

**L'avvocato Luigi Bertolino, esperto di diritto nonché dottore di ricerca in Diritto Tributario Comunitario dopo aver letto su [Dottnet nei giorni scorsi gli articoli sull'Irap](#), ci ha inviato un suo commento sulla materia con alcuni consigli su come comportarsi. Il legale con chiarezza suggerisce i percorsi e le modalità da seguire per risolvere la questione Irap, in particolare per i medici di base**

La materia relativa l'obbligatorietà dell'Irap per i Medici di Medicina Generale è oggetto di complesso e travagliato contenzioso innanzi alle Commissioni Tributarie. Si tratta di un contenzioso che ha registrato una esasperata varietà di orientamenti giurisprudenziali che spesso hanno portato a ingiustificabili trattamenti diversi a fronte di situazioni oggettivamente identiche in aperta violazione del principio costituzionale di uguaglianza. Di seguito alcune personali considerazioni e riflessioni che derivano dall'esperienza diretta da me maturata in tale ambito presso le Commissioni Tributarie della Lombardia anche al fine di cercare di comprendere il perchè di simili difformità di giudizio.

Segue nella seconda parte una sintesi degli orientamenti più recenti delle Commissioni Tributarie registrati nel corso dei primi mesi del 2013.

1. Va preliminarmente osservato come la particolarità della questione relativa l'assoggettabilità o meno ad Irap dei M.M.G. concerne solo e soltanto tale parte di imposta versata o da versare in relazione al reddito derivante dall'attività svolta in Convenzione con il S.S.N.

Ciò significa che esula da tale materia un'eventuale reddito relativo ad attività medica extra convenzione che ovviamente sarebbe da assoggettare all'ordinario trattamento dell'Irap per i liberi professionisti.

E' infatti per l'attività Convenzionata che il M.M.G. non può e non deve essere considerato un libero professionista come tutti gli altri in quanto:

- Il M.M.G. viene retribuito dal S.S.N. in modo direttamente proporzionale al numero dei pazienti assistiti il cui massimale è bloccato dalla Convenzione con il S.S.N. e dunque, a prescindere dall'organizzazione più o meno ampia di cui il medico si avvale, la sua capacità contributiva rimane la stessa;

- La Convenzione con il S.S.N. (artt. 36 e ss.) obbliga il M.M.G. a dotarsi di una serie di elementi strutturali ed organizzativi necessari per esercitare la professione in assenza dei quali verrebbe inibito l'esercizio della stessa.

Da una lettura collegata dei principi sopra indicati seppur in modo molto sintetico, è facilmente intuibile che non può essere applicato al M.M.G. l'ordinario metodo di valutazione sull'assoggettabilità o meno ad Irap che vale normalmente per i liberi professionisti secondo cui la presenza di maggiori elementi organizzativi (attrezzature, personale, strutture) comporta in modo automatico un aumento di capacità contributiva e per l'effetto implica il sorgere di quella autonoma organizzazione che costituisce il presupposto Irap. Viceversa il M.M.G. deve sostenere determinati costi per le dotazioni e le strutture obbligatorie per Convenzione e questi maggiori costi non procurano a lui alcun ritorno economico in quanto come detto il suo guadagno è bloccato dal massimale di assistibili. Ritengo irragionevole considerare questi costi come indici di autonoma organizzazione trattandosi viceversa unicamente di spese finalizzate a porre in essere una struttura tale rispettare gli standard previsti dalla Convenzione e funzionali unicamente ad assicurare un miglior servizio pubblico a tutti noi cittadini, e pertanto anche ai membri di Commissione Tributaria ed ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate!

Questo il motivo per il quale lo studio del Medico di Medicina Generale è definito dalla Convenzione come Presidio del Servizio Sanitario Nazionale. Mi preme sottolineare tale profilo in quanto mi sono accorto personalmente che spesso le Commissioni Tributarie non riescono a cogliere tale passaggio e tali differenze con la conseguenza che i M.M.G. vengono equiparati a normali liberi professionisti.

E' significativo osservare che tale confusione interpretativa è quasi sempre coincidente con una sentenza di rigetto alla richiesta di rimborso e ritengo pertanto decisivo, al fine di un esito positivo del contenzioso, puntare in primo luogo a spiegare alla Commissione Tributaria questa particolarità e differenza. Ma non si tratta di impresa semplice in quanto il contenzioso relativo l'Irap dei professionisti è iniziato molto prima rispetto al sorgere della particolare questione relativa ai M.M.G. ed è una materia trattata da troppo tempo dai membri delle Commissioni Tributarie che spesso e volentieri si rifiutano di ammettere a se stessi di avere qualcosa da dover ancora approfondire in materia. Pertanto di fronte all'ennesimo ricorso Irap il 'normale' membro di Commissione Tributaria tende d'istinto, ossia appena ha in mano il fascicolo, a includere la questione all'interno dell'unico vecchio calderone 'Irap e professionisti'.

Si tratta di un momento decisivo nel senso che il Legale che segue la posizione dovrà essere capace, e non è affatto semplice in molti casi, di puntualizzare e spiegare che la questione giuridica in oggetto è relativa alla figura del M.M.G. è come tale merita un approccio e un approfondimento completamente diverso dalla ordinaria questione Irap dei professionisti. Qualora questa differenza non venisse colta dalla Sezione di Commissione Tributaria che ha in mano la pratica, il M.M.G. verrà ad essere assimilato ad un normale libero professionista e il ricorso con ogni probabilità verrà rigettato.

Simile probabile esito infausto del ricorso discenderebbe dal fatto che, come sopra indicato, il M.M.G. deve sempre dotarsi di un livello organizzativo strutturale minimo nel rispetto della Convenzione e pertanto, qualora venga erroneamente inquadrato come un semplice libero professionista, automaticamente apparirà agli occhi del Collegio giudicante come un professionista dotato di un'organizzazione tale da far ritenere sussistente il presupposto Irap. Per assurdo un M.M.G. che violasse la Convenzione e decidesse di visitare per strada senza uno studio costringendo il paziente in piedi senza un lettino, non dovrebbe pagare l'Irap!

\*\*\*

Quanto sopra rilevato attiene al lato buio della questione che può servire a dare un qualche spunto utile a capire il perché delle tante sentenze, soprattutto delle Commissioni Tributarie di Primo Grado, apparentemente prive di significato che io stesso come professionista mi trovo spesso in difficoltà nel comunicare ai miei clienti. Passando adesso agli aspetti positivi, di seguito segnalo alcune recenti sentenze della Commissione Tributaria di Secondo Grado della Lombardia, relative a giudizi seguiti dal mio studio, che negli ultimi mesi sembrerebbe aver assunto - in modo finalmente uniforme - un orientamento favorevole ai M.M.G.

2. Così recita la Commissione Tributaria Regionale di Milano sez. 22 sentenza nr. 87/22/12 del 7 settembre 2012: "...il medico di base Convenzionato viene retribuito dal S.S.N. in proporzione ai pazienti assistiti ed è soggetto ad un massimale di 1.500 pazienti che può seguire e per tale effetto la sua capacità contributiva non aumenta in relazione ad eventuali elementi organizzativi di cui lo studio medico si avvale. La presenza di una segretaria non aumenta la capacità contributiva del medico che è determinata dal numero dei pazienti assistiti, ma semplicemente migliora la fruibilità del servizio medico che va inteso come un essenziale servizio pubblico per tutti i cittadini...". Medesimo orientamento favorevole alla tesi sopra indicata si ritrova nelle sentenze della Commissione Regionale di Milano sezioni 42 e 36 con le recentissime sentenze 30/42/13 del 21.2.2013 e 31/36/13 del 25.2.2013. Il concetto è stato ribadito per esteso anche dalla Commissione Tributaria Regionale Lombardia sez. Staccata di Brescia con la sentenza nr. 54/63/13 del 5 Marzo 2013 ove viene sottolineato che: "...non può e non deve considerarsi come dotato di autonoma organizzazione lo studio medico che si avvale delle strumentazioni previste per Convenzione...".

Registro pertanto - per quella che è la mia esperienza professionale - un aumento delle sentenze favorevoli ai M.M.G. emessa dalla Commissione Tributaria Regionale Lombardia che, a partire dagli ultimi mesi del 2012, sembra aver assunto un orientamento finalmente uniforme.

\*\*\*

Un capitolo ulteriore è quello relativo la posizione assunta in materia dall'Agenzia delle Entrate o forse sarebbe meglio dire dalle Agenzie delle Entrate. Reputo molto interessante l'argomento anche in un'ottica di approfondimento dei rapporti oggi esistenti tra cittadino e pubblica amministrazione. Se infatti può essere in qualche modo compresa, anche se non giustificata, la difformità di valutazione operata da taluni membri delle Commissioni Tributarie per le riflessioni indicate sub.1, reputo del tutto ingiustificabile il comportamento assunto dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate che, pur conoscendo benissimo la materia, talvolta decidono di orientarsi in un modo ed altre volte in altro modo nonostante la situazione concreta sia del tutto assimilabile in fatto e diritto.

E questo avviene sulla base delle indicazioni fornite dal Responsabile Territoriale di un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate piuttosto che di un altro. Pertanto si arriva all'assurda situazione per cui se un M.M.G. risiede in una determinata Provincia allora non deve pagare l'Irap viceversa se risiede in un'altra deve pagarla! Ciò non può ritenersi ammissibile in quanto l'Agenzia delle Entrate è unica e, seppur organizzata in varie Direzioni Provinciali, deve rappresentare lo Stato Italiano e deve avere necessariamente un'unica posizione su una problematica di natura tributaria.

Ritengo l'argomento troppo complesso per una immediata trattazione che merita di autonomo spazio anche perché ci sarebbero da esaminare gravi aspetti di responsabilità erariale oltre che interessanti profili di natura amministrativa e sociologica che forse potrebbero addirittura rappresentare un piccolo esempio delle ragioni che stanno alla base dell'attuale sfiducia dei cittadini italiani verso le istituzioni.

***avv. Luigi Bertolino***

***dottore di ricerca in Diritto Tributario Comunitario***

da DottNet del 16.04.2013