

L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (I.R.A.P.) ed il medico di base

Autore: Walter Giacardi

In: Diritto tributario

L'assoggettabilità all'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) dei medici di base è stata di recente oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali. Di seguito, verranno esaminati le principali e più comuni deduzioni in favore dell'esenzione dei membri di detta categoria dall'imposta.

L'IRAP: la previsione normativa e l'interpretazione della Corte Costituzionale.

L'IRAP non colpisce né il reddito (nelle sue diverse definizioni: reddito-entrata, reddito-prodotto, reddito-consumo), né il consumo, né il patrimonio: il suo presupposto consiste "... nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"¹.

La Circolare Ministeriale n. 141/1998 ha riconosciuto che "l'obiettivo che il legislatore ha inteso perseguire è quello di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi ricondurre astrattamente all'esercizio d'impresa, di arti o professioni, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato".

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 156 del 21/05/2001, ha affermato che il presupposto che giustifica il prelievo IRAP non sussiste nel caso di un'attività professionale svolta in assenza di elementi di

organizzazione, in quanto “ ... risulterà mancante il presupposto stesso dell’imposta sulle attività produttive (con conseguente inapplicabilità dell’imposta stessa. (...) L’IRAP non è un’imposta sui redditi ma un’imposta che colpisce (...) con carattere di realtà un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell’attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione. Essa, dunque, non colpisce il reddito personale del contribuente, bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Mentre l’elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa d’impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l’attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare un’attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitale o lavoro altrui”.

La Corte Costituzionale ha anche precisato che: “E’ evidente che nel caso di un’attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione ... risulterà mancante del presupposto stesso dell’imposta sulle attività produttive, per l’appunto rappresentato, secondo l’articolo 2, dall’esercizio abituale di un’attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell’imposta stessa”².

L’attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine, in assenza del requisito dell’autonoma organizzazione non risulta quindi assoggettabile ad IRAP per mancanza dei presupposti applicativi del tributo.

Le linee guida in materia di IRAP dettate dalla giurisprudenza.

In seguito alla sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, copiosa giurisprudenza della Corte di Cassazione, così come delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, ha escluso la sussistenza del presupposto impositivo dell’IRAP ogni qualvolta non sia configurabile, in relazione ad attività di lavoro

autonomo, la produzione di ricchezza aggiuntiva rispetto a quella generata dal lavoro del titolare del reddito professionale.

Si è anche ipotizzato che non sussista a priori l'autonoma organizzazione nel caso delle c.d. "professioni protette" che prevedono l'iscrizione ad un albo professionale, partendo dalla considerazione che in tale caso l'attività non possa utilmente svolgersi in assenza del titolare, indipendentemente dalla dimensione dello studio, in quanto la professione esercitata non può mai spersonalizzarsi per il rapporto fiduciario che lega il prestatore al "cliente". Secondo tale interpretazione, detti lavoratori autonomi sono esclusi da tassazione IRAP quale che sia il livello dell'apparato organizzativo utilizzato (quindi anche in presenza di dipendenti e collaboratori), ogniqualvolta quest'ultimo non sia in grado di funzionare da solo, o a prescindere dalla persona del professionista, perché la prestazione d'opera intellettuale resta infungibile ed insostituibile.

E' in ogni caso principio ormai consolidato quello secondo cui non è soggetto passivo IRAP il lavoratore autonomo che svolga la propria attività in assenza di elementi organizzativi di rilievo, strumentali e/o personali³.

La Corte di Cassazione - in data 08/02/2007 - ha emanato n. 89 sentenze in materia in tema di IRAP, la maggior parte delle quali relative all'applicazione dell'imposta ai lavoratori autonomi; il corpus giurisprudenziale così costituito fornisce tuttora le principali linee guida interpretative in materia.

In particolare, le sentenze nn. 3673 e 3674/2007 hanno ritenuto imprescindibile l'elemento dell'autonoma organizzazione per l'assoggettamento all'IRAP, in quanto "... se la norma fosse accolta nel senso di ritenere applicabile l'imposta anche nel caso d'inesistenza del suddetto elemento oggettivo, risulterebbero violati i principi di eguaglianza e di capacità contributiva".

Il requisito dell'autonoma organizzazione è in altri termini "... imprescindibile perché un'attività sia

soggetta ad IRAP. Detto requisito non può essere inteso in senso meramente soggettivo, ma deve essere inteso necessariamente in senso oggettivo, non solo perché l'elemento dell'autonomia, se recepito in senso soggettivo, si risolve in una mera tautologia (il professionista è autonomamente organizzato perché è un soggetto capace di organizzazione autonoma), che non avrebbe richiesto un apposito intervento legislativo di precisazione; ma soprattutto perché è l'unica interpretazione 'costituzionalmente orientata', quindi obbligatoria⁴.

A parere dei giudici della suprema Corte, è pertanto la presenza di un "differenziale" di arricchimento prodotto dalla struttura organizzativa, rispetto a quanto riconducibile all'impiego di risorse individuali, a determinare l'assoggettabilità all'IRAP⁵.

Da segnalare come la stessa Agenzia delle Entrate, nel documento di prassi che esprime la posizione del fisco in materia⁶, prendendo atto della posizione dei giudici di legittimità non ha ritenuto più sostenibile la tesi, a lungo difesa in sede contenziosa, dell'obbligo di imponibilità IRAP generalizzato per qualsiasi titolare di reddito di lavoro autonomo.

Il requisito della c.d. "autonoma organizzazione".

Dalle norme richiamate e dalle osservazioni di cui sopra discende che il mero esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi non costituisce, da solo, elemento di fatto sufficiente per ritenere realizzato il presupposto impositivo fissato dalla legge, perché questo si attua esclusivamente in presenza dell'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi che sia, però, autonomamente organizzata: il presupposto dell'imposta, quindi, è dato dall'esercizio abituale di una "attività autonomamente organizzata" diretta ad uno degli scopi ("produzione" o "scambio di beni" ovvero

“prestazione di servizi”) indicati dalla norma⁷.

La “autonoma organizzazione”, presupposto indefettibile per l’imponibilità IRAP, quindi non sussiste qualora l’apporto di lavoro subordinato e/o di beni strumentali funzionalmente organizzati non sia tale da produrre un “valore aggiunto” (realizzando quindi una struttura “separata ed autonoma”), ovvero si tratti di una dotazione minima, in grado unicamente di rendere possibile l’attività del lavoratore autonomo.

In altri termini, alla struttura autonomamente organizzata utilizzata per l’esercizio dell’attività del libero professionista non è attribuibile un valore in sé dovuto esclusivamente alla mera esistenza, bensì una importanza legata alla attitudine di questa ad imprimere all’attività del lavoratore autonomo un “quid pluris” economicamente rilevante in termini di maggiore capacità di arricchimento.

Soltanto al verificarsi dell’esistenza di questa peculiare forza e capacità, il fattore organizzazione si qualifica di quella “autonomia” che sancisce la capacità di integrare il presupposto del tributo: al contrario un’organizzazione, per quanto ampia e articolata nella sua struttura, che posseda esclusivamente la capacità di incidere in termini qualitativi sulle modalità di erogazione del servizio, senza per questo sviluppare alcun potenziale economicamente rilevante, non si qualifica come presupposto d’imposta⁸.

Consegue che il solo esercizio dell’attività professionale (c.d. auto-organizzazione) determina soltanto la produzione di un reddito e questo fenomeno economico trova già la sua specifica imposizione con l’imposta sul reddito.

L’IRAP e l’attività del medico di medicina generale.

Si ritiene che la categoria dei medici di medicina generale, nell'ambito dell'esercizio della propria attività convenzionata con il Servizio Sanitario Nazionale, non possedendo generalmente una struttura "autonomamente organizzata", così come definita dalla Corte di Cassazione, sia esclusa dall'ambito di applicazione dell'IRAP.

Il medico di medicina generale esercita la propria attività in un regime di "parasubordinazione", non ricorrendo interamente le caratteristiche tipiche né del lavoro dipendente né del lavoro autonomo, almeno limitatamente all'attività svolta nell'ambito della convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale.

Se, fiscalmente, i redditi connessi sono trattati secondo la disciplina ordinaria prevista per quelli da lavoro autonomo, la struttura organizzativa con cui il medico di medicina generale esercita la propria attività possiede caratteristiche che la distinguono da quella tipicamente utilizzata dai lavoratori autonomi: nell'esercizio della propria attività il medico è sottoposto a vincoli che ne limitano la libertà di impiego delle proprie risorse fisiche, intellettuali e patrimoniali. Basti pensare a tale proposito, a tutti i vincoli convenzionalmente previsti per il medico nell'esercizio della propria attività, tra i quali:

- i.
l'obbligatorietà di presenza settimanale ed il numero di ore minime giornaliere nel proprio studio medico;
- ii.
la prescrizione ed i controlli circa i requisiti dei locali in cui si esercita l'attività e della strumentazione di dotazione;
- iii.

i limiti di anzianità per l'esercizio dell'attività;

iv.

il monitoraggio e verifiche dell'attività convenzionata;

v.

i controlli, anche prescrittivi, con l'obbligo di adesione alle delibere regionali e aziendali circa l'indirizzo dell'attività.

Secondo la previsione convenzionale, inoltre, i medici di medicina generale per l'esercizio della loro attività sono remunerati in base ad un compenso prestabilito attribuito in base al criterio capitaro per ogni assistito. Sempre secondo le prescrizioni della convenzione, è previsto un numero minimo e massimo di assistiti, cosicché la retribuzione complessiva del medico di medicina generale, oltre ad essere predeterminata, è anche prevedibile nella sua quantificazione.

In questo contesto si deduce quanto diversa sia la struttura organizzativa del medico di medicina generale da quella del tipico libero professionista. Ciò comporta necessariamente una funzionalità della organizzazione di mezzi, personale e risorse economiche molto peculiare: è arduo rintracciare l'attitudine di un'organizzazione così strutturata a potenziare la produzione di ricchezza a vantaggio del professionista, ovvero l'esistenza di un quid pluris in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista, quanto piuttosto è inevitabile concludere che "... non si possa affermare la sussistenza di un'organizzazione autonoma foriera di determinare un valore aggiunto tassabile"¹⁰.

Pare pertanto ipotizzabile, nella maggior parte dei casi, la non configurabilità del presupposto di

applicazione del tributo in capo al medico di medicina generale: l'organizzazione di cui dispone per l'esercizio della sua attività convenzionata non possiede il requisito della "autonomia", ciò in quanto essa non può mai incidere in termini economicamente rilevanti sul processo di arricchimento del medico. La consistenza e l'ampiezza dei mezzi e delle risorse impiegate dal medico incidono infatti solo - ed esclusivamente - sugli aspetti qualitativi del servizio sanitario erogato a beneficio dei pazienti, nonché nell'ambito della responsabilità di una prestazione coscienziosa di rilevanza sociale.

Non sembra nemmeno ipotizzabile che migliore e più efficiente organizzazione nello studio medico attragga una più larga "clientela", aumentando così il volume dei compensi per il medico, in quanto ciò non ha alcuna verosimiglianza con la realtà. Infatti, è noto quanto decisivi a determinare la scelta del proprio medico curante siano fattori come l'affidamento personale, l'esistenza di vincoli di amicizia e parentali, la praticità della vicinanza geografica, piuttosto che il personale impiegato nello studio, i comforts di questo, ovvero la sofisticazione dei mezzi impiegati.

Il fatto che il medico convenzionato con la A.S.L. non sia assoggettabile ad IRAP è stato confermato da diverse pronunce delle Commissioni Tributarie¹¹.

Secondo la Commissione Tributaria Provinciale (Sezione XLVIII) e Regionale (Sezione XXXV) di Roma¹², i medici che non svolgono un'attività autonomamente organizzata, quindi i medici di famiglia convenzionati con le ASL, non sono soggetti all'IRAP poiché è evidente la mancanza di organizzazione nell'attività particolare che svolge il medico di base. Il medico di famiglia infatti:

1.
 - i.
esercita l'incarico sotto il potere di sorveglianza delle ASL, in seguito ad un concorso per titoli,

ii.

è iscritto in speciali elenchi e, per l'esercizio dell'attività, deve aprire un ambulatorio nella località che gli viene assegnata;

iii.

non può superare un numero massimo di assistiti;

iv.

è tenuto a osservare un orario settimanale di apertura dell'ambulatorio e di esecuzione di visite domiciliari;

v.

ha un obbligo di preventiva comunicazione del periodo di ferie;

vi.

gode di un trattamento economico prestabilito.

Tutto questo esclude la presenza di un'organizzazione autonoma con la conseguenza che non si può parlare di base imponibile ai fini IRAP¹³.

Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso¹⁴, il professionista è tenuto a versare l'imposta solo in presenza di quella organizzazione produttiva con caratteri di autonomia. Nel caso esaminato dalla Commissione di Treviso, il medico non era stato ritenuto soggetto ad imposizione IRAP, alla luce del fatto che si era avvalso di un ambulatorio di circa 100 mq, pagando il relativo affitto e si era dotato di beni di modesta entità, comunque strumentali ed indispensabili per svolgere l'attività (un pc ed un'auto)¹⁵.

I giudici di legittimità hanno anche sottolineato che:

i.

la disponibilità di uno studio avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate dall'art. 36 dell'Accordo Nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale¹⁶, costituendo requisito obbligatorio ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo¹⁷;

ii.

le attrezzature necessarie per l'esercizio dell'attività di medico convenzionato non eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione medica, in quanto è la "... stessa convenzione che qualifica gli arredi e le attrezzature prescritte come indispensabili per l'esercizio della medicina generale. Se un bene strumentale è indispensabile, deve ritenersi che risponda anche al requisito della minimalità, ove non siano dedotti in concreto, come nella specie, costi eccedenti"¹⁸;

iii.

"... proprio in relazione alla attività di medico, ... è insufficiente la motivazione laddove enumera i beni strumentali utilizzati dal contribuente ma non spiega per quale ragione li ritenga eccedenti la

normale dotazione necessaria per l'esercizio della professione ed è incongrua laddove desume dalla sola necessità di adeguarsi agli obblighi derivanti dalla convenzione con il S.S.N. la circostanza che debba necessariamente sussistere un'autonoma organizzazione per farvi fronte, dal momento che è ben possibile adempiere agli obblighi senza necessità di collaborazione altrui o significativi investimenti"¹⁹. Lo schema tipo di convenzione con il S.S.N. stabilisce infatti che lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli arredi e delle attrezzature indispensabili per l'esercizio della medicina generale, di sala d'attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e aerazione idonea, ivi compresi idonei strumenti di ricezione delle chiamate"²⁰.

Anche l'Agenzia delle Entrate²¹ ha precisato che:

i.

"... per il medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale la prova dell'autonoma organizzazione non può essere offerta dall'utilizzo di quelle apparecchiature previste obbligatoriamente dalla convenzione stessa, essendo invece sempre necessario provare, caso per caso, l'esistenza dell'autonoma organizzazione";

ii.

"... alla luce dei principi sanciti dalla Corte di Cassazione, si deve ritenere che la stretta disponibilità dello studio attrezzato così come previsto dalla convenzione non possa essere considerata di per sé indice di esistenza dell'autonoma organizzazione per i medici di medicina generale. In altri termini, lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico"²².

Con l'Ordinanza n. 10295 del 10/05/2011, la Corte di Cassazione ha escluso la sottoposizione al tributo di un medico convenzionato in quanto:

- i.
“i beni strumentali utilizzati (un'autovettura, un pc, un telefono GSM e alcuni mobili e arredi di valore non eccessivo) erano da ritenere rispondenti a quelli minimi indispensabili all'esercizio della professione;

- ii.
il contribuente non possedeva un proprio studio;

- iii.
il medesimo non aveva dipendenti;

- iv.
infine scarsa rispetto al fatturato era stata l'incidenza dei compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale”²³.

Secondo parte degli interpreti, l'IRAP non è applicabile anche in caso il medico si avvalga di personale ausiliario ove in concreto il personale di cui si avvale costituisce (sia quantitativamente, sia

qualitativamente) un mero ausilio della sua attività²⁴.

Se, d'altronde, si leggono con attenzione le norme che sottendono il rapporto lavorativo intercorrente tra medici di base e ASL, si nota che la prestazione lavorativa personale del medico è sempre prevalente sia sull'organizzazione di beni che dei dipendenti: in base alla normativa di settore, senza la presenza del medico, uno studio convenzionato seppure organizzato con personale e beni non può operare, ma soprattutto il reddito da questo prodotto proviene esclusivamente dal compenso pagato dalla ASL, il quale è predeterminato in base ai criteri disciplinati dal D. Lgs. n. 502/1992, con riferimento a standards normativi quali il numero di pazienti convenzionati con il medico ed il raggiungimento da parte di questo di alcuni obiettivi fissati ex lege, che risultano essere indipendenti dalla struttura o dal personale dipendente, presente nello studio.

Nell'attività del medico di famiglia non è presente comunque quel *quid pluris* collegabile alla maggiore capacità di arricchimento derivante dalla struttura, dall'ampiezza dello studio, dai dipendenti, dai collaboratori, dalla segretaria, dai beni strumentali, perché nonostante la loro presenza il reddito del medico di base non subisce un incremento aggiuntivo, essendo lo stesso parametrato su valori diversi innanzi evidenziati, che rappresentano situazioni oggettive non influenzabili dalla presenza del personale dipendente o di beni particolarmente sofisticati.

A conferma della insoggettabilità all'IRAP del medico di medicina generale, anche in caso di un dipendente, si veda quanto concluso:

i.

dalla Commissione Tributaria Provinciale di Teramo²⁵, secondo la quale nell'attività di un medico di assistenza primaria, pur in presenza della collaborazione part-time di una segretaria, non è presente quel *quid pluris* collegabile alla maggiore capacità di arricchimento derivante dalla struttura, perché nonostante la presenza della segretaria il reddito non subisce un incremento aggiuntivo, essendo lo

stesso parametrato su valori diversi, che rappresentano situazioni oggettive non influenzabili dalla presenza del personale dipendente;

ii.

dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ragusa²⁶, per cui i medici convenzionati con le ASL non sono assoggettabili a IRAP, sulla base del fatto che l'attività di medico di base è di fatto un'attività parasubordinata. Tale requisito lo si riscontra nel divieto posto dalle ASL di avere non più di 1600 assistiti per i medici di base e 800 per i pediatri: una siffatta limitazione non consente una produttività piena tale da configurare un vero e proprio lavoro autonomo. Il fattore della subordinazione, secondo i giudici, esenta i medici di base dal pagamento dell'IRAP anche in presenza di collaboratori o dipendenti;

iii.

dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli²⁷, secondo la quale "... l'utilizzo di uno studio ove ricevere gli assistiti e dei mezzi strumentali indispensabili per l'esercizio della professione, con l'apporto di un solo collaboratore, non possono certamente andare a modificare la rilevata natura del rapporto professionale convenzionato, né costituire quell'autonoma organizzazione che giustificerebbe l'imposizione IRAP";

iv.

dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia²⁸, secondo cui deve essere escluso da IRAP il professionista (nel caso di specie il medico) che, pur in presenza di beni strumentali e persino di occasionali compensi a terzi, non si avvalga di una struttura organizzativa stabile, e ciò in quanto la Corte costituzionale²⁹ ha inteso riferire l'obbligo fiscale a una attività autonomamente organizzata quale indice di capacità contributiva ed entità produttiva di ricchezza autonomamente funzionante sino a quasi prescindere dall'opera del professionista;

v.

dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ragusa³⁰, secondo la quale il medico della mutua è estraneo all'imposta regionale sulle attività produttive anche se ha dipendenti. Per la sentenza citata il dipendente, che costituisce un semplice ausilio all'attività del professionista, non accresce la capacità produttiva e, pertanto, il medico ha diritto al rimborso dell'IRAP in quanto l'utilizzo di uno studio, con l'impiego di mezzi strumentali indispensabili per l'esercizio della professione di medico, con l'apporto di un dipendente, non modifica la natura del rapporto professionale convenzionato, e nemmeno può costituire quell'autonoma organizzazione che giustifica l'imposizione dell'IRAP.

Considerazioni conclusive. Cenni in merito alla procedura per la richiesta di rimborso.

Alla luce di quanto precede, si può concludere che il medico di base che svolge la propria attività professionale con apporto esclusivo o comunque prevalente della propria opera personale, senza l'ausilio di un'attività autonomamente organizzata propriamente detta, non sia soggetto ad imposizione I.R.A.P..

Per ritenere fondata tale conclusione, alla luce di quanto supra dedotto, è sufficiente in sintesi che l'esercizio dell'attività professionale avvenga con l'impiego di beni strumentali necessari per l'esercizio dell'attività, e che non sussista una struttura organizzata, sia per l'irrelevanza dei cespiti ammortizzabili che per l'assenza di spese e costi di gestione significativi.

Qualora il medico abbia presentato le dichiarazioni ai fini dell'IRAP e, conseguentemente versato l'imposta dovuta per ciascun periodo, l'art. 38, D.P.R. 602/1973³¹ consente di richiedere il rimborso delle predette imposte versate nei 48 mesi antecedenti alla data della richiesta³².

Qualora alla richiesta non seguisse - come frequente - riscontro positivo da parte dell'Ufficio Territoriale competente dell'Agenzia delle Entrate, sarà necessario impugnare (trascorsi almeno 90 giorni dalla richiesta di rimborso) avanti alla Commissione Tributaria Provinciale il provvedimento di silenzio-rifiuto ai sensi dell'art. 19, comma I, lett. g), e 20, D. Lgs. 546/1992³³.

Per l'avvio e la prosecuzione del procedimento il ricorrente deve essere assistito in giudizio da un difensore abilitato, ex art. 12, D. Lgs. 546/1992.

1 Art. 2, comma I, D. Lgs. 446/1997.

2 Cfr. Corte Cost., sentenza n. 156 del 21/05/2001.

3 Cfr., ex plurimis, Commissione Tributaria Regionale della Toscana, sentenza n. 15 del 28/05/2003; Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, sentenza n. 37 del 27/10/2004; Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sentenza n. 8 del 28/02/2005; Commissione Tributaria Regionale della Campania, sentenza n. 151 del 05/07/2005.

4 Così Cass. Civ., 08/02/2007, n. 3674. A conferma, cfr. Corte Costituzionale, ordinanze nn. 452/2005, 361/2005, 283/2005, 433/2004; sentenze nn. 198/2003, 107/2003, 316/2001, 113/2000; Cass. Civ., Sez. Trib.ria, Ordinanza n. 967 del 17/01/2011; Cass. Civ., Sez. Trib.ria, 17/01/2011, n. 967; Cass. Civ., Sez. Trib.ria, Ordinanza, 14/04/2009, n. 8826; Cass. Civ., sentenza 21421/2007. Ed infatti, "... se la norma fosse

accolta nel senso di ritenere applicabile l'imposta anche nel caso d'inesistenza del suddetto elemento oggettivo, risulterebbero violati i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, garantiti appunto dall'equiparazione dell'attività di carattere professionale a quella imprenditoriale sul filo dell'autonoma organizzazione, connaturata a quest'ultima e soggetta ad accertamento nella prima" (Così Cass. Civ., 08/02/2007, n. 3673 e, conforme, n. 3674).

5 Tale conclusione ha trovato conferma anche nella sentenza della Corte di Cassazione n. 13570/2007, in Cass. Civ., Ordinanza n. 2715/2008 e nella sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte n. 1932/2008.

6 Cfr. Circolare Ministeriale n. 45/E del 13/06/2008. Nella medesima Circolare n. 45/E, l'Agenzia delle Entrate ha invitato "... gli uffici a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente concernente la materia in esame e, nei casi in cui si riscontri l'assenza dell'autonoma organizzazione, a provvedere - se del caso previa esecuzione del rimborso richiesto - al relativo abbandono secondo le modalità di rito". Tale conclusione è stata confermata anche dalla successiva Circolare n. 28/E del 28/05/2010, che ha fornito istruzione di abbandonare il contenzioso pendente se il ricorso del contribuente risulti fondato alla luce dei richiamati orientamenti giurisprudenziali e dei presupposti di fatto (assenza di organizzazione autonoma) che legittimano l'esclusione dall'IRAP.

7 Così Cass. Civ., Sez. Tributaria, 16/04/2007, n. 8971.

8 Cfr., ex plurimis, Cass. Civ., 16/02/2007, nn. 3672, 3676, 3677, 3678, 3680; Cass. Civ., 04/02/2008, n. 2579; Cass. Civ., 05/02/2008, n. 2704; Cass. Civ., 11/04/2008, n. 9569.

9 Cfr. Cass. Civ., 16/07/2002, n. 10310.

10 Cfr. Commissione Tributaria Regionale del Piemonte n. 19/32/08.

11 Cfr., ex multis, Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, sentenza n. 19/1/09; Commissione Tributaria Regionale di Puglia, sentenza n. 146 del 17/01/2006; Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sezione XXI, sentenza del 15/01/2010, n. 13; Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, Sez. XXVIII, sentenza del 27/12/2010, n. 99.

12 Cfr, sentenze n. 102 del 28/01/2010 e n. 13 del 25/01/2010.

13 A conferma, cfr. Commissione Tributaria Regionale della Puglia, Sez. XV, 17/01/2006, n. 146.

14 Sentenza del 19/01/2009.

15 A supporto della propria tesi, la Commissione ha richiamato la sentenza della Corte di Cassazione (n. 5970/07), secondo cui il medico di base non è tenuto a versare l'IRAP in quanto svolge l'attività secondo i normali criteri lavorativi, senza un'autonoma organizzazione.

16 Cfr. A.C.N. del 23/03/2005.

17 Cfr. Cass. Civ., Ordinanza, 17/01/2011, n. 967; Cass. Civ. Ordinanza, 14/12/2010, n. 24953; Cass. Civ., 12/05/2008, n. 11533; Cass. Civ., Ordinanza, 28/04/2010, n. 10240; Cass. Civ., Sez. Trib.ria, 08/02/2011, n. 3085. La disponibilità di uno studio professionale nel quale esercitare l'attività convenzionata è d'altronde elemento indispensabile ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale di assistenza primaria (cfr. D.P.R. 28 luglio 200, n. 270, articolo 22, recante il regolamento di esecuzione dell'accordo collettivo nazionale), come anche specificato da Cass. Civ., Sez. Trib., 10/05/2011, n. 10271.

18 Cfr. Cass. Civ. Ordinanza, 08/01/2010, n. 142; Cass. Civ., 01/07/2009, n. 15440; Cass. Civ., 23/07/2009, n. 17231; Cass. Civ., 29176/2008.

19 Cfr. Cass. Civ. 14/04/2009, n. 8826.

20 La Corte ha sottolineato che le attrezzature necessarie per l'esercizio dell'attività di medico convenzionato non eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione medica, in quanto è la "... stessa convenzione che qualifica gli arredi e le attrezzature prescritte come indispensabili per l'esercizio della medicina generale. Se un bene strumentale è indispensabile, deve ritenersi che risponda anche al requisito della minimalità" (cfr. Cass. Civ., Ord. 08/01/2010, n. 142. Conformi, Cass. Civ., 01/07/2009, n. 15440; Cass. Civ., 23/07/2009, n. 17231).

21 Cfr. Circolare n. 28/E del 28/05/2010.

22 Cfr. Circolare n. 28/E del 28/05/2010.

23 Cfr. Cass. Civ., Ordinanza n. 10295 del 10/05/2011.

24 Detti principi, enunciati dalla Corte di Cassazione con le sentenze emesse il 08/02/2007, sono stati successivamente ribaditi nelle sentenze n. 13043 del 27/03/2008 e n. 26144 del 25/06/2008.

25 Sez. II, sentenza n. 90 del 06/04/2011.

26 Sentenza n. 236/02/2009.

27 Sentenza n. 44 del 05/02/2009.

28 Sez. XXV, sentenza 13/05/2008, n. 52.

29 Sentenza. 156/2001.

30 Sentenza n. 329 del 28/05/2010.

31 D.P.R. 29/09/1973, n. 602, Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito.

32 Tale termine decorre, per le imposte derivanti da dichiarazione annuale, dalla data del versamento del saldo relativo al singolo anno di imposta. L'IRAP, inoltre, come anche IRPEF ed IVA, è un tributo con prestazione non periodica e, quindi, la sua prescrizione è decennale.

33 D. Lgs. 31/12/1992, n. 546, Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413.

<https://www.diritto.it/l-imposta-regionale-sulle-attivita-produttive-i-r-a-p-ed-il-medico-di-base/>