

### **RICHIESTA PARERE**

Il sottoscritto dott. Filippo Anelli, nella qualità di Segretario Generale della Federazione Italiana Medici di Medicina Generale (FIMMG) - Sezione Regionale per la Puglia, con sede in Bari alla via SS. Cirillo e Metodio n. 5/b,

#### **PREMESSO**

- che la FIMMG è l'organizzazione sindacale dei medici di medicina generale maggiormente rappresentativa a livello nazionale, firmataria del vigente ACN per i rapporti con il personale medico convenzionato, che opera anche con articolazioni regionali dotate di piena autonomia determinativa a livello regionale;
- che ai sensi dell'art. 48, L. 23/12/1978 n. 833 e dell'art. 8, comma 1, D. Lvo n. 502/92 e successive modifiche ed integrazioni, i rapporti tra i Medici di Medicina Generale ed il SSN sono disciplinati da Accordi Nazionali di Settore, concordati tra la parte pubblica e le parti sindacali nazionali. Attualmente è in vigore l'accordo sottoscritto con atto di intesa prot. 2272/05 del 23/03/05 tra la SISAC (art. 52, L. 289/02) e le OO. SS. maggiormente rappresentative a livello nazionale. Tale intesa, ai sensi dell'art. 2 nonies della L. 138/04, è immediatamente esecutiva talchè l'ACN è in vigore dallo stesso 23/03/05;
- che le recenti pronunzie giurisprudenziali della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, hanno enucleato i principi di diritto da utilizzare per l'interpretazione della normativa sulla Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), introdotta e disciplinata dal Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e s.m.i. e in particolare per l'esatta definizione del campo di applicabilità;
- che a seguito di tanto, l'Agenzia delle Entrate ha predisposto la circolare n. 45/E del 13/06/08 per uniformarsi ai predetti principi di diritto, anche in considerazione del notevole contenzioso –in gran parte tuttora pendente- che si è creato fin

dall'introduzione dell'imposta e che ha visto anche una autorevole decisione della Corte Costituzionale, e cioè la nota Sentenza n. 156/01;

- che appare ormai acclarato dalle decisioni di merito delle varie C.T.P. e C.T.R. che oggetto dell'imposta è il valore aggiunto costituito dalla differenza tra potenzialità produttiva del lavoratore autonomo (che conta solo su se stesso) e potenzialità produttiva del lavoratore autonomo quando coadiuvato da prestazioni lavorative e/o disponibilità finanziarie altrui, occorrendo separare la capacità produttiva del singolo professionista dalla capacità produttiva della struttura (intesa come combinazione di uomini, macchine e materiali);
- che quindi ove il professionista decida di dotarsi del *quid pluris* dell'organizzazione-struttura, è ritenuto soggetto all'imposta nei termini sopra indicati;
- che però le diverse e richiamate pronunzie, in particolare quella dalla Corte Costituzionale, non hanno determinato gli esatti limiti e confini del requisito dell'organizzazione, rimettendo la risposta ad una indagine di fatto da svolgersi caso per caso;
- che tuttavia, alcune indicazioni possono trarsi dalle ultime decisioni della Corte di Cassazione e dalla richiamata circolare 45/E, in particolare sull'esclusione dell'applicazione dell'IRAP ove il professionista operi con un minimo di materiali ma senza l'ausilio di dipendenti e/o collaboratori, che coadiuvano ed integrano l'attività producendo l'incremento rispetto alla mera attività intellettuale propria del professionista (cfr. tra le tante Cass. Sez. Trib. 08/02/07 n. 3678);
- che per quel che interessa il richiedente, rileva la questione della applicabilità dell'imposta ai medici di medicina generale (MMG) convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) per la medicina generale (assistenza primaria, continuità

- assistenziale, emergenza territoriale, dirigenza medica territoriale) ai sensi dell'art. 48 della L. 833/78 e del D.Lgs. 502/92 e s.m.i.;
- che, per giurisprudenza ormai pacifica e consolidata, il rapporto che lega il MMG al SSN si configura come un rapporto di lavoro parasubordinato ai sensi dell'art. 409 n. 3 c.p.c., avente il carattere di collaborazione coordinata e continuativa, delineando sostanzialmente la figura di un libero professionista che sottosta a limiti nella sua autonomia professionale (cfr. *ex plurimis* e da ultimo, Consiglio di Stato, Sez. IV, n. 5176/04; Corte Cass. Sez. Lav., 15 luglio 2002, n. 10255; Sez. Un., 1 dicembre 2000, n. 1241 e 22 novembre 1999, n. 813);
  - che l'accordo nazionale vigente costituisce un *quid novi* di assoluto rilievo rispetto allo schema dei precedenti accordi di settore, i quali erano sostanzialmente strutturati su una parte di carattere generale, contenente in dettaglio le norme per l'attività istituzionale –contrattata a livello nazionale- e da una seconda parte, riservata al livello regionale, per la disciplina di specifici compiti demandati a livello regionale con il sistema della delega;
  - che invece in piena coerenza con la devoluzione delle responsabilità dell'erogazione dell'assistenza sanitaria dal livello statale alle Regioni, l'accordo vigente ha abbandonato lo schema classico (disciplina generale a livello nazionale con deleghe residue ed ben individuate da disciplinare a livello di contrattazione regionale) e ha invece definito veri e propri livelli di contrattazione, distinti, tra la parte pubblica e la parte sindacale, ii compreso quello regionale.
  - che sul BUR Puglia n. 10 del 18/01/08 è stata pubblicata la DGR Puglia n. 2289 del 29/12/07, avente ad oggetto “*Accordo Integrativo Regionale per la disciplina dei rapporti con i medici della medicina generale, ex art. 24 Accordo Collettivo*”

*Nazionale del 23 marzo 2005, relativo agli istituti normativi ed economici riservati alla trattativa regionale. Approvazione”;*

- che il detto accordo attua e disciplina, oltre che le parti di rapporto rimessi al livello regionale ex art. 4 dell’ACN del 23/03/05, anche le previsioni della L.R. 03/08/06 n. 26 “*Principi e organizzazione del Servizio sanitario regionale*”, in particolare per quanto previsto dall’art. 14, commi 3, 4, 5 e soprattutto 18;
- che –come leggesi in premessa- l’accordo suddetto “*individua modelli organizzativi a crescente grado di complessità con l’obiettivo di creare una rete di ambulatori e servizi, capillare ed efficiente, in grado di assicurare la continuità dell’assistenza. Lo sviluppo delle forme associative e la integrazione di tutte le figure professionali impegnate nei servizi territoriali sono i punti qualificanti di un processo teso al miglioramento della qualità dell’assistenza e della appropriatezza dei percorsi di cura*”
- che inoltre “*definisce le risorse per fornire ai medici di medicina generale gli strumenti di carattere strutturale e le necessarie risorse umane per il raggiungimento degli obiettivi fissati dalla programmazione regionale, prevedendo il ricorso a competenze specifiche, come quelle infermieristiche, per costruire un modello assistenziale integrato di tipo multidisciplinare e multi professionale*”;
- che quindi l’accordo dedica il successivo art. 5 al “*Progetto per il personale delle forme super rete, super gruppo e CPT*”, come definite dagli artt. 3 e 4 dell’accordo medesimo, prevedendo finanche l’obbligo di assumere il collaboratore di studio per il medico che aderisce alle forme associative predette;
- che peraltro le predette forme associative super rete, super gruppo e CPT, come anche le forme associazione semplice, rete e gruppo di cui all’ACN 2005, non costituiscono entità aventi natura e personalità giuridica autonoma (assimilabili cioè

- a vere e proprie società di servizi) ma costituiscono soltanto modalità organizzative del lavoro del medico talchè tutti i rapporti giuridici attivi e passivi attinenti al lavoro svolto in nome e per conto del SSN/SSR (titolarità delle scelte, responsabilità professionale, ruolo di datore di lavoro ecc.) restano in capo al professionista convenzionato, a partire dal legame diretto medico-Azienda AUSL;
- che infatti l’esercizio dell’attività in tale forme non varia la capacità di conseguire vantaggi economici da parte del medico -che resta sempre ancorata al numero massimo di scelte/pazienti stabilito per contratto- mentre eventuali maggiori somme sono erogate solo come ristoro per le spese sopportate;
  - che evidentemente il legislatore regionale, per adempiere al dettato costituzionale di assicurare l’assistenza sanitaria e la tutela della salute del cittadino, ha optato per un sistema di assistenza avente natura prevalentemente territoriale, basato sulle forme associative dell’assistenza primaria organizzata in modalità complesse ed evolute, in grado di offrire assistenza di primo livello ed evitando così l’accesso alle strutture ospedaliere, ma assicurando prestazioni che coinvolgono oltre al MMG diverse figure professionali come l’infermiere e il collaboratore di studio che completano l’opera del MMG direttamente negli ambulatori dei MMG;
  - che nonostante ciò, il MMG soggiace pur sempre ai limiti imposti dall’ACN (attualmente come detto è in vigore l’accordo del 23/03/05) e dell’AIR di cui alla DGR 2289/07, nel senso che *“esercitare la professione di medico di base e tanto a parere di questa Commissione bastava per ritenere che si era in presenza di un’attività non molto autonomamente organizzata. Infatti, l’accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale o di base o di assistenza primaria sottoscritti ai sensi dell’art. 48 della legge 833/78, con il S.S.N.; e recepito con Decreti*

presidenziali (vedi D.P.R.16.10.1984 n.882 e D.P.R.28.7.2000 n. 270 ) e dal 23.5.2005 con accordo regionale della Regione Puglia, pur qualificando tali rapporti come rapporti di lavoro autonomo, continuativo e coordinato, prevedono delle clausole e/o condizioni che, indipendentemente da una giurisprudenza più che consolidata della Cassazione, che qualifica il predetto rapporto di lavoro come parasubordinato ex art. 409 , 3 coma del C.P.C. (Cass. Sez. tributaria civile del 22.7.2003 n. 11372 e 11362; Cass. Sez. lavoro civile 20.11.2001 n. 14606 e 7.7.2001 n. 9233 ; cass. S.U. 17.12.2000 n. 1241 che richiama anche le n. 71 e 72 del 30.3.2000 e Cass. Sez. lavoro civile 13.11.1986 n.6666) limitano enormemente **ogni attività autonomamente organizzativa**” (cfr C.T.R. di Bari - Sentenza n. 146/15/05 del 16.12.2005, dep. il 17.01.2006);

– che inoltre “Il medico, a cui viene conferito l’incarico di medico di base, sotto il potere di sorveglianza delle A.U.S.L, previo concorso per titoli ed iscrizione in speciali elenchi:

- deve **aprire un ambulatorio** secondo alcune prescrizioni previste dallo stesso accordo **solo nella località carente assegnatagli** con trasferimento della propria residenza ed iscrizione nell’albo professionale della provincia (art. 5 e art. 20 rispettivamente in relazione al 1° o il 2° D. P.R. citati ) ;

- **non può superare un numero massimo di assistiti** (art. 7 e art. 25 rispettivamente in relazione al 1° o il 2° D. P.R. citati) ;

- deve osservare un orario settimanale di apertura dell’ambulatorio (art. 21) e di esecuzione di visite domiciliari (art. 24), disciplinate ora dall’art 64 del D.P.R. 270/2000 (Massimale orario) ;

- deve comunicare preventivamente per il periodo di ferie o riposo annuale (art.68) ed in ogni caso , la sua sostituzione (art. 32 e art. 23 rispettivamente in relazione al 1° o il 2° D. P.R. citati) ;

- ha diritto ad un trattamento economico prestabilito (onorario professionale, concorso nelle spese di produzione del reddito, indennità forfettaria a copertura del rischio e di avviamento professionale, contributo previdenziale e di malattia (art. 34 art. 45 rispettivamente in relazione al 1° o il 2° D. P.R. citati) ;

- ha diritto anche a delle prerogative e diritti sindacali e può esercitare il diritto di sciopero (art. 17) .

Poiché la Consulta con la sentenza n. 156 del 26.5.2001 ha concluso, con chiarezza, ” che un’attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione è priva del presupposto stesso dell’imposta ed il soggetto che esercita la libera professione in tale condizione non rientra tra quelli passivi d’imposta” nel caso dei medici di base manca il presupposto all’assoggettabilità proprio dell’attività all’Irap in quanto **il professionista nell’esercizio della libera professione, spende soltanto la propria opera, organizzata con Decreti Presidenziali dalla A.U.S.L”** (cfr C.T.R. di Bari - Sentenza n. 146/15/05 del 16.12.2005, dep. il 17.01.2006);

- in sostanza la posizione del MMG, che agisce sostanzialmente adoperando le sue capacità professionali in un sistema disegnato da norme e disposizioni autoritative per lui vincolanti, è del tutto assimilabile a quella del dirigente medico ospedaliero dipendente, il quale pure presta la sua opera inserito all’interno dell’organizzazione del SSN (con i relativi vincoli e limiti) ma ovviamente non è, né può, essere soggetto ad IRAP;

- che a riprova di quanto sopra, l'ambulatorio del MMG è definito all'art. 36 dell'ACN 2005 come segue *“Lo studio del medico di assistenza primaria è considerato presidio del Servizio Sanitario Nazionale e concorre, quale bene strumentale e professionale del medico, al perseguimento degli obiettivi di salute del Servizio medesimo nei confronti del cittadino (...)”*;
- che ad ulteriore riprova vi è anche da considerare la nuova normativa delle certificazioni per assenza per malattia dei pubblici dipendenti che ha riconosciuto piena equiparazione dello status dei medici convenzionati a quelli dei medici ospedalieri, in netta contrapposizione con quella dei medici liberi professionisti alle cui certificazioni non è stato riconosciuto pari valore;
- che quanto detto esclude ex se il MMG dall'applicabilità IRAP in virtù della peculiare sua posizione nel SSN;
- che però non è inutile specificare il vero significato, ai fini dell'accertamento in concreto della sussistenza della imponibilità IRAP caso per caso, della presenza del personale dipendente che, sulla base delle decisioni della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, è stato individuato nella circolare n. 45/E del 13/06/08 come parametro e criterio utile all'accertamento stesso;
- che infatti, da un verso, se è vero che la presenza di personale dipendente negli ambulatori dei MMG è prevista dal contratto di lavoro ed anzi è stata resa obbligatoria –almeno per il collaboratore di studio- dall'accordo regionale, è anche vero che essa non costituisce il *quid pluris* richiesto dalla normativa IRAP poiché dette figure professionali non solo non possono sostituire il medico ed essere oggetto di delega dei suoi compiti, ma non possono di certo aumentare il reddito del professionista convenzionato che resta ancorato alla quota capitaria –cioè al numero



di assistiti in carico- che è fissata nel numero massimo di 1.500 assistiti per ciascun medico;

- che l'indennità prevista dall'art. 5 dell'accordo regionale per la presenza di personale dipendente, dal punto di vista reddituale, si risolve in una mera partita di giro, come espressamente previsto dalla lettera A, commi 2 e 4, dell'art. 5 medesimo ove si prevede che le indennità non potranno superare le spese effettivamente sostenute –e documentate- per il personale di studio nonché dalla lettera B, commi 7 e 9 ove si riporta uguale disposizione per il personale infermieristico;

- che tale precisazione non è superflua ove la si metta in correlazione con quanto previsto dalla risoluzione n. 34/E del 05/02/08 in tema di stretta connessione tra contributo regionale e costo del personale;

- che peraltro tale personale, assunto appositamente per la realizzazione dei progetti di pian biennali di cui agli artt. 34 e 34bis della L. 662/96 (art. 5, comma 1), non può essere utilizzato od adibito ad altre attività diverse dai compiti previsti dal contratto integrativo regionale (art. 5, comma 11);

- che contrariamente opinando, e fermo restando quanto sopra, ove si dovesse ritenere nella fattispecie che la presenza del personale dipendente integri l'assoggettabilità dei MMG operanti in super rete, super gruppo e CPT (ex accordo regionale) all'imposta de quo, si finirebbe per affermare la prevalenza dell'aspetto fiscale sul dovere fondamentale dell'amministrazione regionale di garantire la salute del cittadino, limitandone di fatto ed immotivatamente le scelte, atteso che l'organizzazione sanitaria territoriale ritenuta più efficiente si risolverebbe in un aggravio fiscale per il medico il quale, ove non aderisse alle forme complesse volute dalla Regione per il superiore fine della tutela della salute, rimarrebbe esente da

IRAP, rendendo così impossibile la realizzazione degli obiettivi di salute per il bene della collettività;

Tanto premesso, il deducente, chiede di conoscere il parere di questa Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate sulla soluzione interpretativa proposta e cioè di ritenere, alla luce di quanto esposto, che per i Medici di medicina generale la presenza di personale dipendente non può mai costituire parametro di valutazione ai fini dell'assoggettabilità all'IRAP.

Allega alla presente copia delle norme e delle decisioni citate.

Bari,

Dott. Filippo Anelli