

Assoggettamento ad IRAP dei proventi riscossi dai Medici di Medicina Generale : Associazione Medico nell'Assistenza Primaria ed Autonoma Organizzazione

di STEFANO RIGO

Associazione medico in ambito di Assistenza Primaria : brevi note storiche

La storia dell'istituzione del Servizio Sanitario trae origine dalla Legge 3 marzo 1958, n. 296 - emanata durante il Governo Fanfani II - che istituì per la prima volta in Italia il Ministero della Sanità, scorporandolo dal Ministero dell'Interno.

La legge 12 febbraio 1968, n. 132 (cosiddetta "legge Mariotti", dal nome del ministro Luigi Mariotti, esponente del Partito Socialista Italiano), dispose la riforma del sistema degli ospedali, fino ad allora per lo più gestiti da enti di assistenza e beneficenza, trasformandoli in enti pubblici ("enti ospedalieri") e disciplinandone l'organizzazione, la classificazione in categorie, le funzioni nell'ambito della programmazione nazionale e regionale ed il finanziamento.

La legge 17 agosto 1974, n. 386 estinse i debiti accumulati dagli enti mutualistici nei confronti degli enti ospedalieri, sciolse i consigli di amministrazione dei primi e ne dispose il commissariamento, trasferendo i compiti in materia di assistenza ospedaliera alle Regioni.

Infine la legge 23 dicembre 1978, n. 833 sopprime il sistema mutualistico ed istituì il "Servizio sanitario nazionale", con decorrenza dal 1° luglio 1980, venendo di fatto a riorganizzare la modalità assistenziale territoriale e, di conseguenza, l'Assistenza Primaria, in una logica caratterizzata da un Sistema Sanitario "...costituito dal complesso delle funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinate alla promozione, al mantenimento e al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione, secondo modalità che devono assicurare l'eguaglianza dei cittadini nei confronti del Servizio".

Nella stessa Legge n.833 viene di fatto recepita la logica di una modalità di esercizio della Medicina Generale in forma associata, mediante il riconoscimento della possibilità di collaborazione tra i medici, nel comma 12 dell'Art. 48 che prevedeva :

" 12. le forme di collaborazione fra i medici, il lavoro medico di gruppo e integrato nelle strutture sanitarie e la partecipazione dei medici a programmi di prevenzione e di educazione sanitaria;"

E' pertanto all'epoca dell'entrata in vigore della suddetta normativa, ovvero già nel 1980, da ricondurre l'esordio delle prime forme di attività professionale esercitata in forma associata tra Medici di Medicina Generale, anche se in realtà, in questa fase, la strutturazione di tali modalità organizzative presentava aspetti di esclusiva autonomia gestionale, spesso in risposta ad esigenze specifiche assistenziali di ambito locale.

Il riconoscimento normativo dell'esercizio associato della professione del Medico di Medicina Generale è comunque avvenuto ufficialmente a seguito della pubblicazione del primo Accordo Collettivo Nazionale (previsto e definito quale "Convenzione" nella Legge n.833) del 1981.

L'Art. 30 prevedeva infatti che i medici "...possono concordare fra loro e realizzare forme di lavoro associato o di gruppo.." con il fine di "conseguire un migliore livello qualitativo delle prestazioni" per consentire "il rientro nei massimali", evitando la ricusazione volontaria delle scelte in carico eccedenti, in considerazione delle problematiche conseguenti al riordino degli assistiti in carico al singolo Medico rispetto alle precedenti liste mutualistiche, fenomeno verificatosi in tale frangente a seguito dell'applicazione della limitazione delle scelte a carico del Medico.

Nella Convenzione successiva del 1988, veniva superato il riferimento al concetto di associazionismo finalizzato al rientro nel massimale per i Medici partecipanti, mentre prendeva evidenza la logica della partecipazione paritaria tra Colleghi quale elemento fondante dell'associazionismo.

Ma è a partire dalla Convenzione del 1996 (DPR 484 del 22 Luglio 1996) la piena ufficializzazione del concetto di Medicina di Associazione, ed in particolare della modalità di "Medicina di Gruppo", intesa nell'attuale forma partecipativa. In questa Convenzione infatti veniva dedicato un intero articolo (Art. 40), con specifiche norme attuative, partecipative e di modalità di erogazione di servizi.

Già nell'analisi di tale Articolo e delle specifiche indicatevi trova pieno riscontro la constatazione che la modalità organizzativa prevista è esclusivamente preordinata all'implementazione dell'erogazione dei servizi nei confronti degli assistiti.

Il principio attuativo infatti è basato esclusivamente sul concetto di poter garantire una maggior efficacia assistenziale all'attività di assistenza primaria, tramite la piena integrazione professionale e l'ampliamento della potenzialità recettiva dei bisogni assistenziali degli assistiti ottenuta mediante la collaborazione continuativa tra professionisti coinvolti in un comune obiettivo.

Al contempo viene chiaramente garantita sia la logica della scelta fiduciaria del Medico da parte dell'assistito, sia l'esclusiva autonomia del rapporto tra Professionista ed Azienda, escludendo pertanto qualsiasi modalità di potenziamento della capacità reddituale del Medico o dell' introduzione di differenti modalità gestionali del rapporto amministrativo con la Pubblica Amministrazione a seguito della partecipazione alla forma associativa.

Il principio presente infatti nella modalità di esercizio professionale in forma associata risulta esclusivamente basato sull'esigenza di recupero di professionalità, sul desiderio di diffondere la cultura della qualità nella medicina di famiglia e sulla promozione del miglioramento delle cure sanitarie.

Tale presupposto ben si evince dalla stessa premessa dell'Art. 40 :

" Al fine di conseguire un più elevato livello delle prestazioni e per facilitare il rapporto tra cittadino e medico anche attraverso lo snellimento delle procedure di accesso ai diversi servizi della Azienda, anche nel quadro degli accordi rimessi alla trattativa regionale, i medici iscritti negli elenchi possono concordare tra di loro e realizzare forme di lavoro di gruppo sulla base di un regolamento ispirato ai seguenti principi e criteri organizzativi..."

La successiva declinazione, esposta nello stesso Articolo dell'ACN, dei principi e criteri organizzativi (parità tra i partecipanti, esclusività del rapporto con il SSN, specificità degli orari, delle modalità sostitutive) ed in particolare la piena conferma della modalità di rapporto esclusivo e continuativo del singolo Medico nei confronti del Sistema Sanitario, ulteriormente evidenziata dal riferimento alla piena autonomia decisionale sulla modalità di gestione delle spese per la produzione del reddito per singolo professionista, evidenziano pienamente il concetto di una forma associativa finalizzata all'esclusiva erogazione di servizi, in assoluta osservanza di specifiche indicazioni della Parte Pubblica.

Viene in tale occasione introdotto un riconoscimento economico aggiuntivo, pur sempre con le caratteristiche di incremento della quota capitaria e pertanto direttamente collegato alla scelta fiduciaria, esclusivamente da ricondursi all'aumento orario dell'attività ambulatoriale ed alle attività aggiuntive previste per i medici partecipanti alla forma associativa e, in parte, a riconoscimento degli investimenti straordinari intrapresi dagli stessi in conseguenza della diverso standard delle sedi necessarie per l'esercizio professionale in tale forma.

Pertanto anche tale incremento della quota capitaria non risulta quale passivo potenziamento degli emolumenti previsti dall'ACN, a riconoscimento di una maggiorazione della prestazione connessa alla partecipazione alla forma associativa, bensì come specifico riconoscimento per distinte funzioni accessorie esercitate dal professionista e specificamente previste dalla Parte Pubblica.

Con la successiva Convenzione, DPR 270 del 28 Luglio 2000 la declinazione della modalità di esercizio dell'attività convenzionata in forma associata viene ulteriormente perfezionata nell'Art. 40.

Vengono infatti pienamente esplicitati i principi in base ai quali viene riconosciuto il valore aggiunto di tale modalità di esercizio dell'attività professionale e gli specifici obiettivi di interesse sia del Sistema Sanitario che dell'assistito:

- a) *facilitare il rapporto tra cittadino e medico di libera scelta, nonché lo snellimento delle procedure di accesso ai diversi servizi della Azienda,*
- b) *garantire un più elevato livello qualitativo e una maggiore appropriatezza delle prestazioni erogate, anche attraverso l'attivazione di ambulatori dedicati al monitoraggio di patologie croniche ad alta prevalenza individuate concordemente a livello aziendale,*
- c) *realizzare adeguate forme di continuità dell'assistenza e delle cure anche attraverso modalità di integrazione professionale tra medici,*
- d) *perseguire il coordinamento funzionale dell'attività dei medici di medicina generale con i servizi e le attività del Distretto in coerenza con il programma delle attività distrettuali e quale parte integrante delle équipes territoriali di cui all'art. 15, se costituite,*
- e) *realizzare forme di maggiore fruibilità e accessibilità, da parte dei cittadini, dei servizi e delle attività dei medici di medicina generale, anche prevedendo la presenza di almeno uno studio nel quale i medici associati svolgono a rotazione attività concordate,*
- f) *perseguire maggiori e più qualificanti standard strutturali, strumentali e di organizzazione della attività professionale,*

g) condividere ed implementare linee guida diagnostiche terapeutiche per le patologie a più alta prevalenza e attuare momenti di verifica periodica,...

Di particolare importanza nella disamina dell'Art.40 è una specifica distinzione tra due possibili forme associative strutturabili da parte dei Medici di Medicina Generale :

Art. 40. Comma 3. :

3. Le forme associative oggetto del presente articolo sono distinte in:

a) forme associative, che costituiscono modalità organizzative del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti, per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi;

b) forme associative, quali società di servizio, anche cooperative, i cui soci siano per statuto permanentemente in maggioranza medici di assistenza primaria e pediatri di libera scelta iscritti negli elenchi della Azienda, o dei comuni comprendenti più Aziende, in cui esse operano e che garantiscono anche le modalità operative di cui al comma precedente. In ogni caso dette società di servizio non possono fornire prestazioni sanitarie e assicurano esclusivamente beni e servizi ai medici.

Viene pertanto preliminarmente indicata una distinzione tra forma di associazionismo esclusivamente dedicata ad una rivisitazione della modalità dell'esercizio professionale ed intesa come esclusiva riorganizzazione del lavoro, pur in condivisione di strutture, ovvero finalizzata al solo potenziamento delle modalità di erogazione dell'assistenza sanitaria a vantaggio degli assistiti, rispetto ad altre strutturazioni a valenza anche societaria, non produttrici di prestazioni sanitarie ma, in un'ottica civilistica, fondate per gestire un'impresa in comune, fornendo beni o servizi ai soci.

In tal senso viene comunque indicata, e ribadita successivamente anche negli Accordi seguenti, la possibilità della costituzione di forme associative, intese in senso più vicino a quello espressamente civilistico, costituite dai Medici e finalizzate ad una esclusiva gestione comune dei fattori di produzione necessari all'erogazione dell'assistenza.

Tali forme associative risultano in ogni caso precluse dalla possibilità di erogazione diretta di servizi sanitari, nella piena affermazione che il rapporto di convenzionamento con il SSN debba essere comunque individuato in una relazione univoca tra il professionista e la Pubblica Amministrazione.

Ed infatti nell'indicazione delle caratteristiche delle forme associative dell'assistenza primaria intese nella normativa, nel comma successivo dello stesso nell'Art. 40, al Comma 4, viene esclusivamente individuata la prima tipologia, ovvero la modalità intesa come riorganizzazione della sola attività assistenziale, quale quella attesa dall'ACN.

Art. 40. Comma 3. 4 :

4. Le forme associative dell'attività di assistenza primaria di cui alla lettera a) del comma 3 sono ispirate ai seguenti criteri generali: ...

Ciò ad ulteriore attestazione che gli aspetti associativi individuati dall'ACN presentano caratteristiche assolutamente differenti nei confronti di logiche imprenditoriali o di modalità di produzione di servizi sanitari finalizzate ad un coinvolgimento dei Medici partecipanti in aspetti gestionali che possano presentare potenzialità di interferenza sulla modalità gestionale amministrative e/o giuslavoristica, e conseguente modifica della capacità reddituale degli stessi.

Questi aspetti specifici della strutturazione dell'associazionismo e delle formalità di ufficializzazione da parte dell'Azienda ULSS risultano inoltre espressi in modo puntuale nell'ACN, sia relativamente alla modalità partecipativa da parte del singolo Medico alla complessità delle attività che debbano essere erogate a fronte degli aspetti organizzativi, ma, addirittura, in relazione alle stesse modalità di gestione dei rapporti interpersonali intercorrenti tra i professionisti coinvolti. In tal senso sono da intendersi le indicazioni sull'obbligo di partecipazione ad un'unica forma associativa da parte del Medico, degli aspetti di coinvolgimento orario, di supporto all'attività dei Colleghi in base a competenze vocazionali, ed in particolare le istruzioni sugli obiettivi di continuità assistenziale, fondata sull' ampliamento della disponibilità oraria complessiva di ricevimento, sulla possibilità di intervenire per urgenze sui pazienti di Colleghi Associati.

Anche la prevista disponibilità alla sostituzione reciproca tra Colleghi va di fatto intesa come risorsa finalizzata al garantire un'effettiva continuità assistenziale al paziente.

La possibilità infatti di consultazione della cartella informatizzata tra i Medici della forma associativa, pur in piena osservanza delle liberatorie previste dalla vigente normativa sulla privacy, consente una reale presa in carico del singolo percorso assistenziale da parte della Struttura Associativa, ed un'evidente facilitazione per l'assistito, ovviando alle problematiche connesse alla necessità del ricorso alle strutture del Pronto Soccorso in caso di urgenze intercorse al di fuori degli orari di presenza del proprio medico nella sede ambulatoriale.

In particolare è anche a tal fine da evidenziare che il DPR prevede specificamente che non possano far parte delle forme associative Medici di Assistenza Primaria che svolgano attività libera professionale strutturata per un orario superiore alle 5 ore settimanali (viene definita, al contempo, nello stesso ACN, quale "strutturata" quell'attività libero professionale,

espletata in forma organizzata e continuativa al di fuori degli orari di studio dedicati all'attività convenzionale, che comporti un impegno orario settimanale definito), al fine di garantire la piena disponibilità dei Medici partecipanti alla forma associativa all'espletamento dei compiti assistenziali previsti, imponendo, di fatto, il coinvolgimento esclusivamente a Sanitari che garantiscano un rapporto praticamente esclusivo con il Sistema Sanitario Nazionale.

Risulta pertanto ben confermata la tesi che le forme di associazionismo previste dall'Art. 40 risultino assolutamente definite e strutturate, sia nei termini di modalità partecipativa che erogativa di servizi aggiuntivi, da parte dello stesso Sistema Sanitario, non consentendo alcun margine di auto-organizzazione lavorativa, né autonomia di management di possibili modalità gestionali da parte del professionista convenzionale partecipante.

Nello stesso DPR 270/2000 vengono inoltre, per la prima volta, individuate tre forme specifiche di associazionismo riconosciute per l'assistenza primaria : la medicina in associazione, la medicina in rete e la medicina di gruppo.

La "medicina in associazione" si caratterizza per la collaborazione tra Medici operanti mediante una *"distribuzione territoriale degli studi di assistenza primaria, non vincolati a sede unica, ..."* e disponibili a garantire la continuità assistenziale agli assistiti degli altri associati, mediante la possibilità di accesso agli studi, in assenza del proprio curante, in caso di urgenze non differibili.

La "medicina di rete", in analogia con la forma precedentemente descritta, garantisce un più efficace supporto alla gestione del caso clinico, pervenuto per opportuna valutazione al di fuori degli orari di attività ambulatoriale del Curante, mediante il *"collegamento reciproco degli studi dei medici con sistemi informatici tali da consentire l'accesso alle informazioni relative agli assistiti dei componenti l'associazione"*.

La "medicina di gruppo" costituisce la forma più complessa dal punto di vista organizzativo, in quanto prevede una *"...sede unica del gruppo articolata in più studi medici, ferma restando la possibilità che singoli medici possano operare in altri studi del medesimo ambito territoriale ma in orari aggiuntivi a quelli previsti, nella sede principale, per l'istituto della medicina di gruppo"*.

Al tempo stesso la "medicina di gruppo" viene anche a rappresentare la forma più efficace di erogazione dei servizi in forma associata in quanto, non solo viene esplicitata nel modo più completo la sinergia di intervento dovuta alla compresenza operativa di Medici in un'unica sede, ma può usufruire anche dell' *"utilizzo, per l'attività assistenziale, di supporti tecnologici e strumentali comuni, ..."*, e, ad ulteriore incremento delle potenzialità operative, dell' *"utilizzo da parte dei componenti il gruppo di eventuale personale di segreteria o infermieristico comune, ..."*.

Sempre in questa Convenzione, all'Art. 45, Comma 2, B3 e B4, viene introdotto il riconoscimento di una specifica indennità a rimborso delle spese sostenute per il personale di studio e infermieristico, dedicata comunque a tutti i Medici Convenzionati, indipendentemente dalla strutturazione in forma associativa o meno, in relazione al recepimento della logica che, sia nella gestione organizzata della sala d'attesa, sia nella implementazione dei servizi infermieristici dell'Assistenza Primaria, non possa che essere individuabile un evidente valore aggiunto alle modalità assistenziali complessive, a prescindere dalla modalità scelta dal Medico di garantire il proprio ruolo nell'assistenza primaria.

Ed è la piena consapevolezza dello stesso Sistema Sanitario dell'efficacia dell'esclusivo sostegno, offerto da assistenti di studio e personale infermieristico, alle logiche assistenziali dell'Assistenza Primaria che ha consentito la possibilità di introdurre un riconoscimento economico per la dotazione di personale ad un libero professionista convenzionato, e non certo un fine di inammissibile accrescimento della relativa capacità reddituale.

La piena definizione degli aspetti normativi dell'esercizio dell'attività convenzionale in forma associata trova riscontro nell'Accordo del 20 Gennaio 2005, reso esecutivo in data 23 Marzo 2005, soprattutto in considerazione delle indicazioni previste dal D.Lgs. 229/1999, "Riforma ter", dove al MMG viene riconosciuto un ruolo centrale nell'Assistenza Primaria e nell'Organizzazione del Ausl/Distretto.

L' Art 54 della nuova Convenzione, interamente dedicato alle forme associative, risulta sostanzialmente uguale all'art 40 del DPR 270/2000, con l'evidenza però dell'assegnazione di un maggiore ruolo gestionale alle Regioni, cui viene demandato, attraverso la contrattazione con le organizzazioni sindacali mediche, la definizione dei contenuti e delle modalità di attuazione dell'associazionismo stesso.

Una particolare innovazione prevista nell'ACN del 2005 è costituita dalla possibilità di prevedere la partecipazione alle forme associative costituite da Medici di Medicina Generale anche di Pediatri di libera scelta e di Medici della Continuità Assistenziale.

Questa partecipazione è conseguenza di una logica innovativa di riorganizzazione dei ruoli del personale medico dell'Assistenza Primaria, mirante ad una piena integrazione degli stessi ed espressa nello stesso concetto di "ruolo unico", previsto dal progetto di "Rifondazione dell'Assistenza Primaria", proposto dalla FIMMG, tendente ad un effettivo e completo coordinamento dell'Assistenza Territoriale.

Tale coordinamento risulta finalizzato alla continuità dell'erogazione dei servizi, fondata proprio sulle potenzialità offerte da una implementazione delle forme associative, individuate quali presidi territoriali di erogazione di prestazioni assistenziali di primo livello.

Infine, nella Convenzione attualmente vigente, ovvero l'ACN del 29 luglio 2009, all'Art. 13 bis viene espressamente sancito che l'attività di Medico di Medicina Generale deve essere svolta "...facendo parte di un'aggregazione funzionale territoriale di medici di medicina generale" e operando "...all'interno di una specifica unità complessa delle cure primarie, ..., che può comprendere la collaborazione anche di altri operatori sanitari e sociali".

Viene infatti introdotto il concetto di un'ulteriore espressione della cooperazione attiva dei Medici Convenzionati a livello di Territorio, indicata nell'Aggregazione Funzionale Territoriale delle Medicina Generale (AFT), intesa come "...fondamentale condizione per l'integrazione professionale delle attività dei singoli medici di medicina generale per il conseguimento degli obiettivi di assistenza", ma la valenza dell'esercizio professionale in forma associata viene ulteriormente confermato nell'esplicitazione dell'obbligatorietà per i medici della partecipazione a tali forme associative.

Nell'Art. 26 BIS, comma 6, viene definita la funzione dell'aggregazione funzionale territoriale (AFT) quale elemento a garanzia dell'integrazione professionale delle attività dei singoli medici, intesa quale ambito di confronto e di coordinamento dei Sanitari sugli obiettivi di assistenza, sulla definizione di percorsi di diagnosi e terapia comuni, sulla diffusione ed applicazione di buone pratiche cliniche e sulla sensibilizzazione all'appropriatezza clinica mediante procedure sistematiche ed autogestite di "peer review", senza coinvolgimento della stessa nell'erogazione diretta di servizi, come indicato dal successivo comma 7 :

Art. 26 BIS – AGGREGAZIONE FUNZIONALE TERRITORIALE DELLA MEDICINA GENERALE.

....

7. L'aggregazione funzionale persegue le finalità di cui al comma 6 attraverso:

- l'individuazione di strumenti, tempi e momenti di verifica per l'avvio dei processi di riorganizzazione;
- la condivisione delle proprie attività con il Distretto di riferimento, per la valutazione dei risultati ottenuti e per la socializzazione dei medesimi;
- la partecipazione a programmi di aggiornamento/formazione e a progetti di ricerca concordati con il Distretto e coerenti con la programmazione regionale e Aziendale e con le finalità di cui al comma 6.

Allo stesso tempo viene individuata (dall'Art. 26 TER) un'ulteriore forma di associazionismo, erogativa dei servizi, in aggiunta alle tre presenti nei precedenti ACN : l'Unità Complessa delle Cure Primarie (UCCP).

L'UCCP viene a costituire la massima espressione delle modalità associative, potenziata negli aspetti gestionali e di servizi erogati, e finalizzata ad un reale coordinamento dell'assistenza territoriale mirante ad una copertura complessiva delle 24 ore da parte dell'Assistenza Primaria sul Territorio e pienamente investita del compito di erogazione delle attività organizzate nei confronti degli assistiti.

L'Unità Complessa delle Cure Primarie (UCCP) è infatti pienamente intesa come ambito organizzato di erogazione dei servizi: viene infatti delegata alla negoziazione regionale/aziendale la sua dotazione strutturale, strumentale e di personale accessorio, allo scopo di costituire una forma associativa in grado di assicurare l'erogazione dei livelli essenziali ed uniformi di assistenza (LEA), mediante l'assistenza sanitaria di base e diagnostica di I° livello, ma soprattutto la continuità dell'assistenza "... 24 ore su 24 e 7 giorni su 7, per garantire una effettiva presa in carico dell'utente a partire in particolare dai pazienti cronici" .

Art. 13. :

....

3. L'unità complessa delle cure primarie è costituita dai medici convenzionati, si avvale eventualmente di altri operatori amministrativi, sanitari e sociali secondo quanto previsto dagli accordi regionali. L'unità complessa delle cure primarie opera, nell'ambito dell'organizzazione distrettuale, in sede unica o con una sede di riferimento, ed espleta le seguenti funzioni di base:

- assicurare sul territorio di propria competenza la erogazione a tutti i cittadini dei livelli essenziali ed uniformi di assistenza (LEA);
- assicurare l'accesso ai servizi dell'unità complessa delle cure primarie (assistenza sanitaria di base e diagnostica di 1° livello), anche al fine di ridurre l'uso improprio del Pronto Soccorso;
- realizzare nel territorio la continuità dell'assistenza, 24 ore su 24 e 7 giorni su 7, per garantire una effettiva presa in carico dell'utente a partire in particolare dai pazienti cronici. A tal fine e con riferimento specifico a questa tipologia di pazienti, va perseguita l'integrazione con i servizi sanitari di secondo e terzo livello, prevedendo il diritto all'accesso in ospedale dei medici convenzionati;
- impiegare strumenti di gestione che garantiscano trasparenza e responsabilità dei medici e dei professionisti sanitari nelle scelte assistenziali e in quelle orientate al perseguimento degli obiettivi di salute;
- sviluppare la medicina d'iniziativa anche al fine di promuovere corretti stili di vita presso tutta la popolazione, nonché la salute dell'infanzia e dell'adolescenza con particolare attenzione agli interventi di prevenzione, educazione e informazione sanitaria;
- contribuire all'integrazione fra assistenza sanitaria e assistenza sociale a partire dall'assistenza domiciliare e residenziale in raccordo con i distretti e in sinergia con i diversi soggetti istituzionali e con i poli della rete di assistenza;

Con questa indicazione viene di fatto sancita l'istituzione di un' attività professionale del Medico di Medicina Generale in esclusiva forma associata, ma, soprattutto, viene definita l'obbligatorietà di tale pratica dell'attività ai fini del ruolo convenzionale, in coerenza con l'evoluzione del concetto di effettivo coordinamento degli attori dell'Assistenza Primaria tramite una completa collaborazione tra Sanitari e supportata dalla dotazione aggiuntiva di personale di studio.

Ciò comporta pertanto una definitiva ristrutturazione della stessa modalità di esercizio professionale del Medico di Medicina Generale che, a differenza della precedente individuata in forma individuale, diviene a tutti gli effetti esercitabile esclusivamente mediante partecipazione da una forma associativa e con il pieno e riconosciuto supporto di personale infermieristico e di segreteria e di dotazioni strutturali e tecniche tali da consentire un approccio con attività e tecnologiche sanitarie di I° livello.

La delega, prevista specificamente nelle ultime due Convenzioni, di negoziazione regionale delle modalità applicative di tale innovativa funzione professionale non poteva non generare notevoli differenze di declinazione degli aspetti organizzativi e di supporto sia in ambito di dotazioni tecniche che professionali alle varie forme associative, nei vari Accordi Integrativi Regionali definiti successivamente.

Ed infatti notevoli sono le differenze attuative riscontrabili negli Accordi Integrativi Regionali definiti a partire dall'anno 2005, sia in merito al coinvolgimento dei Medici ma soprattutto in relazione alle modalità di fornitura degli aspetti accessori (strumentazioni e personali) individuati nelle singole Regioni e spesso addirittura differenziati in ulteriore declinazione aziendale.

In effetti il continuo processo di ridefinizione degli aspetti di erogazione di servizi da parte delle Strutture Ospedaliere, sempre più orientate alla gestione delle problematiche di urgenza/emergenza e di patologie acute, con conseguente riallocazione a livello di territorio della gestione delle problematiche assistenziali connesse alla cronicità, ha forzatamente indotto, nei confronti delle Aziende stesse, una logica di necessario potenziamento delle forme associative intese quali presidi territoriali dell'assistenza sanitaria.

In tal senso è anche chiaramente da interpretare non solo il potenziamento della disponibilità di tecniche diagnostiche di primo livello, spesso necessarie per l'attuazione dei percorsi diagnostico assistenziali delegati alla Medicina Generale nella gestione di quadri complessi di patologie croniche, ma anche il previsto coinvolgimento diretto di attività specialistiche nelle stesse forme associative.

Di ulteriore particolare interesse, ai fini probatori della tesi sulla mancanza di aspetti riconoscibili di organizzazione autonoma delle forme associative ma di esclusivo espletamento di attività individuate ed imposte dallo stesso SSN, sono da considerare, quale esempio efficace, gli accordi integrativi regionali sia della Regione Friuli Venezia Giulia che delle Regione Veneto, in particolare in riferimento alla dotazione di personale prevista negli stessi.

Se nel primo caso infatti l'attribuzione del personale alle forme associative è interamente sostenuta dalla Regione stessa, con rimborso complessivo delle spese sostenute ed esposte dal Medico di Medicina Generale, nel caso della Regione Veneto l'accordo integrativo del 2005 ha persino imposto l'obbligatorietà della presenza di personale di segreteria /o infermieristico per le Medicine di Gruppo con bacino di utenza superiore ai tremilaseicento assistiti.

Ciò a piena conferma, anche in tali declinazioni regionali, del fatto che la dotazione di personale al Medico di Medicina Generale viene pienamente considerata come valore aggiunto all'attività assistenziale e non certo come possibile elemento incremento reddituale diretto degli stessi.

Risulta pertanto a tal punto pienamente confermato come la costituzione delle forme associative e il relativo supporto garantito dalle Regioni, sia in termini di personale che di attrezzature, non può che derivare dal pieno convincimento e della decennale esperienza dell'utilità di tali modalità organizzative ai fini di implementazione di erogazione dei servizi sanitari ed assistenziali, e quindi di esclusivo ritorno di efficacia e qualità degli interventi nei confronti degli assistiti.

Allo stesso tempo, risulta ampiamente dimostrato il postulato che l'attività professionale resa dal Medico di Medicina Generale in forma associativa non può configurare in alcun modo indice di autonoma organizzazione, trattandosi esclusivamente di modalità di esercizio articolata ad esclusivo fine di miglioramento delle modalità di erogazione dei servizi agli assistiti per conto del SSN, e non autonomamente messa in atto dal Professionista ai fini di incremento reddituale.

Tali considerazioni vengono pienamente esplicitate nelle ultime due deliberazioni sulla riorganizzazione dell'Assistenza primaria messa in atto nella Regione Veneto, ed in particolare, in riferimento alla partecipazione alle forme associative, nella DGR n. 653 del 18/06/2013 della Regione Veneto, attuativa degli accordi regionali più recenti, al comma G :

G) PRECISAZIONE

La Regione ritiene, considerato l'obbligatorietà della adesione alle AFT, al modello assistenziale regionale previsto per la Medicina Convenzionata e per le caratteristiche proprie della attività dei medici convenzionati, che l'organizzazione delle forme associative della stessa MC non possa mai assumere la qualifica di "autonoma".

Quanto invece al riferimento alla presenza di personale a supporto dell'attività delle forme associative dell'Assistenza Primaria è esaustivo quanto indicato nella DGR n.751 del 14/05/2015, che esplicita nell'Allegato A :

" La presenza di personale (collaboratori/infermieri) nello studio del MMG è prevista ed economicamente a carico dell'azienda ULSS ad esclusivo fine di implementare l'attività assistenziale territoriale nei confronti degli assistiti e, pertanto, senza aspetti di efficacia reddituale diretta o indotta per gli stessi MMG."

Il contenzioso sull'assoggettamento ad IRAP dei proventi da attività organizzata di Assistenza Primaria

In un tale contesto di ristrutturazione dell'attività professionale del Medico di Medicina Generale in modalità partecipativa a strutture organizzate di erogazione dei servizi, addirittura imposta normativamente dallo stesso Sistema Sanitario e spesso con ulteriori declinazioni regionali ancor più cogenti ed impositive, è evidente che la considerazione, sin dall'inizio adottata dall'Agenzia delle Entrate, della partecipazione alla forma associativa quale indizio sufficiente di riscontro di un'autonoma organizzazione implicante l'assoggettamento ad IRAP, non poteva che divenire elemento sistematico di contenzioso tra la Pubblica Amministrazione ed il Medico stesso.

E' da considerare, nell'analisi dei contenziosi instauratosi a partire dal 2008 tra il Medico contribuente e l'Agenzia delle Entrate sul possibile recupero dell'imposta versata negli anni precedenti, che le prime istanze di rimborso sul tributo versato hanno dovuto contestare addirittura la condizione di inapplicabilità del tributo anche alla situazione professionale del medico non associato.

Apparirebbe infatti scontato che, un medico convenzionato che operi singolarmente, in assenza di personale di segreteria/infermieristico e con le normali dotazioni ambulatoriali previste dall'ACN, non possa configurare di certo il presupposto di un'attività organizzata.

L'atteggiamento iniziale dell'Agenzia delle Entrate, nei confronti dei contenziosi, è stato invece di estrema rigidità: inizialmente infatti, in alcune motivazioni di dinieghi o costituzioni, è stato addirittura espresso il concetto che fosse sufficiente la presenza di dotazione informatica per configurare una situazione di "attività organizzata"!

Solo successivamente l'Agenzia ha formalizzato la propria posizione con la Risoluzione 254 E del 14/9/2007, in cui veniva affermato il principio che tutti i lavoratori autonomi dovevano esser considerati soggetti passivi di IRAP, e successivamente con la Circolare n.28/E del 28/5/2010, in cui venivano chiariti gli aspetti di valutazione della dotazione professionale e dell'impiego di personale accessorio.

Entrambi gli interventi esplicativi sostenevano il principio che comunque risultava di esclusiva pertinenza del Giudice l'accertamento sull'eventuale mancanza di autonoma organizzazione, anche se in base esclusivamente alla verifica che il MMG:

- Non fosse inserito in strutture organizzate
- Impiegasse o meno beni strumentali eccedenti ...o si avvallesse di lavoro altrui

A seguito di tali indicazioni le sentenze delle Commissioni Tributarie hanno inizialmente riconosciuto, in genere, la legittimità delle istanze di rimborso ai soli Colleghi in grado di dimostrare, effettivamente, l'assoluta mancanza di qualsiasi aspetto organizzativo professionale.

In particolare, le motivazioni addotte da parte dell'Agenzia delle Entrate negli atti di appello avverso la partecipazione del medico a forme associative risultano indubbiamente anche conseguenti all' Ordinanza della Corte di Cassazione del 6 Ottobre 2011, n. 20499, secondo la quale "... "... l'esercizio in forma liberale di un'attività associata costituisce una circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza – ai fini dell'applicabilità dell'Irap – di un'autonoma organizzazione, presupposto essenziale dell'imposta, ed a far escludere – in difetto, ..., di elementi di prova di segno contrario – che il reddito sia prodotto esclusivamente per effetto della professionalità del singolo collaboratore".¹

A titolo di esempio ecco infatti le motivazioni addotte in alcuni atti d'impugnazione proposti dall'Agenzia delle Entrate:

ESTRATTO ATTO D'APPELLO Appello a sentenza 114/13/2011- Rgnr 822/2010

L'esistenza dell'Associazione ... dalla quale la parte ha percepito emolumenti, fa presumere una struttura organizzativa complessa, tale da confermare l'assoggettabilità al tributo.

Dal lato più spiccatamente organizzativo dell'attività, si fa notare che l'Accordo nazionale del 23.03.2005 e le relative previsioni attuative della Giunta Regionale del Veneto (delibera 4395) prevedono anche la possibilità, del tutto libera e facoltativa, quindi legata ad una trattativa da effettuare con le ULSS, di istituire strutture poliambulatori tali che praticano anche medicina di gruppo. ...

¹ Dott. Dario Festa " Assoggettabilità ad Irap dei proventi riscossi dai medici di famiglia" Il Fisco n.23/2012

In sostanza la struttura organizzativa diventa più articolata e complessa e tale da confermare, anche per questa via, l'assoggettabilità al tributo. Le ULSS, infatti, in questo caso, corrispondono ulteriori e specifici corrispettivi quali il fondo per medicina di gruppo, indennità per utilizzo di collaboratori di studio e per collaboratore informatico.

ESTRATTO ATTO D'APPELLO Appello a sentenza 183/05/2011- Rgnr 834/2010

"...ha evidenziato che il signor aveva esercitato, assieme ad altri professionisti l'attività ... mediante la costituzione di una società. In tal modo, il contribuente si è giovato dell'aiuto di altre persone nello svolgimento della propria attività (può essere il caso, ad esempio, delle sostituzioni in attività, materiali e professionali, da parte dei colleghi associati; dell'utilizzo di una segreteria o di locali di lavoro comuni; della possibilità di conferenze e colloqui professionali ovvero di altre attività allargate; dell'utilizzo di servizi collettivi) e sotto questo specifico profilo, si può parlare di "autonoma organizzazione" secondo l'eccezione fornita dalla Suprema Corte ...

Nello stesso atto di appello, l'Agenzia dedica esplicito capitolo al seguente argomento (ndr) :

Il fenomeno dei "Medici in Associazione"

Il MMG non è assoggettabile ad IRAP, sic et simpliciter, se esercita la professione utilizzando esclusivamente i beni strumentali di cui è obbligato a dotarsi sulla base della Convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale.

Occorre effettuare una valutazione complessiva delle situazioni di diritto e di fatto, non essendo infatti l'attività medica convenzionata ad essere esclusa dall'applicazione dell'IRAP, ma la modalità di estrinsecazione della medesima attività.

...l'applicazione dell'imposta deriva anche e soprattutto dall'appartenenza del medico ad una forma associativa.

L'appartenenza del medico ad una forma associativa legittima l'applicazione dell'IRAP ai compensi ricevuti per i motivi di seguito specificati.

-assoggettabilità all'IRAP dei singoli associati, in quanto idonea a far ritenere che il reddito prodotto non fosse frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio, bensì di detta organizzazione associativa, costituita proprio per potenziare la produzione di ricchezza a vantaggio degli associati.*
- ...l'associazione, infatti, proprio in ragione della sua forma collettiva, generalmente fa conseguire ai suoi aderenti ulteriori e aggiuntive utilità: può essere il caso, ad esempio, delle sostituzioni in attività, materiali e professionali, da parte dei colleghi associati; dell'utilizzo di una segreteria o di locali di lavoro comuni; della possibilità di conferenze e colloqui professionali ovvero di altre attività allargate; dell'utilizzo di servizi collettivi*

...il professionista ha scelto la forma dell'associazione proprio per i suoi vantaggi economici: del resto, se la presenza di un solo collaboratore non occasionale permette di considerare l'attività assoggettabile all'imposta, anche il fatto che due o più professionisti decidano di lavorare in gruppo deve essere considerato sufficiente presupposto per l'applicazione del tributo.

E ciò nonostante la posizione assunta dalla stessa Agenzia delle Entrate nella stessa Circ. 45/E che, in relazione all'Ord. n. 2715 del 5/2/2008, aveva ritenuto assoggettabile ad IRAP il reddito prodotto dagli studi associati nell'ipotesi in cui :

"... l'esercizio in comune della attività professionale pur non configurando un centro di interessi dotato di autonomia funzionale (stante il carattere strettamente personale e fiduciario dell'esercizio delle professioni) dia luogo ad un insieme di strutture (immobili, mobili, macchinari, servizi, collaboratori) ancorché non di particolare onere economico, di guisa che il reddito da sottoporre ad Irap sia stato almeno potenziato e derivato dalla struttura, e non derivi dal solo lavoro professionale dei singoli"

Dall'analisi di tali considerazioni appare palese come uno dei fattori oggettivi più manifesti, espressi nell'interpretazione ostensiva alle istanze presentate dai Medici, sia riconducibile ad un'evidente diversità interpretativa del concetto stesso dell'associazionismo medico, inteso secondo le logiche previste dagli Accordi Collettivi nazionali, rispetto a quello giuridico, relativo all'associazionismo tra professionisti.

E' indubbio che a tale disguido possa aver contribuito un'analogia semantica del termine utilizzato per individuare le modalità organizzative di erogazione di assistenza sanitaria individuate dagli Accordi Nazionali rispetto a ben altra tipologia di Associazione Professionale, ovvero quella espressamente prevista dalla Legge n. 1815 del 1939, che si configura invece come un contratto associativo atipico (assimilabile in quanto compatibile con quanto previsto dal Codice Civile per le Società Semplici), avente ad oggetto l'obbligazione di cooperare all'attività degli altri associati, ripartire interamente secondo quote prefissate i compensi percepiti, ed assumere in solido le obbligazioni strumentali all'attività.

Un tale equivoco lessicale ha infatti indotto all'assimilazione di due fenomeni di aggregazione professionale completamente differenti.

Ciò ha comportato per numerosi anni il fatto che l'Agenzia delle Entrate - e, purtroppo, talvolta anche le Commissioni giudicanti - siano incorse nel grave errore di confondere un soggetto giuridico provvisto di propria Partita Iva, quale la tipica associazione tra professionisti, con le forme di aggregazione professionale previste dall'Accordo Collettivo Nazionale, che non hanno invece, come ampiamente dimostrato, alcuna rilevanza a livello giuridico.

Sono infatti molteplici le differenze, sia sotto il profilo giuridico che fiscale, che consentono di distinguere le due fattispecie in esame.

Tuttavia, la caratteristica maggiormente distintiva doveva e, forse, poteva esser sicuramente individuabile nel fine precipuo che tali diverse forme di aggregazione si propongono di assolvere.

L'associazione professionale di matrice codicistica – giuridicamente regolata dalla disciplina della Società Semplice (artt. 2251 c.c. e ss.) – ha nella sua *ratio* istitutiva un espresso fine di lucro.

Al contrario, le forme di associazionismo tra Medici di Medicina Generale così come descritto nelle disposizioni dell'Accordo Collettivo Nazionale, hanno sempre avuto quale esclusivo fine il miglioramento qualitativo della prestazione offerta dal S.S.N. al cittadino.

E proprio l'impossibilità di ricondurre al fenomeno associativo dei MMG la finalità di lucro, avrebbe dovuto palesare ulteriormente la sua irrilevanza nell'ambito della valutazione circa la legittimità dell'imposizione dell'IRAP.

La sistematica attività di rappresentanza effettuata, sia a livello nazionale, da parte della Commissione Fisco della FIMMG nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, sia da parte dei difensori tecnici, nell'ambito dei vari gradi di giudizio, a tutela delle tesi dei Medici di Medicina Generale, ha indubbiamente contribuito a determinare un'effettiva rivalutazione critica del problema, da parte dell'Agenzia ma anche da parte di numerosi Giudici Tributari.

In considerazione però dell'assenza di una linea interpretativa univoca e confermata, e, soprattutto, di direttive precise, in pieno rispetto del principio del libero convincimento dei giudici di merito e di legittimità, la valutazione delle situazioni sottoposte a giudizio è stata sistematicamente esposta ad interpretazioni spesso assolutamente personalistiche ed autonome, con il riscontro di una notevole differenziazione di dispositivi e sentenze anche per casistiche assolutamente coincidenti.

Non è stato infatti raro riscontrare addirittura sentenze completamente contraddittorie, emesse da Commissioni Tributarie della stessa Provincia/Regione, nei confronti di Medici operanti nella medesima forma associativa.

E ciò con ovvia difficoltà da parte dei Professionisti interessati nel percepire le logiche di tali differenziazioni e con altrettanto evidente sensazione di una giustizia fiscale non equa nei confronti dei contribuenti.

A piena dimostrazione della complessità di tale situazione, è estremamente probante la valutazione dei due seguenti provvedimenti.

Assolutamente coerente con le logiche dell'esercizio organizzato dell'assistenza primaria risulta infatti la Sentenza n.33/29/13 del 4/3/2013 della Commissione Regionale del Veneto, che, nel riconoscere al ricorrente (Medico) piena ragione, sottolinea :

"...La medicina di gruppo lascia inalterato il rapporto fiduciario (sorto intuitus personae) ed esclusivo tra il paziente ed il proprio medico e mira invece ad assicurare la presenza di una struttura (ambulatorio con un medico di turno fuori dell'orario normale di ricevimento, un infermiere ed un addetto alla segreteria) in un arco di tempo di circa dieci ore giornaliere, contribuendo così ad alleggerire il lavoro dei "pronto soccorso" ospedalieri e al contempo a portare il servizio dell'assistenza medica il più vicino possibile agli assistiti; in tale contesto il "gruppo" provvede pro quota per ciascun medico alle spese comuni (affitto dei locali, manutenzione, retribuzione dell'infermiera e della segretaria) mentre le spese inerenti il singolo ambulatorio e la singola attività di ciascun medico sono sostenute direttamente e per intero dal sanitario interessato; il compenso per quota capitaria viene infine erogato direttamente al medico, in base al numero dei propri assistiti.

Nell'Associazione invece gli Associati si dividono pro quota (paritaria o a diversa caratura) tutte le spese e tutte le entrate dell'Associazione. E' pertanto errato confondere i due istituti, essendo caratterizzati da proprie peculiarità e da diversa funzione (miglioramento del servizio nella Medicina di gruppo e cointeressenza nelle attività e e nelle passività nell'associazione)

Infine , come sopra accennato, anche nella forma di medicina di gruppo non variano i compensi corrisposti ai singoli medici (che semmai potrebbero addirittura diminuire attesa la necessità di sostenere spese per i "servizi" comuni) stante la caratteristica della retribuzione per quota capitaria.

In definitiva, nella fattispecie, non v'è potenziamento della possibilità di reddito, per i molteplici profili sopra delineati, e pertanto presenza di autorganizzazione idonea ad attribuire nuove utilità reddituali al dott. X...

Non può poi il collegio esimersi dalla ulteriore considerazione che l'esercizio dell'attività del medico (di medicina generale convenzionato) nella forma della medicina di gruppo rappresenta un sicuro avanzamento della tutela sanitaria a favore degli assistiti, con potenziamento delle prestazioni a carico del medico senza che a ciò corrisponda un potenziamento delle possibilità reddituali del sanitario per la peculiarità del compenso corrispotogli."

Contestualmente, le motivazioni indicate nel documento successivo, quasi contemporaneo al precedente, esplicitano in modo inequivocabile quali differenze interpretative potessero sussistere nell'ambito di giudizio, da parte dell'Agenzia delle Entrate, su un'analogia situazione :

L'esercizio in forma associata dell'attività professionale rappresenterebbe pertanto una presunzione legale relativa di assoggettabilità all'imposta.

...la difficoltà di fornire tale prova (ovvero che il proprio reddito sia frutto esclusivamente della sua attività individuale) deriva dal fatto che il professionista sceglie la forma dell'associazione proprio per i suoi vantaggi economici.

Si badi che nel caso di studio associato non ci si trova in presenza semplicemente di due professionisti che decidono di dividere lo stesso studio. E' infatti possibile dividere le spese del canone di locazione senza necessariamente costituirsi in associazione .

....I vantaggi economici derivanti dalla forma associata dell'attività sono molteplici e variano a seconda degli accordi intercorsi tra le parti : divisione delle spese, condivisione della clientela, divieto di concorrenza, sostituibilità nelle diverse attività, possibilità di consulenza reciproca immediata e costante, continua e reciproca collaborazione .

Tutto questo ovviamente ha enormi vantaggi economici e quindi si risolve in un maggior valore della produzione netta.

Dunque l'Ufficio ha dimostrato che aderendo a forme associative e avvalendosi dell'ausilio di un dipendente, il contribuente gode di autonoma organizzazione e deve quindi essere assoggettato al tributo.

Negli ultimi due anni i contenziosi attivati relativamente al recupero dell'imposta, percorsi i gradi di giudizio provinciale e regionale , sono quindi pervenuti alla valutazione da parte della Corte di Cassazione.

Si è venuta pertanto recentemente a costituire una nutrita giurisprudenza, molto attuale, basata sulle sentenze emesse in merito alle costituzioni in tale ambito, e di evidente interesse anche in relazione all' incontestabile efficacia di indirizzo.

E' indubbio che notevole contributo ai fini del prosieguo nella corretta definizione degli aspetti professionali del Medico di Medicina Generale, relativamente all'annoso contenzioso relativo all'iniquinà dell'assoggettamento ad IRAP degli emolumenti percepiti dal Medico di Medicina Generale per l'attività di assistenza primaria, è derivata, in particolare dalla pubblicazione, tra le altre, della sentenza n.15738/2014 della Corte di Cassazione.

Nel merito, l'Agenzia delle Entrate aveva proposto ricorso per cassazione contro le sentenze emesse a favore di un Medico, sia dalla Commissione Provinciale di Venezia che Regionale del Veneto (n.14/2013/01), che avevano confermato non vi fosse prova di autonoma organizzazione dalla partecipazione ad una associazione professionale prevista dall'ACN vigente.. La Suprema Corte ha sancito l'inammissibilità del ricorso, esprimendo un principio particolarmente efficace : "...non essendo provata e neppure ipotizzabile, in considerazione degli obblighi imposti in Convenzione, che fra detti medici sussista una divisione di utili e una reciproca collaborazione professionale per cui il reddito prodotto possa ritenersi frutto dell'organizzazione associativa anziché esclusivamente alla professionalità di ciascun medico operante in un proprio ambulatorio.

Di particolare interesse nell'analisi delle motivazioni espresse risulta, finalmente, la prima conferma ufficiale della validità del concetto dell'assoluta differenziazione delle forme associative previste dall'ACN, a ragione definite come modalità organizzative per l' erogazione di servizi e finalizzate ad una implementazione delle potenzialità assistenziali dell'Assistenza Primaria ad esclusivo vantaggio degli assistiti, rispetto a logiche associative a valenza imprenditoriale/amministrativa, a pieno titolo pertinenti invece agli aspetti dell'autonoma organizzazione.

Nel dettato della sentenza veniva inoltre esplicitamente comprovato che non può sussistere una partecipazione ad utili aggiuntivi derivante dagli aspetti collaborativi professionali insiti nelle forme associative individuate dall'ACN. Dirimente è infatti il pieno riconoscimento, espresso in questa sentenza, della modalità autonoma di esercizio della professione da parte del Medico di Medicina Generale, pur collaborante con altri Colleghi in un'unica struttura. Infatti, sia indubbiamente in relazione agli aspetti di rapporto fiduciario insiti nell'attività che, amministrativamente, alla stessa modalità retributiva per quota capitaria, viene attestato che il reddito prodotto non possa esser ricondotto alla forma associativa, ma alla singola funzione professionale.

La pubblicazione del provvedimento n.15738/2014 della Corte di Cassazione ha pertanto costituito una reale apertura alla corretta interpretazione del problema, ma soprattutto ha anticipato quella che può essere interpretata come la effettiva fase finale del contenzioso con l'Agenzia sull'annosa questione.

Infatti, in considerazione delle difficoltà interpretative pervenute dalle varie Commissioni e dalle stesse Sezioni della Suprema Corte sul problema, agli inizi del 2015 viene presentata un'istanza di valutazione a Sezioni Unite del problema dell'assoggettamento ad IRAP dell'attività del Medico di Medicina Generale che operi in forma associativa di Medicina di Gruppo (intesa quindi come la maggior espressione dell'associazionismo previsto dall'ACN) e con dotazione di personale. Il contenzioso, iniziato nel 2009 da un MMG con la presentazione dell'istanza di rimborso promulgata dalla Commissione Fisco della FIMMG, proseguita con successivo ricorso di 1° grado, respinto alla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia nel Marzo 2011, seguitato da ulteriore ricorso alla Commissione Tributaria Regionale, con pronuncia a favore del Medico del Marzo 2013, cui è seguita costituzione da parte dell'Agenzia delle Entrate, è giunto alla valutazione della Suprema Corte a seguito di ulteriore opposizione da parte del Medico.

E la stessa Sezione della Corte di Cassazione interessata dal procedimento ha provveduto a richiedere una valutazione da parte delle Sezioni Riunite sul problema:

"...Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sesta sezione civile, nell'articolazione della quinta sezione - tributaria (ord. 6330/2015) , il ricorso è stato rimesso alle Sezioni riunite per l'esame di questione di massima di particolare importanza " Sentenza n. 7291/16.

E finalmente, dopo sette anni di traversie e sei mesi dal dibattito, verificatosi ai primi dell' Ottobre 2015, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha pubblicato, il 13 Aprile 2016, la sentenza n. 7291/16.

Di particolare rilevanza risulta la considerazione che il percorso della sentenza stessa si sia sviluppato solo grazie all'iniziativa e all'impegno della FIMMG, relativamente ad un contenzioso individuato dalla Commissione Fisco FIMMG quale particolarmente rappresentativo per le precise peculiarità esposte al giudizio, e pertanto sostenuto e seguito in tutte le fasi procedurali dai Tecnici e dagli Studi di riferimento della Commissione stessa, sino allo stesso ambito di dibattito. E, finalmente, alla pubblicazione della sentenza il dettato risulta realmente esaustivo : la Suprema Corte, a Sezioni Unite e quindi con la massima ufficialità possibile in ambito nazionale, giunge infatti a sancire definitivamente che le modalità associative del MMG e la sua dotazione di personale non costituiscono requisito per riconoscere un'autonoma organizzazione e quindi l'assoggettamento ad IRAP.

Finalmente, infatti, dopo nove anni di contenzioso con l'Agenzia delle Entrate, la tesi della FIMMG sulla differenza tra le modalità associative della Medicina Generale, intese come forme più avanzate di presidio della salute pubblica, rispetto alle associazioni tra professionisti, finalizzate al potenziamento di effetti reddituali, è stata pienamente accolta nella sede di Giudizio più titolata.

Allo stesso tempo è stato anche riconosciuto il principio per cui l'impiego di personale, sia di segreteria che infermieristico, costituisce esclusivamente un valore aggiunto all'efficacia assistenziale della Medicina del Territorio e non un aspetto di induzione di vantaggi economici per il Medico.

Dall'analisi dei contenuti espressi nella sentenza si percepisce infatti il pieno accoglimento delle tesi così a lungo sostenute sugli aspetti giurisdizionali delle forme associative previste dall'ACN :

"...Nel caso in esame (Medicina di Gruppo, ndr) non sembra possano ravvisarsi i tratti dell'associazione tra professionisti cui si riferisce la norma del TUIR del 1986 nella figura della "forma associativa" della medicina di gruppo, essendo questo, piuttosto, un organismo promosso dal Servizio sanitario nazionale, diretto a realizzare più avanzate forme di presidio della salute pubblica mercè l'impiego di risorse, anzitutto professionali, ma non solo, del personale medico a rapporto convenzionale"

"... Escluso quindi che l'attività della Medicina di Gruppo sia riconducibile ad uno dei tipi di società od enti di cui agli artt. 2 e 3 del d. lgs. n. 446 del 1997, e che quindi costituisca ex lege presupposto d'imposta,...."

Allo stesso tempo, particolarmente esaustivi i dettati relativi all'utilizzo di sedi e personale :

"...Questa Corte ha da tempo chiarito come con riguardo all'IRAP... la disponibilità di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate dall'Art. 22 dell'ACN ,... rientrando nel "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale ed essendo obbligatorio ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra di per sè ... il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo (Cass. n. 10240 del 2012, n. 1158 del 2012)

Considerazioni di analogo tenore si ritiene debbano essere svolte in relazione alle spese costituenti la quota per il "personale di segreteria o infermieristico comune" , il cui utilizzo è previsto per lo svolgimento delle Medicina di Gruppo dall'Art. 40 del detto accordo collettivo"

Ed infine piena accoglienza del concetto che l'attività del Medico di Medicina Generale debba essere supportata anche dall'utilizzo di strumentazioni diagnostiche di primo livello, al fine di consentire la piena esplicazione dell'attività professionale del protagonista dell'Assistenza Primaria Territoriale, oltre alla ulteriore riconferma dell'opportunità dell'utilizzo del personale :

"... al successivo comma 9 (Art.40 del DPR 28/7/2008 n.270, ndr) è regolata in particolare la Medicina di gruppo, ..., la quale si caratterizza , fra l'altro, per l'utilizzo nell'attività assistenziale di supporti tecnologici e strumentali comuni, anche eventualmente in spazi

predestinati comuni, e per l'utilizzo da parte dei componenti il gruppo di eventuale personale di segreteria o infermieristico comune, secondo un accordo interno"

Di particolare evidenza in queste affermazioni è il riscontro del risultato del certosino lavoro di focalizzazione sui principi istitutivi dell'attività di Medico di Medicina Generale intrapreso dalla Commissione Fisco FIMMG, messo in atto in tanti anni di attività e di confronto con la stessa Agenzia delle Entrate.

Risulta infatti estremamente esemplificativo a tal fine il confronto di tali affermazioni con il ricordo di alcuni presupposti delle posizioni dell'Agenzia stessa, manifestati in occasione dei primi contenziosi : basti ricordare le deduzioni più volte espresse nelle opposizioni sull' assoggettamento ad IRAP nel caso di esposizione di fatture d'acquisto di apparecchiature "minimali", quali un otoscopio o un ossimetro, o, addirittura, un computer da parte del Medico !

Ma la piena conferma del recepimento anche da parte dell'Agenzia delle Entrate degli specifici dettati della sentenza non si sono fatti attendere : il 18 Maggio 2016 viene infatti pubblicata la Circolare n.20E dove, per la seconda volta, a distanza di ben sei anni dalla precedente (Circolare n. 28 E del 2010), l'Agenzia analizza nuovamente la posizione del Medico di Medicina Generale rispetto all'IRAP.

Risulta di estrema evidenza dall'analisi del documento l'evoluzione del pensiero stesso dell'Agenzia nei confronti del contenzioso, ben evidenziato dalle modifiche intervenute nell'interpretazione di almeno quattro principi fondamentali nella valutazione dell'assoggettamento al tributo del Medico di Medicina Generale, operante in forma associata, pur sempre relativamente ai proventi percepiti dal SSN:

1) L'assioma, sistematicamente espresso nelle precedenti dichiarazioni dell'Agenzia delle Entrate che prevedeva infatti che : *"....Le forme associative della MG costituiscono modalità organizzata di produzione del reddito"*

viene sostituito dalla considerazione che :

"....I giudici di legittimità hanno premesso che l'attività della medicina di gruppo, svolta ai sensi dell'articolo 40, comma 9, del DPR 28 luglio 2000 n. 270 (con il quale è stato reso esecutivo l'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale), non è riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997 che costituiscono ex lege un presupposto d'imposta ai fini IRAP, ma rappresenta una forma associativa di assistenza primaria regolamentata normativamente (dal richiamato articolo 40).(Circolare n. 20E, 18/05/2016)

2) L'assioma, sistematicamente espresso nelle precedenti dichiarazioni dell'Agenzia delle Entrate che prevedeva che : *"...l'autonoma organizzazione è configurata in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta. "*

viene sostituito dalla considerazione che :

"...l'attività di medicina di gruppo si caratterizza, tra l'altro, per l'utilizzo di supporti tecnologici e strumentali comuni..... la Corte esclude che ... integri il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo IRAP.").(Circolare n. 20E, 18/05/2016)

3) L'assioma, sistematicamente espresso nelle precedenti dichiarazioni dell'Agenzia delle Entrate che prevedeva che : *"... l'autonoma organizzazione è configurata in presenza di personale"*

viene sostituito dalla considerazione che :

"...la Corte esclude che la presenza di personale dipendente, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" richiesto per lo svolgimento dell'attività, integri il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo IRAP").(Circolare n. 20E, 18/05/2016)

4) L'assioma, sistematicamente espresso nelle precedenti dichiarazioni dell'Agenzia delle Entrate che prevedeva che : *l'autonoma organizzazione, è valutabile dal Giudice in base all'ammontare del reddito professionale realizzato e le spese direttamente connesse alla predetta attività di medico.*

viene sostituito dalla considerazione che :

"...l'esenzione dall'IRAP opera a prescindere dalla entità del reddito derivante dalle attività autonomamente organizzate e dalle spese sostenute per la sua produzione.").(Circolare n. 20E, 18/05/2016)

Risulta quindi ulteriormente evidente l'importanza di entrambi i documenti sia nei confronti dei contenziosi in atto tra Collegi ed Agenzia delle Entrate, sospesi dalle Commissioni Tributarie nei vari gradi di giudizio proprio in attesa di queste indicazioni, sia per la riconferma della possibilità di adire alla richiesta di rimborso da parte dei Collegi che a tutt'oggi abbiano continuato ad ottemperare al versamento dell'imposta.

Ma, soprattutto, è finalmente auspicabile che in tal modo possa venir definitivamente risolto il problema della costante disparità di giudizio cui erano esposti i Medici da parte delle varie Commissioni Tributarie, e, al tempo stesso, superato il criterio, attuato dall'Agenzia delle Entrate, di sistematica opposizione nei confronti delle sentenze favorevoli ai Medici, a qualsiasi livello di contenzioso, con la conseguente piena percezione di un'applicazione assolutamente iniqua della norma fiscale nel nostro Paese nei confronti del contribuente Medico di Medicina Generale.

E pertanto, a pieno titolo, si può finalmente affermare come la sentenza e la successiva pubblicazione della Circolare dell'Agenzia delle Entrate, integrando le precedenti consolidate conferme della stessa Corte di Cassazione sul non assoggettamento ad IRAP del Medico che operi in forma non associata, giungano a sancire definitivamente il principio per cui l'attività stessa della Medicina Generale, comunque esercitata, non debba essere assoggettato ad IRAP per i redditi percepiti dal Sistema Sanitario Nazionale.

L'esperienza percepita a seguito di questo annoso e complesso contenzioso ha comunque presentato alcuni riscontri positivi, se non altro dal punto di vista dell'acquisizione di utili consapevolezze in ambiti assolutamente difformi dalla realtà quotidiana del Medico di Medicina Generale, quale quello amministrativo e fiscale, ma di assoluta importanza nella reale tutela della sua attività professionale e degli interessi di Categoria.

Ciò soprattutto al fine di evitare errori o imprecisioni nella definizione delle normative di riguardo.

Risulta infatti ad esempio evidente, come possa divenire assolutamente prioritario, al fine di ovviare a situazioni di esposizione del Medico di Medicina Generale a fraintendimenti di merito in ambito di individuazione fiscale della sua posizione contributiva, una particolare attenzione nella ridefinizione non solo del suo ruolo professionale, relativamente al rapporto con il Sistema Sanitario Nazionale, ma anche della corretta identificazione, pur anche semantica, degli aspetti partecipativi a modalità organizzate di erogazione dell'assistenza sanitaria, soprattutto nell'ambito della ridefinizione dei contratti nazionali prevista a breve termine.

In particolare risulterà decisamente opportuna una corretta definizione del rapporto interprofessionale tra Sanitari coinvolti in forme organizzate ed, oltretutto, un'assoluta precisa e normativamente efficace individuazione degli aspetti contrattuali del rapporto con personale sanitario ed assistenti di studio, utilizzati a supporto dell'attività, per ovviare ad ulteriori fraintendimenti, spesso di veramente complessa difficoltà in fase di risoluzione a posteriori.