

Commissione Tributaria Regionale di Bari Sezione staccata di Lecce e Brindisi sez.24 n.162/24/03 del 26 giugno 2003 dep. 11 luglio 2003 (relatore dr. Michele Gurrado Presidente dr. Francesco Giardino).

Massima : Il rapporto di lavoro instaurato dai medici generici in convenzione con il S.S.N., di cui ai DPR 882,883,884,885,886 del 16.10.84 pur non potendosi inquadrare fra i rapporti di lavoro dipendente e /o di pubblico impiego, difettando del requisito della subordinazione e della gerarchia tecnico – amministrativa, ha tutti i connotati della cosiddetta parasubordinazione e pertanto beneficia sia a livello di diritto processuale e sia di diritto sostanziale, di un regime di favore tendente all'equiparazione con il lavoro subordinato anche se nel diritto tributario la parasubordinazione è ancora un istituto sconosciuto.

La qualificazione come parasubordinato permette di concludere che all'indennità di fine rapporto, corrisposta dall'ENPAM debba essere applicato, in via di interpretazione estensiva, il prelievo fiscale previsto dall'art.17 comma 1 DPR 917/1986 per i lavoratori dipendenti.

Fatto

F.E. già medico convenzionato con il S.S.N e iscritto al fondo di previdenza costituito presso l'ENPAM presentava all'Intendenza di Finanza di Lecce istanza di rimborso del 35 % della ritenuta fiscale d'acconto operata dall'Ente all'atto della liquidazione della indennità di fine rapporto corrisposta ai sensi del regolamento dei fondi di previdenza dei medici convenzionati con il S.S.N.

Dopo 90 giorni dalla richiesta, proponeva ricorso avverso il silenzio rifiuto, chiedendo il rimborso di quanto trattenutogli.

Sosteneva che il fondo, costituito presso l'ENPAM con il contributo del 7 % a carico dei professionisti e del 13% a carico del S.S.N, non poteva considerarsi un reddito ma un accantonamento obbligatorio avente natura previdenziale.

Richiamava Corte Cost. n. 178 del 7.7.1986 che aveva sancito che l'indennità di buonuscita erogata dall'ENPAS, limitatamente alla quota relativa ai versamenti a cura del dipendente, non va sottoposta a tassazione, nonché la C.T.P. di Pisa n. 1977 del 4.10.1991 e quelle di Mantova , Catanzaro, Lucca , Belluno , menzionate nel commento di Spagnolo- De Prisco all'ordinanza di remissione alla Corte Costituzionale da parte della C.T..P. di Mantova del 24.3.1993

Evidenziava che in identiche fattispecie, il Fisco applicava una tassazione di gran lunga inferiore, creando una disparità di trattamento.

L'Ufficio eccepiva che il principio sancito dalla Corte Costituzionale, secondo cui la buonuscita non è tassabile per la parte che riguarda i contributi versati dal lavoratore, è applicabile solo ai lavoratori dipendenti e non anche ai lavoratori autonomi, quali i medici generici convenzionati con il S.S.N; chiedeva pertanto il rigetto del ricorso.

In subordine contestava come eccessiva la quota del 35% affermata dal ricorrente, sostenendo che incombeva a costui l'onere della prova dell'esatto ammontare del rimborso richiesto.

Ancora più in subordine chiedeva l'invio degli atti alla Corte Costituzionale perché decidesse se vi fosse disparità di trattamento tra lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti .

La Commissione di 1° grado riteneva fondato il ricorso.

In motivazione affermava che il rapporto di lavoro dei medici convenzionati con il S.S.N. doveva ritenersi di tipo parasubordinato in quanto regolamentato da un accordo collettivo nazionale, reso esecutivo con dpr e che la prestazione veniva retribuita in forma periodica e prestabilita e le indennità, a formazione pluriennale, venivano corrisposte da un Ente previdenziale pubblico .

Evidenziava che quest'ultime venivano formate con il contributo a carico del S.S.N e del medico – lavoratore e che nella specie si poteva ritenere equiparabile tale rapporto di lavoro a quello dipendente e quindi applicabile il dettato della sentenza Costituzionale.

In merito alla quota di indennità da esentare dalla tassazione Irpef, faceva presente che l'A.F.aveva la possibilità e la competenza di accertare l'entità, a prescindere dalle affermazioni del ricorrente.

L'Ufficio proponeva appello.

Preliminarmente evidenziava che i DPR 882,883,884,885,886 del 16.10.84 considerano i rapporti di lavoro con i medici ivi menzionati, fra i quali quelli di medicina generale come rapporti di lavoro autonomo, continuativo e coordinato.

Richiamava al riguardo la risoluzione ministeriale n. 8/686 del 10.6.1986 ed evidenziava che la nuova normativa fiscale, a differenza della precedenza, restringe il trattamento di favore alle sole indennità derivanti dalla cessazione di lavoro dipendente, escludendo dal medesimo trattamento le altre indennità e ricordava che la Corte Costituzionale. mentre ha riconosciuto non tassabile, per la parte che attiene ai contributi versati la buonuscita corrisposta al lavoratore dipendente , non ha esteso tale principio ai lavoratori autonomi.

Osservazioni

Osserva: la Commissione:

gli accordi collettivi nazionali per la regolamentazione dei rapporti di lavoro instaurati dei medici generici con il S.S.N.; ai sensi dell'art.48 della legge 833/78, con convenzioni e recepiti con Decreti presidenziali (vedi D.P.R.16.10.1984 n.882 e non ultimo il D.P.R.28.9.1990 n.314) li qualificano come rapporti di lavoro autonomo, continuativo e coordinato;

una prima giurisprudenza ordinaria, con varie decisioni, qualifica il rapporto di lavoro dei medici a convenzione con il SS.N e/o altre amministrazioni (vedi Ministero Difesa) come rapporti d'opera professionale (Cass. 3.12.2001 n.15266 e 22.9.2989 n. 12732 sez. pen.4) che esulano dal rapporto pubblico, difettando del vincolo della subordinazione (Pretura di Caltagirone 23.4.1994 n. 29) e del vincolo della gerarchia tecnica (Cass. 23.6.1989 n.3025) ed ha perfino sancito la non applicazione agli stessi della sentenza della Corte Costituzionale n. 566 del 1999 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della sospensione dell'indennità integrativa speciale per i medici già pensionati che instaurano un rapporto di lavoro in convenzione con il S.S.N (Cass. 20.11.2001 n. 14606 sez. lav);.

altra giurisprudenza qualifica il predetto rapporto di lavoro parasubordinato (Cass. 13.11.1986 n.6666, Cass. S.U. 24.02.1982, n. 1152;14.3.1991, n. 2725;Cass. S.U. 16.11,1992, n. 12256);.

la Corte costituzionale, con sentenza n. 178 del 7.7.1986, ha stabilito illogico ed arbitrario ritenere che l'indennità di buonuscita si profili come reddito per la parte afferente in via virtuale alla contribuzione versata dal dipendente e con sentenza n. 50 del 23/02/1994 ha rammentato che dall'esame dello Statuto dell'ENPAM e delle correlative norme regolamentari, si evince che l'indennità in questione, basta su forme di contributi, la cui misura si evince dagli accordi collettivi nazionali, si costituisce con versamenti che coprono non solo l'erogazione della stessa, ma altri eventi, quali quello dell'invalidità, temporanea e permanente, e del trattamento a favore dei superstiti e può dar luogo ad una pensione in alternativa all'indennità medesima .

la risoluzione del Ministero delle Finanze, Imposte Dirette, del 0/06/1986 prot. 686, dopo aver precisato che i rapporti intrattenuti dai medici convenzionati con il S.S.N. si atteggiavano, sostanzialmente e fiscalmente, quali rapporti di lavoro autonomo e pertanto non è possibile riscontrare negli stessi nessun aggancio con la disciplina tributaria di cui alla legge 26.9.1985, n. 482, ha ritenuto che le indennità di previdenza erogate dall'ENPAM. , configurandosi come "indennità percepite per la cessazione di rapporto di lavoro autonomo e continuativo, trovino collocazione nell'ambito della fattispecie di cui alla lettera g) dell'articolo 12 del D.P.R. n. 597;

una parte della giurisprudenza tributaria ha stabilito legittima l'applicazione delle disposizioni ex art 18 DPR 917/86 nella parte in cui non è prevista la detrazione del contributo in percentuale su tale indennità (C.TR- Campania 6.11.200 n. 252; C.T.P. Cagliari sez. II , 10.6.2000 n. 635; C.T.R. Toscana sez.. XVII, 21.10.1999 n. 150, C.T.R. Lazio sez. I 30.4.99 n. 39e sez.XXII del 13.12.201 n. 97);

altra giurisprudenza tributaria ritenendo il rapporto di lavoro che lega i medici "convenzionati" con il S.S.N. come lavoro parasubordinato equiparabile al lavoro subordinato, ha sancito che

all'indennità di fine rapporto dei predetti medici convenzionati debba essere applicato, in via d'interpretazione estensiva, il prelievo fiscale previsto dall'art. 17 del DPR n. 917/1986 per i lavoratori dipendenti.(C.T.R. Umbria - Sezione VI del 12/11/2002 n. 697 e 11.12.2001 n. 433).

Tale interpretazione estensiva è anche giustificata con la mancanza di una specifica disciplina concernente la cessazione di tali rapporti di lavoro (Cass sez. V n.6065 del 26.4.2002 e C.T.R. Puglia sez. VII del 8.4.2000 n. 23).

e Motivazioni

Questa Commissione ritiene che il rapporto di lavoro instaurato in convenzione con il S.S.N., pur non potendosi inquadrare fra i rapporti di lavoro dipendente e /o di pubblico impiego, difettando del requisito della subordinazione e della gerarchia tecnico- amministrativa, ha tutti i connotati della cosiddetta parasubordinazione .

Rammenta che una autorevole dottrina giuslavoristica (Santoro Passarelli, Il lavoro parasubordinato; Spagnolo Vigorita, Subordinazione e diritto del lavoro; Grieco A. M., Lavoro parasubordinato e diritto; De Luca Tamajo R., Flammia R., Persiani M., La crisi della nozione di subordinazione e della sua idoneità selettiva dei trattamenti garantistici; Persiani M., Autonomia, subordinazione e coordinamento nei recenti modelli di collaborazione lavorativa) , ritiene che il rapporto di lavoro parasubordinato benefici sia a livello di diritto processuale e sia di diritto sostanziale, di un regime di favore tendente all'equiparazione con il lavoro subordinato (onde la decisione dei giudici di primo grado) anche se nel diritto tributario la parasubordinazione è ancora un istituto sconosciuto.

La qualificazione del rapporto come parasubordinato permette di concludere che all'indennità in questione debba essere applicato, in via di interpretazione estensiva, il prelievo fiscale previsto dall'art.17 comma 1 DPR 917/1986 per i lavoratori dipendenti. (vedi decisioni C.T.R. Umbria già citate e Cass sez. n. 4290 del 28.4.1999).

La Commissione, quindi, condivide quanto ritenuto dalla C.T.P. in merito alle motivazioni sull'esistenza di accordo nazionale del lavoro, che la prestazione viene retribuita periodicamente e che è un ente pubblico a corrispondere l'indennità di buonuscita, formata per altro con versamenti di contributi obbligatori a carico del SS.N e del contribuente.

Vi sono validi motivi per compensare le spese

P.Q.M.

rigetta l'appello dell'ufficio Spese compensate .

Lecce 26.6..2003

Il relatore

(dr Michele Gurrado)

Il Presidente

(dr Francesco Giardino)