

# Studi associati sempre soggetti ad IRAP

Ad avviso delle Sezioni Unite, trattandosi di soggetti equiparati alla società semplice, a nulla rileva la struttura di cui si avvalgono

/ Luca FORNERO

Con l'attesa sentenza n. [7291](#) depositata ieri, le Sezioni Unite della Suprema Corte si sono pronunciate sulla **questione** ad esse devoluta dall'ordinanza interlocutoria n. [6330](#), depositata ormai più di un anno fa (precisamente il 27 marzo 2015).

Nel dettaglio, le Sezioni Unite erano state chiamate a verificare, in primo luogo, la rilevanza, ai fini IRAP, dello svolgimento in **forma associata** di un'attività libero professionale e, poi, ad accertare se e in quale misura incidessero su detta rilevanza le peculiarità insite nello svolgimento dell'attività medica in regime convenzionato con il Servizio sanitario nazionale, in generale, e in quello di medicina di gruppo, in particolare.

Riguardo al primo aspetto, i giudici di legittimità aderiscono all'**orientamento più restrittivo**, secondo il quale le associazioni professionali e gli studi associati sono sempre soggetti ad IRAP, indipendentemente dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività.

Infatti, in base al secondo periodo dell'art. 2 del DLgs. 446/97, "l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta", dovendosi, quindi, **prescindere** dal requisito dell'autonoma organizzazione.

Atteso che l'art. 3, comma 1, lett. c) dello stesso DLgs. 446/97 contempla, tra i soggetti passivi d'imposta, le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate (in buona sostanza, le associazioni professionali e gli studi associati), ne deriva il relativo assoggettamento ad IRAP.

Tale filone di pensiero, alla luce delle più recenti pronunce, **sembrava superato**. Ad esempio, con l'ordinanza 4663/2014, la Suprema Corte aveva affermato che la presunzione relativa in base alla quale la sussistenza di uno studio associato costituisce indizio dell'esistenza di una stabile organizzazione costituisce, appunto, una presunzione che può essere superata con adeguata motivazione. Pertanto, qualora non fossero state sostenute spese per personale dipendente e non fosse sussistita un'autonoma organizzazione, l'IRAP non sarebbe stata dovuta.

Invece, come detto, le Sezioni Unite hanno scelto di valorizzare la ricostruzione **letterale** del dato normativo, come già fatto, tra le altre, dalle pronunce della Cassazione n. [25313/2014](#) e n. [22212/2010](#).

In ordine alla seconda questione, sulla base della normativa di riferimento (DPR 270/2000), i giudici di legittimità **escludono** che la "forma associativa" della medicina di gruppo possa configurare i tratti dell'associazione tra professionisti e risultare così soggetta ad IRAP *ex lege*. Si tratterebbe, infatti, piuttosto di "un organismo premesso dal Servizio sanitario nazionale, diretto a realizzare più avanzate forme di presidio della salute pubblica", a fronte dell'impiego di "risorse, anzitutto professionali, ma non solo, del personale medico a rapporto convenzionale".

Pertanto, in tale ipotesi, l'assoggettamento ad IRAP **va verificato** secondo i consueti criteri.

## I medici di gruppo possono avvalersi di personale di segreteria

L'autonoma organizzazione deve quindi considerarsi insussistente (con conseguente esclusione da IRAP) nel caso in cui vengano sostenute spese per il personale di segreteria o infermieristico comune, posto che l'art. 40 comma 9 lett. d) del citato DPR ne prevede espressamente l'utilizzo per l'esercizio della medicina di gruppo.

In passato, la stessa Cassazione (ordinanza n. [24953/2010](#)) aveva già affermato che non è soggetto ad IRAP il **medico di base**, convenzionato con il Servizio sanitario nazionale (SSN), che dispone di uno studio che abbia le caratteristiche e sia 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 il suddetto DPR 270/2000).

Infatti, la suddetta attrezzatura:

- rientra nel "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale;
- è obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale.

Più di recente, l'art. 1 comma 125 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ha delineato la nozione di autonoma organizzazione limitatamente ai medici che hanno sottoscritto specifiche convenzioni con le **strutture ospedaliere** (si veda "[Definita l'autonoma organizzazione ai fini IRAP per i medici di base](#)" del 15 dicembre 2015).