenza generale, gestito dall' ENPAM**.

### **Premessa**

L'INPS, con la **circolare n. 57 del 20.04.2012** ha fornito alcune precisazioni in relazione agli **adempimenti correlati all'esercizio di attività libero professionale intramuraria svolta dal personale medico con rapporto di lavoro subordinato esclusivo presso il Servizio Sanitario Nazionale**. L'Istituto, in particolare, precisa che **rientrano in tale attività:**

- **l'attività a pagamento svolte in strutture di altra azienda del SSN;**
- **i servizi di guardia notturna (in alcuni casi);**
- **l'attività di consulenza.**

**Non rientra**, invece, nell'ambito dell'attività professionale in parola la **partecipazione a corsi di formazione, diplomi universitari e scuole di specializzazione e diploma, in qualità di docente**, o la **collaborazione a riviste** e periodici scientifici e professionali.

Di seguito illustriamo nel dettaglio le precisazioni dell'INPS.

### **La definizione di attività libero professionale**

Ai sensi dell'articolo 54, comma 4, del CCNL del 2000 relativo all'area della dirigenza medica e veterinaria del Servizio Sanitario Nazionale per attività libero professionale intramuraria si intende *"...l'attività che detto personale individualmente o in équipe esercita fuori dell'impegno di servizio in regime ambulatoriale, ivi comprese le attività di diagnostica strumentale e di laboratorio, di day hospital, day surgery o di ricovero sia nelle strutture ospedaliere che territoriali, in favore e su libera scelta dell'assistito e con oneri a carico dello stesso o di assicurazioni o di fondi sanitari integrativi del Servizio Sanitario Nazionale di cui all'articolo 9 del D.Lgs. n.502 del 1992"*.

In tale ambito, ai sensi dell'art. 55 e ss. dello stesso CCNL, in conformità alle disposizioni ed ai principi di cui all'art. 15 - quinquies del citato decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e dell'atto di indirizzo e coordinamento contemplato dal D.P.C.M. 27 marzo 2000 **sono espressamente qualificate** *"attività libero professionale intramuraria"*:

<b>ATTIVITA' INTRAMOENIA</b>	
<b>Prestazione qualificate come attività libero professionale intramuraria</b>	L'attività a pagamento svolta in strutture di altra azienda del SSN o in altre strutture non accreditate previa convenzione con le stesse.
	L'attività a pagamento svolta all'interno della struttura anche al fine di consentire la riduzione dei tempi di attesa.
	L'attività richiesta dall'azienda in via eccezionale e temporanea al fine di ridurre le liste di attesa o di acquisire prestazioni aggiuntive specie in carenza di organico.
	I servizi di guardia notturna eccedenti gli obiettivi prestazionali dell'Azienda (art. 14, comma 6, del C.C.N.L. 3 novembre 2005).
	L'attività di consulenza richiesta da soggetti terzi all'azienda per lo svolgimento di compiti inerenti i fini istituzionali.

L'art. **60 del citato Contratto Collettivo Nazionale della dirigenza medica e veterinaria del Servizio Sanitario Nazionale contempla le attività non rientranti nella libera professione intramuraria**, quali:

## ATTIVITA' ESCLUSE DALLE PRESTAZIONI INTRAMURARIE

<b>Le attività escluse</b>	La partecipazione ai corsi di formazione, diplomi universitari e scuole di specializzazione e diploma, in qualità di docente; collaborazioni a riviste e periodici scientifici e professionali.
	Partecipazioni a commissioni di concorso o altre commissioni presso Enti e Ministeri.
	Relazioni a convegni e pubblicazione dei relativi interventi.
	Partecipazione ai comitati scientifici.
	Partecipazioni ad organismi istituzionali della propria categoria professionale o sindacale non in veste di dirigenti sindacali.
	Attività professionale sanitaria, resa a titolo gratuito o con rimborso delle spese sostenute, a favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale, organizzazioni e associazioni di volontariato o altre organizzazioni senza fine di lucro, previa comunicazione all'azienda della dichiarazione da parte dell'organizzazione interessata della totale gratuità delle prestazioni.

### OSSERVA

Ai sensi del combinato disposto di cui ai commi 1 e 3 del richiamato art. 60, qualora, nell'ambito del rapporto di lavoro, **tali incarichi siano attribuiti per ragioni non istituzionali, ai professionisti è dovuta la corresponsione di emolumenti e/o indennità.** Qualora, invece, **le prestazioni siano svolte per fini strettamente istituzionali**, *"vale il principio dell'onnicomprendività e di tali funzioni si dovrà tener conto nella determinazione della retribuzione di posizione o di risultato"*.

### La disciplina contributiva e fiscale

Si rammenta che ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. e) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.) **i proventi derivanti da tali attività rientrano nella categoria dei redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente.** Per completezza, si precisa che **la richiamata assimilazione ai fini fiscali di tali redditi è applicabile a condizione che venga rispettata la disciplina amministrativa delle attività da cui scaturiscono**, contenuta nei decreti del Ministero della Sanità 11 giugno 1997 e 31 luglio 1997 (cfr. rispettivamente pubblicati nelle Gazzette Ufficiali n. 140 del 18 giugno 1997, n.181 del 5 agosto 1997 e n.204 del 2 settembre 1997), **e, successivamente, negli atti di organizzazione adottati dai Direttori Generali delle strutture sanitarie.**

Con riferimento a quanto da ultimo precisato si aggiunge che **le Aziende sanitarie**, in sede di **compilazione della parte "B" del CUD**, hanno **l'obbligo di differenziare detti proventi** - inserendoli al punto 2 - **dai compensi corrisposti per lo svolgimento dell'attività istituzionale** - da indicare, invece, al punto 1.

Ricordiamo, inoltre che **esistono due tipi di attività intramuraria:**

- ↳ **intramuraria ordinaria**
- ↳ **e intramuraria allargata.**

Tale distinzione è funzionale al computo della base imponibile su cui assoggettare tali prestazioni a tassazione:

<b>ATTIVITA' INTRAMURARIA ORDINARIA E ALLARGATA</b>	
<b>Attività intramuraria</b>	<b>Descrizione e disciplina fiscale</b>
<b>Ordinaria</b>	Nell'ipotesi intramuraria ordinaria, <b>le ricevute o fatture devono essere emesse su bollettario dell'azienda</b> ; gli importi corrisposti dagli utenti vengono riscossi dal dirigente che, detratta a titolo d'acconto, <b>la quota di sua spettanza nel limite massimo del 50%, li versa, entro i successivi trenta giorni, nelle casse dell'azienda che provvederà alle trattenute di legge e ai relativi conguagli.</b>
<b>allargata</b>	<b>Per la determinazione della base imponibile dei medici che operano in regime di intramuraria presso studi privati, è previsto un abbattimento forfetario del 25% dei compensi percepiti</b> (del 10% per l'anno d'imposta 2000), al fine di <b>prendere in considerazione e compensare le spese sostenute dal medico per svolgere l'attività esternamente</b> (costi di gestione vari – segreteria, segretaria, telefono, luce, acqua, gas, riscaldamento, affitto locali, attrezzature, etc), che <b>diversamente non sarebbero rimaste a carico del medico e non deducibili.</b>

Per quanto attiene i **profili contributivi** si precisa quanto segue:

- ➔ **Contribuzione E.N.P.A.M.:** conformemente alle vigenti disposizioni regolamentari E.N.P.A.M., i redditi percepiti per lo svolgimento delle attività libero professionali sono soggetti a contribuzione presso la 'Quota B' del Fondo di Previdenza Generale;
- ➔ **Contribuzione I.N.P.S - ex Gestione I.N.P.D.A.P.:** essendo detti redditi assimilati solo fiscalmente ai redditi di lavoro dipendente, gli stessi non concorrono alla determinazione della base imponibile ai fini pensionistici, secondo il disposto degli articoli 2 e 4 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314 - contenente misure in tema di armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente - e nessun versamento contributivo deve essere effettuato.

Nel caso in cui le prestazioni siano svolte per **fini strettamente istituzionali** è dovuto il solo versamento contributivo ad I.N.P.S., ex Gestione I.N.P.D.A.P., **ai fini pensionistici** (Cassa CPS) e **del Fondo Credito, sull'imponibile retributivo composto**, oltre dal **trattamento economico**

**fondamentale**, anche **dall'intero trattamento accessorio corrispondente**, per l'appunto, anche alle funzioni attribuite ed alle connesse responsabilità contemplate dal citato articolo 60. Ed invero nella descritta fattispecie **il maggior trattamento economico erogato rientra nella definizione di reddito di lavoro dipendente di cui al comma 1 dell'articolo 49 del T.U.I.R.**, in quanto conseguito sulla base del rapporto di lavoro ed indipendentemente dal nesso sinallagmatico tra effettività della prestazione di lavoro resa e compensi percepiti.

Nell'ipotesi alternativa della **corresponsione di specifiche indennità o gettoni di presenza per fini non istituzionali**, occorre richiamare la **normativa fiscale e contributiva vigente, secondo cui ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. b), del T.U.I.R.** sono assimilati ai **redditi di lavoro dipendente** *"le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato"*.

Sul punto, la **circolare Ministeriale n. 326/E/97** ha precisato che:

- ➔ nel caso di **incarichi legati all'attività istituzionale e in tutte le ipotesi di incarichi per fini non istituzionali in cui sia una Amministrazione dello Stato a farsi carico dei relativi compensi**, le remunerazioni corrisposte a seguito delle prestazioni svolte devono essere considerate quali **retribuzione ordinaria** (punto 1 CUD) e, conseguentemente, **soggette a contribuzione INPS**, ex Gestione I.N.P.D.A.P, ai fini pensionistici, oltre che ai fini del Fondo Credito;
- ➔ nel caso di **incarichi per fini non istituzionali i relativi compensi/indennità inquadri**, secondo i criteri sopra definiti, come **redditi "assimilati ai redditi di lavoro dipendente" alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 50 del T.U.I.R.**, vanno indicati al punto 2 del CUD e quindi **soggetti a contribuzione E.N.P.A.M.**

### **Fondo di perequazione**

---

L'art. 57, comma 2, lett. i), del CCNL più volte richiamato, in conformità a quanto previsto all'art. 5, comma 2, lett. e), del D.P.C.M. 27 marzo 2000, dispone che **una quota della tariffa per le prestazioni rese in regime libero professionale sia accantonata** *"quale fondo aziendale da destinare alla perequazione per le discipline del ruolo sanitario - individuate in sede di contrattazione integrativa - che abbiano una limitata possibilità di esercizio della libera professione intramuraria"*.

Sulla base delle somme complessivamente accantonate presso tale Fondo - c.d. *"di perequazione"* - l'Azienda provvede alla corresponsione della relativa indennità alle diverse categorie di professionisti

interessati. **L'indennità in questione**, che non viene corrisposta in relazione all'esercizio dell'attività libero professionale intramoenia ma rappresenta un compenso stabilito in sede di contrattazione integrativa aziendale, **non rientrando tra le esclusioni tassativamente previste all'articolo 50 del T.U.I.R., costituisce in ogni caso reddito di lavoro dipendente ed in quanto tale è soggetta a contribuzione pensionistica INPS, ex Gestione INPDAP.**

***Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse. Cordiali saluti***

**DOTTORESSA ANNA FAVERO**