



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 29 settembre 2009

**OGGETTO:** *Istanza di interpello - Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Regime fiscale applicabile, ai fini delle imposte sui redditi, ai compensi corrisposti ai medici in formazione specialistica per lo svolgimento dell’attività libero professionale intramurale - Articolo 50, comma 1, lettera e), del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917.*

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’articolo 50, comma 1, lettera e), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, è stato esposto il seguente

#### **QUESITO**

Con determinazione n. ... del ... 2009, l’Azienda Ospedaliera Universitaria “ ALFA ” ha autorizzato allo svolgimento dell’attività libero-professionale intramuraria i medici in formazione specialistica.

La possibilità di esercitare l’attività intramuraria è stata specificatamente riconosciuta ai medici in formazione specialistica dal D. Lgs. 17 agosto 1999, n. 368, recante le norme di “Attuazione della direttiva 93/16/CEE in materia di libera circolazione dei medici e di reciproco riconoscimento dei loro diplomi, certificati ed altri titoli...”.

L’articolo 40, comma 1, del decreto legislativo citato stabilisce, infatti, che “L’impegno richiesto per la formazione specialistica è pari a quello previsto per il personale medico del Servizio sanitario nazionale a tempo pieno, assicurando la facoltà dell’esercizio della libera professione intramuraria”.

Tuttavia, a differenza del personale medico del Servizio Sanitario Nazionale, i medici in formazione specialistica autorizzati all'esercizio dell'attività intramuraria non sono legati da un rapporto di lavoro dipendente con l'Azienda Ospedaliera Universitaria presso la quale prestano la loro attività.

L'articolo 37 del D. Lgs. 368 del 1999, che disciplina sotto il profilo contrattuale il rapporto dei medici in formazione specialistica, chiarisce che il contratto stipulato dai medici è finalizzato esclusivamente all'acquisizione delle capacità professionali inerenti al titolo di specialista, e *“non dà in alcun modo diritto all'accesso ai ruoli del Servizio sanitario nazionale e dell'università o ad alcun rapporto di lavoro con gli enti predetti”*.

Il contratto di formazione specialistica, si precisa nell'istanza, viene stipulato dai medici con l'Università degli Studi di ... “BETA” e quindi con un soggetto giuridico diverso rispetto all'Azienda Ospedaliera Universitaria “ALFA”.

Il trattamento economico spettante ai medici specializzandi viene corrisposto dall'Università degli Studi e, per effetto del rinvio operato dall'articolo 41 del D. Lgs. 368 del 1999 all'articolo 4 della legge 13 agosto 1984, n. 476, non è assoggettato a tassazione ai fini delle imposte sui redditi.

Proprio in ragione di tali peculiarità, l'Azienda Ospedaliera Universitaria “ALFA” chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento fiscale da applicare ai compensi per l'attività libero-professionale intramuraria corrisposti ai medici in formazione specialistica.

In particolare, si chiede se tali compensi debbano essere assoggettati a tassazione quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente o se, diversamente, vadano ricondotti nel reddito di lavoro autonomo di cui all'articolo 53 del TUIR.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Azienda Ospedaliera Universitaria “ALFA” ritiene che i compensi

corrisposti per l'attività libero-professionale intramuraria espletata dai medici in formazione specialistica siano da ricondurre nell'ambito dei redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente di cui all'articolo 50 del TUIR.

A sostegno di tale tesi interpretativa, l'istante richiama la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 (paragrafo 5.3) con la quale l'amministrazione finanziaria ha chiarito che sono assimilati al reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 47, comma 1, lettera b), del TUIR (articolo 50 attualmente vigente) le indennità e i compensi percepiti, a carico di soggetti diversi dal proprio datore di lavoro, dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione alle funzioni della propria qualifica e in dipendenza del proprio rapporto di lavoro. Qualora, invece, non sussista alcuna relazione con il rapporto di lavoro dipendente, i compensi e le indennità percepite vanno qualificati quali redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 50, comma 1, lettera e), del TUIR, qualifica come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente *“i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662”*.

Per effetto della disposizione in esame, i compensi relativi a prestazioni rese in regime di *intramoenia*, ancorché definiti dalla norma di natura libero-professionale, sono ricondotti nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente se rese nel rispetto della disciplina amministrativa dettata, inizialmente dall'articolo 1, comma 7, della legge n. 662 del 1997 e successivamente sostituita dall'articolo 72 della legge n. 448 del 1998.

Per quanto riguarda la posizione degli studenti specializzandi, va evidenziato che l'articolo 37 del D. Lgs. n. 368 del 1999 dispone che *“all’atto dell’iscrizione alle scuole universitarie di specializzazione in medicina e chirurgia, il medico stipula uno specifico contratto annuale di formazione specialistica”*. Il contratto è finalizzato *“all’acquisizione delle capacità professionali inerenti al titolo di specialista, mediante la frequenza programmata delle attività didattiche formali e lo svolgimento di attività assistenziali funzionali alla progressiva acquisizione delle competenze previste dall’ordinamento didattico delle singole scuole, in conformità alle indicazioni dell’Unione europea”*.

L’attività all’interno dell’Azienda sanitaria viene resa dai medici specializzandi in ottemperanza alle prescrizioni e direttive impartite dai responsabili delle unità operative presso cui si svolge la formazione; l’articolo 38 del citato decreto legislativo stabilisce, infatti, che *“La formazione del medico specialista implica la partecipazione guidata alla totalità delle attività mediche dell’unità operativa presso la quale è assegnato dal Consiglio della scuola, nonché la graduale assunzione di compiti assistenziali e l’esecuzione di interventi con autonomia vincolate alle direttive ricevute dal tutore, di intesa con la direzione sanitaria e con dirigenti responsabili delle strutture delle aziende sanitarie presso cui si svolge la formazione”*.

Ai sensi dell’articolo 40, inoltre, *“Per la durata della formazione a tempo pieno al medico è inibito l’esercizio di attività libero-professionale all’esterno delle strutture assistenziali in cui si effettua la formazione ed ogni rapporto convenzionale o precario con il servizio sanitario nazionale o enti e istituzioni pubbliche e private. L’impegno richiesto per la formazione specialistica è pari a quello previsto per il personale medico del Servizio sanitario nazionale a tempo pieno, assicurando la facoltà dell’esercizio della libera professione intramuraria.*

Ciò premesso, considerato che l’attività libero professionale intramoenia è esercitata dagli specializzandi sulla base della stessa disciplina amministrativa applicabile ai dipendenti e che le modalità di esercizio dell’attività sono le

medesime, si ritiene che in relazione ai compensi percepiti per lo svolgimento dell'attività intramurale dai medici in formazione specialistica risulti applicabile la disposizione recata dalla lettera e) dell'articolo 50 del TUIR.

Non è di ostacolo a tale interpretazione la circostanza che il contratto di formazione venga stipulato dai medici con l'Università degli Studi "BETA" e pertanto con un soggetto giuridico diverso rispetto all'Azienda Ospedaliera Universitaria; occorre considerare, infatti, che anche se il contratto viene formalizzato con l'Università degli Studi, la prestazione lavorativa oggetto del contratto di formazione, consistente nello svolgimento dei compiti assistenziali nonché nell'esecuzione degli interventi, viene resa dal medico in formazione specialistica presso l'Azienda Ospedaliera Universitaria "ALFA", nel cui ambito viene resa altresì dal medico in formazione l'attività libero professionale intramuraria.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.