

ESENZIONE IRAP PER I MEDICI DI MEDICINA GENERALE

Con la Legge di bilancio 2022 è stato, finalmente, risolto il problema dell'IRAP dovuta dagli esercenti arti e professioni, tra cui sono da annoverarsi i medici di medicina generale¹.

Con decorrenza 1° gennaio 2022, dunque, i medici di medicina generale non sono più soggetti passivi IRAP e, conseguentemente, nei loro confronti, devono ritenersi implicitamente soppresse le disposizioni normative recate dal d. Lgs. n. 446 del 1997, che restano comunque applicabili nei riguardi dei soggetti c.d. “collettivi”.

Per meglio comprendere il valore economico della misura adottata, oltre che delle ragioni che ne hanno ritardato l'entrata in vigore, si rinvia alla Relazione Tecnica, di corredo alla citata legge di bilancio, la quale ha stimato, per il periodo d'imposta 2022:

- una esenzione per circa 835.000 soggetti;
- una perdita di gettito di circa €. 1.076,1 milioni².

Trattasi, però, di una misura normativa che, se da un lato, è in grado di generare effetti positivi sui versamenti degli acconti 2022³, dall'altro, è inadeguata ad esplicare effetti sui periodi d'imposta precedenti, con particolare riferimento ai contenziosi pendenti.

1. Soggetti esclusi

Fino al periodo d'imposta 2021, l'esclusione dall'IRAP per i lavoratori autonomi - e per le imprese individuali - era riconosciuta, in maniera automatica, limitatamente alle ipotesi in cui i predetti soggetti si avvalevano dei c.d. regimi a tassazione sostitutiva, e precisamente:

- a) del “regime forfettario di determinazione del reddito” di cui alla L. 190 del 2014;
oppure
- b) del regime di vantaggio di cui al D.l. n. 98 del 2011.

¹ Ai sensi del comma 8, dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234 – c.d. Legge di bilancio 2022 – “... a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), ..., non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'art. 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997”.

² Con il precipuo intento di ristorare le Regioni e le Province Autonome di Trento e di Bolzano dalla perdita di gettito determinata, oltre che dall'esclusione soggettiva IRAP, anche dalle modifiche apportate al sistema dell'IRPEF, il comma 9 dello stesso art. 1 della stessa legge di bilancio 2022, ha disposto l'istituzione di un Fondo, a cui è stata assegnata una dotazione annua di €. 192.252.000.

³ Che, conseguentemente, non sono più dovuti.

Nei riguardi dei lavoratori autonomi o delle imprese individuali che, diversamente, applicavano il regime di determinazione ordinaria del reddito, fino al periodo d'imposta 2021, l'esclusione dall'IRAP è stata subordinata alla verifica circa la sussistenza, o meno, di una autonoma organizzazione, *rectius* del “presupposto impositivo”.

Per effetto della novella legislativa in esame, dal periodo d'imposta 2022, sono ora esclusi, dall'ambito applicativo dell'IRAP, **in maniera automatica**, tutti i lavoratori autonomi e le imprese individuali, a prescindere dal regime contabile e fiscale adottato⁴.

2. Soggetti assoggettati ad IRAP

L'esclusione *de qua* non è, però, applicabile alle società commerciali, sia di persone che di capitali, le quali, anche per il 2022, continuano ad essere assoggettate ad IRAP.

Peraltro, con specifico riguardo al mondo delle professioni, è lecito ritenere che restino comunque assoggettati all'IRAP, oltre agli studi associati, anche le associazioni professionali⁵.

A questi soggetti è, infatti, inibita qualsiasi possibilità di sottrarsi al tributo regionale, anche per effetto dei costanti arresti della giurisprudenza di legittimità secondo cui gli studi associati e le associazioni professionali devono essere sempre assoggettati ad IRAP a prescindere dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività – *cfr.* Corte di Cassazione SS.UU. Sentenza 7371 e 7291 del 2016.

3. La medicina di gruppo

Discorso a parte va fatto per la c.d. “medicina di gruppo” esercitata dai medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale.

Tale forma associativa, infatti, non è volta ad individuare alcuna autonoma organizzazione, trattandosi, piuttosto, di una mera modalità di condivisione funzionale della struttura fra più professionisti da cui “...*non sembra possano ravvisarsi i tratti dell'associazione fra professionisti*” – *cfr.* Corte di Cassazione SS.UU., Sentenza 13 Aprile 2016, n. 7291.

Ciò in quanto la forma associativa della medicina di gruppo costituisce “...*un organismo promosso dal Servizio Sanitario Nazionale, diretto a realizzare più avanzate forme di presidio*”

⁴ Per quanto concerne le imprese, è lecito ritenere che ad essere escluse dall'IRAP siano anche quelle organizzate sotto forma di “impresa familiare” per la conservazione, anche in questo stato, della forma giuridica di impresa individuale.

⁵ Il convincimento è generato dall'analisi del dato testuale della disposizione normativa, secondo cui l'IRAP non è dovuta “... *dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni*”.

della salute pubblica mercé l'impiego di risorse, anzitutto professionali, ma non solo, del personale medico a rapporto convenzionale”.

La Suprema Corte ha, pertanto, escluso 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 possa, dunque, costituire *ex lege* un presupposto d'imposta.

Da ciò consegue che, in considerazione della impossibilità di classificare l'attività del medico di medicina generale, ancorché esercitata sotto forma della medicina di gruppo, fra le attività svolte in forma associata, in base alle nuove disposizioni normative è lecito ritenere che i medici di medicina generale sono, automaticamente, esclusi dall'ambito applicativo dell'IRAP, a prescindere:

- dal regime contabile e fiscale adottato; ovvero
- dalla modalità di svolgimento dell'attività, in forma individuale o attraverso la medicina di gruppo.

Commissione Fisco FIMMG