

Risposta n. 132/2025

OGGETTO: Compensi corrisposti ai medici in convenzione con il SSN – Foglio di liquidazione dei corrispettivi emesso dalle Aziende Sanitarie – Emissione della CU – Articolo 2 del D.M. 31 ottobre 1974 e articolo 4, comma 6–septies, del d.P.R. n. 322 del 1998

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

QUESITO

L'azienda sanitaria istante (di seguito "ASP" o "Istante") ha in essere numerose convenzioni con medici di medicina generale (MMG), medici di continuità assistenziale con rapporto di lavoro a tempo determinato (MCA) e pediatri di libera scelta (PLS), ai quali corrisponde compensi professionali inquadrabili, ai fini Irpef, tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

A fronte di tali emolumenti, l'*Istante* emette un apposito foglio di liquidazione dei corrispettivi 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 decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Al riguardo, l'*Istante* fa presente che l'Amministrazione Finanziaria, con risoluzione 21 ottobre 2015, n. 98/E, ha chiarito che laddove il cedolino emesso dalle Aziende Sanitarie Locali in favore dei medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il SSN contenga gli elementi indicati nell'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, gli stessi medici sono esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica (*cfr.* anche risposta all'interpello pubblicata il 26 agosto 2021, n. 558, e messaggio 20 ottobre 2014, n. 7842, dell'INPS).

L'*Istante* evidenzia, tuttavia, che l'articolo 3 del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, mediante l'inserimento del comma 6-*septies* all'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, ha disposto, a decorrere dall'anno di imposta 2024, l'esonero dall'emissione della Certificazione Unica nei confronti dei soggetti che corrispondono compensi ai contribuenti che applicano il regime forfetario o il regime fiscale di vantaggio.

In linea con tale disposizione, le istruzioni alla Certificazione Unica 2025, per i redditi 2024, relativamente alla compilazione del punto 6, non contemplano più l'indicazione del codice 24, previsto per poter certificare i compensi, non assoggettati a ritenuta d'acconto, corrisposti ai soggetti in regime forfetario, ma contemplano il codice 25, relativo alle indennità non assoggettate a ritenuta d'acconto, corrisposte sempre a

soggetti in regime forfetario, per le quali non si applica quanto disposto dal comma 6-*septies* dell'articolo 4 del d.P.R. n. 322 del 1998.

La circolare 11 aprile 2024, n. 8/E, nel fornire chiarimenti sul predetto decreto legislativo n.1 del 2024, al paragrafo 3.1, ha chiarito che l'esonero dalla emissione della Certificazione Unica trova giustificazione nel fatto che le informazioni reddituali relative ai contribuenti forfetari, a decorrere dal 2024, sono comunque reperibili con la fatturazione elettronica, diventata obbligatoria per tutti i contribuenti, indipendentemente dal regime fiscale adottato.

Nel caso di specie, tuttavia, i medici in convenzione non emettono fattura elettronica per le prestazioni rese, in quanto tale documento è sostituito dal foglio di liquidazione dei corrispettivi. Ciò comporta che i dati reddituali relativi alle prestazioni fornite dai medici in convenzione non transitano nel Sistema di interscambio (SDI) e non rientrano, quindi, nel patrimonio informativo dell'Agenza delle entrate.

Rappresentato quanto sopra, l'*Istante*, in qualità di sostituto d'imposta, chiede di sapere se sia corretto non emettere la Certificazione Unica nei confronti dei medici in convenzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In via preliminare, l'*Istante* ritiene che non vi siano «*motivi ostativi all'applicazione dell'art. 2 del decreto del 31/10/1974 - Min Finanze anche ai soggetti forfetari nonostante l'introduzione dell'obbligo di emissione della fattura elettronica*».

L'*Istante* ritiene, pertanto, corretto continuare a documentare i compensi corrisposti ai medici in convenzione mediante il foglio di liquidazione dei corrispettivi.

L'*Istante* ritiene, altresì, corretto continuare ad emettere ed inviare la Certificazione Unica per certificare i compensi corrisposti ai predetti medici, considerato che i dati relativi a tali compensi non transitano nel sistema di interscambio.

In conclusione, l'*Istante* «ritiene di porre in essere il seguente comportamento:

1. *Indicare i compensi corrisposti nell'anno 2024 ai MMG, MCA sostituti e PLS in regime forfetario nelle CU 2025;*
2. *riportare l'ammontare Lordo Corrisposto nel punto 4 della CERTIFICAZIONE LAVORO AUTONOMO;*
3. *riportare l'importo non soggetto a ritenuta nel punto 7 della predetta CU con espressa indicazione del codice 25 al punto 6;*
4. *indicare nel punto 8 della CU la differenza tra l'ammontare lordo di cui al punto 4 e le somme non soggette a ritenuta [di cui] al punto 7».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2 del decreto del Ministro delle Finanze del 31 ottobre 1974 prevede 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 dell'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 25 novembre 2015, n. 98/E, avente ad oggetto la *"Fatturazione delle prestazioni rese dai medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale"* è stato chiarito che:

- *«la disciplina in materia di fattura elettronica non ha creato una categoria sostanziale nuova o diversa dalla fattura "ordinaria", con la conseguenza che, pur nel limite della compatibilità con gli elementi che le caratterizzano, continuano a trovare applicazione tutti i chiarimenti già in precedenza emanati con riferimento generale alla fatturazione, nonché le deroghe previste da specifiche disposizioni normative di settore»;*
- *«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)»;*
- *«devono ritenersi tutt'ora valide le indicazioni contenute nell'articolo 2 del D.M. 31 ottobre 1974» e che, pertanto, «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».*

Successivamente, con la risposta ad interpello pubblicata il 26 agosto 2021, n. 558, riguardante i medici di continuità assistenziale con rapporto di lavoro a tempo determinato, è stato chiarito che risulta ancora attuale quanto riportato nella risoluzione

n. 98/E del 2015 e che, pertanto, anche per i medici di continuità assistenziale, a prescindere che fruiscano o meno del regime forfetario, il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dalla Azienda Sanitaria e rilasciato ai medici convenzionati, contenente gli elementi previsti dall'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, *«tiene luogo della fattura»*.

In base alle disposizioni contenute nell'articolo 2 del d.m. 31 ottobre 1974 e ai documenti di prassi sopra richiamati, i medici che esercitano la propria attività in convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, sono, dunque, esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica.

Come rilevato anche dall'*Istante*, fino al 2023, i compensi corrisposti ai medici convenzionati in regime forfetario, venivano certificati indicando, al punto 6 della Certificazione Unica - Lavoro Autonomo, il codice 24, previsto proprio per i compensi, non assoggettati a ritenuta d'acconto, corrisposti ai soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

A partire dal 1° gennaio 2024, per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 18, commi 2 e 3, del decreto legge 30 aprile 2022, n. 36, anche i soggetti aderenti al regime forfetario e al regime di vantaggio sono tenuti ad assolvere gli obblighi di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati, previsti dall'articolo 1 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Sempre a decorrere dall'anno d'imposta 2024, l'articolo 3 del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, rubricato *"Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari"*, mediante l'inserimento del comma 6-septies all'articolo 4 del d.P.R. n. 322 del 1998, dispone che *«i soggetti indicati al comma 1 che*

corrispondono compensi, comunque denominati, ai contribuenti che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, ovvero il regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, sono esonerati dagli adempimenti previsti dai commi 6-ter, 6-quater e 6-quinquies».

La circolare n. 8/E del 2024, al paragrafo 3.1, nel fornire chiarimenti sulle semplificazioni introdotte dal citato d.lgs. n. 1 del 2024 in favore dei sostituti d'imposta, precisa che *«Con l'inserimento del comma 6-septies nell'articolo 4 del DPR n. 322 del 1998, in particolare, è previsto, a decorrere dall'anno d'imposta 2024, che i committenti dei predetti contribuenti siano esonerati dagli adempimenti in materia di certificazione unica di cui ai commi 6-ter, 6-quater e 6-quinquies del medesimo articolo. Si tratta:*

- *del rilascio della CU attestante l'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti, delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché gli altri dati normativamente previsti (comma 6-ter);*

- *della sottoscrizione e consegna della CU agli interessati entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro (comma 6-quater);*

- *della trasmissione telematica della CU all'Agenzia delle entrate entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti (6-quinquies).*

L'esonero da tali adempimenti non pregiudica la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di disporre delle informazioni reddituali relative ai contribuenti forfetari, fornite fino all'anno d'imposta 2023 con la CU, in quanto tali dati sono comunque reperibili, a decorrere dal 2024, con la fatturazione elettronica. Si rammenta, infatti, che dal 1° gennaio 2024 questa modalità di fatturazione è diventata obbligatoria per tutti i contribuenti - diversi da quelli tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria ai sensi dell'articolo 10-bis del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 - indipendentemente dal regime fiscale adottato, in applicazione dell'articolo 18, comma 3, del decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36».

La circolare, nel fornire i predetti chiarimenti, richiama anche la relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo, nella quale è riportato che l'«*eliminazione della CU di minimi e forfettari, che scatterà dal prossimo anno, è una delle novità previste in ottica di semplificazione degli adempimenti, alla luce dell'estensione a tutte le partite IVA dell'obbligo di fatturazione elettronica a prescindere dal volume di ricavi o compensi. L'obbligo viene meno in quanto i dati relativi ai compensi verranno resi disponibili e in automatico presso gli archivi dell'Agenzia delle entrate. Le fatture relative alle operazioni effettuate dopo il 1° gennaio 2024, infatti, dovranno passare attraverso il Sistema di Interscambio*».

In linea con le disposizioni contenute nell'articolo 3 del d.lgs. n. 1 del 2024, le istruzioni alla Certificazione Unica - Lavoro Autonomo 2025, per i redditi relativi all'anno 2024, non contemplano più la possibilità di indicare al punto 6 il codice 24, per certificare compensi, non assoggettati a ritenuta d'acconto, corrisposti ai soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

In relazione al caso di specie, occorre considerare che, anche a seguito dell'obbligo di fatturazione elettronica, introdotto, a partire dal 1° gennaio 2024, per tutti i soggetti aderenti al regime forfetario, le disposizioni contenute nell'articolo 2 del d.m. 31 ottobre 1974 non sono state abrogate.

Ne consegue che, in presenza di un foglio di liquidazione dei corrispettivi rilasciato dall'*ASP*, contenente gli elementi previsti dall'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972 e che «*tiene luogo della fattura*», i medici in convenzione con il SSN continuano ad essere esonerati, per tali prestazioni, dall'assolvimento degli obblighi di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati, di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Tale ultima circostanza assume rilievo dirimente ai fini della corretta applicazione del citato comma 6-*septies* dal momento che, come detto, l'eliminazione degli obblighi di certificazione dei compensi trova giustificazione nel corrispondente obbligo di fatturazione elettronica a tutte le partite IVA.

Pertanto, nel caso in esame, in cui tale obbligo di fatturazione elettronica non sussiste per i medici in convenzione con il SSN, non trova applicazione il citato comma 6-*septies*, ritenendosi quindi corretta la soluzione prospettata dall'*Istante* di continuare ad emettere i fogli di liquidazione dei corrispettivi per i compensi corrisposti ai medici in convenzione e di assolvere al relativo adempimento della emissione della Certificazione Unica, secondo le modalità indicate dallo stesso *Istante*.

In particolare, riguardo alla compilazione della Certificazione Unica - Lavoro Autonomo 2025 dei compensi corrisposti nel 2024, si ritiene corretta l'esposizione degli stessi al punto 7 della CU, con indicazione al punto 6, del codice 25, istituito quest'anno

per indicare le somme corrisposte ai soggetti aderenti al regime forfetario, che non richiedono il rilascio di una fattura elettronica, come ad esempio l'indennità di maternità.

Considerata l'incertezza interpretativa dovuta al mancato coordinamento delle disposizioni normative, le strutture preposte al controllo valuteranno la disapplicazione delle sanzioni nel caso di invio tardivo delle Certificazioni Uniche relative al periodo d'imposta 2024, ovvero di invio di Certificazioni a rettifica di quelle già inviate, laddove destinate a fornire i dati innanzi richiamati, conformemente a quanto disposto dall'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente).

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.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)