

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 13 aprile 2016, n. 7291

## Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, con un motivo, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto che, accogliendo l'appello di C.B., medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale, gli ha riconosciuto il diritto al rimborso dell'imposta regionale sulle attività produttive per gli anni 2005 e 2006, nonché per il 2004 ad eccezione dell'acconto, in relazione al reddito conseguito per l'attività di medico chirurgo in medicina di gruppo.

Il giudice d'appello ha infatti ritenuto che la medicina di gruppo, della quale ha delineato le caratteristiche, non fosse assimilabile all'associazione fra professionisti, e che la spesa sostenuta per la collaborazione di terzi, vale a dire la quota per il servizio di segreteria telefonica e per prestazioni infermieristiche, era di modesta e contenuta entità, non idonea ad integrare il requisito dell'autonoma organizzazione postulata dalle norme impositive.

Il contribuente resiste con controricorso.

Con l'unico motivo, denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., l'amministrazione ricorrente censura la decisione della Commissione regionale per aver escluso la sussistenza dell'autonoma organizzazione nello svolgimento dell'attività di medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale che si sia avvalso in modo non occasionale di lavoro altrui, e per averla esclusa nell'attività di medicina di gruppo, di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 502 del 1992, costituente una "forma associativa che si configura e si sovrappone alla associazione professionale vera e propria", laddove invece "l'esercizio della professione liberale in forma associata costituirebbe elemento di per sé sufficiente per la sussistenza del requisito dall'autonoma organizzazione ai fini dell'applicazione dell'IPAP".

Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sesta sezione civile, nell'articolazione della quinta sezione - tributaria (ord. 6330/2015), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza.

Le parti hanno depositato memoria.

## Motivi della decisione

Le Sezioni unite di questa Corte vengono investite 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".

Osserva il Collegio che presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; tuttavia, quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma dell'art. 3 del



d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 - comprese quindi le società semplici e "le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni", di cui all'art. 5, comma 3, lettera c) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione.

Nel caso in esame non sembra possano ravvisarsi i tratti dell'associazione fra professionisti cui si riferisce la norma del tur del 1986 nella figura della "forma associativa" della medicina di gruppo, essendo questo, piuttosto, un organismo premesso dal Servizio sanitario nazionale, diretto a realizzare più avanzate forme di presidio della salute pubblica mercè l'impiego di risorse, anzitutto professionali, ma non solo, del personale medico a rapporto convenzionale.

Già la legge 23 dicembre 1978, n. 883, istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale connetteva (art. 48, comma 4) agli accordi collettivi nazionali la previsione di "forme di collaborazione fra i medici, il lavoro medico di gruppo e integrato nelle strutture sanitarie e la partecipazione dei medici a programmi di prevenzione e di educazione sanitaria".

Il d.P.R. 28 luglio 2000, n. 270, con il quale è stato reso esecutivo l'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, stipulato il 9 marzo 2000, ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, all'art. 40 stabilisce che, al fine di realizzare una pluralità di obiettivi diretti alla piena realizzazione del Servizio, puntualmente indicati, i medici di medicina generale possono concordare fra di loro e realizzare forme di lavoro associativo, secondo principi, tipologie e modalità indicati; per quanto qui rileva, sono previste "forme associative, che costituiscono modalità organizzative del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti, per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi". Di tali forme associative di assistenza primaria al comma 4 sono dettagliatamente indicati i criteri generali di ispirazione ed i requisiti formali; al successivo comma 9 è regolata in particolare la medicina di gruppo, con un numero di medici non superiore ad otto, la quale si caratterizza, fra l'altro, per l'utilizzo nell'attività assistenziale di supporti tecnologici e strumentali comuni, anche eventualmente in spazi predestinati comuni, e per l'"utilizzo, da parte dei componenti il gruppo, di eventuale personale di segreteria o infermieristico comune, secondo un accordo interno" (lettera d).

Escluso quindi che l'attività della medicina di gruppo sia riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui agli artt. 2 e 3 del d. lgs. n. 446 del 1997, e che quindi costituisca ex lege presupposto d'imposta, osserva il Collegio che il giudice di merito non incorre nell'errore di diritto ad esso addebitato.

La sentenza impugnata, infatti, richiamati "in termini generali gli obblighi della convenzione che lega il medico di base al Servizio sanitario nazionale", ha accertato che la spesa per la collaborazione di terzi è risultata nella specie "di modesta e contenuta entità", e che "essa non vale a caratterizzare una autonoma organizzazione, postulata dalle norme impositive, ma piuttosto è la risultante minima ed indispensabile della necessità di assicurare un servizio di segreteria telefonica ed alcune prestazioni infermieristiche" (nella medicina di gruppo, rileva ancora il giudice di merito, il "gruppo provvede pro quota per ciascun medico alle spese comuni - fitto dei locali, manutenzione, retribuzione dell'infermiere e della segretaria -, mentre le spese inerenti



il singolo ambulatorio e la singola attività di ciascun medico sono sostenute direttamente e per intero dal sanitario interessato").

Questa Corte ha da tempo chiarito come con riguardo all'IRAP, la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, di uno studio, avente le caratteristiche e dotata 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, ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo" (Cass. N. 10240 del 2010, n. 1158 del 2012).

Considerazioni di analogo tenore si ritiene debbano essere svolte in relazione alle spese costituenti la quota per il "personale di segreteria o infermieristico comune", il cui utilizzo è previsto per lo svolgimento dell'attività di medicina di gruppo dall'art. 40, comma 9, lettera d), del detto accordo collettivo, reso esecutivo col d.P.R. n. 270 del 2000.

Il ricorso deve essere pertanto rigettato.

La mancanza di precedenti giurisprudenziali sul punto giustifica la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Dichiara compensate fra le parti le spese del giudizio.

