

Risposta n. 558/2021

OGGETTO: Per i MCA con rapp. a tempo deter. convenz. con l'ASP, a prescindere dalla fruizione o meno del regime forfetario, il foglio di liquidaz. dei corrispettivi compilato dall'ASP e rilasciato ai MMG convenzionati, contenente gli elementi di cui all'art 21 d.P.R. n. 633/72 "tiene luogo della fattura"

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

QUESITO

L'Azienda Sanitaria istante (di seguito "ASL"), in persona del proprio rappresentante legale, rappresenta di avere in essere numerose "*convenzioni*" con:

- medici di medicina generale (di seguito "MMG");
- medici di continuità assistenziale (di seguito "MCA"), ossia "*guardie mediche con rapporto di lavoro a tempo determinato convenzionati con l'ASP*"; ai quali corrisponde emolumenti documentati da "*foglio di liquidazione dei corrispettivi*" rilasciato dall'ASP[CP1] che, ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Ministro delle Finanze del 31 ottobre 1974, "*tiene luogo della fattura*" e contiene tutti gli elementi previsti dall'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'istante riferisce, altresì, che, di recente, qualche "*MCA in regime forfetario*" ha chiesto se, ai fini della certificazione dei compensi ricevuti dall'ASL a fronte del

contratto a tempo determinato sottoscritto, in luogo del predetto "*foglio di liquidazione dei corrispettivi*", non debba, invece, "*emettere fattura elettronica*" nei confronti della stessa per le prestazioni rese.

Ciò premesso, l'interpellante chiede di conoscere i *corretti obblighi strumentali che l'Azienda deve porre in essere ai fini IVA nei confronti dei medici di continuità assistenziale (guardie mediche con rapporto di lavoro a tempo determinato convenzionati con l'ASP) in regime forfettario.*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, richiamando la risoluzione n. 98/E del 25 novembre 2015, ritiene che non sussistano motivi ostativi all'applicazione del citato articolo 2, tenuto conto che:

- dal tenore letterale del predetto articolo non emergono elementi che facciano propendere per l'esclusione dei MCA dalla disciplina ivi dettata;

- l'attività posta in essere dai MCA è "*identica dal punto di vista tributario a quella esercitata dai MMG*".

Ritiene, pertanto, che il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dall'ASP e rilasciato ai MMG convenzionati, contenente gli elementi previsti dall'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, "*tenga luogo della fattura*" anche relativamente ai MCA con rapporto di lavoro a tempo determinato convenzionati con l'ASP, nel presupposto che il trattamento fiscale riservato alle predette categorie di medici non può che essere identico, sia agli effetti delle imposte dirette che ai fini dell'IVA, in considerazione della sostanziale equiparazione dell'attività di lavoro autonomo da essi svolta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che i medici in rapporto di continuità assistenziale

assunti a tempo determinato svolgono la propria attività professionale in convenzione con l'ASL, al pari dei medici di medicina generale, avvalendosi di mezzi di lavoro propri, diversamente dai medici di continuità assistenziale assunti a tempo indeterminato, che svolgono un'attività di lavoro dipendente (cfr. risoluzione n. 14/E del 5 febbraio 1999).

L'articolo 2 del decreto del Ministro delle Finanze del 31 ottobre 1974 dispone espressamente che *«Nei rapporti tra gli esercenti la professione sanitaria e gli enti mutualistici per prestazioni medico-sanitarie generiche e specialistiche, il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dai detti enti tiene luogo della fattura di cui all'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Tale documento deve contenere gli elementi e i dati indicati nel secondo comma del citato art. 21 ed essere emesso in triplice esemplare; il primo deve essere consegnato o spedito al professionista unitamente ai corrispettivi liquidati, il secondo consegnato o spedito all'ufficio provinciale della imposta sul valore aggiunto competente ai sensi dell'art. 40 del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il terzo conservato presso l'ente».*

Con risoluzione n. 98/E del 25 novembre 2015, avente ad oggetto *"Fatturazione delle prestazioni rese dai medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, art. 21 D.P.R. n. 633 del 1972"* (resa in risposta ad un quesito in materia di fatturazione elettronica nei confronti delle pubbliche amministrazioni recate dall'articolo 1, commi da 209 a 213, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nonché dal decreto interministeriale 3 aprile 2013, n. 55, che vi ha dato attuazione) è stato affermato, per quanto qui d'interesse, che:

- il cedolino, che i medici di medicina generale ["MMG"] operanti in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale ["SSN"] "ricevono mensilmente dalle Aziende Sanitarie territorialmente competenti, costituisce il documento ufficiale (fiscale e contabile) che identifica e censisce fiscalmente il compenso mensile erogato, nonché i criteri di formazione dello stesso e l'avvenuto accredito dell'ammontare

dovuto;

- laddove l'obbligo di emettere una fattura non sussisteva prima del citato D.M. n. 55 del 2013, lo stesso non è venuto ad esistenza per il solo fatto dell'emanazione di tale provvedimento (o del sopra richiamato articolo 1, commi 209-213, della legge n. 244 del 2007), né, a maggior ragione, l'obbligo può riguardare la forma elettronica (di una fattura che non è da emettere);

- pertanto, "*devono ritenersi tutt'ora valide le indicazioni contenute nell'articolo 2 del D.M. 31 ottobre 1974*" e, conseguentemente, laddove il cedolino emesso dalle Aziende Sanitarie Locali in favore dei medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il SSN rispetti i requisiti appena richiamati, si ritiene che gli stessi medici siano esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica.

In riferimento alle "*modalità di assolvimento degli obblighi di certificazione*", ai fini dell'IVA, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con l'A.S.L., si ritiene che risulta ancora attuale quanto riportato nella citata risoluzione n. 98/E del 2015, laddove si è precisato che se l'obbligo di emettere una fattura non sussisteva prima, lo stesso non è venuto ad esistenza con la legge 24 dicembre 2007, n. 244 o, oggi, con la legge n. 205 del 2017 ed i successivi provvedimenti che sono variamente intervenuti sulla stessa o sul d.lgs. n. 127 del 2015 né, a maggior ragione, l'obbligo può riguardare la forma di una fattura che, in ragione del menzionato articolo 2 del decreto ministeriale 31 ottobre 1974, non è da emettere (in quanto sostituita dal foglio di liquidazione dei corrispettivi).

Con risoluzione n. 41/E del 15 luglio 2020, avente ad oggetto "*Regime fiscale dei compensi erogati ai sostituti medici in continuità assistenziale*" ("*MCA*"), è stato precisato, per quanto qui d'interesse, che:

- "*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*" (richiamando, a tal riguardo, anche la risoluzione n. 88/E del 19 ottobre

2015);

- *"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"*;

- e che, pertanto, il MCA, assunto quale sostituto *"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"*, precisando, sempre ai fini dell'IVA, 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"*.

Tanto premesso, si ritiene che anche per gli MCA, a prescindere dalla circostanza che fruiscono e meno del regime forfetario, il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dall'ASP e rilasciato ai MMG convenzionati, contenente gli elementi previsti dall'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, *"tiene luogo della fattura"* anche relativamente ai MCA con rapporto di lavoro a tempo determinato convenzionati con l'ASP.

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

(firmato digitalmente)