

Risposta n. 23/2025

OGGETTO: Inquadramento fiscale ai fini IRES, IRAP e IVA delle operazioni di riaddebito dei costi comuni da parte dell'Associazione di medicina di gruppo ai medici associati.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione istante (di seguito, anche "*Istante*") è costituita da medici di medicina generale che hanno concordato di svolgere l'attività di medicina generale sotto la forma associativa della medicina di gruppo disciplinata dall'articolo 40 del decreto del Presidente della Repubblica 28 luglio 2000, n. 270 e dall'Accordo collettivo nazionale della Medicina generale del 22 marzo 2005, avente la finalità, tra le altre, di «perseguire maggiori e più qualificanti standard strutturali, strumentali e di organizzazione dell'attività professionale».

L'Associazione riferisce di assumere «i costi di gestione dell'ambulatorio (spese amministrative, personale, ecc.) e addebita, senza oneri aggiuntivi, la quota di competenza di ciascun medico associato».

L'Istante, riferisce, inoltre, che «per l'addebito viene emessa fattura maggiorata di IVA al 22%» e «i medici associati mantengono il rapporto professionale diretto con l'ente sanitario locale il quale eroga i compensi direttamente ai medesimi, senza passare attraverso l'associazione e senza successivo riversamento».

Nella documentazione integrativa *l'Istante* ha precisato, altresì, che «le operazioni attive sono costituite esclusivamente dal riaddebito dei costi di gestione ai medici associati e sono tutte assoggettate ad IVA nella misura del 22%» e «costituiscono unica voce di ricavo».

Rispetto al caso esposto, *l'Istante* chiede di chiarire il corretto inquadramento fiscale ai fini IRES, IRAP e IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'*Istante*, ai fini IRES, l'Associazione è qualificabile come ente privato esercente attività commerciale in via esclusiva o prevalente ai sensi dell'art. 73 co. 1 lett. b) del TUIR, con applicazione del complesso delle disposizioni dettate con riferimento alle società e agli enti commerciali residenti.

In relazione agli adempimenti dichiarativi viene presentato il modello REDDITI ENC (quadro RG per contabilità semplificata).

Ai fini IRAP, l'*Associazione* ritiene di non essere soggetta al tributo né agli adempimenti dichiarativi per mancanza del presupposto impositivo, e cita la sentenza della Cassazione Sezioni Unite 13 aprile 2016, n. 7291.

Con riguardo all'IVA, l'*Istante* richiama il disposto dell'articolo 10, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, che recepisce nell'ordinamento interno l'articolo 132, par. 1, lett. f) della direttiva 2006/112/CE e la risoluzione 3 aprile 2012, n. 30/E.

A parere dell'Associazione, le prestazioni rese nei confronti dei propri associati possono beneficiare, al pari dei consorzi e delle cooperative, del regime di esenzione dell'IVA di cui all'articolo 10, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, e della conseguente dispensa dagli adempimenti di cui all'articolo 36-*bis* del medesimo decreto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto del Presidente della Repubblica 28 luglio 2000, n. 270 ("*Regolamento di esecuzione dell'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale*"), all'articolo 40 (rubricato «*Forme associative dell'assistenza primaria*») prevede che «*i medici di medicina generale, possono concordare tra di loro e realizzare forme di lavoro associativo, secondo i principi, le tipologie e le modalità indicate ai successivi commi*» (cfr. comma 2).

Il comma 3 del medesimo articolo distingue tra le seguenti forme associative:

«*a) 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;*

b) forme associative quali società di servizio, anche cooperative, [...]. In ogni caso dette società di servizio non possono fornire prestazioni sanitarie e assicurano esclusivamente beni e servizi ai medici.».

Il successivo comma 4 stabilisce i criteri generali delle forme associative di cui alla lettera a) e prevede, tra l'altro, che «o) la suddivisione delle spese di gestione dello studio viene liberamente concordata tra i componenti della forma associativa».

Ai fini che qui rilevano, in base al comma 6 del medesimo articolo 40, le "forme associative" di cui alla lettera a) sono:

«A. La medicina in associazione.

B. La medicina in rete.

C. La medicina di gruppo.».

Tanto chiarito, nel caso di specie, in base a quanto rappresentato con l'istanza e precisato con la documentazione integrativa, l'Associazione istante è riconducibile a una delle forme associative di cui al citato articolo 40, comma 3, lettera a), del citato d.P.R. n. 270 del 2000 e, in particolare, a quella di cui al successivo comma 6. Dal punto di vista giuridico, l'Associazione si qualifica come associazione non riconosciuta.

Ai fini dell'inquadramento dell'Associazione ai fini dell'Ires, va osservato che, in linea generale, sono soggetti all'Ires sia gli enti pubblici e privati "commerciali", diversi dalle società, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b), del Tuir, sia quelli "non commerciali", di cui alla successiva lettera c).

Per i primi, il reddito complessivo è considerato, ai sensi dell'articolo 81 del Tuir, reddito di impresa da qualsiasi fonte provenga. Infatti, a quest'ultima categoria

reddituale, definita dall'articolo 55 del Tuir, vengono attratti i redditi, da qualsiasi fonte provengano, posseduti dagli enti commerciali.

Per gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), il reddito complessivo è, invece, costituito, ai sensi del successivo articolo 143, comma 1, dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione. Ai fini della qualificazione di un ente come commerciale o non commerciale, rileva se l'ente in esame abbia o meno, come oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciale.

Ai sensi del successivo comma 4 dell'articolo 73, l'oggetto esclusivo o principale di un ente residente *«è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto»*.

Pertanto, un ente si considera commerciale quando ha come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale, intendendo per oggetto esclusivo o principale, l'attività essenziale svolta per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente così come indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

In ultima analisi, quindi, ai fini dell'individuazione della natura tributaria di un ente rileva il carattere commerciale o non commerciale dell'attività essenziale per la realizzazione degli scopi statutari, mentre nessun rilievo assumono la natura, pubblica o privata, del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati (cfr. circolare n. 124/E del 12 maggio 1998).

La commercialità o meno di un'attività è determinata in base a parametri oggettivi, che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere.

Tali parametri sono enunciati dalle disposizioni recate, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'articolo 55 del Tuir, che disciplina i redditi che derivano dall'esercizio di imprese commerciali.

Nel caso di specie, sulla base di quanto rappresentato in istanza, nonché di quanto risulta dall'atto costitutivo e dal bilancio relativo al 2023 (trasmessi con documentazione integrativa), l'Associazione, che ha tra i propri fini il perseguimento *"di maggiori e più qualificanti standard strutturali, strumentali e di organizzazione nell'attività professionale"*, svolge esclusivamente un'attività che si sostanzia nel sostenimento, in proprio, dei costi per il personale e di quelli di gestione, nell'interesse degli associati, e nel successivo riaddebito dei medesimi costi, *"senza oneri aggiuntivi"* per i medici. I costi riaddebitati *"costituiscono unica voce di ricavo"* per l'Associazione.

Tale attività esclusiva svolta dall'Associazione si qualifica, ai fini Ires, come attività commerciale, in quanto configura, in ultima analisi, una prestazione di servizi effettuata nei confronti dei medici associati, consistente nel sostenimento in nome proprio dei costi per il personale e dei costi di gestione, e nel successivo riaddebito di detti costi ai membri dell'associazione.

In base a quanto sopra chiarito, pertanto, si ritiene che l'Associazione si qualifichi come ente privato, diverso dalle società, che ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera b), del Tuir.

Il reddito prodotto dall'Associazione deve quindi essere considerato reddito di impresa da qualsiasi fonte provenga, ai sensi dell'articolo 81 del Tuir. Ai fini dichiarativi,

l'Associazione è tenuta alla presentazione del modello Redditi-SC, previsto per le società di capitali nonché per gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (Vd. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Prot. n. 68514/2024).

Con riguardo all'inquadramento ai fini Irap dell'Associazione, va osservato che costituisce presupposto dell'imposta, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, *«l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta»*.

Ai sensi del successivo articolo 3, sono soggetti passivi dell'imposta *«coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2»*. Il medesimo articolo 3, comma 1, dispone, alla lettera a), che sono soggetti all'imposta *«le società e gli enti di cui all'articolo 87 [n.d.r.: attualmente articolo 73], comma 1, lettere a) e b)»* del Tuir.

Pertanto, gli enti di natura commerciale, diversi dalle società, sono soggetti all'Irap, determinando il valore della produzione netta, che costituisce la base imponibile Irap, ai sensi dell'articolo 5 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997.

Con riguardo al presupposto e all'ambito soggettivo dell'imposta, con la circolare del 4 giugno 1998, n. 141 è stato tra l'altro chiarito che l'Irap assoggetta a tassazione il valore della produzione netta dei soggetti che abitualmente producono o scambiano beni ovvero prestano servizi e che la disposizione di cui al secondo periodo del richiamato articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997 completa la definizione del presupposto dell'imposta, dando particolare rilievo all'elemento soggettivo rispetto a

quello oggettivo (attività esercitata), in quanto stabilisce che l'attività svolta dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

Tanto chiarito in linea generale, va osservato che la sentenza 13 aprile 2016, n. 7291 emessa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, richiamata dall'Istante, interviene sulla questione dell'assoggettamento ad Irap dei compensi percepiti dai medici che svolgono in forma associata un'attività libero professionale, in regime convenzionato con il SSN in generale e in quello di medicina di gruppo in particolare.

La citata sentenza non assume rilievo, pertanto, in relazione alla soggettività passiva ai fini Irap degli enti che esercitano attività commerciale, che rimane ferma *ex lege*, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, conseguendone l'assoggettamento a Irap dei ricavi prodotti da detti enti.

Nel caso di specie, pertanto, l'Associazione *Istante*, che si qualifica come ente commerciale, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera b), del Tuir, deve essere considerata soggetta all'Irap, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997, ed è tenuta a determinare la propria base imponibile ai sensi dell'articolo 5 del citato decreto legislativo.

Ai fini Iva, ai sensi dell'articolo 1 del d.P.R. n. 633 del 1972, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta le «*cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese [...]*».

Sul piano normativo, il comma 2, dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 (introdotto dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244) dispone che «*Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci*

da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse».

Come chiarito in diversi documenti di prassi (cfr. risoluzione 31 ottobre 2008, n. 414/E, circolari 8 maggio 2009, n. 23/E e 17 febbraio 2011, n. 5/E) e, in particolare, con la risoluzione 3 aprile 2012, n. 30/E, tale disposizione recepisce nell'ordinamento interno la disposizione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lett. f), della direttiva 2006/211/CE, secondo la quale gli Stati membri esentano *«le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza».*

In linea generale, le strutture associative cui si riferisce la norma comunitaria sono, quindi, quelle composte da consociati che esercitano attività esente ai fini Iva, ai quali è normalmente rivolta l'attività del consorzio.

La *ratio* del regime di esenzione va ravvisata nell'esigenza di evitare che i soggetti che svolgono attività esenti, qualora decidano di esternalizzare i servizi necessari e funzionali a tali attività (ad esempio, servizi amministrativi, gestione della

contabilità, formazione del personale, gestione degli immobili), vengano penalizzati dall'indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti (cfr. circolare n. 5/E del 2011 e risoluzione n. 23/E del 2012).

In base alla citata lettera *f*), infatti, le "*associazioni autonome di persone*" sono caratterizzate, oltre che dalla composizione della compagine sociale (gli associati sono soggetti che svolgono attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi), da uno scopo istituzionale di supporto e di collaborazione rispetto all'attività esercitata dai singoli partecipanti.

Come chiarito dai giudici unionali, nell'ambito di una controversia tra un'associazione di ospedali e il Segretario di Stato alle finanze dei Paesi Bassi (*cfr.* nella sentenza dell'11 dicembre 2008, C-407/07), la finalità della norma «*è quella di istituire un'esenzione dall'IVA per evitare che la persona che offre taluni servizi sia assoggettata al pagamento di detta imposta quando essa è stata indotta a collaborare con altri professionisti mediante una struttura comune che svolge talune attività necessarie al compimento della prestazione (37)*».

La disposizione comunitaria è stata, peraltro, oggetto di interpretazione pregiudiziale da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con le sentenze del 21 settembre 2017 rese nelle cause C-326/15 (DNB Banka c. Lettonia) e C-605/15 (Aviva c. Polonia), nelle quali è stato sancito che «*L'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,*

dev'essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista in tale disposizione riguarda unicamente le associazioni autonome di persone i cui membri esercitano

un'attività di interesse pubblico menzionata nell'articolo 132 della medesima direttiva [...]».

Nella citata sentenza C-326/15, infatti, si afferma che *«Per quanto concerne la finalità dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), nell'ambito della direttiva 2006/112, occorre ricordare l'obiettivo dell'insieme delle disposizioni dell'articolo 132 di tale direttiva, consistente nell'esentare dall'IVA talune attività di interesse pubblico, al fine di agevolare l'accesso a talune prestazioni nonché la fornitura di taluni beni evitando i maggiori costi che deriverebbero da loro assoggettamento all'IVA (33). Pertanto, le prestazioni di servizi effettuate da un'AAP [associazione autonoma di persone, n.d.r.] rientrano nell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 quando tali prestazioni di servizi contribuiscono direttamente all'esercizio di attività di interesse pubblico previste all'articolo 132 della stessa direttiva (34)».*

Sul piano interno, il legislatore nazionale ha espressamente individuato quali soggetti destinatari dell'esenzione, i consorzi (costituiti anche in forma societaria) e cooperative con funzioni consortili ritenendole strutture associative coerenti con le finalità dell'esenzione e assimilabili, sotto il profilo organizzativo, alle generiche "associazioni autonome di persone" individuate dalla norma comunitaria.

In via di prassi, la circolare n. 23/E dell'8 maggio 2009 ha chiarito che al consorzio *«possono essere equiparate organizzazioni di origine comunitaria aventi finalità analoghe, quali i gruppi economici di interesse europeo (GEIE) costituiti ai sensi dell'articolo 3 del regolamento CEE 2137/85».*

Con la successiva risoluzione n. 30/E del 2012 (relativa alle società cooperative costituite fra soggetti esercenti l'attività sanitaria), inoltre, è stato ritenuto che, ai fini

dell'esenzione in argomento, non assume *«rilevo la forma giuridica assunta dalla struttura associativa, bensì l'oggetto sociale della stessa, vale a dire la cooperazione all'attività esente o esclusa da IVA svolta dagli associati, che il legislatore nazionale ha individuato, a titolo esemplificativo, nello schema associativo tipico del consorzio.*

Un'analoga funzione può, peraltro, essere assolta anche da strutture associative aventi una forma giuridica diversa da quella consortile, alle quali gli associati demandino lo svolgimento di alcuni segmenti della propria attività economica».

Tale ultimo documento di prassi ha, altresì, precisato che *«Il riferimento dell'articolo 10, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, alle sole strutture associative di tipo consortile, per esigenze di conformità alla normativa comunitaria, non può essere interpretato come discriminatorio rispetto ad altri schemi associativi autonomi costituiti al fine di rendere, al mero costo, servizi comuni agli associati, che svolgono attività esente o non soggetta ad IVA, funzionali all'esercizio dell'attività di ciascuno di essi».*

Alla luce della richiamata normativa europea e nazionale, come interpretata dai giudici unionali e della prassi dell'Amministrazione finanziaria, si ritiene che nell'ambito applicativo dell'art. 10, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 possa rientrare anche l'*Istante*, avente la forma associativa della medicina di gruppo.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**