

Direzione Regionale del Piemonte

Settore Servizi e Consulenza

Ufficio Fiscalità generale

Torino,

FEDERAZIONE REGIONALE
PIEMONTESE MEDICI DI
MEDICINA GENERALE
CORSO SVIZZERA 185 BIS
10149 TORINO (TO)

Prot.

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 901-3/2014
Associazione/Ordine FEDERAZIONE REGIONALE PIEMONTESE
MEDICI DI MEDICINA GENERALE
Codice Fiscale 97575290016
Istanza presentata il 04/03/2014

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 27 del DL n. 98 del 2011 , è stato esposto il seguente

QUESITO

Tra le condizioni per accedere al regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, la norma impone che «l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni».

I medici che intendono svolgere l'attività di "medico chirurgo di medicina generale", nell'ambito del Servizio sanitario nazionale, sono obbligati a conseguire un diploma di

formazione specifica in medicina generale, ai sensi dell'articolo 21 del D. Lgs. n. 368/1999, a seguito di un corso di formazione di durata triennale. L'accesso alla frequenza di tale corso è riservato esclusivamente a medici chirurghi abilitati alla professione e già iscritti all'albo.

«Al medico in formazione» - precisa la Federazione istante - «durante il periodo di trentasei mesi, viene corrisposta una borsa di studio il cui importo complessivo lordo è stabilito a livello nazionale in euro 11.603 (DM 13/04/2007); tale borsa viene corrisposta dalla Regione in cui il medico frequenta il corso [...] ed è assimilata a reddito da lavoro dipendente. Al termine di ogni anno di frequenza la Regione trasmette al medico in formazione il modello CUD ai fini della dichiarazione dei redditi».

Ciò premesso, la "Federazione Regionale Piemontese Medici di Medicina Generale" chiede di avere risposta ai seguenti quesiti:

«1) [...] il Medico che svolge la propria attività libero-professionale con Partita IVA ed ha aderito al regime fiscale dei Super Minimi precedentemente all'accesso al Corso di Formazione in Medicina Generale, dal momento in cui accede al Corso e inizia a percepire la relativa Borsa di Studio con le caratteristiche sopra elencate [può] continuare a rimanere nel Regime Fiscale agevolato relativamente all'attività libero professionale compatibile con il corso stesso[?]»;

«2) in caso di risposta affermativa al punto 1), [...] il tetto di incassi di 30.000 euro nell'anno solare da non superare per rimanere nel regime dei Super Minimi comprend[e] quanto percepito con la borsa di studio o [...] tale importo non concurr[e] al raggiungimento del tetto»?

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Associazione istante non fornisce alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si precisa che il parere della scrivente viene basato unicamente sugli elementi sinteticamente illustrati dalla Federazione istante, presupponendo la completezza e la veridicità della rappresentazione resa.

Ciò premesso, si chiarisce quanto segue.

In base all'articolo 21 del D. Lgs. n. 368 del 17 agosto 1999, che apre il Titolo IV dello stesso decreto, rubricato "Formazione specifica in medicina generale", «Per l'esercizio di medico chirurgo di medicina generale nell'ambito del Servizio sanitario nazionale è necessario il possesso del diploma di formazione specifica in medicina generale [...]».

Il successivo articolo 24, al comma 1, stabilisce che *«Il diploma di cui all'articolo 21 si consegue a seguito di un corso di formazione specifica in medicina generale della durata di tre anni ed è riservato ai laureati in medicina e chirurgia, abilitati all'esercizio professionale [...]»*.

Il comma 3 del medesimo articolo sancisce che *«La formazione a tempo pieno, implica la partecipazione alla totalità delle attività mediche del servizio nel quale si effettua la formazione, comprese le guardie, in modo che il medico in formazione dedichi a tale formazione pratica e teorica tutta la sua attività professionale per l'intera durata della normale settimana lavorativa e per tutta la durata dell'anno. La frequenza del corso non comporta l'instaurazione di un rapporto di dipendenza o lavoro convenzionale né con il Servizio sanitario nazionale, né con i medici tutori [...]»*.

Il Decreto del Ministero della Salute del 7 marzo 2006, rubricato "*Principi fondamentali per la disciplina unitaria in materia di formazione specifica in medicina*

generale", all'articolo 17, prevede che al medico in formazione sia conferita una borsa di studio annuale di Euro 11.603,00 e che *«Il trattamento fiscale della borsa di studio [sia] soggetto alle trattenute I.R.P.E.F. e I.R.A.P.»*.

Ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera c), sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente *«le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante»*.

Con riferimento a tale tipologia di redditi, le istruzioni al *Modello Unico* (cfr. Modello Unico 2014/2013, Fascicolo 1, quadro RC, "*Redditi di lavoro dipendente e assimilati*", pagina 34) indicano, tra i redditi di lavoro dipendente e assimilati, *«le somme percepite a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio e di addestramento professionale (tra le quali rientrano le somme corrisposte ai soggetti impegnati in piani di inserimento professionale), se erogate al di fuori di un rapporto di lavoro dipendente e sempre che non sia prevista una specifica esenzione»*.

Come chiarito dalla Risoluzione n. 338/E del 30 ottobre 2002, sulle somme corrisposte in relazione ai corsi di formazione specifica in medicina generale, devono essere applicate le ritenute Irpef, non essendo stata prevista dal legislatore alcuna ipotesi di esenzione.

Per completezza espositiva, si precisa che, ai sensi dell'articolo 11 del citato D.M. 7 marzo 2006, ai medici in formazione è inibito *«l'esercizio di attività libero-professionali ed ogni rapporto convenzionale, precario o di consulenza con il Servizio sanitario nazionale o enti e istituzioni pubbliche o private, anche di carattere saltuario o temporaneo»*, essendo consentite soltanto, al ricorrere di specifiche condizioni, *«le sostituzioni a tempo determinato di medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, nonché le sostituzioni per le guardie mediche notturne, festive e turistiche»*.

Una volta individuata la categoria reddituale cui le somme in argomento appartengono

(redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), per rispondere al quesito della Federazione interpellante occorre stabilire se tali redditi possano coesistere, o meno, con gli eventuali redditi derivanti dall'attività libero-professionale del corsista (il quale, si ribadisce, deve essere laureato in medicina e chirurgia, abilitato all'esercizio della professione ed iscritto al relativo albo professionale) che, prima dell'accesso al corso, abbia aderito al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98. Si ricorda che tale regime riguarda le persone fisiche esercenti un'attività d'impresa, arte o professione con un ammontare di ricavi o compensi non superiore a 30.000,00 Euro annui, unitamente ad altri requisiti.

In particolare, l'articolo 27, comma 1, del D.L. n. 98 del 6 luglio 2011 (convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della Legge 15 luglio 2011, n. 111) ha previsto che il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità venga applicato, a partire dall'1 gennaio 2012, a coloro che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione, ovvero che l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007.

Il nuovo regime, pur incardinandosi sulle disposizioni che regolavano il vecchio "*regime dei minimi*", disciplinato dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della Legge n. 244 del 2007, presenta rilevanti caratteri di novità per ciò che concerne i requisiti di accesso, il periodo di applicabilità e la misura dell'imposta sostitutiva, dovuta nella percentuale del 5 anziché del 20 per cento.

A partire dall'1 gennaio 2012, tale nuovo regime si applica, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente ai contribuenti persone fisiche che:

- a) intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione;
- b) l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007.

Il regime in parola è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo d'imposta di compimento del

trentacinquesimo anno di età.

In virtù della disposizione contenuta nel comma 2 del menzionato articolo 27 del D.L. n. 98/2011, il beneficio in commento è riconosciuto a condizione che:

- a) il contribuente non abbia esercitato - nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività per la quale vuole beneficiare del regime agevolato - attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- c) qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore a 30.000 Euro.

Delineato così, per sommi capi, il profilo del regime reddituale in argomento, si ritiene che l'accesso al corso di formazione specifica in medicina generale da parte di un medico già operante nel "*regime dei minimi*" non ne determini la fuoriuscita.

Infatti, a parere della scrivente, percepire redditi di lavoro dipendente o ad essi assimilati (come nel caso di specie), non pregiudica la permanenza nel regime di cui si sta trattando.

A sostegno di tale affermazione, appare utile richiamare la Circolare n. 17/E del 2012 (*cfr.* paragrafo 2.2.2), nella quale si legge: *«È consentito continuare ad applicare il regime fiscale di vantaggio ai soggetti che iniziano una attività di lavoro dipendente anche in ambiti omogenei a quelli che caratterizzano l'attività di lavoro autonomo o di impresa non essendo ravvisabile in tal caso alcuno spostamento di imponibile ad un regime più favorevole per il contribuente. Si pensi al caso di un geometra che svolga attività libero professionale in regime agevolato assunto come lavoratore dipendente per il medesimo profilo professionale.*

Resta ugualmente ininfluyente, per le ragioni in precedenza esposte, la circostanza che un contribuente che si avvale del regime agevolato avvii altre attività produttive di redditi diversi da quelli di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, o di impresa di cui all'articolo 55 del Tuir».

Inoltre, dalla lettura delle istruzioni al Modello Unico (cfr. Modello Unico 2014/2013, Fascicolo 3, "Istruzioni per la compilazione del Quadro LM", pagina 26), si ricava che la compilazione del quadro LM, da utilizzare per dichiarare il reddito derivante dall'esercizio di attività commerciali o dall'esercizio di arti e professioni determinato ai sensi dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011, è incompatibile *«con altri quadri di determinazione del reddito (RF, RG, RE e RD) in quanto la condizione di accesso al regime in esame riguarda la posizione del contribuente considerata nel suo insieme e non la specifica attività svolta, pertanto qualora il contribuente nel corso dell'anno abbia svolto più attività dovrà verificare se per tutte le attività possiede i requisiti per accedere al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, in caso contrario l'accesso al regime è precluso a qualsiasi attività e dovrà essere compilato l'apposito quadro RF o RG e/o RD e/o RE».*

La menzionata incompatibilità, quindi, non riguarda il quadro RC, in cui, come già anticipato, devono trovare collocazione le somme percepite dai corsisti a titolo di borsa di studio, in quanto assimilate ai redditi di lavoro dipendente.

Quanto al secondo quesito espresso dalla Federazione, circa l'incidenza delle somme percepite dai corsisti sul limite annuo di compensi di 30.000 Euro, di cui al comma 96 dell'articolo 1 della Legge n. 244/2007, si chiarisce quanto segue.

La già citata Circolare n. 17/E del 2012 (cfr. paragrafo 2.3) precisa che *«possono accedere al regime in parola le persone fisiche, residenti nel territorio dello Stato, esercenti attività di impresa, arti o professioni, che nell'anno di inizio della propria attività presumono:*

a) di conseguire ricavi o compensi (di cui agli articoli da 57 a 85 e 54 del TUIR) in

misura non superiore a 30.000 euro; in caso di inizio di attività in corso d'anno, il limite dei 30.000 euro di ricavi o compensi deve essere ragguagliato all'anno [...]».

Il documento di prassi appena richiamato esplicita, dunque, gli elementi reddituali che concorrono alla formazione del limite in argomento; elementi tra cui non rientrano quelli di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c), del Tuir, cui vengono ricondotte le somme percepite a titolo di borsa di studio dai corsisti, quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Tali somme, quindi, non concorrono al limite di 30.000 Euro fissato dal comma 96 dell'articolo 1 della Legge n. 244/2007.

**per DELEGA DEL DIRETTORE REGIONALE
IL CAPO SETTORE**

Adriana Noto