

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

## Medico responsabile della struttura, la stessa attività giustifica l'Irap

25 Maggio 2021

Respinta la tesi della Ctr che era tenuta a verificare se il professionista avesse piena e personale disponibilità del centro in cui lavorava e rivestisse eventuali ruoli apicali



Sussiste il requisito dell'autonoma organizzazione e di conseguenza è tenuto al versamento dell'Irap il medico che svolge la propria attività professionale in un centro diagnostico ricoprendo anche un ruolo apicale al suo

Lo ha affermato la Cassazione nell'ordinanza n. 9479 del 9 aprile ribaltando le precedenti pronunce della Ctp e della

Ctr.

### I fatti

Un medico-chirurgo ha proposto ricorso alla Commissione tributaria provinciale avverso il silenzio rifiuto serbato dall'Agenzia delle entrate su un'istanza di rimborso dell'Irap pagata per gli anni d'imposta 1998, 1999 e 2000.

La Ctp lo ha accolto con sentenza che è stata poi confermata in secondo grado. In particolare, la Commissione regionale ha ritenuto che l'attività del contribuente fosse sfornita del requisito dell'autonoma organizzazione per essere stata espletata «*presso casa di cura, pertanto, senza la presenza di propri costi organizzativi*». La Cassazione (ordinanza n. 14352/2017), adita una prima volta dall'ufficio, ha annullato la pronuncia con rinvio, ritenendo sussistente la violazione di norme di diritto sostanziale (articoli 2, 3, 8, 27, 36 del Dlgs n. 446/1997, articolo 3, comma 441, legge n.662/1996, articolo 2697cc) e processuale (articoli 152, 115, 116 cpc e articolo 36, Dlgs n.

546/1992), in quanto la decisione del giudice regionale si poneva ben al di sotto del minimo costituzionale di motivazione e si discostava, inoltre, dai principi affermati dalle Sezioni unite (n. 7371 del 14/04/2016), secondo i quali *“l'esercizio di professioni in forma societaria costituisce - ex lege - presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività”*.

Tale principio è stato 'mitigato' dall'affermazione che il giudice di merito non può desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione dal solo fatto che l'esercente attività autonoma si sia avvalso di una società di supporto, senza estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura e alla funzione, dei vari rapporti giuridici e senza prendere in esame le prove fornite dal contribuente (Cassazione, n. 961/2015).

Al riguardo, nella fattispecie in esame, la Cassazione ha ritenuto che la Ctr, dopo aver rilevato che il contribuente lavorava nel contesto di una casa di cura e usufruiva della sua organizzazione, avrebbe dovuto verificare se tali dinamiche avvenissero all'interno di una struttura della quale il professionista avesse piena e personale disponibilità (Cassazione n. 9451/2016), anche alla luce di eventuali ruoli sociali e/o apicali rivestiti al suo interno.

Di conseguenza, in sede di rinvio, il giudice di merito veniva chiamato a un duplice accertamento indispensabile per non incorrere nell'errata applicazione sia della legge d'imposta, sia dell'onere e del riparto probatorio. A seguito di riassunzione, la Ctr, verificato il ruolo sociale assunto dal medico all'interno del centro diagnostico, ha accolto l'appello dell'ufficio, dichiarando non dovuto il rimborso Irap.

Ancora una volta è stata adita la Cassazione in quanto, a parere del contribuente, non solo la sentenza aveva erroneamente ritenuto sussistente il presupposto dell'Irap sulla sola base dell'utilizzo, in qualità di socio, del centro clinico diagnostico, ma soprattutto il giudice di merito aveva omesso di indicare in che modo il professionista fosse stato in grado di incrementare le proprie capacità reddituali.

La Corte ha rigettato il ricorso e ha affermato che *“la circostanza che il professionista medico si avvalga di una struttura organizzativa 'autonoma', cioè che faccia capo al professionista stesso, non solo ai fini operativi bensì anche sotto i profili organizzativi, configura il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini dell'imposizione Irap...”* (Cassazione, n. 9479/2021).

## **Osservazioni**

I giudici di piazza Cavour sono stati chiamati a verificare se il medico, che si sia avvalso della struttura sanitaria di terzi comunque a lui riconducibile sotto profili organizzativi, possa essere tenuto o meno al pagamento dell'Irap.

La Ctr, con attività valutativa della prova, espressione del principio del libero convincimento ex articoli 115 e 116 cpc e come tale censurabile solamente attraverso il corretto paradigma normativo del vizio di motivazione, ha tratto il convincimento della “disponibilità”, da parte del professionista medico, della struttura del noto centro diagnostico. Tale conclusione trae origine dalla circostanza, processualmente acclarata, del ruolo sociale e della carica amministrativa ricoperta dal medico all'interno della società che gestiva la struttura sanitaria (egli stesso ne era socio e, sia pur in anni successivi a quelli oggetto di accertamento fiscale, amministratore e presidente del Consiglio di amministrazione); inoltre, è “pienamente” conforme al principio di diritto impartito dalla stessa Cassazione, quale giudice rescindente, secondo il quale il requisito dell'autonoma organizzazione ex articolo 2, Dlgs n. 446/1997 ricorre quando il contribuente “...sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse...” (Cassazione Sezioni unite n. 9451/2016).

Al riguardo la giurisprudenza di legittimità ha costantemente sostenuto che lo svolgimento dell'attività professionale di medico chirurgo nell'ambito di strutture organizzative di terzi (sale operatorie) rileva ai fini dell'autonoma organizzazione, rendendo il professionista soggetto passivo IRAP (Cassazione, n. 9692/2012, n. 27032/2013 e n. 8413/2019).

Ma senza alcun automatismo fiscale.

Di conseguenza, per un medico chirurgo che si avvalga delle strutture messegli a disposizione da una clinica, ex articolo 2, d.lgs. n. 446/1997 (come modificato dall'articolo 1, Dlgs n. 131/1988) “*ai fini della soggezione ad IRAP dei proventi ..., non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia 'autonoma', cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, bensì anche sotto il profilo organizzativo*”.(Cassazione, n. 9692/2012 e n. 27032/2013).

Al fine di verificare la sussistenza del requisito impositivo nei confronti del professionista che svolge la propria attività nel contesto di società partecipata, con avvalimento dei beni strumentali della stessa, quindi, resta compito esclusivo del giudice di merito quello di accertare se e in che modo, attraverso tale tipo di organizzazione, egli sia in grado d'incrementare le proprie capacità reddituali.

Nella fattispecie sottoposta all'esame dei giudici di legittimità, risultava pacifico che il contribuente lavorasse presso la struttura sanitaria e usufruisse della sua organizzazione. In particolare la Ctr aveva ritenuto non solo che il medico si fosse avvalso della compagine di supporto del centro diagnostico, in quanto aveva utilizzato beni e servizi che tale strutture mettono a disposizione del

personale medico che li svolge la propria attività (ad es., l'assistenza del personale paramedico, l'uso di strumentazione e attrezzature, la disponibilità dei locali ad uso ambulatorio, ecc.), ma aveva esteso la verifica della sussistenza dei presupposti d'imposta all'accertamento della natura dei rapporti giuridici intercorsi tra il professionista e la struttura, e al ruolo da lui concretamente rivestito (Cassazione, n. 1861/2017 e n. 1868/2017). E cioè il medico era risultato essere socio del centro diagnostico nel quale svolgeva la sua attività, rispondendo quindi della sua organizzazione (con riferimento allo svolgimento di professioni liberali in forma associata, Cassazione, n. 24088/2016 e n. 18920/2016; per il medico, direttore sanitario della struttura in cui operava n. 15992/2017).

di

**Romina Morrone**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/medico-responsabile-della-struttura-stessa-attivita-justifica>