Le domande e (le risposte) sull'Irap per il Mmg

Il medico di medicina generale addetto all'assistenza primaria convenzionato con il Servizio sanitario nazionale che si avvale di beni strumentali essenziali non eccedenti il minimo indispensabile e di una collaboratrice di studio deve essere esonerato dall'Irap.

Ritengo debba essere questa la conclusione di un iter giurisprudenziale travagliato che ha visto l'alternanza di soluzioni contrapposte.

La Corte di cassazione, investita numerose volte della questione, si è pronunciata con diverse ordinanze e sentenze per dirimere le questioni sorte in merito all'argomento.

Giova ricordare che il medico di medicina generale convenzionato con il Ssn ha un tetto di scelte imposto dalla convenzione per cui l'organizzazione dello studio e l'ottimizzazione del servizio, peraltro incentivato dalla stessa Asl, ha soltanto lo scopo di offrire all'utenza il più facile accesso allo studio nel solo interesse dell'utenza stessa, non potendo ulteriormente incidere, ne tanto meno comportare la crescita del reddito al disopra del tetto imposto.

In particolare la presenza di una addetta alla porta, o di un infermiere in uno studio medico, organizzato anche con strumenti di diagnosi, non può essere ritenuta sufficiente per ritenere applicabile l'Irap al medico di medicina generale o al pediatra.

Ecco perché non va pagata

Tale spesa, di conseguenza, unitamente agli strumenti di diagnosi, per quanto costosi, costituisce il minimo che un buon medico deve avere per assolvere il suo importante ruolo di presidio del servizio sanitario nazionale (in tal senso Cass. 26982, 26988, 26996, 27004, 27005, 27009, 27010, 27011, 27012, 27013, 27014, 27015, 27016, 27017, 27019, 27020, 27090/2014).

La segretaria non sostituisce il medico in quanto è a disposizione dei pazienti e, infatti, la stessa Asl rifonde al medico i costi ai sensi degli articoli 59 e 59-bis della convenzione nazionale per la medicina di famiglia. L'articolo 59-bis dell'accordo nazionale prevede il rimborso da parte dell'amministrazione di una quota finalizzata al raggiungimento degli standard erogativi minimi (forme associative, infermiera e segretaria). È evidente che la presenza di una persona addetta alla ricezione delle chiamate (richiesta dall'articolo 36 dell'Acn) e parte "essenziale" al raggiungimento dello scopo pubblico, ma non permette di aumentare la produttività del medico.

La Corte di cassazione con ordinanza n. 27019 del 19 dicembre 2014 ha ritenuto che l'automatica individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione dall'esistenza di un dipendente per il professionista non è conforme a una lettura costituzionale della disciplina fiscale ne trova specifico conforto nella giurisprudenza della Corte, potendosi semmai giustificare la sua rilevanza, solo quando l'attività del dipendente abbia dato luogo a un qualche potenziamento della sua attività produttiva e sia essa stessa dimostrativa unitamente ad altri elementi, dell'autonoma organizzazione.

Con ordinanza n. 27008/2014, emessa in pari data delle precedenti, ha ribadito il principio secondo cui i medici convenzionati con il sistema sanitario nazionale sono obbligati ad avvalersi di determinati mezzi e personale ausiliario, i quali non costituiscono di per se un incremento reddituale imponibile ai fini Irap.

E ciò in coerenza con la sentenza n. 22020 del 25 settembre 2013, che conferma ancora una volta che la presenza di un dipendente part time non è indice dell'esistenza del presupposto impositivo, e ciò sulla scia di numerose precedenti pronunce (cfr. Cass. n. 22592 dell'11 dicembre 2012; ordinanza 18472 del 4 luglio 2008; ordinanza 14304 dell'8 agosto 2012).

La stessa sentenza conferma altresì che i compensi corrisposti per le sostituzioni (necessarie e imposte dall'Accordo collettivo nazionale pena la revoca della convenzione) non determinano, del pari, una «autonoma organizzazione».

Con l'ordinanza 758/2014 la Corte ha altresì precisato che la presenza di una stabile organizzazione di supporto e la presenza di un dipendente part time non costituiscono elementi validi ai fini impositivi «specie in relazione a un medico di base tenuto nell'interesse della sanità pubblica a una efficienza e continuità di servizio».

Questo il quadro giurisprudenziale di riferimento su cui sono intervenute nel 2016 le sezioni Unite. In particolare sono stati pronunciati due principi di diritto che dovrebbero definitivamente indurre a ritenere esente da Irap il medico di assistenza primaria. Secondo le sezioni Unite 7291/2016 è escluso che l'attività della medicina di gruppo sia riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui all'art. 5 Dlgs 446/1997, articoli 2 e 3, e che quindi costituisca ex lege presupposto d'imposta.

I collaboratori non fanno reddito

Ancora più recentemente le stesse sezioni Unite (n. 9451/2016) hanno statuito che con riguardo al presupposto dell'Irap, il requisito dell'autonoma organizzazione previsto dal Dlgs 15 settembre 1997, n. 496, articolo 2, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altri responsabili ed interessi; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.

Tuttavia, nonostante l'ormai chiaro quadro giurisprudenziale delineatosi, l'agenzia delle Entrate promuove appello laddove soccombente di ricorsi alle istanze di rimborso accolte dalle Commissioni tributarie, ovvero provvede a inviare avvisi di accertamento ai fini Irap ai medici di assistenza primaria. Eppure la Corte di cassazione, alla luce dei recenti fermi giurisprudenziali delle sezioni Unite, ritiene che i ricorsi in materia promossi dall'agenzia delle Entrate possano essere decisi in camera di consiglio in quanto manifestamente infondati (cfr. Rg 9376/2012 e Rg 4025/2014).

Sarebbe auspicabile, nell'ambito di un sereno confronto, che l'Agenzia delle Entrate, come peraltro già avvenuto nel 2010 (si veda la circolare n. 28/E del 28 maggio 2010), prendesse atto di tale ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, evitando di resistere a oltranza dinanzi alle legittime istanze dei medici di assistenza primaria.

Antonio Puliatti
avvocato

© RIPRODUZIONE RISERVATA