

# STUDIO GNUDI

PIERO GNUDI  
ROMANO CONTI  
MATTEO TAMBURINI  
GIAN LUCA NANNI COSTA  
GIAN PAOLO GANDOLFI  
MONICA MANZINI  
MASSIMO GARUTI  
ALESSANDRO SALMI  
MARIO RAVACCIA  
SERGIO MARCHESE

dottori commercialisti

Spett.le  
FIMMG Nazionale  
Roma

## **Irap e medici di medicina generale, un primo arretramento dell' Agenzia delle Entrate**

Nota alla Circolare n.45/E del 13 giugno 2008

La Circolare numero 45 in tema di Irap dovuta dai lavoratori autonomi rappresenta il superamento da parte dell'Amministrazione finanziaria di un atteggiamento intransigente per approdare finalmente ad uno più pragmatico.

Il problema è noto: i lavoratori autonomi sono tenuti a pagare l'Irap solo nel caso in cui per esercitare la loro attività dispongano di un'organizzazione "autonoma". Questa è stata la conclusione della Corte costituzionale nel 2001. Il problema che si pose immediatamente fu la definizione di "autonoma" organizzazione. La Corte sentenziò che fosse il legislatore a definire i criteri, ma ciò non è mai avvenuto. Quindi, sono stati i giudici tributari che nelle numerosissime pronunce conseguenti ai ricorsi dei lavoratori autonomi hanno caso per caso tracciato i confini di un'organizzazione che per ampiezza e articolazione avrebbe potuto giustificare l'assoggettamento di un professionista.

La sostanziale conclusione dell'Agenzia delle Entrate quindi può essere sintetizzata citando quanto recita la stessa Circolare:



*“Preso atto dell’orientamento ormai consolidato della Corte di cassazione, non è ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa dell’assoggettamento generalizzato ad IRAP degli esercenti arti e professioni. Si intendono quindi, superare le istruzioni precedentemente fornite in contrasto con l’orientamento della Suprema corte”*

E’ opportuno ricordare che la Circolare non ha la stessa forza cogente della legge, è piuttosto un atto con cui l’amministrazione traccia un indirizzo di comportamento al proprio interno al fine di uniformare le scelte.

Nel nostro caso specifico conoscere il contenuto della Circolare è utile a conoscere l’indirizzo interpretativo perseguito dall’Agenzia delle Entrate e quindi le scelte e le strategie che prevedibilmente saranno operate nell’ambito del contenzioso tributario con i contribuenti. Cosicché, tali indirizzi dinanzi al giudice potranno essere invocati oppure appropriatamente contestati.

Nel testo della Circolare quindi sono riportati ampi stralci delle sentenze della Corte di cassazione nei quali in circostanze specifiche sono stati definiti i criteri di distinzione tra un’organizzazione “autonoma” e una che non lo era. Tali conclusioni oggi sono fatte proprie dall’Amministrazione finanziaria e presumibilmente non più contestate ai contribuenti in fattispecie analoghe.

E’ possibile sintetizzarne il contenuto:

- Circa il presupposto del tributo è *“rappresentato dal valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate”* (Cass. N. 3680/2007);
- Circa la necessaria distinzione tra il lavoro autonomo e le imprese: *“se la norma fosse accolta nel senso di ritenere applicabile l’imposta anche nel caso d’inesistenza del suddetto elemento oggettivo [autonoma organizzazione], 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”* (Cass.n. 3673 e 3674 / 2007);

- Circa la nozione di autonoma organizzazione: “ *Per far sorgere l’obbligo di pagamento del tributo... basta l’esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente influente, ovvero sia di un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista. ... Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perché capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l’attività*” (Cass. N. 3676/2007);
- ... e ancora: “ *il tributo colpisce una capacità produttiva impersonale e aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l’esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto e indiretto*” (Cass. N.3678/2007);

Le citazioni delle sentenze del giudice della Suprema corte continuano con riferimenti specifici relativi alla natura e quantità dei beni strumentali, al numero ed alla natura del contratto dei dipendenti e collaboratori del professionista, che delimitano la presenza dell’”autonomia” dell’organizzazione. Aspetti questi ultimi che ai fini della individuazione del presupposto d’imposta del medico di medicina generale non rilevano affatto. Infatti, non ha alcuna importanza definire la dimensione, né quantitativamente né qualitativamente, di un’organizzazione che comunque non ha alcuna attitudine ad imprimere alcun “*quid pluris*” in termini di capacità produttiva , né alcuna “*parte aggiuntiva di profitto*” a quanto già il medico individualmente sia in condizioni di sviluppare. Basti pensare che la remunerazione dell’attività, reale ed effettiva misura delle capacità produttive, in quanto esercitata in convenzione con il SSN è determinata in base a criteri parametrici che per nulla

dipendono dalla attività resa *“più efficace o produttiva”* dall’organizzazione di qualsiasi articolazione o natura.

In altri termini, non esiste alcuna dimensione capace di attribuire all’organizzazione una potenza tale da ampliare in termini economicamente rilevanti le capacità produttive del medico di medicina generale.

Quindi, come già sostenuto nella istanza di rimborso dell’Irap elaborata e pubblicata dalla FIMMG, il presupposto dell’*“autonomia”* dell’organizzazione per i medici di medicina generale non esiste mai. Tale ultima convinzione fu ritratta da quelle stesse conclusioni elaborate dai giudici della Corte di cassazione che oggi l’Agenzia delle Entrate riconosce con doverosa attenzione, citandole esplicitamente nella Circolare.

Ciò pertanto, è motivo di incoraggiante rassicurazione sulla necessità fondare su tali argomenti la rivendicazione dei medici di medicina generale, perseguendo la strada delle istanze di rimborso e del successivo ricorso in Commissione tributaria.

**Alessandro Meloncelli**  
Consulente fiscale FIMMG Nazionale

Roma 17 giugno 2008