

AGENZIA DELLE ENTRATE  
Divisione Contribuenti  
Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori  
autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 463 del 7 luglio 2021

OGGETTO: Regime fiscale compensi erogati a medici in regime forfetario in esecuzione di contratti di collaborazione coordinata e continuativa - articoli 50, comma 1, lett. c-bis, e 53, comma 1, Tuir e articolo 1, commi da 54 a 84, legge di Stabilità 2015 e ss.mm.

QUESITO

Il Ministero istante, al fine di far fronte alle esigenze connesse allo stato di emergenza epidemiologica da Covid-19, ha stipulato, a decorrere dal 2020, contratti di collaborazione coordinata e continuativa con personale sanitario (medici, psicologi, infermieri) e con personale dell'area della comunicazione (giornalisti).

Al riguardo, l'Istante rappresenta che gli schemi contrattuali regolanti la corresponsione del trattamento economico, prevedono:

per i medici, l'erogazione di un compenso orario della prestazione di euro ...lordi;

per gli psicologi, l'erogazione di un compenso orario della prestazione di euro ...lordi;

per gli infermieri, l'erogazione di un compenso orario della prestazione di euro ... lordi;

per i giornalisti, l'erogazione di un compenso su base annua pari ad euro ...lordi.

Inoltre, è precisato che i predetti compensi sono onnicomprensivi di tutti gli oneri fiscali, assicurativi, previdenziali e di ogni altro onere eventualmente previsto a carico del collaboratore e del Ministero.

In relazione alle modalità di erogazione, il Ministero istante fa presente di emettere, con cadenza periodica, cedolini riportanti gli emolumenti netti da corrispondere a tale personale, con indicazione delle trattenute che, quale sostituto d'imposta, opera ai fini Irpef ed Irap, nonché ai fini previdenziali, ove previste (ENPAPI e INPGI).

Alcuni medici hanno eccepito la non corretta applicazione del regime fiscale applicato ai compensi erogati dal Ministero istante, ritenendo che nella fattispecie rappresentata dovesse trovare applicazione l'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), nella parte in cui è previsto che qualora la collaborazione rientri nell'oggetto dell'arte o della professione esercitata dal contribuente, il relativo reddito è attratto in quello professionale disciplinato dall'articolo 53, comma 1, del Tuir.

Inoltre, l'Istante rappresenta che, ad avviso dei predetti medici, sui compensi erogati, il Ministero istante non è tenuto ad applicare alcuna ritenuta, dal momento che gli stessi hanno aderito al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015) e ss.mm., che prevede l'applicazione della sola imposta sostitutiva sui redditi professionali prodotti.

Al riguardo, il Ministero istante ribadisce che con i medici non ha stipulato contratti libero professionali con emissione di fattura, ma contratti di collaborazione coordinata e continuativa, cui si è data esecuzione, per gli aspetti remunerativi delle prestazioni, mediante l'emissione di cedolini periodici ed ordinativi di pagamento a favore di detto personale.



Con l'istanza di interpello in esame, si chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale da applicare ai compensi erogati ai medici che hanno aderito al regime forfetario di cui alla citata legge n. 190 del 2014 e ss. mm., in esecuzione di contratti di collaborazione coordinata e continuativa stipulati con il Ministero istante.

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Non è prospettata alcuna soluzione interpretativa.

#### PARERE DELL' AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva che lo schema di contratto di collaborazione coordinata e continuativa predisposto per i medici, allegato all'istanza di interpello in esame, prevede che a seguito degli accresciuti compiti assunti in ragione dell'emergenza epidemiologica, il Ministero istante è autorizzato, in deroga a disposizioni di legge, "a conferire incarichi di collaborazione coordinata e continuativa della durata massima di 90 giorni", risultando necessario ricorrere "a personale esterno all'Amministrazione".

Inoltre, l'articolo 2 dello schema di contratto, rubricato "Oggetto dell'incarico", dispone, al comma 1, che il Ministero istante "conferisce un incarico di collaborazione coordinata e continuativa per le esigenze di potenziamento del sistema controllo sanitario e del Servizio di risposta rapida al cittadino 1500 - profilo medico, - al/alla dott./dott.ssa il/la dott./dott.ssa \_\_\_\_\_, medico nata a \_\_\_\_il\_\_\_\_\_.

2. L'oggetto dell'incarico attribuito al collaboratore è quello di potenziare temporaneamente, attraverso il proprio contributo di carattere tecnico sanitario, il servizio sopra specificato.

3. La sottoscrizione del presente contratto non fa sorgere, anche mediamente, diritti od altre situazioni giuridiche comunque denominate in ordine all'accesso all'impiego presso il Ministero".

Ciò considerato, si osserva che ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del Tuir sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente «le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente».

In base a tale disposizione, rientrano tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente i compensi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa cd. "tipici" (quali l'ufficio di amministratore, sindaco e revisore di società ed enti, collaborazioni a giornali e riviste, partecipazione a collegi e commissioni), nonché quelli cd. "atipici",



ovvero in relazione ad altre attività di collaborazione non individuate espressamente dalla norma.

Tuttavia, per quanto di interesse in questa sede, qualora gli uffici o le collaborazioni rientrino nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, del Tuir concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente, i predetti compensi si configureranno quali redditi di lavoro autonomo e non redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Come chiarito con circolare 12 dicembre 2001, n.105/E, per valutare se operi o meno il principio di attrazione del reddito derivante dall'attività di collaborazione in quella di lavoro autonomo, occorre stabilire se sussista o meno una "connessione" tra le due attività, ossia se per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo (cfr. anche circolare 6 luglio 2001, n. 67/E, paragrafo 2).

In sostanza, nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo sussiste un principio di attrazione per quei rapporti di collaborazione, sia tipici che atipici, inerenti l'oggetto dell'attività di lavoro autonomo esercitata dal contribuente.

In tal caso, i compensi derivanti dall'attività di collaborazione coordinata e continuativa sono assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di lavoro autonomo e non si qualificano fiscalmente quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

In relazione alla fattispecie in esame, l'Istante rappresenta di aver stipulato, con personale/medico esterno all'Amministrazione, contratti di collaborazione coordinata e continuativa per ricoprire la figura professionale di medico; inoltre, è precisato che coloro che hanno stipulato contratti di collaborazione coordinata e continuativa, quale personale esterno all'Amministrazione, hanno aderito al regime forfetario, di cui alla citata legge di Stabilità 2015, previsto anche per i titolari di reddito di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, del Tuir.

Sulla base di tali aspetti, nella fattispecie rappresentata dall'Istante, è evidente che l'attività oggetto del contratto di collaborazione coordinata e continuativa rientra nell'oggetto tipico dell'attività di lavoro autonomo esercitata e, pertanto, i relativi compensi, ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), ultima parte, del Tuir, costituiscono per il percipiente redditi di natura professionale, fiscalmente rilevanti ai sensi dell'articolo 53, comma 1, del Tuir.

In relazione agli adempimenti fiscali che il Ministero istante, quale sostituto d'imposta, è tenuto ad assolvere in relazione alla corresponsione dei compensi in oggetto, con particolare riferimenti agli obblighi di effettuazione della ritenuta d'acconto Irpef, prevista dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si osserva che l'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), ha introdotto il cd. regime forfetario che prevede, al ricorrere di determinate condizioni, l'applicazione sui redditi di natura professionale di cui all'articolo 53, comma 1, del Tuir, di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP (comma 64).

Conseguentemente, qualora i medici titolari di un contratto di collaborazione coordinata e continuativa con il Ministero istante, attestino, così come previsto dal comma 67 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2015 il rispetto delle condizioni richieste dal Legislatore per la fruizione del cd. regime forfetario, la ritenuta di cui al citato



articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973 non dovrà essere operata dall'Istante sui relativi compensi.

Infine, per quanto concerne le ritenute subite sui compensi percepiti dai medici e, per i motivi illustrati, non dovute, le stesse potranno essere recuperate, in sede di dichiarazione annuale ovvero chieste a rimborso.

A tal riguardo, la circolare 4 aprile 2016, n. 10/E ha precisato che ove il contribuente erroneamente abbia subito delle ritenute e non sia più possibile correggere l'errore, le stesse potranno essere chieste a rimborso, ovvero in alternativa, scomutate in dichiarazione, a condizione che le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d'imposta.

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

