

Fatti di causa

1. L' Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 130/26/13, depositata il 5 dicembre 2012, che ha rigettato l'appello dello

stesso Ufficio avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Torino, che aveva accolto il ricorso della dott.ssa M.C., medico generico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale, contro il silenzio rifiuto

serbato dall'Amministrazione finanziaria sull'istanza di rimborso delle somme versate a titolo di IRAP, per gli anni d'imposta dal 2005 al 2009, dalla medesima contribuente, che le riteneva tuttavia indebite, sostenendo che la

sua attività di medico generico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale non integrasse il requisito necessario dell'autonoma organizzazione, presupposto impositivo dell'IRAP.

2. La contribuente si è costituita, notificando il controricorso alla ricorrente ed al Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è rimasto intimato.

Ragioni della decisione

1. Preliminarmente, è inammissibile l'estensione del contraddittorio al Ministero dell'Economia e delle Finanze, realizzata dalla controricorrente con la notifica anche a quest'ultima Amministrazione del controricorso.

Infatti, in tema di contenzioso tributario, la legittimazione ad causam e ad processum spetta esclusivamente all'Agenzia delle entrate con riferimento ai procedimenti introdotti successivamente al 1 gennaio 2001, data in cui è

divenuta operativa la sua istituzione, dovendosi invece considerare inammissibile la domanda azionata nei confronti del Ministero (Cass. 06/12/2017, n. 29183).

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2 d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, per avere il giudice a quo ritenuto che

l'esercizio della professione medica in convenzione con il S.S.N. escluda in ogni caso la sussistenza dell'autonoma organizzazione, presupposto impositivo dell'IRAP.

CORTE DI CASSAZIONE – Sentenza 11 settembre 2019, n. 22675

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che ha costituito oggetto di discussione tra le parti, per avere il giudice

a quo escluso la sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione senza valutare la circostanza, rappresentata dalla stessa contribuente (così come risulta dalla sentenza impugnata), che la dottoressa si era

avvalsa di personale dipendente.

4. Per la loro stretta connessione ed interdipendenza, i due motivi vanno trattati congiuntamente.

Giova premettere alla decisione la sintetica ricostruzione degli elementi costitutivi del presupposto d'imposta dell'IRAP, come dettati dal legislatore ed interpretati dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità, in particolar

modo con riferimento a fattispecie conformi a quella sub iudice, relative all'attività del medico di base che sia convenzionato con il S.S.N. L'art. 2 d.lgs. n. 446/1997 stabilisce che il presupposto dell'IRAP, già definita dall'art. 1

come imposta a carattere reale, è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.».

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, ribadito che l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente

organizzate, ha rilevato che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità,

nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta, per difetto del suo necessario presupposto, l'autonoma

organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, rimessa pertanto al giudice di merito.

Successivamente, Cass., Sez. U., 10/05/2016, n. 9451 (in continuità con Cass., Sez.U., 12/5/2009, n. 12108, ma specificando ulteriormente i requisiti dell'impiego del lavoro altrui) ha chiarito i parametri alla cui stregua la

CORTE DI CASSAZIONE – Sentenza 11 settembre 2019, n. 22675
questione di fatto deve essere valutata: «con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione – previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di

merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:

a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod

plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti

mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive».

Costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass., Sez.U., 12/5/2009, n. 12108).

4.1. Applicando i principi appena illustrati anche all'attività del medico di base che sia convenzionato con il S.S.N., questa Corte ha escluso che operi un necessario automatismo che includa o escluda, in astratto, la sussistenza

dell'autonoma organizzazione per l'intera categoria, ribadendo invece la necessità dell'accertamento concreto, in ogni singolo caso, del ricorrere di tale presupposto dell'imposizione: « In tema di IRAP, la sussistenza del

requisito dell'autonoma organizzazione determina l'assoggettamento del lavoratore autonomo (nella specie, medico convenzionato con il servizio sanitario nazionale) all'imposta, indipendentemente dai riflessi immediati che la

stessa cagiona sull'entità del suo reddito, dovendo il giudice del merito accertare, in concreto, i presupposti della fattispecie impositiva, in considerazione della eventuale eccedenza, rispetto al minimo indispensabile per

l'esercizio della professione, della dotazione dei mezzi strumentali a disposizione del professionista e delle specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui egli si avvale.» (Cass., 27/01/2015, n.

1542, ex plurimis).

CORTE DI CASSAZIONE – Sentenza 11 settembre 2019, n. 22675

4.2. Riguardo poi, in particolare, all'utilizzo, da parte del medico convenzionato, di personale dipendente, questa Corte ha chiarito che non ricorre il necessario presupposto dell'autonoma organizzazione ove il contribuente si

avvalga di un cd. assistente di sedia, ossia di un infermiere generico assunto part time, il quale si limiti a svolgere mansioni di carattere esecutivo, senza pertanto accrescere le potenzialità professionali del medico (Cass.

17/05/2018, n. 12084).

4.3. Tanto meno, poi, è stato ritenuto indice significativo della ricorrenza del presupposto impositivo l'impiego, da parte di un professionista, di un solo collaboratore che espliciti mansioni di segreteria, che integra, con

riferimento al fattore della forza lavoro, la soglia minima da oltrepassare per poter presumere ragionevolmente la sussistenza dell'autonoma organizzazione (così Cass., Sez. U., 10/05/2016, n. 9451. Sul punto, si veda altresì

Cass. 06/10/2017, n. 23466, secondo cui, ai fini del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, due unità lavorative part time sono tendenzialmente equivalenti ad una a tempo pieno, fatta salva la verifica in concreto).

5. Tanto premesso, venendo quindi all'esame del caso concreto sub iudice, il ricorso è infondato. E' vero, infatti, che, in violazione dei principi normativi e giurisprudenziali già richiamati, il giudice a quo ha escluso la sussistenza

dell'autonoma organizzazione, intesa come fattore aggiuntivo o moltiplicativo del valore costituito dall'attività intellettuale del professionista, sulla base di considerazioni astrattamente riferite all'intera categoria dei medici di

base che esercitano la loro attività in convenzione con il S.S.N., omettendo invece, relativamente alla fattispecie concreta controversa, il riferimento specifico alle caratteristiche dell'attività effettivamente svolta dalla

controrcorrente negli anni d'imposta sub iudice, ed in particolare alla circostanza dell'utilizzo di personale dipendente ed alla sua eventuale rilevanza al fine dell'accertamento del presupposto dell'imposizione, la cui inesistenza

rientrava nell'onere probatorio gravante sulla contribuente. Tuttavia, è anche vero che dalla lettura delle difese delle parti, ed in particolare dallo stesso ricorso, emerge che, nella specie, il thema decidendum riguarda l'utilizzo

di un'unità lavorativa con esborsi annuali contenuti tra 4.922,00 e 9.020,00

CORTE DI CASSAZIONE – Sentenza 11 settembre 2019, n. 22675
euro. Il che, secondo l'id quod plerumque accidit, è compatibile con i parametri retributivi e gli oneri accessori per un dipendente ausiliario di studio

professionale (c.c.n.l.). E', dunque, lo stesso dibattito processuale che esclude che i limiti enunciati dalla richiamata giurisprudenza delle Sezioni Unite siano stati superati dall'attività concreta della contribuente in questione

(conformi, ex plurimis, Cass. n. 30392 e nn. 1953, 1954, 1956 del 2017).
Pertanto, sia pur corretta la motivazione in diritto nel senso appena illustrato, il ricorso va rigettato, dovendo escludersi il presupposto dell'autonoma

organizzazione, rilevante ai fini dell'IRAP.

6. Le spese si compensano, in considerazione dell'evoluzione degli orientamenti giurisprudenziali in materia.

7. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma

1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso;

compensa le spese di questo giudizio.