

**Risposta n. 161/2024**

***OGGETTO: Applicabilità dell'esenzione Iva alle Associazioni della Medicina di gruppo costituite da medici di medicina generale – Articolo 10, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972.***

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

**QUESITO**

L'Associazione istante (di seguito, anche "*Istante*") è costituita da quattro medici di medicina generale che operano, nell'ambito della "*assistenza primaria*", "*all'interno del medesimo ambito territoriale di scelta*" e non svolgono attività di "*libera professione strutturata*" per un orario superiore a cinque ore settimanali, i quali hanno concordato di assumere 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 aver aperto una posizione fiscale propria, con attribuzione di codice fiscale e partita Iva, «*al fine di accentrare, in capo alla stessa, tutte le spese di gestione (assicurazione, manutenzione, pulizia, segreteria, etc.), che successivamente saranno riaddebitate agli associati*», in accordo a quanto previsto all'articolo 3 dell'atto costitutivo, secondo cui:

*«(J)l'associazione può acquisire a qualunque titolo e gestire beni mobili ed immobili, servizi, compiere operazioni mobiliari, immobiliari, finanziarie, prestare e ricevere servizi, procurarsi mezzi finanziari necessari allo svolgimento della propria attività, contrarre mutui, aprire conti correnti e compiere ogni altra operazione di finanziamento con privati o istituti di credito;*

*(K) la suddivisione delle spese di gestione è concordata tra i componenti della forma associativa attraverso un Regolamento Interno a cui gli associati si dovranno attenere per il corretto riparto delle spese, approvato con la maggioranza di almeno 2/3 degli associati, fermo restando che in nessun caso la stessa possa considerarsi come associazione per lo svolgimento dell'attività professionale, inquadrabile nell'art. 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917. In particolare, il riaddebito dei costi effettuato nei confronti degli associati avviene in assenza di mark up e comunque in esenzione da Iva, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972».*

Più precisamente, il predetto Regolamento, prodotto in sede di documentazione integrativa, prevede che «*Il canone di locazione viene suddiviso fra gli associati in egual misura [...]. 1. I medici che condividono un ambulatorio hanno diritto ad una riduzione*

*della quota di affitto» e che «Tutte le spese relative allo stabile (utenze), alla segreteria e infermeria (materiale di consumo), eventuali interventi di manutenzione ordinaria sono ribaltate tra gli associati secondo la percentuale di partecipazione, tranne per le spese relative al canone di locazione, per cui si rimanda al punto D 1) del presente Regolamento.».*

Ciò posto, l'Istante chiede se alle operazioni di ribaltamento dei costi di gestione nei confronti dei medici associati, in assenza di applicazione di un *mark up*, possa trovare applicazione il regime di esenzione da Iva di cui all'articolo 10, comma 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

A tale riguardo, l'Istante richiama le risoluzioni 3 dicembre 2007, n. 369/E e 3 aprile 2012, n. 30/E, e le pronunce della Corte di Giustizia cause C-326/15 (*DNB Banka*) e C-616/15 (*Commissione contro Germania*).

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante intende adottare il seguente comportamento:

- «a) apertura di un conto corrente bancario intestato all'associazione per il versamento pro quota da parte dei medici associati delle spese di gestione dello studio;*
- b) regolare presentazione della dichiarazione ai fini dei redditi in quanto Ente non commerciale, da cui non emergerà un reddito imponibile in ragione dell'assenza di applicazione di mark up al momento del ribaltamento dei costi pro quota sugli associati;*
- c) emissione da parte dell'associazione di fatture (senza IVA) a tutti i medici associati ripartendo pro quota le spese comuni sostenute per l'organizzazione ed il mantenimento dello studio medico.».*

## 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.*».

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 *«rilievo 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'analogha 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.



Nel caso di specie, pertanto, alle operazioni di riaddebito delle spese comuni della sede associativa da parte dell'*Associazione* istante ai medici associati, troverà applicazione il regime di esenzione dall'Iva di cui all'articolo 10, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

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.

Resta impregiudicato il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**