Ordinanza del 04/11/2020 n. 24516 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RILEVATO CHE

Con la sentenza sopra detta la Commissione Tributaria Regionale della Veneto, riformando quella di primo grado, ha dichiarato il diritto di I. M., medico di base del Servizio Sanitario Nazionale, ad ottenere il rimborso dell'I.R.A.P. versata negli anni dal 2004 al 2007, ritenendo che l'attività svolta dal contribuente, retribuita in base alle convenzioni con il SSN, fosse indifferente all'esistenza o meno di una autonoma organizzazione o di personale dipendente; e ritenendo, quanto alla tenuta di un duplice ambulatorio, che si trattava di una scelta organizzativa suggerita dallo stesso SSN a vantaggio degli assistiti.

Contro la sentenza ricorre per un unico, articolato motivo, l'Agenzia delle Entrate, deducendo l'assoggettabilità dei medici di base del SSN all'IRAP., in presenza di autonoma organizzazione, eccedente quella normalmente richiesta secondo l'id quod plerumque accidit; e rilevando come nel caso di specie fossero emersi, quali dati oggettivi, la disponibilità di due ambulatori; l'investimento in beni strumentali e retribuzione di collaborazione coordinata e continuativa (anno 2004: beni strumentali euro 6.195,00; compensi a terzi 7.310,00; anno 2005: beni strumentali euro 57.821,00; compensi a terzi 11.315,00; anno 2006: beni strumentali euro 50.227,00; compensi a terzi 14.710,00; anno 2007: beni strumentali euro 40.994,00; compensi a terzi 13.614,00.

Il contribuente non si è costituito, è rimasto intimato

Per la trattazione della causa è stata fissata l'adunanza in camera di consiglio del 26 giugno 2019, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc.civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197.

CONSIDERATO CHE

Con l'unico motivo la ricorrente denuncia «violazione e falsa applicazione dell'art. 2, 3, 8, 27 e 36 del DLgs. 446/1997 e dell'art. 3, comma 144 della L. 23 dicembre 1996, n. 662, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) con riferimento alla giurisprudenza che riconosce anche per le professioni intellettuali il contributo che, sul piano del reddito prodotto, può svolgere l'organizzazione al loro servizio e, in particolare a quella giurisprudenza che, senza negare la natura parasubordinata dei medici del SSN, legittima la rilevanza fiscale di un'autonoma organizzazione capace di contribuire al reddito del professionista.

Il ricorso è fondato.

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale esonera il medico di base del SSN dall'imposizione I.R.A.P., sulla base del fatto che la sua retribuzione non varia a seconda di come svolga, se personalmente o avvalendosi anche di una qualche organizzazione o dell'apporto di lavoro altrui.

Sotto questo profilo, la sentenza si pone in contrasto non solo con la consolidata giurisprudenza che non ha mai escluso aprioristicamente l'assoggettabilità dei medici del SSN all'imposizione I.R.A.P. (da ult., cass., n. 9786/2018; cass.,1542/2015) ma anche con la comune esperienza che dimostra come in questi casi l'abilità concorrenziale del professionista si spende - a parità di retribuzione unitaria - nell'avvicinarsi il più possibile al "massimale" di assistiti; e che per raggiungere questo obiettivo è indispensabile migliorare non solo le competenze professionali, ma anche la qualità del servizio avvalendosi appunto di accorgimenti organizzativi e/o, altresì, dell'apporto lavorativo - non rileva in che forma acquisito - di terzi.

Anche il dato organizzativo costituito dalla gestione di due studi professionali, liquidato dalla Commissione Tributaria Regionale sulla base del rilievo secondo cui si sarebbe trattato di una scelta in linea con le sollecitazioni dell'ASL, avrebbe dovuto essere considerato nel complessivo quadro indiziario che sarebbe stato onere del contribuente - che ha domandato il rimborso dell'imposta versata - inficiare.

È necessario peraltro osservare la duplice direzione cui si è indirizzata l'evoluzione giurisprudenziale, che, sul piano dell'apporto del lavoro di terzi, ha escluso il presupposto impositivo in caso di utilizzazione di un'unica unità lavorativa svolgente mansioni puramente esecutive (cass., sez. un. 9451/2016) e che, sul piano specifico dei medici di base, ha escluso l'applicabilità del tributo per il medico che abbia lo studio conforme a quanto previsto dalla convenzione con il SSN (cass.,22027/2017).

La sentenza va quindi cassata e rinviata alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, perché si adegui al seguente principio di diritto: "In tema di IRAP il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione 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 in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni meramente esecutive". Il giudice di rinvio dovrà quindi accertare, perché possa escludersi la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione come presupposto impositivo dell'IRAP, la relativa prova incombendo al contribuente, che l'unità dipendente svolga mansioni esecutive, nonché, in relazione alla questione dei due studi, che l'accertamento della finalità cui essi rispondono va compiuta in concreto, tenendo conto comunque che il fatto che il medico operi presso due (o più) studi professionali non è circostanza che di per sé possa dar luogo ad autonoma organizzazione, ove tali studi costituiscano semplicemente i luoghi ove il medico riceve i suoi pazienti e quindi soltanto uno strumento per il migliore (e più comodo per il

pubblico) esercizio dell'attività professionale autonoma. (cfr. cass. n. 22878/14; cass. n. 2697/14; cass. ord. nn. 17569 e 17742 del 2016).

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in diversa composizione, anche per la statuizione sulle spese del presente giudizio.

Roma, 26 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza