

ALL'ONOREVOLE

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI \_\_\_\_\_

\* \* \*

**RICORSO GIURISDIZIONALE**

*(e contestuale)*

**Istanza di Trattazione in Pubblica Udienza**

\* \* \*

Per il Dr \_\_\_\_\_

residente a \_\_\_\_\_

Via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_

codice fiscale \_\_\_\_\_

rappresentato e difeso, congiuntamente e disgiuntamente, per delega a  
margine del presente atto, dal difensore abilitato Dr \_\_\_\_\_

nato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

e domiciliato a \_\_\_\_\_

Via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_

codice fiscale \_\_\_\_\_

iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti di \_\_\_\_\_

al n. \_\_\_\_\_; ed elettivamente domiciliato, ai fini del presente ricorso,

presso il suo studio in \_\_\_\_\_

Via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_;

Il sottoscritto Dott. \_\_\_\_\_, delega il Dott. \_\_\_\_\_ a difenderlo e  
rappresentarlo nel presente giudizio e in ogni suo stato e grado, ed elegge domicilio presso lo studio del sottoscritto difensore in  
Via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_, cap. \_\_\_\_\_, conferendogli tutti i poteri previsti dalla legge.

Firma: \_\_\_\_\_

Per accettazione dell'incarico e autentica della firma Il difensore:

Dott. \_\_\_\_\_

## **CONTRO**

**L'AGENZIA DELLE ENTRATE - UFFICIO DI \_\_\_\_\_;**

## **AVVERSO**

il silenzio-rifiuto formatosi relativamente all'istanza di rimborso dell'IRAP indebitamente versata con riferimento ai periodi d'imposta \_\_\_\_\_; istanza presentata all'Agenzia delle Entrate - Ufficio di \_\_\_\_\_, in data \_\_\_\_\_.

## **PREMESSA**

I soggetti appartenenti alla categoria dei medici di medicina generale ritraggono il loro reddito di lavoro autonomo principalmente dall'attività esercitata in regime convenzionale in base all'accordo collettivo nazionale, previsto dall'art.8 D.Lgs n.502/1992 e marginalmente dalla propria attività specialistica esercitata privatamente. Nella dichiarazione modello unico tali redditi sono dichiarati nel quadro E. I proventi convenzionali percepiti dalla ASL sono certificati dal rilascio di un cedolino, nonché dalla ritenuta alla fonte a titolo d'acconto 20% e dalle ritenute previdenziali a favore dell'Enpam. I compensi percepiti per l'attività professionale privata sono certificati dall'emissione della fattura secondo l'ordinaria disciplina prevista per i lavoratori autonomi, senza applicazione dell'iva ai sensi dell'articolo 10 del dpr n.633/72.

\* \* \*

## **MOTIVI DEL RICORSO**

### **IN DIRITTO E NEL MERITO**

Si ritiene che la categoria dei medici di medicina generale, nell'ambito dell'esercizio della propria attività convenzionale con il Servizio Sanitario Nazionale, non possedendo una struttura "autonomamente organizzata" così come ampiamente definita dalla Corte di cassazione, sia esclusa

dall'ambito di applicazione dell'Irap, mancando il presupposto impositivo di cui all'articolo 2 del D.L.vo n.446/1997, così come interpretato dalla Corte costituzionale.

A sostegno di tale affermazione valgono le seguenti argomentazioni:

A) La Corte costituzionale con la nota sentenza n.156 del 2001 ha stabilito l'assoggettabilità dei lavoratori autonomi all'Irap solo a condizione che siano dotati di una "autonoma organizzazione" per l'esercizio della loro attività. Pur avendo espresso un monito al legislatore al fine di intervenire su tale aspetto, da fonte legislativa non è stato ancora definita una sufficiente specificazione del presupposto impositivo. Per questo motivo solo con il supporto della giurisprudenza è possibile individuare il requisito di un'attività autonomamente organizzata.

B) Come la stessa Corte di cassazione ha riconosciuto (Sent. N.3678 /2007) "Il tributo colpisce una capacità produttiva impersonale ed **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...". A parere dei giudici della suprema Corte, è la presenza di questo "differenziale" di arricchimento prodotto dalla struttura organizzativa, rispetto a quanto riconducibile all'impiego di risorse

individuali, a determinare l'assoggettabilità all'Irap.

Tale conclusione ha trovato conferma più recentemente, *inter alias*, anche nella sentenza della Cass. n. 13570 del 2007, nonché nell'Ordinanza della Cass. n.2715 del 2008, nella sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Torino del 24.01.2008 n. 19/32/08.

In altri termini, la giurisprudenza ha ritenuto di attribuire alla struttura autonomamente organizzata utilizzata per l'esercizio dell'attività del libero professionista, non un valore in sé e 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 che altrimenti il soggetto passivo, confidando solo sulle proprie risorse intellettuali, non otterrebbe. 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 e che possieda esclusivamente la capacità di incidere in termini qualitativi sulle modalità di erogazione del servizio, senza per questo sviluppare alcun potenziale economicamente rilevante, non soddisfa i requisiti definitivamente indicati dalla giurisprudenza della Suprema Corte e non si qualifica quindi come presupposto d'imposta.

C) Stabiliti i criteri in base ai quali individuare in astratto un'organizzazione configurabile come presupposto impositivo per l'Irap, si rende evidente l'inesistenza delle caratteristiche e dei requisiti fiscalmente rilevanti, così come definiti dalla giurisprudenza, della tipica struttura

organizzativa con cui il medico di medicina generale esercita la propria attività. Infatti, questo esercita la propria attività in un regime che la Cassazione (sent. n. 10310/2002) ha definito di “parasubordinazione”, non ricorrendo interamente quindi 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. Fiscalmente i redditi ritratti da questa categoria soggettiva sono trattati secondo la disciplina ordinaria prevista per i redditi di lavoro autonomo. Tuttavia a ben vedere, la struttura organizzativa con cui il medico di medicina generale esercita la propria attività possiede caratteristiche peculiari che la distinguono da quella tipicamente utilizzata dai lavoratori autonomi. Basti pensare a tale proposito, a tutti i vincoli convenzionalmente previsti per il medico nell’esercizio della propria attività:

- obbligatorietà di presenza settimanale e numero di ore minime giornaliere nel proprio studio medico;
- prescrizione e controlli circa i requisiti dei locali in cui si esercita l’attività e della strumentazione di dotazione;
- limiti di anzianità per l’esercizio dell’attività;
- monitoraggio e verifiche continue dell’attività convenzionata;
- controlli, anche prescrittivi, con l’obbligo di adesione alle delibere regionali e aziendali circa l’indirizzo dell’attività;

Secondo la previsione convenzionale come noto 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. Inoltre, sempre secondo le prescrizioni della convenzione, è previsto un numero minimo e massimo di assistiti, cosicchè la retribuzione complessiva del medico di medicina generale oltre ad essere predeterminata è anche prevedibile nella sua quantificazione.

In questo contesto è agevole dedurre quanto diversa sia la struttura organizzativa del medico di medicina generale da quella del tipico libero professionista. Infatti, 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. Ciò comporta necessariamente una funzionalità dell'organizzazione di mezzi, personale e risorse economiche molto peculiare. In altri termini, è arduo rintracciare l'attitudine di un'organizzazione così strutturata a "potenziare la produzione di ricchezza..." (Ord. Cass. n. 2715/08) a vantaggio del professionista, ovvero l'esistenza di "un *quid pluris*.... in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista" (Cass.3676/07), quanto piuttosto è inevitabile concludere che "non si possa affermare la sussistenza di un'organizzazione autonoma foriera di determinare un valore aggiunto tassabile" (CTR Piemonte n. 19/32/08)

D) Le conclusioni di quanto sostenuto convincono definitivamente della non configurabilità del presupposto di applicazione del tributo in capo al medico di medicina generale in quanto l'organizzazione di cui dispone per l'esercizio della sua attività convenzionata non possiede in nessuna circostanza l'indefettibile requisito della "autonomia". Ciò in quanto, essa non può mai incidere in termini economicamente rilevanti sul processo di arricchimento del soggetto. Invece, la consistenza e l'ampiezza dei mezzi e

delle risorse impiegate dal medico incidono 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. Ciò che di economicamente rileva è piuttosto la sensibile decurtazione di una retribuzione già predeterminata. Né valga a tale proposito l'obiezione secondo la quale una 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 confort di questo, ovvero la sofisticazione dei mezzi impiegati.

\* \* \*

Per tutti i motivi ampiamente esposti nelle parti che precedono, il ricorrente, per il tramite del sottoscritto difensore,

#### **CHIEDE**

che codesta rispettabile Commissione Tributaria Provinciale voglia:

**in diritto ed in via principale,**

- riconoscere la non imponibilità ai fini IRAP di tutti i proventi percepiti dal ricorrente negli anni \_\_\_\_\_ quale medico di medicina generale nell'esercizio dell'attività in convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale,

e, conseguentemente,

- ordinare all’Agenzia delle Entrate - Ufficio di \_\_\_\_\_,  
il rimborso dell’IRAP liquidata e versata dal ricorrente con  
riferimento ai periodi d’imposta \_\_\_\_\_, quantificabile in  
€ \_\_\_\_\_.

Con rifusione di spese, diritti e onorari di causa

*insta*

sin d’ora affinché la presente controversia sia **discussa in pubblica  
udienza**, ai sensi e per gli effetti dell’art. 33 del D. Lgs. n. 546/92.

\* \* \*

Costituendosi in giudizio il ricorrente deposita:

1. copia dell’istanza di rimborso spedita in data \_\_\_\_\_ all’Agenzia  
delle Entrate - Ufficio di \_\_\_\_\_  
e relativa ricevuta di spedizione;
2. copia del quadro IRAP delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi  
d’imposta \_\_\_\_\_ e relative deleghe di pagamento, modd. F24;
3. copia del quadro RE relativo alle determinazioni dei redditi di lavoro  
autonomo dei modelli unico relativi agli anni dei versamenti Irap.

Con riserva di produrre ulteriori documenti, memorie e quant’altro possa  
risultare utile alla difesa ai sensi degli artt. 24 e 32 del D. Lgs. n. 546/1992.

Con osservanza.

\_\_\_\_\_

Il difensore tecnico

(Dr. \_\_\_\_\_)

\_\_\_\_\_