



FNOMCeO

Roma, _____

COMUNICAZIONE N. 7

AI PRESIDENTI DEGLI ORDINI
PROVINCIALI DEI MEDICI CHIRURGHI E
DEGLI ODONTOIATRI

AI PRESIDENTI DELLE COMMISSIONI PER
GLI ISCRITTI ALL'ALBO DEGLI
ODONTOIATRI

Prot. N°: _____

Rif. Nota:

Resp. Proced.: - Dr. Marcello Fontana

Resp. Istrut.: -

OGGETTO:

➤ CORTE DI CASSAZIONE
CIVILE SENTENZE N.
26991/14 E N. 27017/14 - NO
AL PAGAMENTO IRAP PER I
MEDICI CONVENZIONATI
CON IL SSN CHE SI
AVVALGONO DELLE
PRESTAZIONI DI UN
DEPENDENTE CON MANSIONI
DI SEGRETERIA.

Cari Presidenti,

facendo seguito alla Comunicazione n. 19 del 26 marzo 2013 e n. 86 del 10 ottobre 2013, si ritiene opportuno segnalare che, con due diverse sentenze depositate nel mese di dicembre 2014 la Corte di Cassazione, in dissonanza a precedenti orientamenti, ha rigettato due ricorsi dell' Agenzia dell'Entrate contro due decisioni di Commissioni Tributarie Regionali che avevano riconosciuto l'esonero dall'IRAP per due medici convenzionati con il SSN che si avvalevano delle prestazioni di un dipendente con mansioni di segreteria.

In particolare la Corte di Cassazione con sentenza n. 26991/14 ha rilevato che il **fatto indice costituito dall'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui non possa essere considerato di per sé solo** - secondo un giudizio aprioristico che prescindenda da qualunque valutazione di contesto e da qualunque apprezzamento di fatto in ordine al contenuto ed alle concrete modalità di svolgimento della prestazione lavorativa - **manifestazione indefettibile della sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione. Pertanto l'apporto di un collaboratore che apra la porta o risponda al telefono, mentre il medico visita il paziente,**

rientra, secondo l'*id quod plerumque accidit*, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale.

La Corte di Cassazione invece con sentenza n. 27017/14 ha affermato che **l'automatica individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione dall'esistenza di un dipendente per il professionista non è conforme ad una lettura costituzionale della disciplina fiscale né trova specifico conforto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, potendosi semmai giustificare la sua rilevanza solo quando l'attività del dipendente abbia dato luogo ad un qualche potenziamento della attività produttiva del professionista stesso.**

In conclusione appare evidente che queste ultime sentenze della Corte Suprema di Cassazione sono in contrasto con quanto stabilito dalla direttiva dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2014, che stabilisce che i professionisti devono sempre pagare l'Irap, se hanno dipendenti (anche part time) o se si servono di strutture organizzate tramite contratto. Ai fini dell'autonoma organizzazione, decisiva per il pagamento del tributo regionale, gli uffici delle Entrate devono sempre tenere conto dell'utilizzo in modo non occasionale di lavoro altrui, sia mediante contratti di lavoro dipendente, anche part-time, sia mediante forme di collaborazione e di fornitura di servizi, anche se relative a funzioni di supporto e di segreteria.

Al fine di consentire un esame più approfondito della materia si allega copia delle sentenze indicate in oggetto (All. n. 1).

Cordiali saluti

IL PRESIDENTE

Amedeo Bianco



All. n. 1

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate ricorre contro il dott. R.L., medico di medicina generale convenzionato con il servizio Sanitario Nazionale, per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale del Veneto ha affermato il diritto del contribuente al rimborso dell'IRAP versata per gli anni 2004/2007 (ad eccezione del versato a titolo di primo acconto 2004, in ragione della maturata decadenza), ritenendo che non ricorresse il presupposto impositivo in quanto "l'essersi avvalso delle prestazioni di una lavoratrice dipendente addetta alla segreteria, unitamente all'aver utilizzato i locali e gli altri beni strumentali necessari, non realizza quel quid pluris richiesto ai fini IRAP".

Il ricorso si fonda su un solo motivo, con il quale si denuncia la violazione e falsa applicazione degli *articoli 2 e 3 D.Lgs. n. 446/1997 (art. 360 c.p.c., n. 3)*, censurandosi la sentenza gravata per aver escluso che nella specie ricorresse il presupposto impositivo IRAP, nonostante che il contribuente si avvallesse, nell'esercizio della propria attività, di una lavoratrice addetta alla segreteria.

Il contribuente non si è costituito in sede di legittimità.

La causa è stata discussa alla pubblica udienza del 4 dicembre 2014, per la quale non sono state depositate memorie.

Motivi della decisione

E' opportuno premettere che, in tema di IRAP, l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata.

Il significato della nozione di autonoma organizzazione - introdotta nella disciplina dell'IRAP dalla modifica del *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2* recata dal *D.Lgs. n. 137 del 1998, art. 1* - è stata individuata dalla Sezione Tributaria di

questa Corte, a partire dalle sentenze n. 3672, 3673, 3674, 3675, 36736, 73677,3678, 3679 e 3680 del 16 febbraio 2007, secondo un duplice approccio. In primo luogo, di tale nozione è stata fornita una definizione astratta, secondo formule variamente modulate, di cui conviene qui riportare quelle più significative:

- "l'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente "; non, quindi, "un mero ausilio della attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'IRAP" (sent. 3672/07);

- "un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui" (sent. 3673/07);

- "un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo" vale a dire, una "struttura riferibile alla combinazione di fattori produttivi, funzionale all'attività del titolare" (sent. 3675/07);

- "uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità"..... "ovverosia un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista" (sent. 3676/07);

"una struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how." (3678/07);

In secondo luogo, le suddette formule astratte sono state riempite di significato concreto con un approccio empirico-induttivo, vale a dire mediante l'indicazione di talune circostanze di fatto valutate come di per se stesse idonee a manifestare la sussistenza del requisito impositivo dell'autonoma organizzazione. Tali circostanze sono state individuate, in numerosissime pronunce della Sezione Tributaria, confermate anche dalle Sezioni Unite (sentt. 12108 e 12111 del 26.5.09), nel fatto che il contribuente non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse (sia, cioè, il responsabile dell'organizzazione) e nel fatto che il contribuente 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, o, alternativamente, si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Nelle citate sentenze del 16 febbraio 2007 si è peraltro precisato che l'accertamento in concreto del requisito dell'autonoma organizzazione spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente

motivato.

Così sintetizzati gli approdi ermeneutici raggiunti da questa Corte, può osservarsi che - mentre la definizione astratta della nozione normativa di autonoma organizzazione costituisce il risultato dell'individuazione del significato precettivo del *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2* offerto dalla Corte nell'esercizio della propria funzione nomofilattica - l'enumerazione dei "fatti indice" sopra menzionati si risolve nella definizione di criteri empirici volti ad orientare un accertamento in fatto che comunque pertiene al giudice di merito. Infatti, come precisato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 156/01, l'accertamento degli elementi di organizzazione "in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto". Tanto premesso, ritiene il Collegio che, ferma restando la definizione normativa di autonoma organizzazione scolpita nelle formulazioni sopra riportate, il "fatto indice" costituito dall'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui non possa essere considerato di per sé solo - secondo un giudizio aprioristico che prescinderebbe da qualunque valutazione di contesto e da qualunque apprezzamento di fatto in ordine al contenuto ed alle concrete modalità di svolgimento della prestazione lavorativa - manifestazione indefettibile della sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione. Proprio dalla natura reale, e non personale, dell'imposta - sottolineata nella sentenza C. cost.n. 156/01, laddove si evidenzia che la stessa "colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate" - discende infatti che la nozione di autonoma organizzazione si definisce, come emerge dagli stralci giurisprudenziali sopra trascritti, in termini di "contesto organizzativo esterno", diverso ed ulteriore rispetto al "mero ausilio della attività personale" e costitutivo di un "quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista". In questa prospettiva, è allora necessario verificare se la prestazione lavorativa sia effettivamente idonea ad 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 costituisca un mero ausilio di tale attività**, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento. Tale verifica, deve aggiungersi, deve essere condotta alla stregua del medesimo criterio già formalizzato dalla Corte con riferimento all'impiego di beni strumentali, ossia il criterio dell'eccedenza rispetto al minimo indispensabile secondo l'*id quod plerumque accidit*. Si tratta, cioè, di accertare, caso per caso, se l'apporto del lavoro altrui ecceda l'ausilio minimo indispensabile, secondo l'*id quod plerumque accidit*, per lo svolgimento di una determinata attività professionale. Tale accertamento compete al giudice di merito e si risolve in una valutazione - censurabile in cassazione solo sotto il profilo del vizio motivazionale di cui *all'art. 360 c.p.c., n. 5* - di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica, secondo il comune sentire, del quale, come persuasivamente sottolineato nella motivazione di Cass. n. 3677/07, proprio il giudice di merito è portatore ed interprete. Alla stregua delle considerazioni che precedono non può quindi condividersi l'assunto - sul quale si fonda il ricorso della difesa erariale - secondo cui incorrerebbe nel vizio

di violazione di legge (*D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2*) la negazione del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo ad un medico di medicina generale convenzionato con il servizio sanitario nazionale che si avvalga "delle prestazioni di una lavoratrice dipendente addetta alla segreteria".

Come infatti questa Corte ha già avuto modo di precisare nella sentenza n. 22024/13, "l'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate, vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'IRAP divenga una (probabilmente incostituzionale) tassa sui redditi di lavoro autonomo". 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 se stesso, 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, rientri, secondo l'*id quod plerumque accidit*, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale - compete 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. Nella specie, il giudizio di fatto espresso nella sentenza gravata nel brano trascritto in narrativa non è stato censurato sotto il profilo del vizio di motivazione e, pertanto, il ricorso va rigettato. Non vi è luogo a regolazione di spese, in difetto di costituzione dell'intimato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 4 dicembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 19 dicembre 2014

Omissis

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato un unico motivo, contro la sentenza resa dalla CTR Piemonte n. 105/2012/30, depositata il 17.12.2012. la CTR ha respinto l'appello proposto dall'Ufficio contro la sentenza resa dal giudice di primo grado con la quale era stato accolto il ricorso proposto da M. M., medico convenzionato con il SSN, contro il diniego di rimborso IRAP per gli anni dal 2004 al 2007.

La CTR riteneva che in relazione alla peculiare attività svolta dal contribuente in regime di convenzionamento con il SSN, l'utilizzo del lavoro dipendente per mansioni di segretaria riscontrato negli anni 2008, 2006 e 2005, unitamente al canone di affitto dei locali con altri medici, non poteva dirsi idoneo a incidere sulla capacità produttiva e reddituale del medico, il quale era chiamato personalmente a svolgere la propria attività.

L'Agenzia delle entrate deduce la violazione del *D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 2 e 3*. Essendo certa la presenza di personale dipendente, anche part-time, doveva ritenersi l'esistenza dell'autonoma organizzazione.

La parte contribuente, costituitasi con controricorso, ha dedotto l'inammissibilità dell'unico motivo proposto e comunque la sua infondatezza.

Questo Collegio, dopo ampia discussione ritiene, nel solco tracciato da Cass. n. 22020/13, di escludere che la censura prospettata dall'Agenzia ricorrente possa trovare accoglimento, posto che l'automatica individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione dall'esistenza di un dipendente per il professionista non è conforme ad una lettura costituzionale della disciplina fiscale nè trova specifico conforto nella giurisprudenza di questa Corte - sent. n. 3676, n. 3673, n. 3678, n. 3680 del 2007, potendosi semmai giustificare la sua rilevanza solo quando l'attività del dipendente abbia dato luogo ad un qualche potenziamento della sua attività produttiva e sia essa stessa dimostrativa, unitamente ad altri elementi, dell'autonoma organizzazione.

Orbene, sulla base di tali considerazioni la censura esposta dall'Agenzia non coglie nel segno, non avendo la ricorrente in alcun modo esposto gli elementi dai quali inferire che, diversamente da quanto affermato dalla CTR, l'attività della dipendente del professionista ha in concreto prodotto l'incremento dell'attività produttiva ed ha dunque contribuito a giustificare l'assoggettabilità del contribuente all'IRAP. Sulla base di tali considerazioni, il ricorso va rigettato

con compensazione delle spese processuali in ragione delle oscillazioni giurisprudenziali manifestatesi sul punto.

P.Q.M.

LA CORTE visti gli artt. 375 e 380 bis c.p.c..

Rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Sesta Civile, il 4 dicembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 19 dicembre 2014