

Torino,

ANCL UNIONE PROVINCIALE
DI TORINO
C SO SOMMEILLER 21
10128 TORINO (TO)

Prot.

**OGGETTO: MEDICI DI CONTINUITÀ ASSISTENZIALE TITOLARI DI
INCARICO A TEMPO DETERMINATO. QUALIFICAZIONE DELLA
TIPOLOGIA DI REDDITO**

Consulenza giuridica n. 901-7/2014

Associazione/Ordine ANCL UNIONE PROVINCIALE DI TORINO

Codice Fiscale 97502280015

Istanza presentata il 07/05/2014

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'"Associazione Nazionale Consulenti del Lavoro" (di seguito, anche ANCL) è un sindacato unitario di categoria, con sede in Roma.

La stessa si articola in 92 unioni provinciali (cfr. <http://www.ancl.to.it/ANCL/>), tra cui quella di Torino.

Con l'istanza di interpello in oggetto, l'ANCL UP di Torino chiede di sapere se il principio espresso dalla Risoluzione n. 14 del 5 febbraio 1999 del Ministero delle Finanze, che ha sancito l'equiparabilità dei redditi percepiti dai medici di continuità

assistenziale con incarico a tempo indeterminato ai redditi di lavoro dipendente, possa essere esteso anche ai medici di continuità assistenziale con incarico a tempo determinato.

In caso di risposta affermativa, l'associazione istante chiede alla scrivente che venga definito «il perimetro di applicabilità» di tale assimilazione nei confronti dei medici che hanno adottato il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità, di cui all'articolo 27 del D.L. n. 98/2011.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'associazione istante, «i Medici che svolgono attività di Continuità Assistenziale, con incarichi a tempo determinato, pur non godendo degli istituti contrattuali di cui all'art. 51 del D.P.R. n. 484/1996 (quali, a titolo esemplificativo, la gravidanza e la malattia) assumono comunque i connotati propri del lavoro subordinato: devono, per esempio, essere presenti all'inizio del turno nella sede assegnatagli dall'Azienda e rimanere a disposizione fino alla fine dello stesso per effettuare gli interventi domiciliari o territoriali richiesti come prescritto dall'art. 67 - Compiti del Medico - dell'[Accordo Collettivo Nazionale] ... così come l'Azienda è tenuta nei loro confronti a mettere a disposizione i farmaci, il materiale di pronto soccorso, [i] mezzi di servizio e quant'altro previsto dall'art. 68 - Competenze delle Aziende».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per la soluzione del quesito posto dall'Associazione istante, occorre, in primo luogo, definire il concetto di "*redditi di lavoro dipendente*", al fine di poter stabilire se gli emolumenti corrisposti dalle Aziende Sanitarie Locali ai medici di continuità

assistenziale titolari di incarichi a tempo determinato possano essere inquadrati, o meno, in tale categoria.

Come chiarito dalla Circolare n. 326 del 23 dicembre 1997 dell'allora competente Ministero delle Finanze (cfr. paragrafo 1.2), «*gli elementi definitori del reddito di lavoro dipendente sono mutuati dall'articolo 2094 c.c. che qualifica prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga, mediante retribuzione, a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore. Il quadro normativo delineato dal legislatore civilistico si completa con la disposizione dell'articolo 2239 c.c., in base al quale la stessa disciplina dettata per il lavoro nell'impresa si rende applicabile, se compatibile, anche per i rapporti di lavoro subordinato che non siano relativi ad un'attività prestata a favore di un'impresa (ad esempio, a favore di un professionista). La circostanza che il legislatore tributario, allorché si è trattato di definire il reddito di lavoro dipendente abbia mutuato il contenuto dell'articolo 2094 c.c. senza tuttavia citare né questo articolo del codice civile né altri dello stesso codice, fa sì che possano essere qualificati redditi di lavoro dipendente tutti quelli che derivano da un rapporto in cui oggettivamente sia possibile individuare un prestatore di lavoro dipendente. A tal fine, il legislatore tributario precisa che i requisiti oggettivi devono essere ricercati esclusivamente nella circostanza che un soggetto offra la propria prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri. Ai fini dell'inquadramento delle fattispecie concrete potranno essere di ausilio anche i principi giuslavoristici. Per quanto riguarda le qualifiche dei lavoratori dipendenti, si ricorda che essi generalmente si distinguono in dirigenti, quadri, impiegati e operai, tuttavia, tale elencazione non è tassativa e, quindi, possono essere inquadrati fra i lavoratori dipendenti anche quei soggetti che, pur non assumendo nessuna di tali qualifiche, prestano la loro attività di lavoro in posizione di dipendenza e sotto la direzione di altri. La locuzione "alle dipendenze e sotto la direzione di altri" utilizzata dal legislatore tributario costituisce anche la chiave di distinzione del lavoro*

dipendente da quello autonomo. Tale locuzione presuppone, infatti, la compresenza logica e giuridica di almeno due soggetti e l'esistenza di un rapporto ineguale, in cui cioè uno dei due soggetti si trova in una posizione di subordinazione per ragioni di organizzazione e divisione del lavoro. La direzione, infatti, qualifica la situazione soggettiva di chi si contrappone al lavoratore dipendente ed ha compiti e responsabilità direttive nell'ambito di una determinata attività, mentre la dipendenza, presuppone un soggetto la cui attività è caratterizzata dall'assenza di iniziativa economica e dalla preordinazione di mezzi. Elemento caratterizzante della dipendenza è, dunque, la circostanza che il dipendente fornisca la propria prestazione di lavoro nel luogo ove deciderà il datore di lavoro, negli orari da questi indicati, usando strumenti o componenti di capitale forniti dallo stesso datore di lavoro e seguendo le prescrizioni tecniche di questo. Per il lavoratore dipendente l'esito del suo lavoro non avrà rilevanza esterna diretta e tutte le questioni economiche e aziendali faranno capo "all'impresa" in cui è inserito (costi, spese, ricavi o compensi, etc.). La situazione di dipendenza del lavoratore consegue dall'essere inserito in una organizzazione di lavoro, cioè di 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».

Dalla lettura dell'articolata definizione resa nel documento di prassi richiamato, si evince che tra gli elementi qualificanti il rapporto di lavoro dipendente non rientra la *durata* dello stesso; il rapporto di lavoro dipendente, pertanto, potrà essere sia a tempo *indeterminato* che a tempo *determinato*.

Di conseguenza, saranno classificabili quali "*redditi di lavoro dipendente*", sia quelli derivanti da un contratto di lavoro a tempo *indeterminato* che quelli derivanti da un contratto di lavoro a tempo *determinato*.

Basti considerare, a titolo meramente esemplificativo, che le stesse istruzioni al Modello 730 (*cfr.* Modello 730 2014/2013, pag. 23 e ss.) o al Modello Unico (*cfr.*

Modello Unico Persone Fisiche 2014/2013, pag. 36), nelle sezioni relative ai redditi di lavoro dipendente contemplano sia l'ipotesi di contratti di lavoro a tempo indeterminato che quella di contratti di lavoro a tempo determinato.

Ciò premesso, con riferimento al quesito posto dall'Associazione istante, si rileva quanto segue.

Con la DGR n. 37-5285 del 29 gennaio 2013, pubblicata sul Bollettino Ufficiale del 21 febbraio 2013, è stato recepito l'Accordo Integrativo Regionale (A.I.R.) per la continuità assistenziale, con il quale è stato integrato l'articolo 11 della D.G.R. n. 28-2690 del 24 aprile 2006.

L'articolo 11 della D.G.R. n. 28-2690 del 24 aprile 2006, rubricato "*Medici di Continuità assistenziale*", recita:

«1. La Continuità Assistenziale è garantita secondo quanto previsto al capo III dell'ACN, integrato dal presente disposto e dagli Accordi relativi alla Continuità Assistenziale di cui alla DGR 38-6649 del 15 luglio 2002 i cui effetti normativi ed economici si intendono pertanto efficaci senza interruzione fino alla durata del presente accordo.

2. I medici di continuità assistenziale, incaricati ai sensi degli art. 63, e 70, dell'ACN sono tenuti ad effettuare i turni di reperibilità come previsto dal comma 1 art. 71 dell'ACN. Sono esclusi, di norma, dall'effettuare la reperibilità almeno che non lo richiedano esplicitamente, indicando i turni di disponibilità, i medici titolari di doppio incarico compatibile nella medicina generale.

3. Al fine di coordinare ed armonizzare l'assistenza ai pazienti sul territorio per tutto l'arco della giornata e di favorire i contatti e la collaborazione tra le diverse figure mediche coinvolte, ciascun medico della Continuità assistenziale, titolare su designazione del Direttore del Distretto, partecipa alle riunioni di lavoro delle Equipe di assistenza territoriale.

4. A seguito dell'elevato numero di medici sostituiti che svolgono attività di Continuità Assistenziale l'UCAD individua tra di essi coloro i quali svolgono sistematicamente

almeno sei turni attivi mensili di c.a. e li propone al direttore di distretto per la designazione alle Equipe territoriali di competenza . Essi sono tenuti a partecipare ad almeno tre riunioni nell'arco di sei mesi. 5. Per la partecipazione a ciascuna riunione di lavoro ai medici di continuità assistenziale è riconosciuto un compenso di euro 80.00.

6. In ogni Distretto il Direttore generale, su indicazione del Comitato Aziendale, individua un medico di continuità assistenziale, prioritariamente titolare, a cui conferire funzione di coordinamento dei medici di continuità assistenziale e che farà parte dell'Ufficio di coordinamento delle attività distrettuali».

L'articolo 3 dell'Accordo Integrativo Regionale, recepito con la DGR n. 37-5285 del 29 gennaio 2013, nell'integrare l'articolo 11 della D.G.R. n. 28-2690 del 24 aprile 2006, rubricato "*Medici di Continuità assistenziale*", ha introdotto gli incarichi a tempo determinato.

Si legge: «*Qualora, espletate le procedure di cui agli articoli precedenti, si verificasse l'impossibilità di garantire la copertura del Servizio di Continuità Assistenziale, le ASL propongono incarichi a tempo determinato secondo le seguenti procedure:*

1. Ogni ASL redige obbligatoriamente una graduatoria di disponibilità con validità annuale o, in caso di documentata carenza, anche semestrale. Le domande di inserimento in detta graduatoria devono essere inviate entro il 31 di gennaio ed eventualmente entro il 31 luglio di ogni anno. Entro il 15 di febbraio ed eventualmente entro il 15 agosto la graduatoria viene resa pubblica. Entro il 1 di marzo ed eventualmente entro il 1 settembre vengono confermati o assegnati gli incarichi volti a garantire la copertura del Servizio.

2. La graduatoria è costituita da 4 sezioni, formate dalle seguenti tipologie di medici:
a) Medici in possesso di diploma di formazione specifica in medicina generale o equipollenti non presenti nella graduatoria regionale di Settore

- b) Medici frequentanti il corso di formazione specifica in medicina generale*
 - c) Medici non inclusi nelle categorie a, b, d*
 - d) Medici frequentanti un corso di specializzazione*
- 3. All'interno di ogni sezione è data priorità ai medici residenti nell'ASL (10 punti) e nella Regione Piemonte (10 punti). A parità di punteggio prevalgono nell'ordine: la minore età, il voto di laurea e infine l'anzianità di laurea.*
 - 4. Gli incarichi vengono assegnati scorrendo nell'ordine le 4 sezioni.*
 - 5. Tutti gli incarichi sono attribuiti a 24 ore a settimana.*
 - 6. Fanno eccezione al punto precedente unicamente gli incarichi assegnati ai medici della sezione d) che avranno un massimale di 60 ore al mese.»*
 - 7. Tutti gli incarichi hanno durata annuale e sono rinnovabili.*
 - 8. L'incarico si interrompe anticipatamente nel caso in cui venga reperito un medico in possesso dei requisiti richiesti per la copertura delle ore vacanti. Qualora, espletate le procedure di cui agli articoli precedenti, si verificasse l'impossibilità di garantire la copertura del Servizio di Continuità Assistenziale, le ASL propongono ai medici delle sezioni a) e c) di estendere gli incarichi a 38 ore a settimana».*

Gli incarichi a tempo determinato si inseriscono nel previgente quadro normativo relativo alla continuità assistenziale erogata dai medici incaricati a tempo indeterminato, costituendo solo 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. La norma che ha introdotto questo tipo di incarichi non contempla disposizioni specifiche in merito, ad esempio, agli orari di lavoro, alla dotazione di attrezzature di cui le ASL devono farsi carico, alla retribuzione, agli obblighi dei medici incaricati; pertanto, deve ritenersi che anche per i medici incaricati a tempo determinato valgano, relativamente a tali aspetti, le stesse regole previste per gli incaricati a tempo indeterminato.

Infatti, anche gli incaricati a tempo determinato, di fatto, offrono «*la propria*

prestazione di lavoro [...] alle dipendenze e sotto la direzione di altri»; anche in questo tipo di contratti - non essendo stato previsto nulla in senso contrario - è ravvisabile una «*compresenza logica e giuridica di almeno due soggetti e l'esistenza di un rapporto ineguale, in cui cioè uno dei due soggetti si trova in una posizione di subordinazione per ragioni di organizzazione e divisione del lavoro»*; anche negli incarichi a tempo determinato le ASL continuano ad assumere il ruolo di direzione, che si contrappone all'attività del medico caratterizzata dall'assenza di iniziativa economica e dalla preordinazione dei mezzi, degli orari e del luogo in cui eseguire la prestazione.

Permane, quindi, al pari di quanto avviene negli incarichi a tempo indeterminato, 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. (Cfr. Circolare n. 326 del 23 dicembre 1997, cit.).

Per tutto quanto sopra esposto, concordando con la soluzione prospettata dall'Associazione istante, la scrivente ritiene che l'apposizione di un termine agli incarichi conferiti a taluni medici nell'ambito del servizio di continuità assistenziale non determini una modifica della tipologia dei redditi da questi conseguiti, che devono essere ricompresi nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente, così come quelli derivanti dagli incarichi a tempo indeterminato, oggetto della Risoluzione n. 14 del 5 febbraio 1999.

Una volta individuata la categoria reddituale cui le somme in argomento appartengono, occorre stabilire se tali redditi possano coesistere, o meno, con gli eventuali redditi derivanti dall'attività libero-professionale del medico incaricato a tempo determinato che abbia aderito al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio

2011, n. 98.

Si ricorda che tale regime riguarda le persone fisiche esercenti un'attività d'impresa, arte o professione con un ammontare di ricavi o compensi non superiore a 30.000,00 Euro annui, unitamente ad altri requisiti.

In particolare, l'articolo 27, comma 1, del D.L. n. 98 del 6 luglio 2011 (convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della Legge 15 luglio 2011, n. 111) ha previsto che il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità venga applicato, a partire dall'1 gennaio 2012, a coloro che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione, ovvero che l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007.

Il nuovo regime, pur incardinandosi sulle disposizioni che regolavano il vecchio "*regime dei minimi*", disciplinato dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della Legge n. 244 del 2007, presenta rilevanti caratteri di novità per ciò che concerne i requisiti di accesso, il periodo di applicabilità e la misura dell'imposta sostitutiva, dovuta nella percentuale del 5 anziché del 20 per cento.

A partire dall'1 gennaio 2012, tale nuovo regime si applica, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente ai contribuenti persone fisiche che:

- a) intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione;
- b) l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007.

Il regime in parola è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

In virtù della disposizione contenuta nel comma 2 del menzionato articolo 27 del D.L. n. 98/2011, il beneficio in commento è riconosciuto a condizione che:

- a) il contribuente non abbia esercitato - nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività per la quale vuole beneficiare del regime agevolato - 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 d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore a 30.000 Euro.

Delineato così, per sommi capi, il profilo del regime reddituale in argomento, si ritiene che il medico di continuità assistenziale incaricato a tempo determinato, in assenza di specifiche preclusioni contrattuali all'esercizio di un'attività libero-professionale, possa - al ricorrere di tutti i presupposti voluti dalla disciplina sopra illustrata - seguire ad avvalersi del regime di vantaggio in argomento.

Infatti, a parere della scrivente, percepire redditi di lavoro dipendente o ad essi assimilati, non pregiudica la permanenza nel regime di cui si sta trattando.

A sostegno di tale affermazione, appare utile richiamare la Circolare n. 17/E del 2012 (cfr. paragrafo 2.2.2), nella quale si legge: *«È consentito continuare ad applicare il regime fiscale di vantaggio ai soggetti che iniziano una attività di lavoro dipendente anche in ambiti omogenei a quelli che caratterizzano l'attività di lavoro autonomo o di impresa non essendo ravvisabile in tal caso alcuno spostamento di imponibile ad un regime più favorevole per il contribuente. Si pensi al caso di un geometra che svolga attività libero professionale in regime agevolato assunto come lavoratore dipendente per il medesimo profilo professionale.*

Resta ugualmente ininfluyente, per le ragioni in precedenza esposte, la circostanza che un contribuente che si avvale del regime agevolato avvii altre attività produttive di redditi diversi da quelli di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, o di impresa di cui all'articolo 55 del Tuir».

Quanto all'incidenza delle somme percepite dai medici di continuità assistenziale incaricati a tempo determinato sul limite annuo di compensi di 30.000 Euro, di cui al comma 96 dell'articolo 1 della Legge n. 244/2007, si chiarisce quanto segue.

La già citata Circolare n. 17/E del 2012 (cfr. paragrafo 2.3) precisa che «possono accedere al regime in parola le persone fisiche, residenti nel territorio dello Stato, esercenti attività di impresa, arti o professioni, che nell'anno di inizio della propria attività presumono:

a) di conseguire ricavi o compensi (di cui agli articoli da 57 a 85 e 54 del TUIR) in misura non superiore a 30.000 euro; in caso di inizio di attività in corso d'anno, il limite dei 30.000 euro di ricavi o compensi deve essere ragguagliato all'anno [...]».

Il documento di prassi appena richiamato esplicita, dunque, gli elementi reddituali che concorrono alla formazione del limite in argomento (redditi d'impresa e redditi di lavoro autonomo); elementi tra cui non rientrano i redditi di lavoro dipendente, cui sono state ricondotte le somme percepite dai medici di continuità assistenziale incaricati a tempo determinato.

Tali somme, quindi, non contribuiscono al limite di 30.000 Euro fissato dal comma 96 dell'articolo 1 della Legge n. 244/2007, ai fini della permanenza nel regime.

Si sottolinea che quanto appena detto con riferimento al regime dei minimi riguarda esclusivamente l'ipotesi di permanenza nello stesso da parte di medici successivamente incaricati a tempo determinato. L'ipotesi inversa, invece, richiede specifiche valutazioni di merito, al fine di verificare la sussistenza delle condizioni di cui alla lettera b) del secondo comma dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011 sopra richiamata.

IL DIRETTORE REGIONALE

Rossella Orlandi

IL SOSTITUTO DESIGNATO

IL CAPO SETTORE GESTIONE RISORSE

MARCELLA FRANCO