

RISOLUZIONE N. 41/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

OGGETTO: Regime fiscale dei compensi erogati ai sostituti medici in continuità assistenziale

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

QUESITO

Il contribuente istante, nel rappresentare di svolgere l'attività di sostituto medico in continuità assistenziale (c.d. guardia medica), chiede di conoscere quale sia la misura della ritenuta d'acconto applicabile sui compensi che sono erogati dalle ASL per lo svolgimento di tale attività professionale.

La richiesta di chiarimenti scaturisce dall'incertezza sull'esatta collocazione dei proventi professionali in una delle categorie reddituali individuate nell'articolo 6 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che le somme erogate in favore dei sostituti medici in continuità assistenziale vadano classificati come reddito di lavoro autonomo occasionale, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *l*), del Tuir.

Conseguentemente, ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 sugli stessi è da applicarsi la ritenuta nella misura del 20 per cento, salva l'ipotesi in cui il contribuente si avvalga del regime forfetario, nel qual caso le somme erogate non sono soggette alla predetta ritenuta d'acconto IRPEF, ai sensi dall'articolo 1, comma 67, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, recante norme in materia di "*Riordino della disciplina in materia sanitaria*" stabilisce, tra l'altro, che il rapporto tra il Servizio Sanitario Nazionale (in seguito, anche SSN), i medici di medicina generale ed i pediatri di libera scelta è disciplinato da apposite convenzioni di durata triennale conformi agli accordi collettivi nazionali stipulati con le organizzazioni sindacali di categoria maggiormente rappresentative in campo nazionale.

In particolare, la Convenzione con il SSN regola "*il rapporto di lavoro autonomo convenzionato per l'esercizio delle attività professionali, tra i medici di medicina generale e le Aziende sanitarie locali, per lo svolgimento, nell'ambito del SSN e le sue articolazioni, dei compiti e delle attività relativi ai settori di:*

- a) assistenza primaria;*
- b) continuità assistenziale;*
- c) medicina dei servizi territoriali;*
- d) emergenza sanitaria territoriale."*

I medici da incaricare per l'espletamento delle attività di settore sono tratti da

graduatorie per titoli, una per ciascuna delle attività (graduatorie di settore), predisposte annualmente a livello regionale, a cura del competente Assessorato alla Sanità. Gli Accordi regionali possono, inoltre, prevedere la formulazione di una graduatoria unica regionale per tutte le attività.

Le graduatorie hanno validità di un anno a partire dal 1° gennaio dell'anno al quale sono riferite, decadono il 31 dicembre dello stesso anno, e sono utilizzate per la copertura degli incarichi rilevati come vacanti nel corso dell'anno di validità delle graduatorie di settore medesime.

Il rapporto di lavoro disciplinato dalla citata Convenzione può essere instaurato da parte delle aziende solo con i medici che siano iscritti all'albo professionale e siano in possesso dell'attestato di formazione in medicina generale, o titolo equipollente.

In linea generale, deve osservarsi che l'esercizio della professione medica, salvo quella effettuata nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente (ad esempio l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale), rientra nella previsione normativa di cui all'articolo 53, comma 1, del Tuir e, pertanto, il reddito da essa derivante, qualunque sia la prestazione effettuata, si configura come reddito di lavoro autonomo.

Con specifico riferimento alle attività di continuità assistenziale svolta da medici con incarico a tempo indeterminato, il Ministero delle Finanze con la risoluzione 5 febbraio 1999, n. 14, ha ritenuto che gli emolumenti corrisposti dalle Aziende Sanitarie Locali ai predetti medici siano da qualificarsi quali redditi di lavoro dipendente e, conseguentemente, non soggetti ad IRAP da parte dei medesimi.

Al riguardo, si è dell'avviso che il citato documento di prassi non possa essere automaticamente esteso alla fattispecie in esame, dal momento che la richiamata risoluzione dovrebbe essere valutata alla luce dell'evoluzione normativa e contrattuale che ha interessato negli anni la disciplina del rapporto di lavoro tra il personale sanitario e le Aziende Sanitarie Locali.

Inoltre, l'*Istante* afferma che i sostituti medici in continuità assistenziale, iscritti

in un apposito albo professionale, sono "*sprovvisi degli istituti contrattuali di cui all'art. 51 del d.P.R. n. 484 del 1996 - come la gravidanza o la malattia per citarne alcuni - ovvero di qualsiasi altra tutela lavorativa caratterizzante i rapporti di lavoro dipendente, come le ferie o il trattamento di fine rapporto (T.F.R.)*".

Si osserva, inoltre, che la Convenzione prevede che "*per sostituzioni superiori a 9 giorni, l'Azienda conferisce l'incarico di sostituzione secondo l'ordine della graduatoria aziendale di disponibilità di cui all'articolo 15, comma 12 (medicina generale) o, in mancanza, della graduatoria regionale di settore vigente, con priorità per i medici residenti nel territorio della Azienda*".

Invero, l'incarico assegnato ai sostituti per l'espletamento dell'attività di continuità assistenziale è a tempo determinato, ovvero provvisorio dal momento che può cessare in ragione del rientro, anche anticipato, del medico titolare dell'incarico a tempo indeterminato.

Sulla base di quanto rappresentato, la tipologia di rapporto che si instaura tra l'Azienda e il medico sostituto che, come detto, deve essere iscritto all'albo professionale, dal punto di vista fiscale è inquadrabile quale rapporto di lavoro autonomo.

Necessitano, però, ulteriori considerazioni in materia di IRPEF e di IVA, ai fini della corretta qualificazione fiscale dei compensi percepiti dall'*Istante* quali redditi professionali od occasionali.

Per quanto concerne le imposte sui redditi, l'articolo 53, comma 1, del TUIR definisce redditi di lavoro autonomo "*quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lett. c) del comma 3 dell'art. 5*".

Ai sensi, invece, dell'articolo 67, comma 1, lettera l), del Tuir, "*i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente*" rientrano nella categoria

dei "redditi diversi".

Ai fini IVA, l'articoli 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto "*sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni*"; laddove, per esercizio di arti e professioni l'articolo 5, comma 1, del medesimo d.P.R. "*intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche*".

Il successivo articolo 21, comma 1, del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'obbligo di fatturazione per i soggetti rispetto ai quali si configurano i presupposti per l'assoggettamento della operazione al tributo in esame.

Al riguardo, l'articolo 35, comma 1, del d.P.R. citato statuisce che "*I soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ... L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita I.V.A. che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto*".

Dalle riportate disposizioni si rileva, tra l'altro, che ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, il presupposto soggettivo si realizza nella sola ipotesi in cui il professionista eserciti la propria attività in modo professionale ed abituale, a prescindere dall'ammontare del corrispettivo percepito.

Occorre dunque verificare, caso per caso, se sussistano i requisiti sopra indicati, e, conseguentemente, se nella fattispecie in esame, sorga in capo all'*Istante* l'obbligo di dichiarare i compensi fra i redditi professionali ai sensi dell'articolo 53 del Tuir, nonché l'obbligo di fatturazione con IVA.

In linea generale, i requisiti di professionalità e abitualità sussistono ogni

qualvolta un soggetto ponga in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo; mentre non si realizzano solo nei casi in cui vengano posti in essere atti economici in via meramente occasionale. L'accertamento dei suddetti presupposti implica una valutazione di fatto, che non può essere esperita in sede di istanza di interpello.

Tuttavia, si fa presente che la scrivente, con risoluzione 19 ottobre 2015, n. 88\E, richiamata anche dal contribuente istante, ha chiarito, in coerenza con quanto affermato dalla Cassazione Civile con sentenza 27 marzo 1987, n. 2297, che l'abitudine dell'esercizio professionale è insita nella volontaria iscrizione del professionista nell'albo, costituente titolo per l'affidamento di compiti in modo ricorrente.

L'iscrizione all'albo, richiesta per poter esercitare l'attività, risulta indicativa, infatti, della volontà del professionista di porre in essere una pluralità di atti coordinati e finalizzati all'esercizio della professione.

In relazione alla fattispecie in esame, considerato che l'iscrizione all'albo professionale costituisce il titolo necessario per poter svolgere l'attività di sostituto medico in continuità assistenziale, si ritiene che tale attività sia riconducibile all'esercizio di una attività professionale abituale.

Ne consegue, pertanto, che l'*Istante* sarà obbligato all'apertura della partita IVA e all'emissione della fattura nei confronti dell'Azienda Sanitaria, nonché a dichiarare il compenso percepito tra i redditi di lavoro autonomo.

Al riguardo, si fa presente che il contribuente, qualora ricorrano le condizioni richieste, potrà fruire del regime forfetario previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015) così come modificato, da ultimo, dall'articolo 1, comma 692, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di Bilancio 2020), che prevede l'applicazione di una imposta unica sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP, ed esclude la rivalsa dell'IVA nei confronti dei committenti.

Chiarimenti in merito all'applicazione di tali disposizioni sono stati resi, tra l'altro, con le circolari 4 aprile 2016, n. 10/E e 10 aprile 2019, n.8/E, consultabili sul sito www.agenziaentrate.gov.it, alle quale si rinvia per ulteriori precisazioni.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)