

**REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio  
(Sezione Terza)

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 9426 del 2013, proposto da:  
F.I.M.M.G. - Federazione Italiana Medici e di Medicina Generale, in persona del legale  
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avv. Vincenzo Colalillo, Massimo Di  
Nezza e Felice Pettograsso, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Clementino Palmiero in  
Roma, via Albalonga, 7;

contro

L'Agenzia delle Entrate e il Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona del Ministro in  
carica, rappresentati e difesi per legge dall'Avvocatura dello Stato, domiciliata in Roma, via dei  
Portoghesi, 12;

per l'annullamento

- del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 13 Giugno 2013 avente ad oggetto  
“differimento, per l'anno 2013 dei termini di effettuazione dei versamenti dovuti dai soggetti che  
esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore” (13A05263) (GU  
n.139 del 15-6-2D13);
- del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. R.U. 64812 del 27 maggio  
2013 avente ad oggetto “approvazione di n. 205 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai  
fini dell'applicazione degli studi di settore, relativi alle attività economiche nel settore delle  
manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio, e della modifica dei modelli di  
comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'individuazione degli indicatori di normalità economica,  
da utilizzare per il periodo di imposta 2012;
- del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. R.U. 72432 del 13 giugno 2013  
avente ad oggetto “approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati  
rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore contenuti nei modelli che costituiscono parte  
integrante della dichiarazione UNICO 2013, dei controlli tra UNICO 2013 ed i modelli degli studi  
di settore e della modifica della modulistica degli studi di settore da utilizzare per il periodo di  
imposta 2012”;
- del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 32537 del 5 Luglio 2013 avente  
ad oggetto “*approvazione della differenziazione dei termini di accesso al regime premiale, previsto  
ai commi de 9 a 13 del decreto legge n. 201 del 2011 e della modifica della modulistica relativa  
agli studi di settore*”;

- del Provvedimento del Direttore dell'Agazia delle Entrate prot. n. 2013/85932 del 17 Luglio 2013 avente ad oggetto “*approvazione delle modifiche alle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dagli studi di settore contenuti nei modelli che costituiscono parte integrante dalla dichiarazione UNICO 2013 e della modifica della modulistica degli studi di settore da utilizzare per il periodo di imposta 2012*”;
- dei Provvedimento del Direttore dell'Agazia delle entrate del 2 agosto 2013 avente ad oggetto “*approvazione delle modifiche alle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore contenuti nei modelli che costituiscono parte integrante della dichiarazione UNICO 2013 e della modifica della modulistica degli studi di settore da utilizzare per il periodo di imposta 2012*”.
- del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 13 giugno 2013;
- del provvedimento del Direttore dell'Agazia delle Entrate prot. n. R.U. 64812 del 27 maggio 2013;
- del provvedimento del Direttore dell'Agazia delle Entrate prot. n. R.U. 72432 del 13 giugno 2013;
- del provvedimento del Direttore dell'Agazia delle Entrate prot. n. 82537 del 5 luglio 2013;
- del provvedimento del Direttore dell'Agazia delle Entrate prot. n. 2013/86932 del 17 luglio 2013;
- del provvedimento del Direttore dell'Agazia delle Entrate del 2 agosto 2013;

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio dell'Agazia delle Entrate e del Ministero dell'Economia e delle Finanze;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 16 luglio 2014 il dott. Vincenzo Blanda e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

## **FATTO e DIRITTO**

La Federazione ricorrente, costituisce il sindacato dei medici di medicina generale ed agisce in quanto tale a tutela degli interessi professionali, morali, giuridici, economici, previdenziali ed assistenziali dei medici convenzionati che operano sul territorio nazionale.

Con i provvedimenti in epigrafe l'Agenzia delle Entrate ha incluso nel meccanismo degli studi di settore anche la categoria dei medici di medicina generale, imponendo agli stessi accertamenti ed adempimenti di natura tributaria, ai sensi dell'art. 62 bis del Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (istituzione degli studi di settore), dell'art. 3, comma 121, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (individuazione dei soggetti tenuti alla presentazione dei questionari per gli studi di settore) del Decreto ministeriale del 22 marzo 1997 (Modalità per la compilazione e rinvio all'Amministrazione finanziaria dei questionari per gli studi di settore), degli artt. 10 e 10 bis della Legge 8 maggio 1998, n. 146 (Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria) e del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 del Decreto ministeriale 31 luglio 1998 (modalità tecniche di trasmissione telematica delle dichiarazioni e individuazione dei soggetti abilitati alla trasmissione telematica), dei Decreti 18 febbraio 1999, -12 luglio 2000, 21 dicembre 2000 e 19 aprile 2001 (individuazione di altri soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni), del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. RAI 64812 del 27 maggio 2013 (approvazione di n. 205 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi alle attività economiche delle manifatture, del commercio, dei servizi e delle attività professionali, da utilizzare per il periodo d'imposta 2012) .

Premette la ricorrente che gli studi di settore non sarebbero applicabili alla categoria dei medici di medicina generale, in quanto gli stessi hanno stipulato una convenzione nazionale che regola, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del decreto legislativo 30.12.1999 n. 502 il rapporto di lavoro autonomo, continuativo e coordinato che si instaura tra le Aziende Unità Sanitarie locali e i medici di medicina generale, per lo svolgimento dei compiti e delle attività relativi ai settori di:

- a) assistenza primaria di medicina generale;
- b) continuità assistenziale;
- c) attività territoriali programmate.

Tale convenzione vincolerebbe i medici di medicina generale, che sarebbero soggetti alle regole dettate dal Servizio Sanitario Nazionale (per quanto concerne il numero di pazienti da assistere, per i compensi, per le ore di lavoro, per le ferie, ecc.), per cui essi non svolgerebbero un'attività libero professionale autonoma, svincolata da direttive o limitazioni imposte dalla suddetta convenzione con il Servizio sanitario nazionale.

Pertanto la F.I.M.M.G. ha impugnato gli atti in epigrafe deducendo i seguenti motivi:

violazione della legge 29 ottobre 1993 n. 427 "istituzione degli studi di settore"; eccesso di potere per illogicità e disparità di trattamento; violazione del principio di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.); violazione del principio di ragionevolezza.

Gli studi di settore riguarderebbero categorie determinate di professionisti, lavoratori autonomi, i quali esercitano in proprio un'attività anche commerciale, industriale, imprenditoriale, in piena autonomia organizzativa economica e strutturale, non limitata da alcun rapporto di servizio presso alcune ente o di dipendenza da datori di lavoro pubblici e/o privati.

I medici di medicina generale costituirebbero, invece, una categoria di professionisti che solo fiscalmente sarebbe annoverata fra i lavoratori autonomi, ma che, in sostanza, svolgerebbe una attività interamente regolata dal Servizio Sanitario Nazionale (per quanto concerne il numero di

pazienti da assistere, per i compensi, per le ore di lavoro, dotazioni minime ambulatoriali, per le ferie, ecc. ),

Si sarebbe in presenza di un vero e proprio lavoro “parasubordinato” a cui non potrebbero essere applicati gli studi di settore.

Nell'esercizio dell'attività di professionista convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale, il medico di medicina generale percepirebbe proventi certificati, assoggettati ad una ritenuta fiscale alla fonte, senza alcuna possibilità di occultamento per cui i costi per l'esercizio dell'attività in relazione al volume d'affari e al reddito del professionista (spese per le attrezzature e per i fattori produttivi in genere) non sarebbero significative nel determinare i compensi percepiti dai medico che svolge attività convenzionata.

I compensi non potrebbero essere incrementati perché il medico non può assistere più di 1.500 pazienti.

Gli studi di settore troverebbero applicazione con riferimento all'attività residuale svolta dal Medico di Medicina Generale (attività professionale in cui il medico percepisce i soldi direttamente dal paziente), in una percentuale esigua, che varierebbe dal 0% e il 5% del totale dei compensi, il che dimostrerebbe l'assenza di qualsiasi concreta utilità della imposizione tributaria;

eccesso di potere per sviamento di potere illogicità manifesta e disparità di trattamento; difetto di istruttoria violazione principi di cui al 97 Cost.

L'aumento ingiustificato dei ricavi richiesti ai fini della congruità, in un anno di grave crisi economica, sarebbe sufficiente a evidenziare l'illegittimità dello strumento di determinazione presuntiva dei ricavi in esame.

Gli studi di settore dei medici di medicina generale pretenderebbe un incremento nei compensi percepiti dell'ordine dei 9-10% rispetto all'esercizio precedente.

Essi inoltre darebbero luogo in relazione ad una disparità di trattamento rispetto agli altri lavoratori parasubordinati o, comunque, ad altri soggetti che svolgono un rapporto di pubblico servizio (anche se in regime di convenzionamento).

L'Agenzia delle Entrate e il Ministero dell'Economia e delle Finanze si sono costituiti in giudizio con atto formale.

Alla pubblica udienza del 16 luglio 2014 il ricorso è stato trattenuto in decisione.

La ricorrente, con entrambi i motivi di ricorso, assume l'inapplicabilità degli studi di settore elaborati dall'Amministrazione finanziaria nei confronti dei medici di medicina generale, sostenendo che la particolare natura del rapporto di convenzionamento con il Servizio sanitario nazionale, che regolerebbe ogni aspetto della loro attività professionale, e l'esiguità degli emolumenti percepiti direttamente dai pazienti non giustifichi l'applicazione nei loro confronti degli studi di settore.

La tesi non merita adesione.

Gli studi di settore sono un metodo di determinazione del reddito che si basa su calcoli statistici mediante i quali, sulla scorta dei dati contabili ed extra-contabili forniti dal professionista vengono

determinati i compensi di lavoro autonomo che devono essere dichiarati per non incorrere nei controlli dell'amministrazione finanziaria.

Gli studi di settore sono, quindi, uno strumento di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, cosiddetto analitico - induttivo, in quanto conduce alla determinazione forfetaria del reddito del soggetto cui lo studio si riferisce, prendendo in considerazione, l'area geografica in cui il soggetto si trova, l'attività esercitata e le modalità di espletamento, le aree di attività e specializzazioni, aree di attività e tipologia della clientela, ore di lavoro, personale di studio o collaboratori, dimensione dei locali, le spese sostenute per utenze, il valore dei beni strumentali impiegati per l'attività, spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento professionale, elementi contabili e imposta sul valore aggiunto ed altro.

La particolare natura del rapporto che lega i medici di medicina generale, nonostante la sua pervasività, per come dedotto dalla federazione ricorrente, non può escludere la possibilità che tali professionisti possano comunque percepire, nell'esercizio della loro attività, redditi diversi da quelli elargiti dal Sistema Sanitario Nazionale.

La stessa Federazione ammette, invero, che i medici da essa rappresentati sono "formalmente autonomi professionisti" che svolgono la loro attività per il servizio sanitario nazionale.

Gli stretti vincoli che limitano l'attività dei medici di medicina generale del S.S.N., tuttavia, non giungono ad impedire che gli stessi possano svolgere anche un'attività libero professionale, che come tale può essere assoggetta al meccanismo degli studi di settore.

Come del resto è confermato dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 30.12.1992, n. 502 (riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 ottobre 1992, n. 421) il quale prevede che gli accordi collettivi nazionali stipulati con le organizzazioni sindacali di categoria maggiormente rappresentative, ai sensi dell'art. 4, comma 9, della legge 30 dicembre 1991, n. 412, devono tenere conto anche del principio previsto dalla lett. c), secondo cui "*il tempo complessivamente dedicato alle attività in libera professione non rechi pregiudizio al corretto e puntuale svolgimento degli obblighi del medico, nello studio medico e al domicilio del paziente; le prestazioni offerte in attività libero-professionale siano definite nell'ambito della convenzione, anche al fine di escludere la coincidenza tra queste e le prestazioni incentivanti di cui alla lettera d)*".

Né l'esiguità dei compensi percepiti da tale categoria di professionisti, dedotta dalla ricorrente, può giustificare un esonero dalla disciplina in questione. Anche laddove i compensi percepiti dal SSN raggiungessero la quota del 90% del reddito dei professionisti, indicata dalla istante, ciò comunque non impedirebbe di ritenere legittima l'applicazione per la restante parte del meccanismo degli studi di settore, posto che essi non dipendono dalla quota di provenienza dei redditi, ma dalla natura di lavoratori autonomi dei medici del S.S.N.-.

Le censure di parte ricorrente, quindi, non appaiono idonee a ritenere l'illegittimità della applicazione degli studi di settore ai medici di medicina generale.

La stessa natura degli studi di settore dovrebbe del resto fugare i dubbi e i timori della associazione ricorrente.

La giurisprudenza di merito, infatti, da tempo attribuisce agli studi di settore un valore di presunzione semplice, carente dei requisiti di precisione, concordanza e gravità; con la conseguenza che, in assenza di ulteriori elementi assunti dall'ufficio per suffragare la pretesa, gli studi di settore

non possono da soli integrare la prova dell'evasione (cfr. al riguardo Corte di Cassazione, Sez. tributaria sentenza 17229 del 28.7.2006).

Secondo la menzionata decisione della Corte di Cassazione n. 17229 del 28.7.2006 “*data la natura di atti amministrativi generali di organizzazione, rivestita dagli studi di settore previsti dal D.L. 30 agosto 1993, n. 321, art. 62 bis, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427*” essi non possono essere considerati sufficienti “*perché l'ufficio tributario operi l'accertamento di un rapporto giuridico tributario di specie ultima, senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, di vincere la mera praesumptio hominis costituita dagli studi di settore*”.

Ne consegue che, attesa la natura di tale strumento di accertamento, nemmeno gli aggravii di natura burocratica, che i professionisti sarebbero costretti ad affrontare, possono essere considerati idonei a sostenere la tesi della ricorrente, posto che l'interesse pubblico alla individuazione dei contribuenti infedeli e delle fonti di reddito sottratte alla imposizione tributaria, appare prevalente rispetto alle difficoltà lamentate derivanti dall'applicazione dell'istituto in esame anche ai medici di medicina generale.

In conclusione il ricorso deve essere respinto, sussistono, tuttavia, giusti motivi per disporre la compensazione delle spese di giudizio tra le parti attesa la novità e peculiarità della questione.

#### **P.Q.M.**

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Terza) definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo respinge.

Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 17 luglio 2014 con l'intervento dei magistrati:

Franco Bianchi, Presidente  
Vincenzo Blanda, Consigliere, Estensore  
Emanuela Loria, Consigliere

L'ESTENSORE

IL PRESIDENTE

DEPOSITATA IN SEGRETERIA  
Il 03/09/2014

IL SEGRETARIO  
(Art. 89, co. 3, cod. proc. amm.)