



Milano, 11 dicembre 2009

Spettabile
Ordine dei Medici Veterinari di Milano
Via Bronzino, n. 16
Milano

Alla cortese attenzione del Presidente e del Tesoriere

Oggetto: Parere in merito alla possibilità di svolgere l'attività di medico veterinario attraverso una Onlus

1. Possibilità di svolgere l'attività di medico veterinario attraverso soggetti societari o collettivi di altra natura.

La questione sottopostami deve essere affrontata dal punto di vista giuridico prima che dal punto di vista fiscale.

Per quanto riguarda il profilo civilistico, le professioni intellettuali tra le quali rientra la professione di medico veterinario, sono disciplinate dagli articoli 2229 e seguenti del codice civile. In estrema sintesi, le norme del codice prevedono quanto segue:

- la possibilità di prevedere che per alcune professioni intellettuali l'esercizio sia subordinato all'iscrizione in appositi albi o elenchi (CC, 2229);
- la mancanza di diritto all'azione per il pagamento del corrispettivo da parte di chi svolge attività professionali "protette" senza iscrizione agli albi o agli elenchi (CC, 2231);
- l'obbligo all'esecuzione personale dell'obbligazione, salva la facoltà di avvalersi di sostituti o di ausiliari (CC, 2232);
- la fissazione del compenso tramite accordo tra le parti, applicazione delle tariffe e degli usi o, in mancanza, decisione del giudice (CC, 2233);



- l'obbligo del cliente di anticipare al professionista le spese e gli acconti (CC, 2234);

- la limitazione della responsabilità del professionista, in caso di problemi tecnici di particolare difficoltà, alle sole ipotesi di dolo o colpa grave (CC, 2236).

La professione di medico veterinario rientra tra le professioni "protette".

Si definiscono professioni c.d. "protette" tutte le professioni per l'esercizio delle quali è necessario il conseguimento di una specifica abilitazione a seguito del superamento di un esame di Stato ai sensi dell'art. 33, comma 5, Cost. nonché la successiva iscrizione in appositi albi.

A tutte le professioni protette si applicava la legge del 1939 che prevedeva il divieto di svolgere attività professionali in forma societaria.

L'art. 2, comma 1, lett. c), legge 4 agosto 2006, n. 248, ha consentito la possibilità di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti, fermo restando che l'oggetto sociale relativo all'attività libero-professionale deve essere esclusivo, che il medesimo professionista non può partecipare a più di una società e che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità.

Il fatto che la forma societaria prescelta sia quella delle società di persone deriva dall'esigenza di garantire la corrispondenza del tipo societario ai requisiti della personalità e professionalità del soggetto che svolge la prestazione professionale.

In proposito va considerato quanto segue:

- la norma citata consente l'esercizio in nome proprio della professione da parte della società professionale, alla stregua di qualsiasi altro professionista singolo;
- ciò comporta che non possa discriminarsi tra i due tipi di soggetti (quello singolo e quello collettivo) per quanto concerne il tipo di responsabilità gravante su di essi;
- le conclusioni sin qui svolte conducono anche alla logica ulteriore conseguenza della inconciliabilità della s.p.a. e della s.r.l. con il regime dell'esercizio professionale in forma societaria

Se, alla luce dell'attuale situazione giuridica lo svolgimento dell'attività professionale protetta può avvenire solo attraverso società personali o attraverso le ben note e utilizzate associazioni tra professionisti, a maggior ragione deve escludersi la possibilità di esercitare la professione di medico veterinario attraverso i cosiddetti "enti associativi di natura privatistica".

Questi soggetti possono certamente svolgere attività di tipo commerciale e non, cessioni di beni e prestazioni di servizi, ma non possono in alcun caso



svolgere attività di tipo professionale protetta nel senso indicato dalle norme del codice civile e dalle norme sulle società tra professionisti sopra citate.

2. Aspetti fiscali degli enti associativi di natura privatistica.

Pur avendo escluso la possibilità di svolgere l'attività di medico veterinario attraverso enti associativi di natura privatistica credo sia opportuno chiarire una volta e per tutte che nel caso in cui, pur violando norme imperative, si intenda svolgere attività professionale attraverso tali enti questo non consentirà di non pagare le imposte nella stessa misura in cui le pagano tutti gli altri professionisti.

E' necessario evidenziare a chiare lettere:

- che gli enti associativi di natura privatistica non sono uno strumento per evadere le imposte (tanto per dare a ogni azione il nome corretto)
- che gli enti associativi, per godere di alcune agevolazioni che lo Stato ha loro garantito devono possedere precise caratteristiche
- che a far data dal 2008 per avere diritto alle agevolazioni fiscali gli enti devono attestare il possesso dei requisiti richiesti dalla legge attraverso la presentazione del modello EAS (prima scadenza 15/12/2009)

2.1. Agevolazioni concesse e requisiti richiesti.

Non contribuiscono a formare la base imponibile sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i contributi, i corrispettivi e le quote associative incassati dai cosiddetti enti non commerciali.

Occorre tenere presente che le agevolazioni fiscali si applicano agli enti che la legge qualifica come non commerciali in quanto non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ai sensi dell'art. 73 del TUIR.

Per converso qualunque ente associativo che svolga in via esclusiva o principale un'attività commerciale, fiscalmente viene considerato un "ente commerciale" ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettera b), del TUIR. Tale tipo di enti non può fruire del regime agevolato previsto per le associazioni. E ciò vale anche per le quote ed i contributi associativi che debbono concorrere alla determinazione del reddito d'impresa, essendo esclusi dalle previsioni dell'art. 148 del Tuir.

Per capire se una attività ai fini fiscali si debba considerare commerciale o non commerciale occorre verificare:

- se possa ricondursi o meno fra quelle "d'impresa" previste dall'art. 2195 del codice civile (attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi, attività intermediaria nella circolazione dei beni, attività di trasporto per terra, o per acqua o per aria, attività bancaria o assicurativa, altre attività ausiliarie delle precedenti);
- o, qualora essa consista nella prestazione di servizi non riconducibili nel menzionato articolo (es. prestazioni didattiche, sanitarie, terapeutiche etc.), se venga svolta con i connotati dell'organizzazione, della professionalità e abitudine (caratteri tipici dell'imprenditorialità).



Se l'attività svolta può essere qualificata commerciale ai citati enti non viene concessa nessuna agevolazione fiscale.

Le norme fiscali individuano tuttavia particolari tipologie di associazioni alle quali il comma 3 dell'art. 148 del TUIR e il comma 4, secondo periodo, dell'art. 4 del DPR n. 633/1972 riconoscono preventivamente il carattere della "de commercializzazione delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti di iscritti, associati o partecipanti, verso il pagamento di corrispettivi specifici".

Si tratta delle:

- associazioni politiche;
- associazioni sindacali;
- associazioni di categoria;
- associazioni religiose;
- associazioni assistenziali;
- associazioni culturali;
- associazioni sportive dilettantistiche;
- associazioni di promozione sociale;
- associazioni di formazione extra-scolastica della persona.

Per la qualifica di "ente non commerciale", i soggetti in esame devono avere nello statuto, redatto in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata, le seguenti clausole:

- divieto di distribuire, anche indirettamente, utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale, a meno che la destinazione/distribuzione non sia imposta dalla legge;
- obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento, ad altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità;
- disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volta a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modifiche dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione (con le specifiche eccezioni previste per le associazioni religiose riconosciute, le associazioni politiche, sindacali e di categoria);
- obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario;
- eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo ex art. 2532, comma 2, C.c., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci e dei rendiconti (con le specifiche eccezioni previste per le associazioni religiose riconosciute, le associazioni politiche, sindacali e di categoria);
- intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione del trasferimento causa morte e non rivalutabilità della stessa.

Dottore Commercialista

Via Abbondio Sangiorgio, n. 20/A - 20145 Milano - tel. 02/33105397 fax 02/33105396
cod. fisc. MZZCCT59E41F205U - p. Iva 06943320157



Inoltre, al fine di "garantire che l'intento del legislatore tributario di tutelare ed incentivare il fenomeno del libero associazionismo, attraverso la previsione di un regime di favore, trovi in concreto riscontro e contrastare l'utilizzo distorto della forma associativa come strumento per eludere di fatto il pagamento delle imposte dovute", l'art. 30, commi 1 - 3 bis, D.L. n. 185/2008 (c.d. "Decreto anticrisi", convertito nella Legge n. n. 2/2009) ha:

- subordinato il riconoscimento delle suddette agevolazioni fiscali ai fini reddituali e ai fini IVA a favore delle associazioni, consorzi ed enti non commerciali, oltre che al possesso dei requisiti previsti dalla normativa tributaria sopra esaminati, anche alla trasmissione, all'Agenzia delle Entrate, di una comunicazione contenente dati e notizie rilevanti ai fini fiscali

La Circolare 12/E/2009 aveva evidenziato che "la norma ha finalità esclusivamente fiscali e risponde a reali esigenze di controllo" da parte dell'Agenzia delle Entrate che, con le nuove informazioni che verranno richieste, intende acquisire una più ampia conoscenza del mondo associativo e dei soggetti ad esso assimilati dal punto di vista fiscale, in modo che "l'azione di controllo fiscale possa concentrarsi sulle pseudo-associazioni, con esclusione di quelle correttamente organizzate che operano nell'interesse degli associati".

A conferma di quanto sopra, ricordiamo anche la Circolare 09.04.2009, n. 13/E, nella quale è stato evidenziato che l'attività di controllo "riveste, per il corrente anno, una rilevanza superiore rispetto al passato". In particolare, è previsto che il terzo settore sarà "attentamente monitorato, a livello locale, allo scopo di individuare i più rilevanti rischi di abuso dei regimi agevolativi", indirizzando il controllo verso quei "soggetti per i quali le informazioni a disposizione degli Uffici evidenzino la possibile esistenza di vere e proprie imprese commerciali dissimulate sotto forma di associazioni culturali, sportive, di formazione o simili (spesso annoverate nella nozione di "circoli privati")"

A fianco agli enti non commerciali di cui sopra si trovano altre due tipologie di "enti" le cosiddette ONLUS e le organizzazioni di volontariato per le quali e ancora in misura più rilevante valgono le considerazioni svolte in merito alla impossibilità di svolgere attività professionali "protette" e alla possibilità di godere di eventuali benefici fiscali.

Le ONLUS sono disciplinate dalla legge 4 dicembre 1997, n. 460. Nell'articolo 10 di questa legge (si vede l'allegato testo) si trova la definizione di ONLUS, la cui sola lettura è per chiunque, anche non competente di fatti giuridici o fiscali così chiara da non ammettere neppure lontanamente la possibilità professionali protette.

Le organizzazioni di volontariato sono invece disciplinate dalla legge quadro sul volontariato legge 11 agosto 1991, n. 266 i cui due articoli essenziali sono riportati nell'allegato al presente parere. Anche in questo caso la sola lettura anche per un profano consente di escludere la possibilità di svolgimento di attività professionali protette attraverso queste associazioni.

Una precisazione per prevenire un'obiezione è ovvio che organizzazioni come "medici senza frontiere" svolgono attività professionale protetta, ma chi può



mettere in dubbio che lo facciano a favore di soggetti che si trovano in condizioni svantaggiate?

Non si deve fare confusione, le norme sono chiare.

3. Conclusioni

Credo a questo punto che si possa riassumere la risposta al quesito sottopostomi come segue:

- l'attività di medico veterinario può essere svolta solo in forma personale o attraverso le società di persone secondo le norme indicate nel primo punto di questo parere
- ogni altra forma di svolgimento dell'attività professionale viola norme imperative
- le prestazioni di servizi diverse da quelle professionali possono anche essere svolte attraverso enti di tipo diverso, la cui disciplina fiscale, peraltro molto precisa, prevede agevolazioni solo a determinate condizioni e in presenza di determinati requisiti in mancanza dei quali si stanno evadendo le imposte.

Resto a disposizione per ogni chiarimento.

Concetta Mazzeo