

Risposta n. 57/2026

OGGETTO: Regime fiscale degli emolumenti corrisposti ai medici con solo incarico di titolare a tempo indeterminato di assistenza primaria ad attività oraria che non aderiscono al Ruolo unico – Articolo 49 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 sanitaria locale istante (di seguito "Istante" o "Azienda sanitaria locale") rappresenta che «I nuovi Accordi Collettivi Nazionali, sottoscritti dalla SISAC (Struttura Interregionale Sanitari convenzionati), per la disciplina dei rapporti con i medici di Medicina Generale del 28.4.2022 e del 4.4.2024 hanno ridefinito il rapporti di lavoro convenzionato qualificandolo come "attività libero-professionale contrattualizzata" (art.2) e hanno introdotto il Ruolo unico di Assistenza Primaria

(art.31) in cui sono confluiti tutti i medici che precedentemente ricoprivano sia gli incarichi di Assistenza Primaria che quelli di Continuità Assistenziale».

L'Azienda sanitaria locale evidenzia che, con la risposta a interpello n. 73 pubblicata il 12 marzo 2025, è stato chiarito che *«gli emolumenti corrisposti dalle ASL ai medici di Ruolo Unico di Assistenza Primaria per lo svolgimento dell'attività oraria, siano da inquadrare tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del Tuir, analogamente ai compensi spettanti per lo svolgimento di incarichi a ciclo di scelta, in quanto "gli stessi sono confluiti giuridicamente nel Ruolo Unico di Assistenza Primaria"».*

Con riferimento all'articolo 31, comma 3, dell'ACN del 4 aprile 2024, l'Istante, con documentazione integrativa, ha specificato come *«il passaggio a Ruolo unico di cui all'ACN del 2024, dei medici già operanti a tempo indeterminato, sia una scelta dei sanitari stessi.*

L'azienda, infatti, è tenuta a proporre il completamento dell'impegno settimanale di cui al massimale definito dall'art. 38, ma solamente con l'accettazione da parte dei medici in questione, si procederà alla modifica dell'incarico in essere, in incarico di Ruolo unico come stabilito dal presente Accordo.

Esclusivamente nella suddetta fattispecie, oltre alla variazione della denominazione figurativa (di cui all'ACN 2022), si avrà l'effettivo cambiamento in nuovo Ruolo unico, con concomitanti attività orarie ed a ciclo di scelta».

A tal riguardo, l'Istante sottolinea che la piena operatività del "ruolo unico" nella propria regione di appartenenza è subordinata all'avvio delle *«AFT (Aggregazioni Funzionali Territoriali di cui all'art 1 del D.L. 13 settembre 2012, n. 158 convertito, con*

modificazioni, nella L. 8 novembre 2012, n. 189, richiamate all'art. 29 ACN 2024), ad oggi non ancora attivate».

L'Azienda sanitaria locale, inoltre, evidenzia che a norma dell'articolo 32, comma 8, dell'ACN del 4 aprile 2024 «In caso di carenza assistenziale, prima di procedere alla pubblicazione degli incarichi vacanti come previsto dall'art. 34, comma 1, l'Azienda propone ai medici, già titolari di incarico a tempo indeterminato del ruolo unico di assistenza primaria a ciclo di scelta all'entrata in vigore dell'ACN, il completamento dell'impegno settimanale con attività a rapporto orario. Ai medici, già titolari di incarico a tempo indeterminato del ruolo unico di assistenza primaria a rapporto orario (24 ore), l'Azienda propone il completamento dell'incarico fino a 38 ore settimanali, con contestuale iscrizione nell'elenco di scelta ed apertura dello studio medico nell'ambito territoriale carente ricompreso nella AFT di riferimento, nel limite del massimale orario/scelte di cui all'art. 38, con modulazione dell'attività oraria rispetto al carico assistenziale.[...] L'accettazione del completamento comporta il passaggio al ruolo unico di assistenza primaria, ai sensi del presente Accordo».

Ciò posto, l'Istante riferisce che risultano in servizio medici titolari a tempo indeterminato non aderenti al Ruolo unico, così come definito dall'ACN del 4 aprile 2024, che svolgono la sola attività oraria in sedi aziendali e che «continueranno ad essere, nella forma e nella sostanza, medici di Assistenza primaria ad attività oraria "pura"». Inoltre, l'Istante sottolinea che alcuni di loro «essendo assoggettati ad un regime fiscale equiparato a quello da lavoro dipendente, non sono più possessori di Partita Iva, già chiusa in precedenza, e sono ormai prossimi alla pensione».

Tanto premesso, l'*Istante* chiede chiarimenti in merito al corretto regime fiscale da applicare ai medici titolari di incarico di Assistenza primaria ad attività oraria, non aderenti al Ruolo Unico di Assistenza primaria, nonché i conseguenti obblighi in qualità di sostituto di imposta e gli obblighi di fatturazione da parte dei suddetti medici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene necessario operare una distinzione tra:

- i medici di Ruolo unico di assistenza primaria che svolgono attività a ciclo di scelta ed attività oraria, i cui compensi costituiscono reddito di lavoro autonomo come chiarito nella citata risposta n. 73 del 2025;
- i medici con solo incarico di titolare a tempo indeterminato di assistenza primaria ad attività oraria che non aderiscono al Ruolo unico, i cui compensi rientrerebbero nella categoria dei redditi di lavoro dipendente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 49, 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 dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro».*

L'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dispone che *«Gli enti e le società indicati nell'articolo 87 [ndr. ora*

73], comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 [ndr. ora 55] del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 [ndr. ora 49] dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta».

Il successivo articolo 53, comma 1, del TUIR, qualifica come 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*».

In linea generale, l'Amministrazione Finanziaria ha più volte chiarito che l'esercizio della professione medica, salvo quella effettuata nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente, rientra nella previsione normativa di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR, pertanto il reddito da essa derivante, qualunque sia la prestazione resa, si configura come reddito di lavoro autonomo (cfr. circolare 10 aprile 2019, n. 9/E e risoluzione 15 luglio 2020, n. 41/E).

Con specifico riferimento all'attività di Continuità assistenziale, svolta dai medici titolari di incarico a tempo indeterminato, la 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»* ha chiarito che gli emolumenti corrisposti dalle aziende sanitarie ai predetti medici sono da qualificarsi quali redditi di lavoro dipendente.

Tale interpretazione è stata ulteriormente confermata con la circolare 10 aprile 2019, n. 9/E, che al paragrafo 2.3.2. ha incidentalmente ribadito che i compensi erogati per lo 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 mutuatati 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.

In particolare, nella citata risoluzione n. 41/E del 2020 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».

A seguito delle modifiche contrattuali intervenute con gli Accordi Collettivi Nazionali dei medici di medicina generale del 28 aprile 2022 e del 4 aprile 2024, con riferimento agli emolumenti corrisposti ai medici del ruolo unico di Assistenza Primaria per lo svolgimento di incarichi ad attività oraria, nella risposta a interpello n. 73 del 12 marzo 2025 è stato chiarito che i citati compensi, analogamente a quanto ritenuto per i compensi spettanti per lo svolgimento di incarichi a ciclo di scelta, sono da inquadrare fra i redditi di lavoro autonomo, di cui all'articolo 53 del TUIR.

Con riferimento al caso di specie, l'Accordo Collettivo Nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di Medicina Generale del 4 aprile 2024, relativo al triennio 2019-2021, 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. L'assetto organizzativo è determinato dalla programmazione regionale nel rispetto della normativa vigente e del presente ACN.

3. 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..

4. Il presente Accordo, relativo al triennio 2019-2021, entra in vigore dalla data di assunzione del relativo provvedimento da parte della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato le Regioni e le Province autonome e rimane in vigore fino alla stipula del successivo Accordo».

Il successivo articolo 31, rubricato «*Ruolo unico del medico di assistenza primaria*» dispone 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. L'incarico del ruolo unico di assistenza primaria riguarda anche i medici incaricati APP di cui all'Allegato 5.*

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, nell'ambito delle AFT e nelle forme organizzative multiprofessionali (UCCP).

3. Ai medici del ruolo unico di assistenza primaria già operanti a tempo indeterminato di cui al comma precedente l'Azienda propone il completamento dell'impegno settimanale fino al massimale di cui all'articolo 38 del presente Accordo, al fine della riconduzione ad una unica AFT dei rapporti convenzionali finora possibili fra diverse Aziende, anche di altre Regioni. Il completamento è offerto ai medici con maggiore anzianità di incarico operanti in AFT e successivamente in Azienda. In caso di pari anzianità si fa riferimento ai criteri di cui all'articolo 34, comma 11. L'accettazione del completamento comporta il conferimento dell'incarico del ruolo unico di assistenza primaria di cui al presente Accordo».

Per espressa previsione del comma 2 della citata disposizione, 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 è disciplinato dall'articolo 31 dell'ACN del 28 aprile 2022, il quale dispone 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 e nelle forme organizzative multiprofessionali (UCCP) 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».

L'articolo 32, comma 8, dell'ACN del 4 aprile 2024 dispone che «In caso di carenza assistenziale, prima di procedere alla pubblicazione degli incarichi vacanti come previsto dall'articolo 34, comma 1, l'Azienda propone ai medici, già titolari di incarico a tempo indeterminato del ruolo unico di assistenza primaria a ciclo di scelta all'entrata in vigore dell'ACN, il completamento dell'impegno settimanale con attività a rapporto orario. Ai medici, già titolari di incarico a tempo indeterminato del ruolo unico di assistenza primaria a rapporto orario (24 ore), l'Azienda propone il completamento dell'incarico fino a 38 ore settimanali con contestuale iscrizione nell'elenco di scelta ed apertura dello studio medico nell'ambito territoriale carente ricompreso nella AFT di riferimento, nel limite del massimale orario/scelte di cui all'articolo 38, con modulazione dell'attività oraria rispetto al carico assistenziale. Il completamento è offerto ai medici con maggiore anzianità di incarico operanti in AFT e successivamente in Azienda. In caso di pari anzianità si fa riferimento ai criteri di cui all'articolo 34, comma 11.

L'accettazione del completamento comporta il passaggio al ruolo unico di assistenza primaria ai sensi del presente Accordo».

Tanto premesso, come chiarito nella risposta n. 73 del 2025, gli emolumenti corrisposti dall'*Azienda sanitaria locale* ai medici di Ruolo unico di assistenza primaria, che svolgono attività a ciclo di scelta ed attività oraria, sono da inquadrare fra i redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 53 del TUIR.

Nel caso di specie, tenuto conto che, come rappresentato dall'*Istante*, sussistono tuttora *«rapporti convenzionali a tempo indeterminato di assistenza primaria ad attività oraria dei medici che non aderiscono al Ruolo unico ex ACN 2024»*, gli emolumenti corrisposti a tali medici continuano ad essere inquadrati fra i redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR, come chiarito nella risoluzione n. 14 del 1999. Conseguentemente, l'*Istante*, in qualità di sostituto di imposta, è tenuto ad operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto, ai sensi dell'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973.

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)**