

## **IRAP: I MEDICI DI MEDICINA GENERALE SONO TENUTI AL PAGAMENTO?**

Il tema del pagamento dell'IRAP da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale costituisce questione molto dibattuta e non sempre di facile soluzione.

L'IRAP, acronimo di Imposta Regionale sulle Attività Produttive, è un tributo locale istituito con il D. Lgs. n.446/1997.

L'art.2 comma 1 del D. Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 prevede l'obbligo di pagamento dell'IRAP per tutti coloro che svolgono un'attività *“autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”*.

Il presupposto per il pagamento dell'IRAP è lo svolgimento dell'attività attraverso un'“organizzazione autonoma”.

Con riferimento all'attività svolta dai medici convenzionati, da intendersi sia se convenzionati con strutture ospedaliere ovvero se convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale, si è assistito a un contenzioso tributario sorto con l'Agenzia delle Entrate la quale pretendeva il pagamento dell'imposta in questione in ragione dell'affermata sussistenza in capo al medico di un'“organizzazione autonoma”.

Proprio sulla scorta di tale contenzioso è intervenuto il legislatore con l'art. 2 comma 1 bis del D. Lgs 15 dicembre 1997 n.446, introdotto dalla L. 28 dicembre 2015 n. 208 (Legge di Stabilità 2016).

L'art. 2 comma 1 bis prevede 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”*.

Con le disposizioni di cui ai primi due periodi è stata disciplinata la posizione dei medici convenzionati con strutture ospedaliere, sia pubbliche che private.

In effetti come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 20/ E del 18 maggio 2016, la norma ha la finalità di escludere dal campo di applicazione dell'IRAP i redditi professionali che derivano dall'attività autonoma svolta dal medico convenzionato qualora tali redditi risultino marginali rispetto a quelli conseguiti per l'attività svolta all'interno di una struttura ospedaliera. Tuttavia, in presenza di un'organizzazione autonoma in capo al medico convenzionato l'ammontare del reddito diviene irrilevante.

Con il terzo periodo sono stati, invece, tipizzati i requisiti che contraddistinguono l'esistenza di un'organizzazione autonoma, e che quindi comportano il pagamento dell'IRAP, considerata l'attività svolta dai medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale.

L'art. 2 comma 1 bis ricomprende, quindi, anche la posizione dei **medici di medicina generale convenzionati con il SSN**.

L'Agenzia delle Entrate, sempre con la circolare n.20 E/2016, ha precisato che la norma in questione ha inteso delineare la sussistenza un'autonoma organizzazione da parte dei medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale allorché i medesimi svolgano la propria attività professionale avvalendosi di mezzi che eccedono il minimo indispensabile rispetto allo schema previsto dalla "Convenzione per l'esercizio della professione medica convenzionata con il SSN".

L'anzidetto schema stabilisce che *"lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli arredi e delle attrezzature indispensabili per l'esercizio della medicina generale, di sala d'attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e aerazione idonea, ivi compresi idonei strumenti di ricezione delle chiamate"*.

L'intervento del legislatore ha, come anticipato, recepito i principi affermati negli anni passati dalla giurisprudenza di legittimità, pronunciatisi nel senso di escludere dall'obbligo di pagamento dell'IRAP i medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale che si limitano a svolgere la propria attività con beni strumentali di sola necessità (su tutte Cassazione Civile Sez. Tributaria, ordinanza 10 maggio 2011 n. 10295; Cassazione Civile, Sez. Tributaria, ordinanza 10 febbraio 2014, n. 2967).

Anche le pronunce intervenute successivamente all'emanazione dell'art. 2 comma 1 bis hanno confermato l'assenza dell'autonoma organizzazione in capo ai medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale allorché l'attività venga svolta nei limiti del "minimo indispensabile".

Nella già citata circolare n. 20E/2016 dell'Agenzia delle Entrate vi è, infatti, un espresso richiamo alla sentenza a Sezioni Unite n. 7291/2016 con cui la Corte di Cassazione ha stabilito che nulla era dovuto a titolo di IRAP dai medici di gruppo di medicina generale in quanto era stato accertato che l'attività svolta dai medesimi rientrava nell'ambito del "minimo indispensabile" richiesto per lo svolgimento dell'attività medica convenzionata. Tale circostanza, secondo i giudici, non integrava quindi il requisito dell'"autonoma organizzazione" ai fini del presupposto impositivo dell'IRAP.

Degne di nota sotto il profilo di analisi che qui interessa sono anche le pronunce della Corte di Cassazione (ordinanze n. 15412/2017 e n. 22027/2017 e la sentenza n. 15870/2018) le quali si sono conformate al principio di diritto stabilito dalla sentenza n. 9451/2016, depositata il 10 maggio 2016, delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che aveva affermato: *"con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dal D. Lgs. 15 settembre 1997, n. 496, art. 2, -...ricorre quando il contribuente:*

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, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive"*.

In particolare, con la sentenza n. 15870/2018 la Corte di Cassazione ha escluso l'organizzazione autonoma dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale che si avvalgano di personale

svolgenti mere mansioni esecutive e che si limitino ad eseguire l'attività all'interno di uno studio dotato delle attrezzature minime previste dallo schema tipo della Convenzione.

E' stato, infatti, affermato che *“in tema di Irap, le Sezioni Unite di questa Corte hanno ormai chiarito che è regola affermata da questa Corte che il requisito della autonoma organizzazione non ricorre quando il contribuente responsabile dell'organizzazione impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive (Cass. sez. un. n. 9451 del 2016, proprio in caso di un medico che aveva solo pochi beni strumentali al suo attivo), così che in caso di convenzionamento non possono ritenersi eccedenti il minimo indispensabile i beni usati conformemente allo statuto della convenzione; di conseguenza la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, di uno studio, avente le caratteristiche e dotato 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. n. 270 del 2000, 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, pur in presenza di personale dipendente con mansioni esecutive, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo”.*

Anche la Commissione Tributaria Regionale Lombardia, Sez. II, con la sentenza n.2911/2018 depositata il 25 giugno 2018 ha di fatto confermato l'esclusione dal pagamento dell'IRAP dei medici convenzionati con il SSN generale (nel caso di specie trattavasi di medico pediatra) che si limitano a svolgere l'attività professionale avvalendosi di una struttura composta del minimo indispensabile.