

## RISOLUZIONE N. 326/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

---

Roma, 14 novembre 2007

***OGGETTO: Presupposto impositivo dell'IRAP per i professionisti-  
Indagine di fatto -Istanza di interpello***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 2 del DLgs n. 446 del 1997 , è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

Il Sig. X fa presente di aver esercitato l'attività di "medico di famiglia", in convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, fino al 21.03.2002, data in cui è andato in pensione per raggiunti limiti di età.

Avendo mantenuto aperta la partita IVA, dal mese di aprile 2006 l'istante ha continuato ad esercitare la professione di medico effettuando saltuarie sostituzioni di colleghi, utilizzando lo studio e l'"organizzazione" dei medici di volta in volta sostituiti.

Considerato che non ha più utilizzato propri mezzi organizzati tali da configurare la propria attività come "autonomamente organizzata" ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, il contribuente istante chiede di sapere se è tenuto al pagamento dell'IRAP.

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

L'istante ritiene che in considerazione delle caratteristiche della sua attività professionale e, in particolare, in assenza del requisito dell'autonoma organizzazione, non sia tenuto al pagamento dell'IRAP.

A sostegno della propria tesi, il Sig. X richiama la sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001 laddove esclude l'applicabilità dell'IRAP nel caso di attività professionale svolta in assenza di elementi di autonoma organizzazione. Pertanto, ritiene di non dover compilare il quadro IRAP da allegare al Modello Unico della Dichiarazione annuale dei redditi e di avere diritto a richiedere il rimborso di quanto pagato per l'IRAP dal 2003 ad oggi.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'imposta sulle attività produttive (IRAP), stabilisce all'art. 2, comma 1, che "presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".

Il successivo art. 3, comma 1, lett. c), indica tra i soggetti passivi dell'imposta le persone fisiche esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, (ora art. 53) del Tuir.

Per quanto concerne l'esercizio dell'attività professionale, la Corte Costituzionale (sent. n. 156 del 2001) ha chiarito che non sussiste il presupposto per l'applicazione

dell'imposta regionale sulle attività produttive quando detta attività viene svolta in assenza di elementi di organizzazione.

Alla luce della citata pronuncia della Corte Costituzionale, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito (risoluzione 31 gennaio 2002, n. 32) che la sussistenza, anche minima, del requisito dell'organizzazione costituisce una connotazione tipica dell'attività di lavoro autonomo ed ha precisato che la mancanza di tale requisito può ravvisarsi soltanto nelle attività di lavoro autonomo svolte in via occasionale e nelle attività di collaborazione coordinata e continuativa, il cui tratto distintivo, rispetto all'attività di lavoro autonomo, consiste nell'essere svolte senza impiego di mezzi propri.

Si fa presente, peraltro, che la questione dell'assoggettamento ad IRAP dei professionisti privi di autonoma organizzazione è stata recentemente affrontata dalla Corte di Cassazione (ad es. sentenze del 16 febbraio 2007, nn. 3674, 3676, 3677).

La Suprema Corte ha precisato che non può ritenersi "autonomamente organizzata" l'attività per lo svolgimento della quale il contribuente si avvale di mezzi personali e materiali che costituiscono un mero ausilio della sua attività personale, simile a quella di cui abitualmente si avvalgono anche soggetti esclusi dall'applicazione dell'Irap (collaboratori coordinati e continuativi e dipendenti).

La Corte di Cassazione ha chiarito, inoltre, che *“l'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, 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 (mobili diversi dagli strumenti indispensabili per l'esercizio dell'attività ovvero immobili, a qualsiasi titolo posseduti) eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (non necessariamente nella forma del lavoro dipendente)”*.

Ciò premesso, ad avviso della scrivente, la determinazione del trattamento tributario applicabile, ai fini dell'IRAP, alla fattispecie rappresentata dall'istante, presuppone, in assenza di disposizioni normative che individuino specificamente gli elementi da cui è desumibile la sussistenza del requisito dell'organizzazione, una complessa indagine di fatto che non può formare oggetto di interpello, quale strumento volto alla definizione della portata e dell'ambito applicativo della norma tributaria.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata dalla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.