



FNOMCeO

Roma, \_\_\_\_\_

COMUNICAZIONE N. 66

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:

➤ MEDICI DI MEDICINA  
GENERALE – SENTENZA  
CORTE DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA N.  
11919/14 - L'AMMONTARE  
DEL REDDITO NON E'  
RILEVANTE AI FINI  
DELL'IRAP.

Cari Presidenti,

facendo seguito alla Comunicazione n. 97 del 12 dicembre 2013, si ritiene opportuno segnalare che la Corte Suprema di Cassazione - Sezione Tributaria - con sentenza n. 11919 del 28 maggio 2014 (All. n. 1) ha confermato che l'ammontare del reddito è irrilevante ai fini di ritenere o meno l'esistenza di una autonoma organizzazione. Nella fattispecie l'ammontare considerevole del reddito professionale e i costi sostenuti, in assenza di dipendenti o collaboratori, non rendono assoggettabile all'IRAP il medico di medicina generale.

La Corte Suprema di Cassazione ha rilevato che "l'ammontare del reddito in sé considerato è irrilevante ai fini di ritenere o meno la esistenza di una autonoma organizzazione, e che le spese per ammortamento di beni strumentali e per compensi a terzi, ove modeste, costituiscono dato equivoco, non evincendosi né che le prime si riferiscano a beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile, né che le seconde siano attinenti a rapporti di collaborazione di tipo continuativo; **per quanto in particolare rileva nel caso di specie, va infine ribadito 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**".

La Corte Suprema di Cassazione ha inoltre affermato che “in tema di IRAP, presupposto per l'applicazione dell'imposta, in base alla previsione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, che ricorre qualora il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione ed impieghi beni strumentali, eccedenti per quantità o valore, il minimo generalmente ritenuto indispensabile per l'esercizio della professione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui”.

Cordiali saluti

IL PRESIDENTE

Amedeo Bianco

All. n. 1



IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE - TRIBUTI LOCALI  
Cass. civ. Sez. V, Sent., 28-05-2014, n. 11919

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VIRGILIO Biagio - Presidente -  
Dott. GRECO Antonio - Consigliere -  
Dott. CIGNA Mario - rel. Consigliere -  
Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere -  
Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 26674/2009 proposto da:

L.L., elettivamente domiciliato in ROMA VIA XXIV MAGGIO 43, presso lo studio dell'avvocato PURI PAOLO, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO LOCALE DI (OMISSIS);

- intimato -

avverso la sentenza n. 57/2008 della COMM.TRIB.REG. di FIRENZE, depositata il 16/10/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 19/12/2013 dal Consigliere Dott. MARIO CIGNA;

udito per il ricorrente l'Avvocato GOLINO delega Avvocato PURI che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

---

## **IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE**

**Soggetti passivi**

### **TRIBUTI LOCALI**

**Imposta regionale sulle attivita' produttive**

<b>Fatto</b>	<b>Diritto</b>	<b>P.Q.M.</b>
--------------	----------------	---------------

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VIRGILIO Biagio - Presidente -

Dott. GRECO Antonio - Consigliere -

Dott. CIGNA Mario - rel. Consigliere -

Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere -

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 26674/2009 proposto da:

L.L., elettivamente domiciliato in ROMA VIA XXIV MAGGIO 43, presso lo studio dell'avvocato PURI PAOLO, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO LOCALE DI (OMISSIS);

- intimato -

avverso la sentenza n. 57/2008 della COMM.TRIB.REG. di FIRENZE, depositata il 16/10/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 19/12/2013 dal Consigliere Dott. MARIO CIGNA;

udito per il ricorrente l'Avvocato GOLINO delega Avvocato PURI che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### **Svolgimento del processo**

La CTP di Siena ha accolto il ricorso proposto da L.L., esercente l'attività di medico generico convenzionato con il SSN, avverso cartella esattoriale avente ad oggetto pagamento IRAP per il 2001.

Con sentenza depositata il 16-10-2008 la CTR Toscana ha accolto l'appello dell'Ufficio; in particolare la CTR ha ritenuto, in base agli elementi ed alla documentazione prodotta in giudizio, che l'attività professionale di medico svolta dal contribuente era caratterizzata da una organizzazione di beni strumentali di rilevanti dimensioni, in grado di influire positivamente sul valore dei servizi professionali e sulla entità dei ricavi annui.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione il contribuente, affidato a due motivi ed illustrato da successiva memoria ex *art. 378 c.p.c.*; ha resistito l'Agenzia con controricorso.

### **Motivi della decisione**

Con il primo motivo il contribuente, denunciando - ex *art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 446 del*

1997, *artt. 2 e 3*, ha sostenuto che il contribuente, quale medico di base, disponendo dei soli strumenti necessari all'esercizio della professione senza l'ausilio di alcun dipendente o collaboratore, era privo di autonoma organizzazione, sicchè erroneamente la CTR lo aveva ritenuto assoggettabile ad IRAP sulla base dell'ammontare dei redditi percepiti e dei costi sostenuti, senza tuttavia effettuare alcuna analisi della tipologia dei costi e, quindi, dei fattori della produzione concretamente a disposizione.

Con il secondo motivo il contribuente, denunciando - *ex art. 360 c.p.c.*, n. 5 - insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia, ha dedotto che la CTR aveva affermato la sussistenza dell'autonoma organizzazione esclusivamente sulla base dell'ammontare dei ricavi e dei costi indicati nella dichiarazione dei redditi, senza alcuna analisi della natura dei costi stessi, così come documentati nei documenti depositati, dai quali si poteva invece evincere che il contribuente svolgeva la professione di medico di base sostenendo esclusivamente le spese indispensabili in relazione a tale attività (spese per l'immobile, per le attrezzature mediche) ed in assenza di terzi collaboratori.

Siffatti motivi, da esaminare congiuntamente in quanto tra loro strettamente connessi, sono fondati.

Contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia nel controricorso, va, in primo luogo, affermata l'ammissibilità del primo motivo, atteso che con lo stesso non viene richiesta una nuova valutazione del merito della vicenda, e cioè un nuovo accertamento delle modalità organizzative dell'attività del contribuente (che - al contrario - appaiono pacifiche e non contestate), ma la verifica della correa applicazione del *D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 2 e 3*, a tali modalità organizzative.

Ciò posto, va confermato, in termini generali, il principio ormai consolidato di questa Corte, secondo cui, in tema di IRAP, presupposto per l'applicazione dell'imposta, in base alla previsione del *D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2*, è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, che ricorre qualora il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione ed impieghi beni strumentali, eccedenti per quantità o valore, il minimo generalmente ritenuto indispensabile per l'esercizio della professione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Al riguardo va poi precisato che l'ammontare del reddito in sè considerato è irrilevante ai fini di ritenere o meno la esistenza di una autonoma organizzazione, e che le spese per ammortamento di beni strumentali e per compensi a terzi, ove modeste, costituiscono dato equivoco, non evincendosi nè che le prime si riferiscano a beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile, nè che le seconde siano attinenti a rapporti di collaborazione di tipo continuativo (conf. Cass. 4929/2012); per quanto in particolare rileva nel caso di specie, va infine ribadito 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 sè, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo" (Cass. 10240/2010).

La CTR, nella fattispecie in esame, non ha fatto corretto uso di tali principi, in quanto ha ritenuto sussistere una organizzazione professionale di non irrilevanti dimensioni solo in virtù di ricavi per attività professionali per L. 201.900.000, quote di ammortamento per L. 5.554.000, spese relative agli immobili per lire 3.021.000, consumi per L. 5.395.000 e compensi a terzi per L. 2.000.000; al riguardo, peraltro, non ha tenuto in nessun conto la specificità della professione di medico di base svolta dal contribuente in assenza di personale dipendente e l'obbligatorietà dello studio nel quale detta professione veniva svolta, nonchè le giustificazioni addotte dal contribuente (e non contestate dall'Agenzia) sia in ordine alla quota di ammortamento (concernente una parete divisoria dello studio) sia in ordine al compenso di lire 2.000.000 (corrisposta a collega per la obbligatoria sostituzione in caso di assenza del medico).

In conclusione, pertanto, il ricorso va accolto e cassata l'impugnata sentenza; non essendo poi necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito *ex art. 384 c.p.c.*, con l'accoglimento del ricorso introduttivo proposto dal contribuente.

In considerazione della formazione dei su menzionati principi giurisprudenziali in epoca successiva alla proposizione del ricorso introduttivo, si ritiene sussistano giusti motivi per dichiarare compensate tra le parti le spese ed i compensi di lite relativi al giudizio di merito.

Le spese ed i compensi di lite relativi al presente giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dal contribuente; dichiara compensate tra le parti le spese ed i compensi di lite relativi al giudizio di merito; condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento dei compensi di lite relativi al presente giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi Euro 1.500,00, oltre Euro 200,00 per spese ed oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 19 dicembre 2013.

Depositato in Cancelleria il 28 maggio 2014

---

*D.Lgs. 15/12/1997 n. 446, art. 2*

---

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl. All rights reserved.