



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 18

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------|-----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | MARTORELLI | RAFFAELE | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | CORDOLA | MICHELE | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | BALDI | CRISTIANO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5886/2016
depositato il 10/10/2016

- avverso la sentenza n. 2217/2016 Sez:40 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di MILANO

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dall'appellante:

PAPPALEPORE VITO
VIA DESIDERIO DA SETTIGNANO 11 20149 MILANO MI

difeso da:

FERRARI PAOLA MADDALENA
VIA G. CARDUCCI 1 20060 CASSINA DE' PECCHI MI

Atti impugnati:

S/RIF.IST.RIMB. IRAP 2006
S/RIF.IST.RIMB. IRAP 2007
S/RIF.IST.RIMB. IRAP 2008
S/RIF.IST.RIMB. IRAP 2009

SEZIONE

N° 18

REG.GENERALE

N° 5886/2016

UDIENZA DEL

24/05/2017 ore 09:30

N°

3273/2017

PRONUNCIATA IL:

24-05-2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

20-07-2017

Il Segretario

L'Assistente

(G. Romano)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Trattasi di impugnazione avverso provvedimento di diniego al rimborso per IRAP versata negli anni dal 2006 al 2009 per complessivi € 16.522,00. L'odierno appellante proponeva ricorso avverso il silenzio-rifiuto formatosi in seguito alla presentazione dell'istanza di rimborso IRAP, presentata in data 20 dicembre 2010.

Il ricorrente motivava il ricorso sulla base della considerazione che l'attività di medico convenzionato con il SSN svolta dallo stesso, in considerazione delle caratteristiche della medesima, non integrasse i requisiti dimensionali e organizzativi previsti dall'art. 2 del D.lgs. n. 446/1997 ai fini dell'esistenza di una "attività autonomamente organizzata", la quale costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta.

Si opponeva l'Agenzia delle entrate, eccependo la mancanza di prova sugli elementi idonei ad integrare il diritto al rimborso; in particolare, insisteva nel sostenere che la struttura e l'attività professionale dell'appellante avessero un rilievo tale da poter integrare una organizzazione autonoma, soprattutto in considerazione delle spese sostenute per lavoratori dipendenti indicate nei pertinenti quadri RE delle dichiarazioni. Insisteva altresì per la declaratoria di intervenuta decadenza in relazione alla richiesta di rimborso per l'anno 2006, in quanto tardiva.

La Commissione Provinciale adita, accogliendo le censure dell'Ufficio, respingeva il ricorso, compensando le spese del giudizio.

Propone appello il contribuente, dott. Vito Pappalepore. Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ritiene non assolto l'onere probatorio e non integrati i requisiti per il diritto al rimborso. In particolare, insiste nell'affermare l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui ritiene che l'attività svolta costituisca una "organizzazione autonoma" ai sensi dell'art. 2 D.lgs. n. 446/1997 e dunque rientri nel campo di applicazione dell'imposta sulle attività produttive. Riporta copiosa e recente giurisprudenza a sostegno della propria tesi, sottolineando come in essa si affermi che l'esigua e minima struttura di cui un soggetto si avvalga nell'esercizio della professione di medico convenzionato con il SSN, non possa in alcun caso integrare i presupposti per l'applicazione dell'IRAP. Sottolinea altresì il mutato quadro normativo, in riferimento all'art. 2, comma 1bis del D.lgs. n. 446/1997, come modificato dall'art. 1, comma 125, della L. n. 208/2015.

Chiede la riforma della sentenza impugnata e l'annullamento dei provvedimenti di diniego, con refusione delle spese di lite.

Si costituisce con controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate – DP II Milano, sostenendo in via preliminare l'inammissibilità dell'appello in quanto generico in riferimento all'art. 53 del D.lgs. n. 546/1992. Eccepisce l'illegittimità dei rilievi dell'appellante in riferimento agli artt. 59 e 59bis del contratto nazionale, del contratto regionale per la medicina di famiglia e dell'art. 1, comma 125, della L. n. 208/2015, in relazione all'art. 57 del D.lgs. n. 546/1992 in quanto integrerebbero eccezioni nuove.

Ribadisce l'eccezione sulla tardività della richiesta di rimborso in riferimento all'annualità del 2006 in relazione all'art. 38 del DPR n. 602/1973.

Nel merito, insiste per l'accoglimento dei propri rilievi, già esposti in primo grado. Sottolinea che l'attività svolta, con particolare riferimento alle spese sostenute per compensi da lavoro dipendente, sia sussumibile nella categoria delle attività economica organizzata in modo autonomo tale da generare un plusvalore di reddito per i soggetti che vi concorrono e dunque assoggettabile all'IRAP, ai sensi dell'art. 2 D.lgs. n. 446/1997.

Chiede la declaratoria di inammissibilità dell'appello; nel merito, il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata, con vittoria di spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

In via preliminare deve ritenersi l'appello fondato. Infatti, in relazione alla succinta motivazione fornita dalla CTP, l'atto di appello ne censura in modo esplicito la parte in cui si pronuncia sui motivi di merito concernenti la qualificazione della fattispecie come assoggettabile all'imposta IRAP, anche con riguardo ai requisiti dimensionali ed alle specifiche caratteristiche concernenti l'attività svolta dall'appellante.

Privo di pregio è altresì il rilievo dell'Ufficio ove sostiene l'inammissibilità di nuove eccezioni in relazione all'art. 57 del D.lgs. n. 546/1992. Infatti, i rilievi sollevati dal contribuente in relazione ai requisiti richiesti per l'assoggettamento ad IRAP debbono qualificarsi come semplici argomentazioni aggiuntive ovvero contestazioni di merito, e non certo come eccezioni improprie giacché non correlate ad alcuna domanda o eccezione avversaria, che ciascuna parte ben può utilizzare ai fini del perfezionamento delle proprie difese, e che tuttavia non incidono né modificano la *causa petendi*;

causa petendi; sostenendo infatti il contrario, sarebbe irrimediabilmente compreso l'art. 24 della Costituzione.

Rese queste premesse, merita accoglimento l'eccezione sollevata dall'Ufficio in relazione alla intervenuta decadenza in riferimento all'istanza di rimborso per l'anno 2006. Infatti, alla data di presentazione della relativa istanza, era già spirato il termine, previsto per qualsiasi pagamento spontaneo da parte del contribuente, di cui all'art. 38 del DPR n. 602/1973. In ogni caso sul punto si era già formato il giudicato, in quanto la medesima eccezione era stata accolta dalla CTP e non espressamente censurata dall'appellante.

Tuttavia, è bene precisare che l'art. 2, comma 1-bis, del D.lgs. n. 446/1997, se da un lato dispone che *“non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere”*, in conclusione precisa che tale esclusione operi solo *“per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture”*. Inoltre, giova ricordare che, stante l'art. 3 della L. n. 212/2000, detta esclusione opererebbe solo con riferimento al periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della menzionata disposizione.

Rese queste premesse, nel merito, dirimente la questione risulta la reale qualificazione della attività economica posta in essere dal contribuente, con la connessa valutazione, alla luce delle particolari condizioni in cui risulta provato come la stessa sia in concreto svolta, se essa possa o meno integrare i requisiti costitutivi di una *“autonoma organizzazione”*, o *“attività autonomamente organizzata”*, di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 446/1997.

Secondo la giurisprudenza costituzionale e di legittimità, il presupposto impositivo è rappresentato da un potenziale incremento del reddito dell'attività professionale, derivante da un'attività organizzativa esterna suscettibile di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale del professionista. In particolare l'accertamento della sussistenza di una autonoma organizzazione è rimesso al giudizio insindacabile del giudice di merito, secondo le risultanze del singolo caso concreto, avendo riguardo al valutare che il professionista sia il soggetto responsabile dell'organizzazione e si avvalga di beni strumentali (incluso quindi il personale dipendente) che non eccedano il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in

assenza di organizzazione (Cass. n. 14201/2015). Tant'è in questo contesto non può essere sottovalutato come la presenza di personale di segreteria minimale sia indispensabile per consentire il corretto esercizio di un'attività rilevante a fini pubblicistici come l'attività medica di modo che si rifletta sia in relazione all'effettività della tutela della salute sia alla riduzione della spesa pubblica (Cass. S.U. n. 12111/2009). Così, non costituirebbe un automatico presupposto per l'applicazione del tributo la presenza di "sede, attrezzature e personale amministrativo", essenziale per stipulare una convenzione con il servizio sanitario nazionale come imposto dal DPR n. 270/2000 (Cass. n. 1662/2015).

In conclusione, l'attività di personale dipendente con funzioni esecutive – come nel caso di specie, la corresponsione di retribuzione per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato per un collaboratore ausiliario con compiti di segreteria – non accresce la "capacità produttiva" del professionista, tale da determinare quel valore "impersonale ed aggiuntivo" all'attività del professionista che costituisce il presupposto dell'imposizione (Cass. n. 27019/2014), ed anzi diventa funzionale ed essenziale al corretto esercizio della professione medica tale da assicurare l'adeguata tutela della salute pubblica.

Rese queste premesse, limitatamente al caso oggetto del presente giudizio si ritengono sussistere i presupposti per il rimborso dell'IRAP indebitamente versata.

In considerazione del parziale accoglimento delle eccezioni sollevate dall'Ufficio, si compensano le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione, visti gli atti ed esaminati i documenti, in riforma della sentenza impugnata dispone il rimborso dell'imposta IRAP versata dal contribuente in relazione ai soli periodi di imposta 2007, 2008 e 2009. Spese compensate.

Milano, 24 maggio 2017

Il Presidente


Il relatore
