

AGENZIA ENTRATE

Circolare n. 20/E
Roma, 18/05/2016

OGGETTO: Commento alle novità fiscali. Legge 28 dicembre 2015, n. 208 “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*” (Legge di stabilità 2016). Primi chiarimenti.

CAPITOLO IV: NOVITÀ IN MATERIA DI IRAP

3. IRAP MEDICI (COMMA 125)

La norma integra l'articolo 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che, definendo il presupposto per l'applicazione dell'IRAP, stabilisce che l'imposta si applica in caso di “*esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta*”.

Il comma 125 della legge di stabilità ha inserito in tale articolo il comma 1-bis per disciplinare l'applicazione dell'imposta in peculiari ipotesi di attività professionale svolta dai medici.

In particolare, il comma 1-bis stabilisce che “*Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale.*”.

La norma ha la finalità, in sostanza, di escludere dall'IRAP i redditi professionali derivanti dall'attività medica svolta avvalendosi di un'autonoma organizzazione qualora gli stessi risultino marginali rispetto a quelli conseguiti per l'attività svolta all'interno di una struttura ospedaliera, e quindi avvalendosi di un'organizzazione riferibile ad altrui responsabilità ed interesse.

Tale assunto trova conferma nella Relazione Tecnica alla legge di stabilità per il 2016 laddove, riguardo alla modifica normativa in oggetto, specifica che “*soltanto un numero limitato di soggetti otterrebbe l'esenzione dall'IRAP, in considerazione del fatto che gli stessi già attualmente non versano la suddetta imposta o in quanto già non si configurano come stabili organizzazioni o in quanto non esercitano altra attività rispetto a quella svolta presso le strutture ospedaliere in qualità di lavoratori dipendenti*”.

Per tale motivo, la Relazione Tecnica non ascrive alla disposizione in esame effetti in termini di gettito, “*alla luce del numero assolutamente trascurabile delle fattispecie interessate*”.

Tenuto conto della *ratio* della disposizione, si ritiene che la dizione “reddito complessivo” contenuta nella norma per indicare il termine al quale rapportare la percentuale derivante dalla attività svolta presso la struttura ospedaliera, intenda riferirsi al solo reddito di lavoro autonomo prodotto dal medico, derivante sia dall'attività professionale esercitata presso la

struttura ospedaliera sia dall'attività esercitata al di fuori di detta struttura. Ai fini in esame non risulterebbero, infatti, rilevanti le altre categorie di reddito che, ai sensi dell'art. 8 del TUIR, concorrono alla determinazione del reddito complessivo ma non rilevano ai fini IRAP (redditi di lavoro dipendente, fondiari, diversi).

La norma dispone, altresì, che ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, sono irrilevanti l'ammontare del reddito professionale realizzato e le spese direttamente connesse alla predetta attività di medico. Con ciò precisando che l'esenzione dall'IRAP nei casi indicati opera a prescindere dalla entità del reddito derivante dalle attività autonomamente organizzate e dalle spese sostenute per la sua produzione.

In relazione al diverso caso dei medici in Convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, la norma asserisce poi che per l'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile, ed è quindi dovuta l'IRAP, in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla Convenzione stessa.

Su tale ultima questione, la scrivente si era già pronunciata con circolare 28 maggio 2010, n. 28, ove, al par. 4, relativamente ai medici di medicina generale convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale, ha chiarito che l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.

In merito agli "standard minimi" previsti dalla convenzione si richiama la recente sentenza della Corte di Cassazione a sezioni unite, n. 7291/2016 depositata il 13 aprile 2016, relativa alla attività di medicina di gruppo svolta da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio Sanitario nazionale. I giudici di legittimità hanno premesso che l'attività della medicina di gruppo, svolta ai sensi dell'articolo 40, comma 9, del DPR 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), non è riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997 che - come ribadito dalla stessa Corte a sezioni Unite con la sentenza n. 7371/2016, depositata il 14 aprile 2016 - costituiscono *ex lege* un presupposto d'imposta ai fini IRAP, ma rappresenta una forma associativa di assistenza primaria regolamentata normativamente (dal richiamato articolo 40). Posto che, ai sensi del richiamato comma 9 dell'articolo 40, l'attività di medicina di gruppo si caratterizza, tra l'altro, per l'utilizzo di supporti tecnologici e strumentali comuni e per l'utilizzo da parte dei componenti il gruppo di eventuale personale di segreteria o infermieristico comune, la Corte esclude che la presenza di tale personale dipendente, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" richiesto per lo svolgimento dell'attività, integri il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo IRAP (cfr. anche Cass. SS.UU 10 maggio 2016, n. 9451).