

La Risoluzione 13 luglio 2020, n. 41/E e la classificazione di redditi di lavoro autonomo ai redditi corrisposti dalle ASL in favore dei medici di continuità assistenziale (c.d. guardie mediche) con rapporto di lavoro a tempo determinato

Con il precipuo intento di fare chiarezza in ordine al regime fiscale applicabile ai proventi percepiti dalle guardie mediche con contratto di lavoro a tempo determinato, la Federazione Italiana Medici di Medicina Generale (F.I.M.M.G.) si è fatta promotrice di un interpello c.d. "qualificatorio" presso l'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 11, comma 1, *lett. a)*, della legge 27 dicembre 2000, n. 212¹, recante le norme sullo statuto dei diritti del contribuente. Per poter fruire del predetto istituto, la F.I.M.M.G. ha prodotto il quesito avvalendosi di un proprio iscritto, auspicando che, trattandosi di una problematica avente carattere nazionale – suscettibile, cioè, di coinvolgere gli interessi di una molteplicità di medici di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato – l'interpretazione adottata venisse trasfusa in una Circolare o Risoluzione, così come disposto dal comma 6 dell'art. 11 della citata legge n. 212 del 2000².

1. La consulenza giuridica n. 901-7/2014 della Direzione Regionale del Piemonte

Se per i redditi erogati in favore dei medici di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo indeterminato è intervenuta, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la precisa qualificazione di redditi di lavoro dipendente³, dubbi e perplessità sorgevano in merito alla classificazione delle somme erogate alle stesse guardie mediche con contratto di lavoro a tempo determinato (c.d. sostituti). Per questi soggetti, infatti, la riconducibilità dei predetti emolumenti fra i redditi di lavoro dipendente non appariva scontata, posto che, diversamente da quanto stabilito per le guardie mediche "titolari", la norma regolatrice non reca disposizioni in merito:

1. all'orario di lavoro;
2. alla dotazione di attrezzature di cui le A.S.L. devono farsi carico;
3. alla retribuzione; e, infine
4. agli obblighi dei medici incaricati.

Ancorché carente della gran parte dei requisiti caratterizzanti il lavoro subordinato, la Direzione Regionale del Piemonte dell'Agenzia delle entrate, in risposta ad una consulenza giuridica presentata dall'Associazione Nazionale Consulenti del Lavoro (A.N.C.L.) - n. 901-7/2014 - aveva ritenuto di ricondurre, *sic et simpliciter*, anche i predetti redditi fra quelli di lavoro dipendente.

Nelle motivazioni alla menzionata consulenza giuridica, l'Amministrazione finanziaria aveva precisato che, ancorché carente di alcuni requisiti tipici del lavoro subordinato, anche nell'attività del medico di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato risultava comunque permanente "... quella situazione di dipendenza del medico che lo porta ad essere inserito in un'organizzazione di lavoro, cioè ad essere parte di un sistema nel quale agisce privo di autonomia per quanto riguarda l'apporto dei mezzi propri e nel quale ogni aspetto della produzione, che non consista nel prestare le proprie energie lavorative, materiali o intellettuali, non lo coinvolge direttamente".

In sostanza, per la Direzione Regionale del Piemonte, gli incarichi relativi alla continuità assistenziale a tempo determinato altro non erano che *"... un bacino ulteriore cui le Aziende Sanitarie Locali possono attingere per garantire la copertura del servizio, senza rappresentare, per contro, una differente tipologia di prestazione lavorativa"*.

2. La Risoluzione n. 41 del 15 luglio 2020

Con la Risoluzione 15 luglio 2020, n. 41/E, l'Agenzia delle entrate, dopo aver rilevato che l'incarico conferito al medico di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato:

- è di tipo provvisorio, potendo cessare in un qualsiasi momento per effetto del rientro, anche anticipato, del medico titolare dell'incarico a tempo determinato; e che
- è totalmente carente degli istituti contrattuali caratterizzanti un rapporto di effettiva subordinazione come, ad esempio, la gravidanza o la malattia;

inquadra il rapporto di lavoro fra i redditi di lavoro autonomo, di cui all'art. 53 del T.U.I.R.. La stessa Risoluzione, inoltre, esclude espressamente la possibilità che la predetta attività possa essere svolta in maniera occasionale e, conseguentemente, rientrare fra i redditi diversi, disciplinati all'art. 67, comma 1, lett. l), del T.U.I.R.⁴. Ciò in quanto, l'iscrizione all'Albo professionale, necessaria per poter svolgere l'attività di medico di continuità assistenziale *"... risulta indicativa ... della volontà del professionista di porre in essere una pluralità di atti coordinati e finalizzati all'esercizio della professione"* – cfr. Risoluzione 19 ottobre 2015, n. 88/E. In altri termini, l'iscrizione all'Albo professionale, richiesta per poter esercitare la professione medica, è indicativa della volontà di porre in essere una pluralità di atti coordinati e finalizzati all'esercizio della professione che, di fatto, ne escludono la natura occasionale. Trattandosi di una professione abituale, l'Agenzia delle entrate chiosa con la precisazione che il medico di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato *"... 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"*. Circa l'obbligo di emissione della fattura nei riguardi dell'Azienda Sanitaria, si rinvia alla Risoluzione 21 ottobre 2015, n. 98/E, in cui la stessa Agenzia delle entrate ha precisato che *"...laddove il cedolino emesso dalle Aziende Sanitarie Locali ... rispetti i requisiti appena richiamati, si ritiene che gli stessi medici siano esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica"*.

L'esonero, che nel richiamato documento di prassi è espressamente disposto per i medici di medicina generale, va sicuramente esteso anche alle guardie mediche con contratto di lavoro a tempo determinato in considerazione:

- della simile modalità di certificazione dei corrispettivi da parte delle A.S.L.; e
- della identica classificazione di redditi di lavoro autonomo ai compensi percepiti.

3. Fruibilità del regime forfettario ai compensi percepiti per l'attività svolta

Dalla classificazione di redditi di lavoro autonomo attribuita agli emolumenti riscossi dai medici di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato, discende la possibilità di fruire, al ricorrere di specifiche condizioni, del c.d. "regime forfettario" disciplinato all'art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015).

Si precisa che, come più volte chiarito dall'Amministrazione finanziaria⁵, quello forfettario rappresenta il regime naturale per i contribuenti che svolgono un'arte o una professione, applicabile senza l'obbligo di alcuna comunicazione, preventiva o successiva, e senza la

necessità di esercitare una specifica opzione. Limitandoci, in questa sede, a ricordare che, ai sensi del comma 64, dell'art. 1, della citata legge n. 190/2014, nel regime forfettario, la misura dell'aliquota applicabile sul reddito imponibile⁶ è del 15%, si segnala la possibilità, per il medico di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato, di **richiedere un rimborso** in relazione alle maggiori imposte versate nelle annualità precedenti, per le ipotesi in cui ai predetti emolumenti sia stata attribuita la diversa classificazione di redditi di lavoro dipendente. Ciò in quanto, la qualificazione di redditi di lavoro autonomo, riferita agli emolumenti corrisposti ai medici di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato, offerta dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 41/E del 2020 in commento, **ha natura interpretativa** (e non innovativa). Il che equivale a dire che le predette somme hanno sempre avuto natura di redditi di lavoro autonomo, ancorché indicate in maniera errata nella dichiarazione dei redditi. Da qui la possibilità di richiedere un rimborso in relazione alle maggiori imposte versate, per i precedenti periodi di imposta, in forza della errata classificazione reddituale⁷. Va da sé che, affinché possa concretizzarsi la richiesta di rimborso, è necessario che il sostituto guardia medica sia stato, per le annualità in cui richiede il rimborso, titolare di partita Iva. Ricorrendo tale ipotesi, è possibile configurare n. 2 (due) possibilità, a seconda che sia stata, o meno, presentata la dichiarazione dei redditi:

- a. nel primo caso – dichiarazione dei redditi presentata - sarà sufficiente ricorrere ad una dichiarazione integrativa "a favore", ai sensi dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 19988, riclassificando i redditi percepiti come redditi di lavoro autonomo, in aderenza alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 41/E del 2020 in commento;
- b. nel secondo caso – dichiarazione dei redditi non presentata – invece, il sostituto guardia medica dovrà farsi carico di notificare una richiesta di rimborso, ai sensi dell'art. 38, secondo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973⁹, tenendo presente che, nel silenzio dell'Amministrazione finanziaria, occorrerà intraprendere la strada contenziosa.

Particolarmente vantaggiosa, infine, risulta la posizione dei soggetti che hanno iniziato l'attività di sostituto guardia medica nel periodo d'imposta 2020. A questi professionisti, infatti, è consentito fruire dell'aliquota agevolata del 5%, stabilita dal comma 65, dell'art. 1 della legge n. 190 del 2014¹⁰, per i primi n. 5 anni di inizio attività. Possibilità questa non attribuibile a coloro la cui attività professionale risulti iniziata in un periodo d'imposta ante 2020, per effetto dell'esimente recato alla lett. b) dello stesso comma 65, dell'art. 1 della legge n. 190 del 2014, che preclude l'aliquota del 5% a tutte quelle professioni che rappresentino una mera prosecuzione di altre attività precedentemente svolte sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, con la sola eccezione dei casi in cui, le stesse, siano configurabili come pratiche obbligatorie ai fini dell'esercizio dell'arte o della professione.

4. Comunicazione alla A.S.L. del trattamento da riservare ai compensi corrisposti al sostituto guardia medica

Naturalmente la F.I.M.M.G. si farà carico di comunicare alle A.S.L. il trattamento tributario da riservare agli emolumenti erogati ai medici di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato, così come previsto dalla Risoluzione n. 41/E del 2020. Purtroppo, per i professionisti aderenti al regime forfettario, in ottemperanza a quanto disposto dall'art. 67, comma 1, della legge n. 190 del 2014¹¹ sorge l'obbligo di comunicare, alla competente A.S.L., di non applicare la ritenute alla fonte per essere il relativo compenso soggetto all'imposta sostitutiva.

Va da sé che, per le ritenute già operate, nel caso in cui dovessero risultare in eccesso rispetto all'imposta da versare, si renderà necessario attivare una procedura di recupero tra rimborso e/o compensazione.

Commissione Fisco FIMMG

Note

¹Legge 27 dicembre 2000, n. 212

Art. 11 – Diritto di interpello (comma 1)

1. Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a

- a. l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147;
- ...

²Legge 27 dicembre 2000, n. 212

Art. 11 – Diritto di interpello (comma 6)

L'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti.

³Cfr. Risoluzione 5 febbraio 1999, n. 14 e, da ultimo, Circolare 10 aprile 2019, n. 9, par. 2.3.2.

⁴T.U.I.R.

Art. 67 – Redditi Diversi (comma 1)

Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, ne' in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

- ...
- 1) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;
- ...

⁵Da ultimo con la Circolare 10 aprile 2019, n. 8/E.

⁶Determinato attraverso l'applicazione di coefficienti di redditività prestabiliti sull'ammontare dei compensi, che, nel caso di attività sanitarie, è del 78%.

⁷Per i redditi di lavoro dipendente, l'aliquota applicabile è quella progressiva, indicata all'art. 11 del T.U.I.R. che, per redditi fino a € 65.000, è così determinata:

- a. fino a 15.000 euro, 23 per cento;
- b. oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 27 per cento;
- c. oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro, 38 per cento;
- d. oltre 55.000 e fino a 75.000 euro, 43 per cento.

⁸D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322

Art. 2 – Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P.
(comma 8)

Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

⁹D.P.R. 29 settembre 1972, n. 602

Art. 38 – Rimborso dei versamenti diretti
(secondo comma)

L'istanza di cui al primo comma può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata.

¹⁰Legge 23 dicembre 2014, n. 190

Art. 1 – comma 65

Al fine di favorire l'avvio di nuove attività, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, l'aliquota di cui al comma 64 è stabilita nella misura del 5 per cento a condizione che:

- a. il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b. l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- c. qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore al limite di cui al comma 54.

¹¹Legge 23 dicembre 2014, n. 190

Art. 1 – comma 67

I ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime forfettario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. A tale fine, i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.