
IRAP: esenzione per il medico di base senza dipendenti

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 7 Gennaio 2012

Aggiorniamo la giurisprudenza in tema di IRAP e medici generici: l'esenzione per il medico di base che lavora senza dipendenti.

L'ordinanza n. 23006 del 4 novembre 2011 (ud. 22 settembre 2011) della Corte di Cassazione, si occupa, ancora una volta, dell'assoggettamento o meno all'Irap, del medico convenzionato.

Il principio espresso nell'ordinanza

Riportiamo il passaggio saliente dell'ordinanza: "questa Corte ha già affermato (ord. n. 10240/2010) con indirizzo condivisibile, che, in tema di IRAP, la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con D.P.R. n. 270 del 2000, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sè, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo".

IRAP e medico di base - La vexata quaestio giurisprudenziale

Con ordinanza n. 17598 del 23 agosto 2011 (ud. del 22 giugno 2011) la Corte di Cassazione aveva sottoposto ad Irap il medico convenzionato.

La Corte di Cassazione, ribaltando le sentenze dei giudici di merito, ha ritenuto fondato il ricorso avanzato dall'agenzia delle Entrate "in adesione all'orientamento espresso da questa Sezione nel precedente specifico costituito dall'ordinanza cass. n. 8265/2009:

"... il ricorso, con il quale si censura la sentenza impugnata per violazione della normativa istitutiva dell'IRAP sotto il profilo del presupposto impositivo, nella parte in cui il giudice a quo ha riconosciuto il diritto al rimborso anche per le annualità nelle quali era stata accertato dallo stesso giudice che il contribuente si era avvalso di lavoro altrui in modo non occasionale, appare manifestamente fondato, in quanto la ratio decidendi della sentenza impugnata (che ha negato la sussistenza di struttura organizzativa pur avendo accertato che il contribuente aveva avuto alla proprie dipendenze ... una segretaria part-time) non è conforme al consolidato principio della giurisprudenza di questa Corte, in base al quale, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 49, comma 1, è escluso dall'applicazione dell'IRAP solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata; e il requisito della autonoma organizzazione - il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato - ricorre quando il contribuente, per quanto qui interessa, impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (ex plurimis, cfr. Cass. nn. 3673,3676,3678,3680/2007 e 5011/2007)".

Prosegue la sentenza: "Tali considerazioni, non smentite in via generale da S.U. Cass. n. 12109/2009, trovano sostanziale conferma nella sentenza di questa Sezione Cass. n. 14693/2009 (sull'ausilio di un solo dipendente part-time, all'attività d'avvocato) e sono ancora attuali, sicchè ben si attagliano anche alla risoluzione del caso di specie, atteso che il contribuente si avvale pacificamente in modo non occasionale del lavoro di una inserviente".

Il Collegio, quindi, ritiene che ricorra l'ipotesi della manifesta fondatezza del ricorso, per tutte le ragioni sopra indicate nella relazione e "tenuto doverosamente conto della necessaria integrazione organizzativa e finalistica tra l'impiego di beni strumentali e prestazioni lavorative di terzi. Si coglie, nella specie, l'obiettività quantitativa e qualitativa di tutti quegli indicatori (es. compensi a terzi, spese per strumentazione, quote d'ammortamento, etc.) comunque ricavabili dall'accertamento in fatto compiuto,

così come si coglie, l'assenza di una rigorosa osservanza degli oneri probatori contrari posti a carico del contribuente”.

Con ordinanza n. 24953 del 9 dicembre 2010 (ud. del 27 ottobre 2010) la Corte di Cassazione, invece, aveva salvato dall'Irap il medico convenzionato, in forza del principio che, “In tema di IRAP, la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con D.P.R. 28 luglio 2000, n. 270, rientrando nell'ambito del minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo (Cass. Ord. n. 10240/2010)”. Cioè lo stesso principio ancora una volta oggi espresso dalla Corte di Cassazione.

Il pensiero dell'Amministrazione finanziaria

Come è noto, con la circolare n. 28/E del 28 maggio 2010, che fa seguito alle indicazioni diramate con circolare n. 45/E del 13 giugno 2008 – sono state definitivamente chiuse una serie di controversie, anche e per effetto delle prese di posizione della giurisprudenza della Corte di cassazione: è

“la sussistenza di una organizzazione autonoma, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi), che rende possibile lo svolgimento dell'attività dei professionisti, attraverso la disponibilità di beni strumentali, capitali e stabili forme di collaborazione, funzionali all'espletamento delle particolari incombenze; il che si realizza, come nel caso, con il contratto di outsourcing che impegna le parti a collaborare affinché la clientela percepisca la attività come organizzazione unitaria fornitrice di più servizi” (Cass. 25 maggio 2009, n. 12078).

La Corte di cassazione ha altresì affermato che per il medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale la prova dell'autonoma organizzazione non può essere offerta dall'utilizzo di quelle apparecchiature previste obbligatoriamente dalla convenzione stessa, essendo invece sempre necessario provare, caso per caso, l'esistenza dell'autonoma organizzazione. I giudici di legittimità hanno sottolineato che le attrezzature necessarie per l'esercizio dell'attività di medico convenzionato non

eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione medica, in quanto è la "stessa convenzione che qualifica gli arredi e le attrezzature prescritte come indispensabili per l'esercizio della medicina generale. Se un bene strumentale è indispensabile, deve ritenersi che risponda anche al requisito della minimalità, ove non siano dedotti in concreto, come nella specie, costi eccedenti" (cfr. Cass., ordinanza 8 gennaio 2010, n. 142; in senso conforme Cass. 1 luglio 2009, n. 15440; Cass. 23 luglio 2009, n. 17231).

La Cassazione ha inoltre precisato che "proprio in relazione alla attività di medico, ... è insufficiente la motivazione laddove enumera i beni strumentali utilizzati dal contribuente ma non spiega per quale ragione li ritenga eccedenti la normale dotazione necessaria per l'esercizio della professione ed è incongrua laddove desume dalla sola necessità di adeguarsi agli obblighi derivanti dalla convenzione con il S.S.N. la circostanza che debba necessariamente sussistere un'autonoma organizzazione per farvi fronte, dal momento che è ben possibile adempiere agli obblighi senza necessità di collaborazione altrui o significativi investimenti" (cfr. Cass. 14 aprile 2009, n. 8826).

Lo schema tipo di convenzione con il S.S.N. stabilisce che "Lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli arredi e delle attrezzature indispensabili per l'esercizio della medicina generale, di sala d'attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e aerazione idonea, ivi compresi idonei strumenti di ricezione delle chiamate".

Alla luce dei principi sanciti dalla Corte di cassazione, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che la stretta disponibilità dello studio attrezzato così come previsto dalla convenzione non possa essere considerata di per sé indice di esistenza dell'autonoma organizzazione per i medici di medicina generale. In altri termini, lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico, mentre l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile, ex adverso, in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.

Tuttavia, nel corpo della stessa circolare n. 28/2010, l'Agenzia delle Entrate ricordava un interessante pronunciamento della Corte di Cassazione, dove i giudici di legittimità hanno coerentemente riconosciuto la sussistenza dell'autonoma organizzazione di un medico convenzionato ritenendo che "la Commissione ha congruamente motivato la valutazione circa la non limitatezza dei beni strumentali utilizzati esponendo il valore dei beni strumentali (circa L. 60.000.000), delle quote di ammortamento (circa L. 11.500.000) e delle altre spese, traendone evidentemente la conseguenza, con valutazione in fatto non censurabile in quanto motivata, che eccedessero la media degli investimenti dello specifico

settore e che quindi fossero presenti 'significativi elementi di organizzazione'" (Cass. 5 febbraio 2009, n. 2850).

In pratica, le spese di non esiguo ammontare, rispetto all'attività esercitata, portano a ritenere il contribuente soggetto Irap. Principio che la Corte di Cassazione ha applicato nella sentenza in esame.

E' noto, altresì, che il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:

a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;

b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Conclusioni

La Corte di Cassazione, come anche l'Amministrazione finanziaria, nel caso di medici convenzionati, rimangono ferme su un punto: l'assenza di personale dipendente, o diretto, o attraverso società di servizi, fa scattare l'esenzione Irap.

5 gennaio 2011

Francesco Buetto