

CASSAZIONE CIVILE –Sezione VI - sentenza n. 6330 del 27 marzo 2015

IRAP E MEDICINA DI GRUPPO. DUBBI INTERPRETATIVI AL VAGLIO DELLE SEZIONI UNITE

La medicina di gruppo costituisce modalità organizzativa del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti, per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi. La medicina di gruppo, in definitiva, realizza un fenomeno di aggregazione d'interessi, riconducibile ad un'associazione atipica oppure ad un contratto associativo con rilevanza esterna. Né si apprezza una sostanziale differenza rispetto ad altre associazioni, le quali comunque, a differenza delle società, non perseguono lo scopo della divisione degli utili con l'esercizio di un'attività economica.

La Corte di Cassazione aveva recentemente escluso la ricorrenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo ad un medico di medicina generale convenzionato con il servizio sanitario nazionale che si avvale, in comune con altri professionisti, di "sedi attrezzature e personale amministrativo"; e ciò in coerenza con un orientamento consolidato, in base al quale: la disponibilità, da parte dei medici di base, di strumenti di diagnosi, per quanto complessi e costosi, non è idonea a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poiché detti strumenti, quali che siano il loro valore o le loro caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali, o che dovrebbero essere usuali, per i precisati professionisti, in quanto agli stessi si chiede di svolgere una funzione di "primo impatto" a difesa della salute pubblica.

Tuttavia la problematica è stata sottoposta al Primo Presidente per valutare l'opportunità di voler investire le sezioni unite della questione volta a verificare anzitutto la rilevanza, ai fini dell'Irap, dello svolgimento in forma associata di un'attività libero-professionale e, poi, a scrutinare se ed in quale misura incidano le peculiarità insite nello svolgimento dell'attività medica in regime convenzionato col servizio sanitario nazionale in generale ed in quello di medicina di gruppo in particolare.

omissis

Svolgimento del processo

che:

- B.C., medico chirurgo in medicina di gruppo svolta in servizio di convenzione col servizio sanitario nazionale, presentò istanza di rimborso dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa agli anni dal 2004 al 2007, ritenendola indebitamente versata per mancanza del presupposto impositivo. Impugnò poi il silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione, in base alla considerazione chela propria attività, svolta in regime di convenzione col Servizio sanitario nazionale, non fosse contrassegnata da autonoma organizzazione;
- la Commissione tributaria provinciale ha dichiarato decaduto il contribuente per l'anno 2004 ed ha respinto il ricorso per gli anni successivi, mentre quella regionale, confermata la statuizione di decadenza, ha accolto il ricorso di B. per gli anni 2005-2007, facendo leva sulla modestia delle spese per le collaborazioni di terzi e, comunque, sulle peculiarità della medicina di gruppo che, a differenza di quanto accade per le associazioni professionali, comportano chele sole spese

comuni siano ripartite, mentre spese e compensi inerenti a ciascuna attività ambulatoriale sono per intero rispettivamente sostenute ad attribuite al rispettivo titolare;

- ricorre l'Agenzia delle entrate per ottenere la cassazione della sentenza, sperando un unico mezzo, cui resiste con controricorso B.C..

Motivi della decisione

che:

1. la questione di diritto posta dall'unico motivo di ricorso, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, col quale l'Agenzia lamenta la violazione e la falsa applicazione del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 3, primo periodo e art. 3, comma 1, lett. c), là dove il giudice d'appello ha escluso che dalle modalità di svolgimento dell'attività di medico di medicina generale che si sia valso in modo non occasionale di lavoro altrui e che sia inserito in medicina di gruppo scaturisca l'autonoma organizzazione, presupposto impositivo dell'Irap, coinvolge due profili, il secondo dipendente dal primo, dati:

a. dalla rilevanza, ai fini Irap, dello svolgimento in forma associata di lavoro autonomo in esecuzione di incarico libero-professionale;

b. dall'incidenza delle caratteristiche dell'attività svolta dal medico che operi in regime di convenzione col servizio sanitario nazionale.

2. In ordine al profilo sub a., la corte non ha espresso un orientamento uniforme.

Da un lato, si pone l'indirizzo in base al quale, in virtù del d.lgs. n. 446 del 1997, art. 3, che configura come soggetti passivi dell'imposta coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2, ossia le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate a norma del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, art. 5, comma 3, (vale a dire le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni), l'esercizio dell'attività da parte di tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività stessa è svolta, costituisce ex lege, ed in ogni caso, presupposto d'imposta, prescindendosi dal requisito dell'autonoma organizzazione (Cass., 28 novembre 2014, n. 25315 e 25314; 19 giugno 2013, n. 15317; ord. 16 ottobre 2010, n.16784).

Nessuna prova in ordine all'assenza di autonoma organizzazione appare dunque rilevante.

Seguendo un approccio radicalmente diverso che, anche in relazione alle società, valorizza "la qualificazione del rapporto che intercorre tra detti fattori produttivi", questa sezione ha rimesso al Primo Presidente la valutazione in ordine all'opportunità di investire le sezioni unite della questione se sia oggetto di necessaria rilevanza ai fini dell'IRAP l'esercizio di attività professionale svolta nelle forme societarie, quale che ne sia la tipologia giuridica (Cass., ord. 25 febbraio 2015, n. 3870).

In posizione intermedia, si collocano le pronunce, che riconoscono nell'esercizio in forma associata di una professione circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché non di particolare onere economico, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze, oppure della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia

frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio, ma ammettono che il contribuente dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati (Cass. 6 marzo 2015, n. 4578; 19 dicembre 2014, n. 27007; 27 gennaio 2014, n. 1575; ord. 5 settembre 2012, n.14853; ord. 7 giugno 2010, n. 13716; 13 novembre 2009, n. 24058; 11 giugno 2007, n. 13570). Correlato a queste è l'indirizzo secondo cui il professionista, se inserito in uno studio associato, sebbene svolga anche una distinta e separata attività professionale, è tenuto a dimostrare, al fine di sottrarsi all'applicazione dell'Irap, di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla detta associazione che, proprio in ragione della sua forma collettiva, normalmente fa conseguire ai suoi aderenti vantaggi organizzativi e incrementativi della ricchezza prodotta (ad es. le sostituzioni in attività - materiali e professionali - da parte di colleghi di studio; l'utilizzazione di una segreteria o di locali di lavoro comuni; la possibilità di conferenze e colloqui professionali o altre attività allargate; l'utilizzazione di servizi collettivi e quant'altro caratterizzi l'attività svolta in associazione professionale): Cass. 10 luglio 2008, n. 19138; 24 giugno 2008, n. 17136; 28 ottobre 2009, n. 22781; 13 novembre 2009, n. 24058; ord. 3 novembre 2010, n. 22386.

3. Qualora si aderisca all'orientamento più rigido, che identifica tout court il presupposto impositivo con lo svolgimento in sé dell'attività professionale in forma associata, ne risulterebbe ipotettato l'esito della controversia della quale si discute.

La medicina di gruppo identifica difatti una delle "forme associative dell'assistenza primaria", che:

- costituisce "modalità organizzativa del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti, per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi" (lettera a) del 3 comma, in combinazione con l'art. 40, successivo comma 6, lett. C), dell'accordo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, stipulato il 9 marzo 2000, ai sensi del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, art. 8, comma 1, modificato ed integrato dal d.lgs. 7 dicembre 1993, n. 517, e dal d.lgs. 19 giugno 1999, n. 229, reso esecutivo dal D.P.R. 28 luglio 2000, n. 270);

- nei fatti, secondo quanto accertato dalla sentenza impugnata, ha dato luogo alla formazione di una struttura costituita da un "...ambulatorio con un medico di turno fuori dell'orario normale di ricevimento, un infermiere ed un addetto alla segreteria...in un arco di tempo di circa dieci ore giornaliere..."; struttura che, in base a quanto riferito in sentenza, ha comportato la divisione delle spese comuni.

La medicina di gruppo, in definitiva, realizza un fenomeno di aggregazione d'interessi, riconducibile ad un'associazione atipica oppure ad un contratto associativo con rilevanza esterna (come suggerito, in relazione agli studi associati, da Cass., sez. un., n. 10942/93). Né si apprezza una sostanziale differenza rispetto ad altre associazioni, le quali comunque, a differenza delle società, non perseguono lo scopo della divisione degli utili con l'esercizio di un'attività economica (Cass. 8 marzo 2013, n. 5836).

4. Il fenomeno, tuttavia, sembra assumere una particolare conformazione in relazione all'esercizio dell'attività del medico convenzionato col servizio sanitario nazionale; il che rifluisce sul profilo sub b.

La natura privatistica di tale attività, afferente a rapporti di lavoro parasubordinati (Cass., sez. un., 7 luglio 2009, n. 15847), comporta l'applicabilità ai relativi redditi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 50, comma 1, lett. c-bis), concernente, tra l'altro, "le somme e i valori ... percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita...".

Occorre dunque, per rientrare nell'ambito di applicazione dell'Irap, l'impiego di "mezzi organizzati", che deve tener conto delle speciali caratteristiche della professione medica.

4.1. Pur a voler prescindere dalle relazioni fra tali "mezzi organizzati" e l'autonoma organizzazione ai fini Irap (come definita dalle sezioni unite, con le sentenze 26 maggio 2009, n. 12108, 12109, 12110 e 12111), va comunque sottolineato che, sul piano funzionale, l'attività del medico in regime di convenzione comunque coopera a rendere effettiva la tutela della salute, essendo a questa funzionalizzata (in termini, Cass., sez. un., 15847/09), di guisa che non solo la disponibilità di moderni ed anche costosi mezzi, ma anche la predisposizione di una struttura come quella dinanzi descritta, prima che l'esigenza di garantire il lucroso esercizio della professione, presidia quella d'individuare efficacemente i bisogni del malato e di migliorare le capacità assistenziali di ciascun medico, il che rifluisce in riduzione della spesa sanitaria.

Al riguardo, la corte (Cass. 28 gennaio 2015, n. 1662) ha da ultimo escluso la ricorrenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo ad un medico di medicina generale convenzionato con il servizio sanitario nazionale per il fatto che il medesimo si avvalga, in comune con altri professionisti, di "sedi attrezzature e personale amministrativo"; e ciò in coerenza con un orientamento consolidato, in base al quale:

- la disponibilità, da parte dei medici di base, di strumenti di diagnosi, per quanto complessi e costosi, non è idonea a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poiché detti strumenti, quali che siano il loro valore o le loro caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali, o che dovrebbero essere usuali, per i precisati professionisti, in quanto agli stessi si chiede di svolgere una funzione di "primo impatto" a difesa della salute pubblica (Cass., ord. 24 luglio 2012, n. 13048);

- 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, in quanto obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra il presupposto impositivo dell'Irap (per l'inaugurazione di tale orientamento, vedi Cass., ord. 28 aprile 2010, n. 10240, seguita da ord. 3 novembre 2011, n. 22770; ord. 23 novembre 2011, n. 23006; ord. 2 dicembre

2011, n. 25910; 27 marzo 2012, n. 4934, là dove ord. 21 dicembre 2010, n. 25912 comprende nel minimo anche i mezzi di locomozione necessari).

Quanto, poi, alla presenza, nel caso in esame, di un infermiere e di una segretaria al servizio comune dei medici di gruppo, va registrata un'ulteriore difformità di opinioni, che ha indotto la corte a segnalare al Primo Presidente l'opportunità della rimessione della questione in ordine alla rilevanza della presenza di un dipendente alle sezioni unite, secondo un'opzione intesa a dare contenuto al concetto di autonoma organizzazione attraverso l'individuazione di criteri univoci ricavabili dalla legge (Cass., ord. 13 marzo 2015, n. 5040).

4.2. Per altro verso, sul piano strutturale, nel caso del medico convenzionato, i fattori organizzativi, anche relativi ad una struttura associata, hanno scarso peso ai fini dell'incremento del reddito. In particolare, a ciascun medico che abbia aderito al modulo associativo della medicina di gruppo, "vengono liquidate le competenze relative alle scelte di cui è titolare" (lettera 1) del 4 comma dell'art. 40 dell'accordo collettivo).

Non sembra, allora, ravvisabile il valore aggiunto prodotto, oggetto dell'imposizione, che altro non è se non la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'Irap, assoggettata a prelievo ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori (come chiarito da Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156): di guisa che il reddito sembra derivare dal solo lavoro professionale dei singoli associati, in quanto tale non assoggettabile ad Irap (Cass., ord. 3 novembre 2010, n. 22386; 28 ottobre 2009, n. 22782).

5. La difformità degli indirizzi della corte sulle questioni di diritto coinvolte ai fini della decisione della controversia induce il collegio a sottoporre al Primo Presidente l'opportunità di voler investire le sezioni unite della questione volta a verificare anzitutto la rilevanza, ai fini dell'Irap, dello svolgimento in forma associata di un'attività libero-professionale e, poi, a scrutinare se ed in quale misura incidano le peculiarità insite nello svolgimento dell'attività medica in regime convenzionato col servizio sanitario nazionale in generale ed in quello di medicina di gruppo in particolare.

P.Q.M.

La Corte:

sottopone al Primo Presidente l'opportunità di voler investire le sezioni unite della questione volta a verificare anzitutto la rilevanza, ai fini dell'Irap, dello svolgimento in forma associata di un'attività libero-professionale e, poi, a scrutinare se ed in quale misura incidano le peculiarità insite nello svolgimento dell'attività medica in regime convenzionato col servizio sanitario nazionale in generale ed in quello di medicina di gruppo in particolare.

Così deciso in Roma, il 21 gennaio 2015.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2015