



FNOMCeO

Roma, 5/12/12

AI PRESIDENTI  
DEGLI ORDINI DEI MEDICI

Prot. N°: 9599

Rif. Nota:

Resp. Proced.: - Dr. Marcello Fontana

Resp. Istrut.: -

OGGETTO:

➤ L'IRAP nella attività medica; la giurisprudenza e le novità che potrebbero derivare dalla approvazione del disegno di legge di stabilità 2013 e del disegno di legge recante la delega fiscale.

Cari Presidenti,

con la presente nota si vuole cercare di delineare il campo di applicazione dell'IRAP relativamente all'attività medica, che è stato in questi anni controverso e di difficile applicazione e continua a destare qualche perplessità interpretativa.

Si sottolinea comunque che non vi è alcun dubbio che la valutazione della assoggettabilità all'IRAP del reddito dei professionisti e in particolare dei medici necessiti di una distinzione caso per caso.

Si dovrà innanzitutto chiarire in prima analisi cosa si intenda per autonoma organizzazione a cui è direttamente riconducibile il presupposto impositivo dell'IRAP. In seconda analisi si dovrà verificarne il campo di applicazione e specificatamente se il presupposto impositivo trovi applicazione solo ai medici titolari di studio o partecipanti a studi associati o anche ai medici che percepiscano un compenso per le attività svolte all'interno di strutture da altri organizzate.

E' bene subito chiarire che l'assoggettamento all'Irap si fonda su due cardini principali: lo svolgimento abituale di un'attività autonoma diretta allo scambio di beni e servizi, purché organizzata, ed in secondo luogo **la sussistenza di un'autonoma organizzazione**. L'autonoma organizzazione consiste di fatto nell'esistenza di investimenti di capitale e lavoro con apporto di prestazioni di terzi (dipendenti o collaboratori) che sotto il diretto coordinamento dell'imprenditore o del professionista consentono di raggiungere un incremento di fatturato rispetto a quanto riuscirebbe a raggiungere l'imprenditore o il professionista da solo.

In particolare si rileva che la Corte Suprema di Cassazione – Sezione Sesta Civile – con Sentenza n. 5320 del 3 aprile 2012 è tornata ad esprimersi sul concetto di autonoma organizzazione e correlativamente sui limiti al rimborso IRAP, ribadendo che ***“in tema di IRAP l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente che eserciti attività di lavoro autonomo:***

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 le quantità che, secondo l'“id quod plerumque accidit, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni”***.

Pertanto il presupposto impositivo dell'IRAP troverebbe applicazione solamente al titolare dello studio medico o al partecipante allo studio associato quando sia presente il presupposto dell'autonoma organizzazione dell'attività professionale come definito dalla sentenza della Corte Suprema di Cassazione n. 5320/12 sopraccitata e quindi tutte le volte nelle quali il medico si trovi nelle seguenti condizioni:

- 1) **Sia il titolare dello studio professionale o meglio il responsabile dell'organizzazione o partecipante allo studio associato;**
- 2) **Si avvalga in modo non occasionale del lavoro di terzi (collaboratori e dipendenti);**
- 3) **Si avvalga di beni strumentali significativi (impianti, mobilio ecc).**

La Corte di Cassazione ha inoltre chiarito con sentenza n. 9692 del 2012 che non sono soggetti ad IRAP i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di una struttura da altri organizzata.

**Pertanto sulla base di tale orientamento giurisprudenziale si dovrebbe ritenere che i medici collaboratori che prestano la propria attività in strutture sanitarie gestite da terzi siano esenti dall'IRAP.**

Si rileva invece che l'esercizio in forma associata dell'attività medica rientra tra i casi per i quali l'orientamento consolidato della Corte Suprema di Cassazione ritiene che "l'automa organizzazione" sia sempre sussistente sulla base della considerazione che la struttura dello studio associato rechi fisiologicamente vantaggi di tipo organizzativo al professionista. La Corte Suprema di Cassazione ha sancito che gli elementi costitutivi dell'organizzazione di cui fruisce il professionista inserito nello studio associato siano sempre sufficienti a far presumere un incremento della sua capacità produttiva. Ciò non toglie che il professionista associato al fine di essere esonerato dal pagamento dell'imposta potrebbe cercare di dimostrare, fornendo idonee prove, il difetto dell'autonoma organizzazione e dei relativi vantaggi presunti.

In questo quadro si inserisce l'attività parlamentare di questi giorni che ha visto l'approvazione di due emendamenti (All. n. 1) in materia di IRAP all'interno del disegno di legge di stabilità e del disegno di legge recante la delega fiscale.

Per quanto concerne la Legge di stabilità 2013, approvata in prima lettura dalla Camera dei Deputati, si prevede che a decorrere dall'anno 2014 sia istituito un fondo finalizzato ad escludere dall'ambito di applicazione dell'IRAP le persone fisiche che svolgano una attività di impresa o di lavoro autonomo a fronte di due requisiti:

- Il mancato impiego di lavoratori dipendenti o assimilati a questi;
- L'impiego anche mediante locazione di beni strumentali il cui ammontare massimo sia determinato con decreto del Ministero dell'Economia e Finanze.

La novità è di particolare rilevanza perché l'esclusione dei professionisti dall'IRAP viene di fatto definita con il decreto sopraccitato che determinerà il valore dei beni strumentali che danno diritto all'esenzione.

E' bene però chiarire che tale normativa, se pur approvata definitivamente, non entrerà in vigore nel breve termine e bisognerà peraltro verificare quali siano gli effetti pratici di tali modifiche.

Si rileva comunque che, allo stato attuale, in attesa della nuova normativa, qualora il medico professionista ritenga di rientrare nelle condizioni di esenzione al presupposto impositivo dell'IRAP e quindi ritenga di non effettuare il relativo versamento, l'onere della prova che l'IRAP sia dovuta spetterà all'Agenzia dell'Entrate che dovrà dimostrare che il medico si avvale di autonoma organizzazione.

Ciò detto, considerata la delicatezza della materia che ha un carattere di generalità e visti i relativi dubbi interpretativi della stessa, sarebbe opportuno verificare caso per caso le varie situazioni operative, eventualmente con l'ausilio di consulenti fiscali, onde evitate possibili sanzioni.

Infine l'art. 4, comma 2, del disegno di legge concernente "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" – Atto Senato 3519-A, già approvato in prima lettura dalla Camera dei Deputati, prevede che nell'ambito dell'esercizio della delega fiscale venga affidato al Governo il compito di chiarire la definizione di autonoma organizzazione, **adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale**, ai fini dell'assoggettabilità dei professionisti e dei piccoli imprenditori all'IRAP (All. n. 2).

Cordiali saluti

All. n. 2

Amedeo Bianco  


lutazione è pari al 5 per cento. L'incremento si applica sull'importo risultante dalla rivalutazione operata ai sensi dell'articolo 3, comma 50, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Ai fini della determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovute per l'anno 2013, si tiene conto delle disposizioni di cui al presente comma.

26. I commi 1093 e 1094 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, sono abrogati e le opzioni esercitate ai sensi dei medesimi commi perdono efficacia con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2012. Ai fini della determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, si tiene conto delle disposizioni di cui al presente comma.

27. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere adottate disposizioni transitorie per l'applicazione del comma 26.

28. Nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze è istituito, a decorrere dal 2014, un fondo finalizzato ad escludere dall'ambito di applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le persone fisiche esercenti le attività commerciali indicate all'articolo 55 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, ovvero arti e professioni, che non si avvalgono di lavoratori dipendenti o assimilati e che impiegano, anche mediante locazione, beni strumentali il cui ammontare massimo è determinato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato previo parere conforme delle Commissioni parlamentari competenti per i profili finanziari, che si esprimono entro trenta giorni dalla data di trasmissione del relativo schema. La dotazione annua del predetto fondo è di 248 milioni di euro per l'anno

2014 e di 292 milioni di euro a decorrere dall'anno 2015.

29. Ai fini dell'applicazione delle aliquote ridotte previste al punto 5 della tabella A allegata al testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e successive modificazioni, le regioni utilizzano i dati desunti dal Sistema informativo agricolo nazionale. L'estensione dei terreni dichiarata dai richiedenti le aliquote ridotte di cui al primo periodo non può essere superiore a quella indicata nel fascicolo aziendale di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e all'articolo 25, comma 2, del decreto-legge 9 febbraio 2012, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 aprile 2012, n. 35.

30. A decorrere dal 1° gennaio 2014, i consumi medi standardizzati di gasolio da ammettere all'impiego agevolato di cui al decreto del Ministro delle politiche agricole e forestali 26 febbraio 2002, recante «Determinazione dei consumi medi dei prodotti petroliferi impiegati in lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e piscicoltura e nelle coltivazioni sotto serra ai fini dell'applicazione delle aliquote ridotte o dell'esenzione dell'accisa», pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 67 del 20 marzo 2002, sono ridotti del 5 per cento. Limitatamente all'anno 2013 i consumi medi standardizzati di cui al periodo precedente sono ridotti del 10 per cento.

31. All'articolo 19 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 13, le parole: «dal 2011» sono sostituite dalle seguenti: «dal 2012»;

b) al comma 15-bis:

1) le parole: «Per i soggetti che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano,

per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal Testo Unico delle imposte sui redditi, in base ad accordi internazionali ratificati,» sono soppresse;

2) i periodi secondo e sesto sono soppressi;

c) dopo il comma 15-bis è inserito il seguente:

«15-ter. Per gli immobili di cui al comma 15-bis e per gli immobili non locati assoggettati all'imposta di cui al comma 13 del presente articolo non si applica l'articolo 70, comma 2, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni»;

d) al comma 17, dopo le parole: «persone fisiche» sono aggiunte le seguenti: «, ivi comprese quelle relative alle modalità di versamento dell'imposta in acconto e a saldo»;

e) al comma 18, le parole: «dal 2011» sono sostituite dalle seguenti: «dal 2012»;

f) al comma 20, al primo periodo, le parole: «il 2011» e, al secondo periodo, le parole: «detenuti in Paesi della Unione europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico Europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni» sono soppresse;

g) al comma 22, dopo le parole: «persone fisiche» sono aggiunte le seguenti: «, ivi comprese quelle relative alle modalità di versamento dell'imposta in acconto e a saldo»;

h) al comma 23, le parole: «, disponendo comunque che il versamento delle imposte di cui ai commi 13 e 18 è effettuato entro il termine del versamento a saldo delle imposte sui redditi relative all'anno di riferimento» sono soppresse.

All. n. 2

Mostra rif. normativi

Senato della Repubblica

XVI LEGISLATURA

**N. 3519-A**

*Relazione Orale*

*Relatore* BARBOLINI e SCIASCIA

**TESTO PROPOSTO DALLA 6<sup>a</sup>  
COMMISSIONE PERMANENTE  
(FINANZE E TESORO)**

*Comunicato alla Presidenza il 22 novembre 2012*

PER IL  
DISEGNO DI LEGGE

Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita

**presentato dal Ministro dell'economia e delle finanze**

*(V. Stampato Camera n. 5291)*

*approvato dalla Camera dei deputati il 12 ottobre 2012*

*Trasmesso dal Presidente della Camera dei deputati alla Presidenza il 15 ottobre 2012*

**PARERE DELLA 1<sup>a</sup> COMMISSIONE PERMANENTE**  
(AFFARI COSTITUZIONALI, AFFARI DELLA PRESIDENZA DEL CONSIGLIO  
E DELL'INTERNO, ORDINAMENTO GENERALE DELLO STATO E DELLA  
PUBBLICA AMMINISTRAZIONE)

(Estensore: BATTAGLIA)

13 novembre 2012

5) prevedere un codice deontologico dei soggetti affidatari dei servizi di riscossione e degli ufficiali della riscossione, da adottare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;	5) <i>identico</i> ;
6) prevedere specifiche cause di incompatibilità per i rappresentanti legali, amministratori o componenti degli organi di controllo interni dei soggetti affidatari dei servizi;	6) <i>identico</i> ;
d) rafforzamento, costante aggiornamento, piena informatizzazione e condivisione tra gli uffici competenti dei meccanismi di monitoraggio e analisi statistica circa l'andamento, in pendenza di giudizio, e circa gli esiti del contenzioso tributario, al fine di assicurare la tempestività, l'omogeneità e l'efficacia delle scelte dell'amministrazione finanziaria in merito alla gestione delle controversie, nonché al fine di verificare la necessità di eventuali revisioni degli orientamenti interpretativi dell'amministrazione stessa, ovvero di interventi di modifica della normativa tributaria vigente;	d) <i>identica</i> ;
e) progressivo superamento del principio della compensazione delle spese all'esito del giudizio;	e) <i>identica</i> ;
f) previsione della non pignorabilità dei beni mobili strumentali all'esercizio di arti, imprese e professioni, necessari al proseguimento dell'attività economica;	f) <i>identica</i> ;
g) ampliamento della possibilità di rateizzazione, in connessione a comprovate situazioni di difficoltà finanziaria, e riduzione delle sanzioni in caso di regolare adempimento degli obblighi dichiarativi.	g) <i>identica</i> .
<b>Art. 4.</b>	<b>Art. 4.</b>
<i>(Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni; razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e di imposte indirette; giochi „pubblici)</i>	<i>(Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni; razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e di imposte indirette; giochi „pubblici)</i>
1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:	1. <i>Identico</i> .
a) assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi di impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), assoggettandoli a un'imposta sul reddito imprenditoriale, con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES, e prevedendo che siano deducibili dalla base imponibile della predetta imposta le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci e che le predette somme concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore e dei soci;	
b) istituzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta, con eventuale premialità per le nuove attività produttive, comprese eventuali agevolazioni in favore dei soggetti che sostengono costi od oneri per il ricorso a mezzi di pagamento tracciabili, coordinandoli con analoghi regimi vigenti e con i regimi della premialità e della trasparenza previsti dall'articolo 10 del decreto-legge 6 dicembre	

2011, n.201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n.214, e successive modificazioni;	
c) previsione di possibili forme di opzionalità.	
2. Nell'ambito dell'esercizio della delega di cui al comma 1, il Governo chiarisce la definizione di autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettabilità dei professionisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).	2. Nell'ambito dell'esercizio della delega di cui al comma 1, il Governo chiarisce la definizione di autonoma organizzazione, <b>adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale</b> , ai fini dell'assoggettabilità dei professionisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).
3. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:	3. <i>Identico.</i>
a) introduzione di criteri chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio, in particolare per determinare il momento del realizzo delle perdite su crediti, ed estensione del regime fiscale previsto per le procedure concorsuali anche ai nuovi istituti introdotti dalla riforma del diritto fallimentare e dalla normativa sul sovraindebitamento, nonché alle procedure similari previste negli ordinamenti di altri Stati;	
b) revisione della disciplina impositiva riguardante le operazioni transfrontaliere, con particolare riferimento all'individuazione della residenza fiscale, al regime di imputazione per trasparenza delle società controllate estere e di quelle collegate, al regime di rimpatrio dei dividendi provenienti dagli Stati con regime fiscale privilegiato, al regime di deducibilità dei costi di transazione commerciale dei soggetti insediati in tali Stati, al regime di applicazione delle ritenute transfrontaliere, al regime dei lavoratori all'estero, al regime di tassazione delle stabili organizzazioni all'estero e di quelle di soggetti non residenti insediate in Italia, nonché al regime di rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all'estero;	
c) revisione dei regimi di deducibilità degli ammortamenti, delle spese generali e di particolari categorie di costi, salvaguardando e specificando il concetto di inerenza e limitando le differenziazioni tra settori economici;	
d) revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari, nonché delle norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà, con l'obiettivo, da un lato, di evitare vantaggi fiscali dall'uso di schermi societari per utilizzo personale di beni aziendali o di società di comodo e, dall'altro, di dare continuità all'attività produttiva in caso di trasferimento della proprietà, anche tra familiari.	
4. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il recepimento della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:	4. <i>Identico.</i>
a) razionalizzazione, ai fini della semplificazione, dei sistemi speciali in funzione della particolarità dei settori interessati;	
b) attuazione del regime del gruppo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) previsto dall'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE.	