

IRAP-MMG: nota della Commissione Fisco della FIMMG

alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 28.05.2010

La Circolare n. 28/E del 28 maggio di quest'anno ha per oggetto il fornire istruzioni operative alle sedi periferiche dell'Agenzia delle Entrate, per la gestione del contenzioso in materia di assoggettabilità all'IRAP, per la categoria dei Medici di Medicina Generale oltre a quella degli agenti di commercio.

In relazione a tale provvedimento si puntualizzano di seguito alcuni aspetti:

1. La circolare raccomanda comportamenti in linea con l'interpretazione della "autonoma organizzazione" secondo l'orientamento tradizionale, per il quale l'Irap dovuta dai lavoratori autonomi che dispongono di una organizzazione che comporti un valore aggiunto prodotto dalla propria attività ovvero *"...in quid che eccede il lavoro personale del soggetto ed implica appunto l'organizzazione di capitali o lavoro altrui"*. Questo orientamento viene ulteriormente avallato da alcune pronunce della Corte di Cassazione nelle quali si è ritenuto di individuare il limite dell'organizzazione "autonoma" nel complesso di strumenti "indispensabili" all'esercizio dell'attività. La dotazione strumentale che eccede il limite dello strettamente necessario per l'esercizio dell'attività strumentazione, e/o l'impiego di personale, qualificherebbe l'organizzazione come "autonoma" e renderebbe il professionista che la utilizza assoggettabile al tributo.

2. L'elemento di novità della circolare per la categoria dei MMG consiste nella individuazione del limite specifico dell'ampiezza e consistenza degli aspetti organizzativi, che distinguerebbe pertanto i Medici di Medicina Generale in professionisti che esercitano l'attività con l'impiego di una dotazione "indispensabile" e che quindi non sono assoggettabili al tributo, da quelli dotatisi di strumentazioni di tale entità da configurare un'organizzazione "autonoma" della propria professionalità e quindi assoggettabili all'IRAP. Più in particolare, si stabilisce che i

MMG che esercitino l'attività convenzionata utilizzando solo le *"attrezzature necessarie per l'esercizio dell'attività di medico convenzionato"* prescritte dalla Convenzione non devono pagare il tributo. Quelli che invece oltre alle attrezzature previste dalla Convenzione si avvalgono anche di attrezzature ulteriori denotano, secondo la circolare, una maggiore attitudine all'arricchimento e quindi sono assoggettabili al tributo. Quanto all'identificazione di strutturazione minimale vengono pertanto espressamente citate nella circolare le indicazioni poste dall'Art. 36, comma 2 dell'ACN sulle dotazioni previste quali requisiti per l'apertura degli studi medici.

3. Questo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, dimostra indubbiamente l'inizio di un'attenzione e quindi di sensibilizzazione alle problematiche di natura fiscale derivate dalla specificità delle caratteristiche soggettive dei MMG. Tuttavia ancora è lontana dalla conclusioni interpretative circa l'assoggettabilità dei MMG all'Irap sostenute dalla FIMMG. Così come evidenziato nei documenti prodotti negli ultimi due anni dalla Commissione fisco, anche in funzione dei ricorsi presso le Commissioni tributarie che su tutto il territorio nazionale la Categoria sta sostenendo, i MMG, ancorché appartenenti alla categoria dei lavoratori autonomi, presentano aspetti peculiari dell'attività professionale che li esclude, in base alla stessa logica del tributo, dall'essere assoggettati ad Irap. Questa conclusione non è una dogmatica rivendicazione corporativa quanto piuttosto l'applicazione di quanto interpretato dalla Corte di cassazione. Si ricorda infatti che il criterio fondamentale individuato dalla Cassazione per la definizione di organizzazione "autonoma" è quello secondo il quale si crea una sorta di sdoppiamento di questa dal soggetto lavoratore autonomo. Il presupposto per applicare l'Irap sarebbe pertanto verificato solo nel caso in cui l'organizzazione fosse nella condizione di assicurare al lavoratore autonomo un *"quid pluris"* in termini di maggior arricchimento rispetto a quanto esclusivamente con le proprie personali energie fisiche e culturali non possa ottenere. Queste caratteristiche, qualsiasi possa essere il livello di organizzazione di cui riesca a dotarsi, il MMG, non potrà mai averle per l'attività resa nell'ambito dell'assistenza primaria. Infatti, data la particolare struttura del –compenso di natura capitaria, quindi predeterminata, e dato anche il particolare regime di vincolo imposto dalle prescrizioni convenzionali, anche la strutturazione organizzativa che presenti personale dipendente, attrezzature più sofisticate e locali più ampi ed accoglienti, non potrà comunque in nessun caso attribuire al medico alcuna attitudine ad un maggiore arricchimento rispetto a quanto possa esser ottenibile con una struttura dalle dimensioni più contenute. Anzi, come più volte sottolineato, un'organizzazione più ampia e articolata assicura migliori condizioni per l'esercizio dell'attività, con evidente beneficio degli assistiti per una maggior qualificazione

dell'assistenza offerta, ma se una ricaduta economica produce è con certezza esclusivamente quella di un minor reddito disponibile per il medico.

4. La circolare n. 28 del 28 maggio scorso dunque, persiste pertanto nel non considerare nel caso del Medico di Medicina Generale l'aspetto evidenziato dalla Corte di cassazione circa il principio ascrivibile al tributo di intervenire sulla capacità dell'organizzazione di attribuire al soggetto la possibilità di maggiore arricchimento, concentrandosi piuttosto sull'aspetto che sembrerebbe però logicamente successivo: quello di individuare la soglia quantitativa che distingue l'organizzazione che rende il soggetto tassabile da quello escluso. Nelle logica invece che nel caso dell'attività resa per conto del Servizio sanitario Nazionale non esista mai alcuna capacità di maggiore arricchimento derivante dall'organizzazione per il MMG, si deve concludere che perda completamente importanza l'eventuale individuazione della soglia quantitativa nella dotazione minima prescritta dalla convenzione.

5. E' inoltre opportuno segnalare che, comunque, le prescrizioni della convenzione si riferiscono esplicitamente alle dotazioni strutturali per l'apertura dei locali da destinarsi allo studio medico e non prevedono alcuna indicazione relativa ad un corredo di attrezzature minimali previsto per l'esercizio dell'attività professionale. Infatti si prevede che *"lo studio sia dotato di arredi e attrezzature indispensabili.....di una sala di aspetto adeguatamente arredata, di servizi igienici di illuminazione e areazione idonea....idonei strumenti di ricezione delle chiamate"*, ponendo indicazione agli aspetti esclusivamente strutturali, essendo ben presente nella stessa Convenzione il principio che le effettive modalità di espletamento di alcune attività professionali possono anche presentare differenti peculiarità, in quanto specificamente definibili anche in ambito di Accordi Regionali ed Aziendali, in relazione alle necessità assistenziali del territorio. Relativamente a quanto espresso in ambito convenzionale in riferimento alle dotazioni strumentali e/o di personale per l'espletamento dell'attività di assistenza primaria, si tratta pertanto pur sempre di formule generiche che lasciano comunque ampio margine di discrezionalità al destinatario, libero di ponderare in relazione alle specifiche esigenze l'opportunità della composizione e consistenza delle proprie attrezzature.

6. L'attuale situazione, nel caso del MMG, vede pertanto un'Agenzia delle entrate che per la prima volta ha posto l'attenzione verso le specificità della categoria dei MMG a fronte della posizione della FIMMG orientata verso l'esclusione della tassazione almeno dei redditi derivanti dall'attività convenzionata, in un contesto in cui il contenzioso tributario, pur ancora in primo grado ma diffuso sul territorio nazionale, comincia a produrre una giurisprudenza sempre più favorevole alle ragioni dei MMG. Nelle prossime settimane scadranno i termini

per i versamenti delle imposte e quindi anche quest'anno si porrà la necessità della scelta per i singoli medici contribuenti circa il versamento del tributo. A tale proposito è opportuno precisare che la completa esclusione, così come sostenuto dalla FIMMG nazionale, per quanto si stia facendo breccia nelle Commissioni tributarie, ***non ha ancora il requisito della definitività***. Tale requisito si otterrà con il giudizio, auspicabilmente favorevole, della Corte di cassazione, oppure dal mancato appello da parte dell'Agenzia delle entrate dei giudizi ad essa sfavorevoli nelle Commissioni tributarie. La novità è invece riscontrabile proprio nell'indicazione fornita dalla circolare n. 28 che, in sostanza, giunge comunque a legittimare di fatto il Medico di Medicina Generale all'esclusione dall'Irap nel caso in cui la dotazione ~~ale~~ di cui si avvalga sia contenuta entro i limiti attualmente indicati dall'Agenzia delle Entrate quali minimali, ovvero in quelle indicazioni prescritte dalla convenzione per l'apertura degli studi. Allo stato attuale diventa pertanto proponibile, per i Medici che operino con caratteristiche "minimali" in questi termini, escludere i propri redditi dall'assoggettamento ad IRAP, pur sempre per la parte percepita dal Servizio Sanitario Nazionale, avendo buone probabilità, anche nel caso di successivo contenzioso intrapreso nei loro confronti da parte dell'agenzia delle Entrate per l'omesso versamento, di vedersi comunque riconosciuto il diritto. Come già affermato, si tratta comunque di una valutazione con margini di discrezionalità abbastanza ampi che potrebbero essere smentiti dall'Agenzia delle entrate oppure dal giudice e pertanto si raccomanda comunque la concertazione con il proprio commercialista della posizione fiscale da sostenere.

Tuttavia si può concludere che qualora il singolo medico, abbia la ragionevole certezza di non superare quei limiti organizzativi prescritti dalla convenzione ed accettati dalla Agenzia delle entrate, alla luce delle recenti indicazioni della stessa Agenzia delle Entrate, possa pertanto giungere alla determinazione di ritenere non dovuto il tributo. Tuttavia, si ritiene che, pur nel convincimento che l'indirizzo suggerito possa costituire un evidente aspetto innovativo nel sottrarre almeno parte dei Colleghi ad una tassazione non ritenuta equa, debba ritenersi comunque prioritario l'obiettivo di consolidare, nei confronti dell'attività del Medico di Medicina Generale, l'interpretazione sostenuta dalla stessa Corte di cassazione, che, fondatamente, legittima l'esclusione dal tributo la categoria dei MMG, principio che del resto appare sempre più ampiamente condiviso dalle Commissioni tributarie provinciali nelle più recenti decisioni.

Commissione Fisco della FIMMG