

AI PRESIDENTI DELLE COMMISSIONI  
PER GLI ISCRITTI ALL'ALBO DEGLI  
ODONTOIATRI

Oggetto: l'IRAP nell'attività odontoiatrica – presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione; l'orientamento consolidato della 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 odontoiatrica, 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 degli odontoiatri 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 agli odontoiatri titolari di studio o partecipanti a studi associati o anche agli odontoiatri 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***

*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 odontoiatrico 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 l'odontoiatra 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 gli odontoiatri 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 odontoiatrica 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 professionista odontoiatra 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 l'odontoiatra 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

Giuseppe Renzo



All. n. 2

MF

26

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,