Giurisprudenza

Per escludere il presupposto Irap è necessaria la valutazione dei beni

26 Settembre 2016

Non basta una motivazione generica della sentenza, basata sul fatto che gli elementi “non appaiono, in modo univoco, sintomatici e indicativi di autonoma organizzazione”

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con l’ordinanza 17671 del 6 settembre 2016, la Corte di cassazione è tornata a pronunciarsi sul tema dei presupposti per la sussistenza dell’autonoma organizzazione ai fini dell’assoggettamento all’Irap in relazione a un medico convenzionato con il Servizio sanitario nazionale.

La pronuncia in argomento - dopo aver richiamato i principi illustrati dalla Corte di cassazione a sezioni unite nella nota sentenza 9451/2016 in ordine alla rilevanza ai fini Irap dell’utilizzo non occasionale di lavoro altrui e ai relativi limiti - afferma con chiarezza la necessità che il giudice di merito - al fine di escludere la sussistenza dell’autonoma organizzazione - verifichi puntualmente sia la natura dell’apporto e le mansioni svolte dal collaboratore sia l’entità dei beni strumentali a disposizione del contribuente per l’esercizio della professione, non essendo sufficiente una motivazione generica, come “*non appaiono, in modo univoco, sintomatici ed indicativi dell’autonoma organizzazione*”.

L’iter del contenzioso

La controversia trae origine dall’impugnazione del silenzio rifiuto opposto dall’amministrazione finanziaria a un’istanza del contribuente - medico convenzionato con il Servizio sanitario nazionale - avente a oggetto il rimborso dell’Irap versata negli anni dal 2004 al 2007.

La Commissione tributaria regionale del Piemonte, accogliendo l’appello del contribuente, ha riformato la pronuncia di primo grado⁽¹⁾ sostenendo che nella vicenda devono essere valorizzati i requisiti e le modalità di svolgimento dell’attività del medico di medicina generale in regime convenzionale con il Ssn, “*attività connotata da aspetti di parasubordinazione, ove i compensi del medico sono prestabiliti ed il numero degli assistiti è previsto entro un limite minimo e massimo,*

senza che possa esplicitarsi al riguardo alcun apporto aggiuntivo da parte del professionista; parimenti, la struttura organizzativa dell'attività sanitaria in esame è caratterizzata dall'obbligatorietà della presenza settimanale e numero minimo di ore esercitate in studio, con controlli e verifiche sull'andamento dell'attività in convenzione".

Pertanto, "Avuto riguardo a tali connotati, deve ritenersi che l'impiego di beni strumentali, da parte del ricorrente e l'utilizzo di lavoro altrui risultanti dal quadro RE dei modelli unici relativi al periodo in contestazione non appaiono, in modo univoco, sintomatici ed indicativi dell'autonoma organizzazione, in capo al contribuente, nell'esercizio della sua attività professionale".

Avverso detta sentenza, l'amministrazione finanziaria ha proposto ricorso in Cassazione per violazione di legge in relazione agli articoli 2 e 3 del Dlgs 446/1997 e 2697 del codice civile, non avendo la Ctr fatto applicazione dei principi stabiliti dall'evoluzione giurisprudenziale in materia di Irap.

La pronuncia della Cassazione

Nell'ordinanza 17671 dello scorso 6 settembre, la Corte di cassazione ha innanzitutto richiamato i principi di diritto espressi sin dall'Irap day del 1997, come integrati dalle sezioni unite a seguito dell'intervento operato con la recente sentenza 9451/2016.

In particolare, i giudici di legittimità hanno affermato che - riguardo al presupposto dell'Irap - 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 e 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 espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive"⁽²⁾.

La Suprema corte ha ritenuto la sentenza della Ctr di Torino viziata in quanto non conforme ai predetti principi e ha disposto il rinvio ad altra sezione.

Per quanto concerne l'utilizzo di personale, i giudici di legittimità hanno rilevato che dalla sentenza della Ctr non si evince che si trattasse di spese sostenute dal medico convenzionato per un dipendente con mansioni meramente esecutive, circostanza che deve essere accertata caso per caso - secondo le statuizioni delle sezioni unite - per escludere la sussistenza dell'autonoma organizzazione⁽³⁾.

Anche in relazione all'impiego di beni strumentali, secondo la Cassazione, il giudice di secondo

grado doveva “verificare se si trattasse o meno di beni eccedenti, secondo l’id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività professionale in assenza di organizzazione”, ciò che non risulta dalla sentenza impugnata.

Il principio era stato già affermato nella precedente pronuncia 547/2016, concernente l’assoggettamento a Irap di un medico chirurgo specialista in radiologia, richiamata nell’ordinanza in commento(4).

Da ultimo, la Suprema corte ha ribadito il principio consolidato secondo cui nelle controversie in materia di rimborso spetta al contribuente (e non all’Amministrazione finanziaria) – in ossequio al disposto dell’articolo 2697 cc(5) – dimostrare la sussistenza dei presupposti del diritto di credito per il quale agisce in giudizio, ossia nel caso di specie, l’assenza di autonoma organizzazione, ritenendo la sentenza viziata anche sotto tale profilo.

Osservazioni

In relazione all’utilizzo di beni strumentali da parte del medico convenzionato, si fa presente che è recentemente intervenuto il legislatore con il comma 125 dell’articolo 1 della Stabilità 2016, che ha modificato l’articolo 2 del Dlgs 446/1997 inserendo il comma 1-bis, ai sensi del quale – tra l’altro – “*L’esistenza dell’autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale*”.

Nella circolare 20/2016, l’Amministrazione finanziaria ha evidenziato che la norma citata, nella sostanza, codifica quanto era stato già affermato dalla giurisprudenza di legittimità nonché nella precedente circolare 28/2010. In quest’ultimo documento di prassi, in particolare, era stato già chiarito che relativamente ai medici di medicina generale convenzionati con il servizio sanitario nazionale, l’esistenza dell’autonoma organizzazione è configurabile in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.

NOTE

1) La Ctp di Torino aveva rigettato la domanda del contribuente ritenendo sussistente, nell’esercizio dell’attività professionale, il requisito di un’organizzazione autonoma. In particolare, dal quadro RE del modello Unico le spese inerenti l’attività svolta e relative ai beni strumentali ammontavano, per il periodo in contestazione, a 30-40mila euro, per cui non potevano considerarsi minime e, oltre a ciò, si aggiungeva la circostanza che il medico si era avvalso di un lavoratore dipendente.

Torna al testo

2) Nella citata sentenza n. 9451/2016, la Corte di cassazione ha affermato che i principi di diritto espressi in relazione all’utilizzo di lavoro altrui “*meritino, più che una rivalutazione, delle precisazioni concernenti il fattore lavoro*”.

In sintesi, secondo le sezioni unite, il collaboratore può garantire un apporto significativo se le mansioni svolte concorrono o si combinano “

con quel che è il proprium della specifica (professionalità espressa nella) «attività diretta allo scambio di beni o di servizi», mentre “Diversa incidenza assume ... l'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concreti nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico (...) Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali «eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione» - non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minimale si arresta all'impiego di un collaboratore”.

Torna al testo

3) In applicazione di tali principi, in relazione ai medici convenzionati con il Ssn, la Corte di cassazione è recentemente intervenuta con le ordinanze 17572/2016 - nella quale ha ritenuto l'unica dipendente con mansioni esecutive “addetta all'accettazione dei clienti, registrazione dati, consegna referti ed altre prestazioni ausiliarie e dunque sostanzialmente di segreteria” - e 17342/2016, nella quale i giudici di legittimità hanno confermato la sentenza della Ctr che aveva ritenuto esclusa l'autonoma organizzazione in presenza di una segretaria addetta alla gestione delle telefonate.

Torna al testo

4) Nella pronuncia, la Corte di cassazione - esclusa la rilevanza del mero rapporto tra capitale investito per l'esercizio della professione di radiologo e compensi derivanti dall'attività professionale - ha evidenziato che “anche una spesa consistente riferita all'acquisto di un macchinario indispensabile per l'esercizio della professione [ndr, un mammografo] può rilevarsi inidonea a significare l'esistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, tutte le volte in cui il capitale a tal fine investito non valga a rappresentare fattore aggiuntivo o moltiplicativo del valore rappresentato dalla mera attività intellettuale del professionista ma risulti ad essa asservito ai fini dell'acquisto di attrezzatura connaturata e indispensabile all'esercizio dell'attività medesima e come tale inidoneo a assumere rilievo, quale fattore produttivo di reddito, distinguibile da quello rappresentato dalla stessa attività intellettuale o dalla professionalità del lavoratore autonomo”.

Torna al testo

5) Ai sensi dell'articolo 2697 del codice civile “Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”.

Torna al testo

di

Letizia Berti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/escludere-presupposto-irap-e-necessaria-valutazione-dei-beni>