

Risposta n. 73/2025

OGGETTO: Regime fiscale degli emolumenti corrisposti ai medici di assistenza primaria ad attività oraria (ex continuità assistenziale, ex guardia medica) a seguito dell'istituzione del ruolo unico dei medici di assistenza primaria – Articolo 53 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

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

QUESITO

L'Azienda istante (di seguito "*Azienda*" o "*Istante*") chiede chiarimenti in merito al regime fiscale applicabile ai compensi percepiti dai medici di Continuità Assistenziale che, a seguito degli Accordi Collettivi Nazionali dei medici di medicina generale n. 71/CSR del 28 aprile 2022 e n. 51/CSR del 04 aprile 2024 (di seguito, "*Accordi*"), sono ora denominati medici di Assistenza Primaria ad attività oraria.

Al riguardo, l'*Istante* rappresenta che l'Amministrazione Finanziaria, prima delle modifiche apportate dai citati accordi, ha fornito chiarimenti in merito al regime di fiscale dei medici di Continuità Assistenziale (ex Guardia Medica), con:

- risoluzione 5 maggio 1999, n. 14, che ha inquadrato *«gli emolumenti corrisposti ai medici di Continuità assistenziale, titolari di incarico a tempo indeterminato, (...) fra i redditi di lavoro dipendente»*;

-- risoluzione 15 luglio 2020, n. 41/E, che *«ha stabilito che il rapporto che si instaura fra l'ASL ed i medici sostituti di Continuità Assistenziale sia da inquadrare come lavoro autonomo»* (enfasi aggiunta);

- risposta 25 settembre 2020, n. 414, che ha ribadito *«l'assoggettamento a tassazione da lavoro autonomo per tutti gli incarichi provvisori, a tempo determinato e di sostituzione di Continuità Assistenziale (solo gli emolumenti derivanti da incarichi a tempo indeterminato sono stati considerati redditi da lavoro dipendente)»*.

Ciò premesso, l'*Istante* rappresenta che gli *Accordi* hanno ridefinito il rapporto di lavoro convenzionato qualificandolo come "attività libero-professionale contrattualizzata" (articolo 2) e hanno introdotto il "Ruolo unico di Assistenza Primaria" (articolo 31), in cui sono confluiti tutti i medici che precedentemente ricoprivano sia gli incarichi di Assistenza Primaria che quelli di Continuità assistenziale.

In riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, l'*Istante* ha chiarito che la qualificazione contenuta nell'articolo 2 degli *Accordi* come "attività libero-professionale contrattualizzata" si riferisce sia ai medici che ricoprono incarichi di Assistenza Primaria a ciclo di scelta che ai medici di Assistenza Primaria ad attività oraria, *«in quanto gli stessi sono confluiti giuridicamente nel Ruolo Unico di Assistenza*

Primaria» e che, in applicazione dell'Accordo del 2024, «i medici del ruolo Unico di Assistenza Primaria possono esercitare entrambe le tipologie di attività. Le stesse possono ancora essere esercitate in via esclusiva».

L'Istante ha precisato, inoltre, che a tutt'oggi, «i medici che sono confluiti nel Ruolo Unico di Assistenza Primaria (ACN del 28.4.2022 - Triennio 2016-2018) sono assoggettati al regime fiscale previsto per i redditi da lavoro autonomo se trattasi di incarichi a tempo indeterminato, determinato, provvisori o temporanei a ciclo di scelta. Anche i redditi derivanti da incarichi a tempo determinato, provvisori e/o di sostituzione di Assistenza Primaria ad attività oraria sono inquadrati come redditi di lavoro autonomo. Soltanto gli emolumenti dei medici titolari a tempo indeterminato di Assistenza Primaria ad attività oraria sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente, come stabilito dalla Risoluzione n. 41/E del 15/7/2020 e dalla Risposta n. 414/2020» e che «ai sensi dell'art. 34, comma 1, dell'A.C.N. del 4/4/2024, le nuove procedure per l'assegnazione degli incarichi di Assistenza Primaria dovranno essere applicate solo dall'anno 2025».

Ciò premesso, l'Istante chiede di sapere se, alla luce della nuova configurazione giuridica e contrattuale dei Medici del ruolo unico di Assistenza primaria risultante dagli Accordi sopra citati, «sia ancora corretto applicare un differente regime fiscale, atteso che gli emolumenti dei medici a ciclo di scelta sono, da sempre, considerati redditi da lavoro autonomo e che gli stessi medici possono cumulativamente operare sia a rapporto orario che a ciclo di scelta».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante non prospetta alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 53, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), prevede che *«Sono 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 lettera c) del comma 3 dell'articolo 5».*

L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito in diverse occasioni (*cf.* circolare 10 aprile 2019, n. 9/E e risoluzione 15 luglio 2020, n. 41/E) che, in linea generale, 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 titolari di incarico a tempo indeterminato, con risoluzione del Ministero delle Finanze 5 febbraio 1999, n. 14, esaminato il capo III (articoli da 48 a 59) del d.P.R. 22 luglio 1996, n. 484, con cui è stato reso esecutivo *«l'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale - ai sensi dell'art. 4, comma 9, della legge n. 412/1991 e dell'art. 8 del decreto legislativo n. 502/1992, come modificato dal decreto legislativo n. 517/1993 - sottoscritto il 25 gennaio 1996 e modificato in data 6 giugno*

1996» è stato chiarito che gli emolumenti corrisposti dalle aziende sanitarie ai predetti medici sono da qualificarsi quali redditi di lavoro dipendente.

Tale interpretazione è stata confermata, nella circolare 10 aprile 2019, n. 9/E (paragrafo 2.3.2.), nella quale è stato incidentalmente ribadito che gli emolumenti connessi allo svolgimento dell'attività di Continuità Assistenziale (ex guardia medica) sono inquadrabili tra i redditi di lavoro dipendente, mentre quelli percepiti a fronte dell'attività di medicina generale - che consiste nel fornire assistenza ai propri mutuatisti nell'ambito del distretto dell'A.S.L. di competenza - generano reddito di lavoro autonomo.

Con risoluzione 15 luglio 2020, n. 41/E è stato affermato che la precedente risoluzione n. 14 del 1999 non può essere automaticamente estesa ai medici che svolgono l'attività di sostituto medico in Continuità Assistenziale, *«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»*.

Premesso quanto sopra, nella risoluzione n. 41/E del 2020, cui si rinvia per gli ulteriori approfondimenti, è stato chiarito che *«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»* e che *«la tipologia di rapporto che si instaura tra l'Azienda e il medico che, come detto, deve essere iscritto all'albo professionale, dal punto di vista fiscale è inquadrabile come rapporto di lavoro autonomo»*.

In linea con tale orientamento, con la risposta 25 settembre 2020, n. 414 è stato chiarito che i redditi percepiti per l'attività di *"medico sostituto di continuità assistenziale, con incarico a tempo determinato, provvisorio e di sostituzione"* percepiti da un soggetto che esercita abitualmente la professione di medico di medicina generale, sono da assoggettare a tassazione quali redditi da lavoro autonomo, ai sensi dell'articolo 53 del Tuir.

Riguardo al caso di specie, si fa presente che l'Accordo Collettivo Nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di Medicina Generale n. 71/CSR del 28 aprile 2022, relativo al triennio 2016-2018, all'articolo 2 prevede che *«1. Ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni ed integrazioni il presente Accordo Collettivo Nazionale regola sotto il profilo economico e giuridico l'esercizio delle attività professionali tra i medici di medicina generale convenzionati e le Aziende sanitarie, per lo svolgimento, nell'ambito e nell'interesse del S.S.N., dei compiti e delle attività relativi ai settori di:*

- a) ruolo unico di assistenza primaria;*
- b) medicina dei servizi territoriali;*
- c) emergenza sanitaria territoriale;*
- d) assistenza negli istituti penitenziari.*

2. Ai sensi della Legge 8 novembre 2012, n. 189 e secondo quanto previsto dal presente Accordo, i settori dell'assistenza primaria e della continuità assistenziale di cui all'ACN 23 marzo 2005 e s.m.i. confluiscono nel settore ruolo unico di assistenza primaria di cui al comma 1, lettera a).

3. L'assetto organizzativo è determinato dalla programmazione regionale nel rispetto della normativa vigente e del presente ACN.

4. In questo contesto e in ottemperanza alle vigenti disposizioni di legge, il medico di medicina generale esercita un'attività libero-professionale contrattualizzata e regolamentata dall'ACN nel rispetto del modello organizzativo regionale e per il perseguimento delle finalità del S.S.N.».

Il successivo articolo 31 del medesimo *Accordo* prevede che «1. Dall'entrata in vigore del presente *Accordo* i medici già titolari di incarico di:

a) Assistenza Primaria;

b) Continuità Assistenziale;

assumono la denominazione di medici del ruolo unico di assistenza primaria.

*2. Il ruolo unico di assistenza primaria di cui D.L. 13 settembre 2012, n. 158 convertito con modificazioni dalla Legge 8 novembre 2012, n. 189 prevede che i medici del ruolo unico di assistenza primaria svolgano attività professionale a ciclo di scelta e/ o su base oraria, operando nelle AFT [ndr. Aggregazioni Funzionali Territoriali] e nelle forme organizzative multiprofessionali (UCCP) [ndr. Unità Complesse di Cure Primarie] come disciplinato dal presente *Accordo*.*

3. Ai medici del ruolo unico di assistenza primaria operanti a rapporto orario a tempo indeterminato nelle AFT è consentita l'iscrizione negli elenchi di scelta a seguito del conferimento di incarico secondo le procedure di cui all'articolo 34. Ai medici del ruolo unico di assistenza primaria a ciclo di scelta operanti a tempo indeterminato nelle AFT è consentita l'attribuzione di incarico orario secondo le procedure di cui all'articolo 34.

4. All'entrata in vigore del presente Accordo i medici già titolari di concomitanti incarichi di cui al comma 1, lettere a) e b) confluiscono nel ruolo unico dell'Azienda dove svolgono attività a ciclo di scelta. Resta in capo alle singole Aziende la gestione dei distinti incarichi convenzionali».

In linea con le citate disposizioni, il successivo Accordo Collettivo Nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di Medicina Generale n. 51/CSR del 4 aprile 2024, all'articolo 31, prevede che *«1. Dall'anno successivo all'entrata in vigore del presente Accordo i nuovi incarichi del ruolo unico di assistenza primaria sono conferiti in una sola Azienda a seguito delle procedure di cui all'articolo 34 e comportano un impegno a tempo pieno, con progressiva modulazione dell'attività a ciclo di scelta e su base oraria[...].*

2. Il ruolo unico di assistenza primaria dei medici già incaricati a tempo indeterminato a ciclo di scelta o su base oraria fino al termine di cui al comma 1, istituito dal D.L. 13 settembre 2012, n. 158 convertito con modificazioni dalla Legge 8 novembre 2012, n. 189, è disciplinato dall'articolo 31 dell'ACN 28 aprile 2022. Il presente Accordo ne dà effettiva attuazione, con previsione di svolgimento a tempo pieno dell'attività convenzionale, a ciclo di scelta e/o su base oraria».

Riguardo alle condizioni richieste per lo svolgimento dell'incarico, il medesimo Accordo, al successivo articolo 33, prevede che *«1. L'Azienda, in attuazione di quanto previsto all'articolo 32, comma 10, procede all'assegnazione di incarichi del ruolo unico di assistenza primaria (38 ore settimanali) con obbligo di contemporanea apertura dello studio per lo svolgimento di attività a ciclo di scelta».*

L'articolo 35 del citato *Accordo* prevede che «1. *Lo studio professionale privato del medico del ruolo unico di assistenza primaria con attività a ciclo di scelta è presidio del Servizio Sanitario Nazionale che concorre al perseguimento degli obiettivi di salute del medesimo Servizio nei confronti del cittadino mediante attività assistenziali convenzionate e non convenzionate. Lo stesso è utilizzabile, previo accordo tra i medici, per lo svolgimento dell'attività del medico del ruolo unico di assistenza primaria ad attività oraria*».

Il successivo articolo 38 prevede, inoltre, che «1. *L'incarico di medico del ruolo unico di assistenza primaria di cui all'articolo 31 è conferito in una sola Azienda e comporta lo svolgimento di attività a ciclo di scelta e attività oraria pari a 38 ore settimanali, con progressiva riduzione dell'attività oraria rispetto all'aumento delle scelte in carico fino al massimale di 1.500 assistiti. (...)*».

Riguardo agli istituti previsti in favore dei medici del ruolo unico, dall'articolo 22 del medesimo *Accordo* risulta che i medici del ruolo unico sono sospesi in alcuni casi (malattia, gravidanza, ecc.) dall'attività di medicina generale. Per gli stessi non sono previsti, quindi, gli istituti tipici riconosciuti ai lavoratori dipendenti quali le ferie retribuite.

Inoltre, per quanto concerne il trattamento economico, l'articolo 47 dell'*Accordo* prevede che «1. *Il trattamento economico del medico del ruolo unico di assistenza primaria include il compenso per l'attività a ciclo di scelta e quello ad attività oraria*».

Il successivo articolo 48, concernente il trattamento previdenziale, stabilisce che «1. *La quota parte a carico dell'Azienda sanitaria del contributo previdenziale in favore del competente Fondo di previdenza è pari al 10,375% di tutti i compensi previsti*

dal presente Accordo, ivi inclusi quelli derivanti dagli Accordi regionali o aziendali, spettanti ai medici del ruolo unico di assistenza primaria a ciclo di scelta. La stessa percentuale è calcolata su tutti i compensi, al netto degli Accordi regionali ed aziendali, spettanti ai medici del ruolo unico di assistenza primaria ad attività oraria.

2. L'aliquota previdenziale a carico dei medici del ruolo unico di assistenza primaria è stabilita dall'ENPAM, a norma dell'articolo 1, comma 763 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296».

Da quanto rappresentato, emerge, dunque, che l'*Accordo* del 2024 ha dato effettiva attuazione al Ruolo Unico di Assistenza Primaria e che *«il medico di medicina generale esercita un'attività libero-professionale»*. Tale qualificazione deve intendersi riferita sia ai medici che ricoprono incarichi di Assistenza Primaria a ciclo di scelta che ai medici di Assistenza Primaria ad attività oraria in quanto *«gli stessi sono confluiti giuridicamente nel Ruolo Unico di Assistenza Primaria»*.

Tanto premesso, sulla base delle disposizioni sopra citate e delle precisazioni fornite dall'*Istante*, si ritiene che gli emolumenti corrisposti dalle ASL ai medici del ruolo unico di Assistenza Primaria per lo svolgimento di incarichi ad attività oraria, siano da inquadrare, analogamente a quanto ritenuto per i compensi spettanti per lo svolgimento di incarichi a ciclo di scelta, fra i redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 53 del Tuir.

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.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)