

Con il presente documento redatto ad opera della Commissione Fisco della FIMMG si intende ripercorrere le tappe giurisprudenziali che hanno caratterizzato il lavoro degli ultimi anni, evidenziando nel contempo i risultati ottenuti nei vari gradi di giudizio ed in particolare presso la Suprema Corte di Cassazione.

Giurisprudenza Recente

Non è soggetto all'imposta regionale sulle attività produttive il medico di base, convenzionato con il SSN, che **condivide il costo della segreteria** con i colleghi di studio e che paga compensi a terzi per la **sostituzione nel periodo di ferie**. È quanto emerge da una recente pronuncia della **CTP di Reggio Emilia (n. 446/03/14)** che fa il paio con un'altra recente pronuncia, questa volta della **Suprema Corte (n.26991/14)**, che ha trattato sempre il caso di un **medico di base**, risolvendolo però alla stregua di un **principio applicabile alla generalità dei professionisti**. Secondo la S.C., infatti, non è assoggettabile all'IRAP il **professionista** che si avvale di una segreteria la quale è di **mero ausilio** per lo svolgimento dell'attività. In linea astratta, non può affermarsi che l'apporto fornito all'attività di un professionista dall'utilizzo di prestazioni segretariali **costituisca di per sé**, a prescindere da qualunque analisi qualitativa e quantitativa di tali prestazioni, un indice indefettibile della presenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi al contrario ritenere che l'apporto di un collaboratore che apra la porta o risponda al telefono, mentre il medico visita il paziente o l'avvocato riceve il cliente, rientra, secondo l'id quod plerumque accidit, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale.

Considerazioni Giuridiche

In tema di IRAP, l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di un'attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Consulta con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive **soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata**.

Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice del merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre, secondo costante orientamento della Cassazione, quando il contribuente che eserciti attività di lavoro autonomo:

- sia, sotto qualsiasi forma, **il responsabile dell'organizzazione**, e non sia quindi inserito in strutture organizzate riferibili ad altrui responsabilità e interesse;
- **Impieghi beni strumentali eccedenti** le quantità che, secondo l'id quod plerumque accidit, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione;
- oppure si avvalga **in modo non occasionale** di lavoro altrui. Costituisce **onere del contribuente**, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (**v. SS.UU. n. 12108 del 2009, Cass. n. 8556 del 2011 e n. 4923 del 2013**).

Alla stregua di tali consolidati principi di diritto la **Sezione V civile della Suprema Corte** ha spesso affermato che **l'impiego non occasionale di lavoro altrui** deve considerarsi **di per sé integrativo** del requisito dell'autonoma organizzazione (**tra le altre, Sez. V, sentenza n. 7609/2014**, che ha confermato la decisione della CTR Emilia Romagna che aveva rigettato la domanda di rimborso di un avvocato avendo accertato che l'attività era svolta con l'ausilio di una dipendente, ancorché con mansioni di **segreteria part-time**).

Esiste tuttavia un nutrito filone giurisprudenziale, che fa capo alla **Sesta Sezione Civile – T della S.C.**, per il quale il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione **non può essere automaticamente dedotto** dalla presenza di un dipendente nello studio professionale.

Si è così sostenuto che il dipendente rileva ai fini impositivi soltanto **se contribuisce in maniera incisiva** all'aumento del reddito professionale; valutazione questa che spetta al giudice di merito con giudizio insindacabile ove congruamente motivato (**Cass. Sez. VI - T, sentenze n. 22020/2013, n. 22022/2013, n. 7153/2014 e n. 3758/2014.**

In particolare con quest'ultima pronuncia si è sostenuto che la sussistenza di un dipendente **part-time** non costituisce elemento che di per sé provi la sottoponibilità del professionista all'IRAP, "specie in relazione a un medico di base tenuto nell'interesse della sanità pubblica ad un'efficienza e continuità di servizio").

Con la sentenza **n. 26991, pubblicata lo scorso 19 dicembre**, tale orientamento è stato sostanzialmente ribadito -**Cass. Civ., Sez. VI-T, sentenza n. 26991/14.**

No all'IRAP per il professionista con la segreteria

Non è assoggettabile all'imposta regionale sulle attività produttive il professionista (nella specie medico di base) che si avvale di una segreteria la quale è di **mero ausilio** per lo svolgimento dell'attività.

Gli ermellini hanno reso definitiva la decisione di secondo grado – emessa dalla CTR del Veneto – che ha accordato un rimborso IRAP a un medico di medicina generale, convenzionato con il SSN.

L'Ufficio Finanziario aveva negato la restituzione del tributo ritenendo che ricorresse il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, posto che il contribuente si era avvalso, nell'esercizio della professione medica, delle prestazioni di una segreteria. Di diverso avviso la CTR, secondo la quale "l'essersi avvalso delle prestazioni di una lavoratrice dipendente addetta alla segreteria, unitamente all'avere utilizzato i locali e gli altri beni strumentali necessari, non realizza quel quid pluris richiesto ai fini IRAP".

Investita della questione, la Suprema Corte ha aderito alle conclusioni del giudice di secondo grado, confermandone quindi il verdetto.

Secondo la Corte, **ai fini dell'assoggettabilità all'IRAP del professionista con dipendenti, occorre verificare** se la prestazione lavorativa sia effettivamente idonea a integrare, in concorso con altri fattori, "un contesto organizzativo esterno" rispetto all'operato del professionista (ossia, per il suo contenuto, o anche soltanto per la sua rilevanza quantitativa, fornisca al medesimo un apporto ulteriore rispetto alla di lui personale attività), **oppure se costituisca un mero ausilio di tale attività**, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento. Tale verifica deve essere condotta alla stregua del medesimo criterio già formalizzato dalla giurisprudenza di legittimità con riferimento all'impiego di beni strumentali, ossia il **criterio dell'eccedenza** rispetto al minimo indispensabile secondo l'id quod plerumque accidit.

Si tratta quindi di accertare, caso per caso, se l'apporto del lavoro altrui ecceda l'ausilio minimo indispensabile, secondo appunto l'id quod plerumque accidit, per lo svolgimento di una determinata attività professionale. Pertanto, - premesso che, in linea astratta, non può affermarsi che l'apporto fornito all'attività di un professionista dall'utilizzo di prestazioni segretariali **costituisca di per sé**, a prescindere da qualunque analisi qualitativa e quantitativa di tali prestazioni, un indice indefettibile della presenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi al contrario ritenere che l'apporto di un collaboratore che apra la porta o risponda al telefono, mentre il medico visita il paziente o l'avvocato riceve il cliente, rientra, secondo l'id quod plerumque accidit, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale – **competete al giudice di merito apprezzare**, con un giudizio di fatto, se nel caso concreto, **per le specifiche modalità qualitative e quantitative** delle prestazioni segretariali di cui il professionista si avvale, le stesse debbano giudicarsi **eccedenti il minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività professionale. Sotto questo profilo la decisione impugnata è apparsa insindacabile in sede di legittimità; di qui il rigetto del ricorso presentato dal Fisco.

Giurisprudenza Consolidata

Con riguardo ai medici di medicina generale sono innumerevoli le pronunce di legittimità e di merito che ne hanno escluso l'assoggettabilità all'imposta regionale sulle attività produttive.

La giurisprudenza della Suprema Corte insegna, ad esempio, che il medico convenzionato con il SSN **non è soggetto** all'imposta quando utilizzi **due studi**, perché "l'utilizzazione di due studi deve essere valutata come uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio dell'attività professionale autonoma" (cfr. **Cass. Sez. VI-T, n. 2967/14**).

Non è altresì assoggettabile all'IRAP il medico di base che si avvale per la sua attività di **un dipendente part-time** (**Cass., Sez. VI-T, n. 3758/2014**).

Inoltre, la disponibilità da parte dei medici di base di uno studio **avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'articolo 22 del D.P.R. n. 270/2000** (Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale), rientrando nell'ambito del minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale ed essendo obbligatorio ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale con il SSN, **non integra, in assenza di personale dipendente**, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo (**ex multis: Cass. Sez. V, n. 25910/2011 e n. 11197/2013**).

Secondo i giudici del Palazzaccio, poi, la disponibilità da parte dei medici di base di **strumenti di diagnosi complessi e costosi** non configura autonoma organizzazione, "poiché detti strumenti, quali che siano il loro valore o le loro caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali, o che dovrebbero essere usuali, per i precisati professionisti, in quanto agli stessi si chiede di svolgere una funzione di primo impatto a difesa della salute pubblica" (**Cass. n. 11197/2013 cit.**).

Infine, **l'ammontare considerevole** del reddito professionale e i costi sostenuti, **in assenza di collaboratori o dipendenti**, non rendono assoggettabile all'IRAP il medico di base (**cfr. Cass. Sez. V, n. 11919/2014**). La Sezione V del Palazzaccio precisa che il "presupposto per l'applicazione dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, che ricorre qualora il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione e impieghi beni strumentali, eccedenti per quantità o valore, il minimo generalmente ritenuto indispensabile per l'esercizio della professione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui". A ciò si aggiunge che l'ammontare del reddito in sé considerato non è per nulla indice di autonoma organizzazione, mentre le **spese per ammortamento** di beni strumentali e per **compensi a terzi**, ove modeste, "costituiscono **dato equivoco**, non evincendosi né che le prime si riferiscano a beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile, né che le seconde siano attinenti a rapporti di collaborazione di tipo continuativo". (Nel caso di specie, i giudici regionali della Toscana hanno fatto malgoverno di questi principi poiché hanno ritenuto sussistere un'organizzazione professionale di rilevanti dimensioni solo in virtù di ricavi alti per attività professionali e spese tutto sommato contenute per immobili, consumi e compensi a terzi; al riguardo, la CTR "non ha tenuto in nessun conto **la specificità della professione di medico di base** svolta dal contribuente in assenza di personale dipendente e l'obbligatorietà dello studio nel quale la professione veniva svolta, nonché le giustificazioni addotte dal contribuente [e non contestate dall'Agenzia] sia in merito alla quota di ammortamento [concernente una parete divisoria dello studio] che in merito a un alto compenso [corrisposta a un collega **per l'obbligatoria sostituzione** in caso di assenza del medico]").

Fin qui, dunque, l'insegnamento della S.C. Per quanto riguarda invece la **giurisprudenza delle Commissioni Tributarie** si segnalano le seguenti pronunce.

- **CTP Reggio Emilia, sentenza n. 446/3/14**

Non è soggetto all'imposta regionale sulle attività produttive il medico di base convenzionato con il SSN che **condivide il costo della segreteria** con i colleghi di studio e che paga compensi a terzi per la **sostituzione nel periodo di ferie**.

Un medico convenzionato con il SSN ha presentato ricorso contro il diniego al rimborso IRAP delle somme prudenzialmente versate in relazione agli anni d'imposta dal 2002 al 2011.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito in giudizio facendo leva sugli importi indicati dal professionista nel quadro RE di Unico, che attestavano spese per prestazioni di lavoro dipendente e compensi a terzi **per prestazioni strettamente connesse l'attività professionale**. Si trattava, rispettivamente,

della retribuzione della segreteria dello studio associato (diviso pro-quota tra i diversi medici titolari) e dei compensi corrisposti ai colleghi che effettuavano le sostituzioni nei giorni di assenza.

Ebbene, la CTP di Reggio Emilia ha accolto il ricorso del medico motivando nel senso che il semplice apporto di lavoro altrui non implica l'esistenza di un'autonoma organizzazione in capo al professionista. Inoltre, la presenza di personale di segreteria negli studi medici è prevista dalle linee guida emanate dalla regione Emilia-Romagna. In conclusione, il Collegio reggiano ha accolto la domanda del professionista e, per l'effetto, l'Agenzia delle Entrate è stata condannata a rimborsare circa 15 mila euro a titolo di IRAP; somma maggiorata degli interessi.

- **CTR Lazio, sentenza n. 4211/37/14**

Non è soggetto a IRAP il medico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale che ha preso **in affitto** il locale destinato all'esercizio dell'attività e che si avvale di un **lavoratore part-time addetto alla ricezione degli assistiti**.

Un medico convenzionato con il SSN ha chiesto a rimborso l'IRAP versata per gli anni dal 2005 al 2009 sostenendo la carenza del presupposto impositivo, non avendo fruito per quegli anni di un'autonoma organizzazione. L'Ufficio ha opposto un diniego alla domanda di rimborso, con conseguente necessità per il professionista di adire le vie legali.

Ebbene, i giudici tributari, sia di primo che di secondo grado, **hanno dato ragione al sanitario**.

La CTP di Rieti, sulla base della documentazione allegata, ha ritenuto provata l'assenza di autonoma organizzazione, avendo il ricorrente "fatto solo marginalmente ricorso all'impiego di terzi per attività esecutiva minimale e di basso profilo professionale (**un solo dipendente addetto alla porta**)", e l'esame dei modelli UNICO dei vari anni ha fatto emergere "un'esigua struttura e costi contenuti al minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività".

Il ragionamento della Provinciale è stato avvalorato dalla CTR di Roma perché, "in effetti, - **si legge in sentenza** - gli elementi evidenziati nella vicenda (**dipendente part-time, locale in affitto, autovettura ecc.**) non sembrano tali da integrare il presupposto di una rilevante attività organizzata da assoggettare all'Irap, apparendo invece un'organizzazione **non esorbitante** dall'ottimale svolgimento dell'obbligazione convenzionale assunta con la locale struttura sanitaria e quindi commisurata all'impegno da essa richiesto, riguardante, peraltro, l'effettuazione di un **servizio pubblico di particolare importanza**, da svolgere pertanto in modo adeguato per i soggetti assistiti".

A far pendere l'ago della bilancia a favore del medico è stata anche la **misura del compenso corrisposto al dipendente part-time** poiché proporzionato allo svolgimento del compito affidatogli, sicché non è stata ravvisata una prestazione più impegnativa (e quindi più produttiva) di quella riferita (accoglienza degli assistiti).

La CTR ha poi posto l'accento sul **rapporto** tra i compensi percepiti dal sanitario e le spese da lui sostenute per l'attività svolta; rapporto oscillante nel quinquennio in considerazione dal 12 al 19% e quindi, ad avviso del giudicante, **tutt'altro che elevato**.

I giudici della Capitale, in conclusione, hanno **confermato il verdetto pro contribuente** dei colleghi di Rieti, ravvisando giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

- **CTR Catanzaro, sentenza 1965/02/14**

È illegittima la cartella di pagamento ai fini IRAP emessa a carico del medico di base, convenzionato con l'ASL, che esercita la professione **senza l'ausilio di personale dipendente e con beni strumentali di modesto valore**.

Il Collegio calabrese ha accolto l'appello proposto da un medico di medicina generale convenzionato ASL destinatario di una cartella di pagamento per IRAP 2005.

La pretesa fiscale è stata confermata dai primi giudici, nonostante il professionista avesse evidenziato **lo svolgimento dell'attività senza autonoma organizzazione**; circostanza confermata dalla dichiarazione dei redditi prodotta per l'anno considerato, dalla quale emergevano sia il **mancato impiego di capitali rilevanti** per l'esercizio dell'attività sia **l'assenza di spese per lavoratori dipendenti qualificati**.

Ebbene, in sede di gravame le ragioni del contribuente hanno trovato il giusto riconoscimento.

A giudizio della CTR di Catanzaro, l'Ufficio "ha voluto ignorare" le prove documentali offerte dal contribuente, che poi sono state allegate in giudizio dimostrando l'infondatezza della pretesa.

A tal proposito i giudici di secondo grado richiamano la nota sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale per la quale "è evidente che nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione autonoma, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, risulterà mancante il presupposto stesso dell'IRAP, per l'appunto rappresentato, secondo l'art 2, dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa". Numerose sono le sentenze delle Commissioni Tributarie che hanno accolto l'interpretazione della Consulta e che quindi hanno costantemente affermato che "il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive risulta mancante nel caso in cui un'attività di lavoro autonomo venga svolta senza dipendenti e con pochi beni mobili sì che non può certo parlarsi di attività che possa svilupparsi in assenza del titolare dello studio".

A conclusioni analoghe è giunta la Cassazione (**su tutte: Cass. n. 21203/2004**).

Dunque, contrariamente a quanto ritenuto in precedenza dalla CTP di Vibo Valentia, la CTR di Catanzaro ha ravvisato, nella specie, la carenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, stante la **comprovata assenza di spese per personale dipendente e l'utilizzo di beni strumentali di modesto valore**.

Conseguentemente, l'appello del medico è stato accolto e il tributo iscritto a ruolo dichiarato come non dovuto.