

Risposta n. 263/2024

OGGETTO: Articolo 7 del decreto legge 7 giugno 2024, n. 73 – Imposta sostitutiva nella misura del 15 per cento sui compensi erogati per lo svolgimento delle prestazioni aggiuntive svolte dai dirigenti medici e dal personale sanitario non dirigenziale

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

QUESITO

L'Azienda provinciale istante (di seguito "*Azienda provinciale*" o "*Istante*") afferma di essere un ente strumentale della Provincia dotato di autonomia contabile ed imprenditoriale e di personalità giuridica di diritto pubblico, e di essere preposta alla gestione coordinata delle attività sanitarie e sociosanitarie per l'intero territorio provinciale, secondo quanto disposto dal piano provinciale per la salute dagli indirizzi e dalle disposizioni della Giunta provinciale.

L'*Istante* rappresenta che l'articolo 7 del decreto legge 7 giugno 2024, n. 73, "*Misure urgenti per la riduzione dei tempi delle liste di attesa delle prestazioni sanitarie*",

convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2024, n. 107, ha introdotto un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento sui compensi erogati per lo svolgimento delle prestazioni aggiuntive previste:

- dall'articolo 89, comma 2, del CCNL Area Sanità - triennio 2019-2021, riferito alla dirigenza medica, sanitaria, veterinaria e delle professioni sanitarie del Comparto sanità per i compensi rideterminati ai sensi dell'articolo 1, comma 219, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024);

- dall'articolo 7, comma 1, lettera d), del CCNL relativo al personale dell'area non dirigenziale del Comparto Sanità triennio 2019-2021, per i compensi rideterminati ai sensi dell'articolo 1, comma 219, legge di bilancio 2024.

Il successivo articolo 7-*bis* del decreto legge n. 73 del 2024, prevede che le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano applicano le misure compatibilmente con i propri Statuti di autonomia e con le relative norme di attuazione, nel rispetto dei livelli essenziali di assistenza sull'intero territorio nazionale.

L'Istante precisa che *«lo statuto di autonomia della Provincia autonoma di [...] sancisce la competenza primaria/esclusiva della Provincia in ordine all'ordinamento e al personale»*. In virtù di tale disciplina, il comma 13 dell'articolo 46 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 prevede che *«le regioni a statuto speciale e le province autonome possono avvalersi, per la contrattazione collettiva di loro competenza, di agenzie tecniche istituite con legge regionale o provinciale ovvero dell'assistenza dell'ARAN ai sensi del comma 2»*.

L'Istante precisa che la legge provinciale [...] sul personale prevede che:

- la contrattazione collettiva provinciale, in armonia con i principi stabiliti dalla contrattazione collettiva nazionale, si svolge per comparti comprendenti settori dell'amministrazione omogenei o affini su tutte le materie relative al rapporto di lavoro;
- i contratti collettivi provinciali di lavoro sono stipulati dall'agenzia per la rappresentanza negoziale (APRAN) e dalle Organizzazioni sindacali rappresentative del personale della Provincia e dei suoi enti funzionali.

L'*Istante* è ente funzionale della Provincia secondo quanto previsto dalla legge provinciale [...] e il rapporto di lavoro del proprio personale, quindi, è disciplinato dai contratti collettivi provinciali di lavoro (CCPL) stipulati dall'APRAN.

L'*Azienda provinciale*, dunque, non applica i contratti collettivi nazionali richiamati dall'articolo 7 del decreto legge n. 73 del 2024, ma una propria specifica disciplina contrattuale provinciale, anche per quanto riguarda le prestazioni aggiuntive svolte dal personale sanitario. Pertanto, occorre operare un raccordo tra i due contratti al fine di definire a quali prestazioni orarie aggiuntive, tra quelle previste dal contratto collettivo provinciale di lavoro, possa essere applicata l'imposta sostitutiva del 15 per cento.

Nello specifico, l'*Istante* rappresenta che il comma 2 dell'articolo 89 del CCNL Area Sanità corrisponde al comma 6 dell'articolo 29 del CCPL avente ad oggetto le prestazioni orarie aggiuntive per il raggiungimento di obiettivi prestazionali eccedenti quelli da rendere nel normale orario di lavoro. Il comma 6 dell'articolo 89 del CCNL coincide con il comma 2 dell'articolo 32 del CCPL riguardante le prestazioni orarie aggiuntive svolte in servizi di guardia notturna. Invece, con riguardo all'area sanitaria

non dirigenziale la disposizione del CCPL di riferimento è l'articolo 129, comma 1, sulle prestazioni orarie aggiuntive per fronteggiare situazioni di carenza assistenziale.

Sul punto, l'*Istante* afferma che *«la contrattazione collettiva provinciale, nell'andare ad inquadrare le prestazioni orarie aggiuntive, non ne fornisce una descrizione particolarmente dettagliata, ma le descrive in maniera più generica»*.

Inoltre, l'*Azienda provinciale* dichiara di aver attivato, all'interno della propria gestione dei flussi stipendiali, degli specifici codici di voce retributiva per identificare le prestazioni orarie aggiuntive legate al recupero delle liste d'attesa, sia per i dirigenti sanitari che per il personale non dirigenziale. Pertanto, con riferimento a tali tipologie di prestazione, l'*Istante* rappresenta di non avere problemi per la loro identificazione ai fini dell'assoggettamento all'imposta sostitutiva.

Tuttavia, permarrrebbe incertezza con riguardo alle tipologie di prestazioni aggiuntive rispetto alle quali non è agevole distinguere tra la finalità di riduzione delle liste d'attesa e le altre esigenze organizzative. Nello specifico si tratta di:

- a) prestazioni aggiuntive per far fronte alla carenza di personale richiamate dal comma 2 dell'articolo 89 del CCNL dell'Area Sanità;
- b) prestazioni aggiuntive che rientrino nei servizi di guardia notturna previste dal comma 6 dell'articolo 89 del CCNL - non richiamato dal decreto legge n. 73 del 2024 - il quale prevede le modalità per il riconoscimento delle prestazioni orarie aggiuntive di cui al comma 2 dello stesso articolo;
- c) prestazioni orarie aggiuntive di cui si può avvalere per il raggiungimento di obiettivi prestazionali eccedenti quelli da rendere nel normale orario di lavoro. In relazione a ciò, l'*Azienda provinciale* organizza le attività avvalendosi di tale istituto

contrattuale, previsto dal CCPL, che viene attivato in alcuni casi per il recupero delle liste di attesa (mediante lo specifico codice di voce retributiva), ma anche per far fronte a carenze di personale e/o per altre esigenze organizzative.

d) le ulteriori tipologie di prestazioni orarie aggiuntive previste dalla contrattazione collettiva provinciale sono anch'esse parzialmente riconducibili alla riduzione delle liste di attesa.

Inoltre, l'*Istante* osserva che il decreto legge n. 73 del 2024, prevede che l'imposta sostitutiva sia applicata alle prestazioni orarie aggiuntive pagate a decorrere dal mese di giugno 2024, tuttavia non disciplina in maniera espressa che anche le prestazioni orarie aggiuntive erogate a partire dal mese di giugno 2024, ma riferite a periodi antecedenti, siano soggette all'imposta sostitutiva.

Infine, per il personale dell'area sanitaria non dirigenziale, l'articolo 7, comma 1, lettera d), del CCNL, nella sostanza, rinvia alla contrattazione delle singole Aziende ed Enti senza dare alcuna indicazione sui presupposti per l'attivazione di prestazioni orarie aggiuntive.

Rappresentato quanto sopra e tenuto conto della necessità di operare correttamente i conguagli fiscali di fine anno nei confronti del personale interessato dall'applicazione dell'articolo 7 del decreto legge n. 73 del 2024, l'*Istante* chiede se le prestazioni orarie aggiuntive assoggettabili all'imposta sostitutiva siano:

- a. tutte le prestazioni orarie aggiuntive purché disciplinate nell'ambito della contrattazione collettiva aziendale;
- b. solo le prestazioni orarie aggiuntive finalizzate al recupero delle liste d'attesa;

c. le prestazioni orarie aggiuntive legate al recupero delle liste di attesa e alla carenza di personale in coerenza con quanto previsto dal CCNL dell'area della dirigenza.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene sicuramente applicabile l'imposta sostitutiva nella misura del 15 per cento prevista dal decreto legge n. 73 del 2024, alle prestazioni orarie aggiuntive attivate per il recupero delle liste di attesa, sia per il personale della dirigenza medica, sanitaria, veterinaria e delle professioni sanitarie, sia per quanto concerne l'area sanitaria non dirigenziale.

Diversamente, non prospetta una soluzione rispetto alle altre tipologie di prestazioni aggiuntive, ravvisando in tal caso condizioni di obiettiva incertezza nell'applicazione della norma e atteso il principio generale di non automatica estensione per *analogia legis* a fattispecie non previste tassativamente dalle norme di agevolazione

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 7 del decreto legge 7 giugno 2024, n. 73, convertito dalla legge 19 luglio 2024, n. 107 (di seguito "*decreto*"), prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva sulle prestazioni aggiuntive dei dirigenti sanitari e del personale sanitario, alle condizioni ivi indicate, al fine di ridurre le liste di attesa per le prestazioni sanitarie.

Il comma 1 della citata disposizione, riguardante la tassazione dei compensi dei dirigenti sanitari, prevede che «*I compensi erogati per lo svolgimento delle prestazioni aggiuntive di cui all'articolo 89, comma 2, del contratto collettivo nazionale di lavoro dell'Area Sanità - triennio 2019-2021, del 23 gennaio 2024, rideterminati ai sensi*

dell'articolo 1, comma 218, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, tenuto conto anche di quanto stabilito dal comma 2 del presente articolo, sono soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento».

La lettera d) del comma 1 del citato articolo 89 prevede che l'esercizio dell'attività libero professionale, al di fuori dell'impegno di servizio, può avvenire anche mediante la *«partecipazione ai proventi di attività professionali, a pagamento richieste da terzi (utenti singoli, associati, aziende o enti) all'Azienda o Ente anche al fine di consentire la riduzione dei tempi di attesa, secondo programmi predisposti dall'azienda stessa, d'intesa con le équipes dei servizi interessati».*

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo, l'articolo 7, comma 1, del *decreto* richiama i compensi erogati per lo svolgimento delle prestazioni aggiuntive di cui all'articolo 89, comma 2, del CCNL Area Sanità - triennio 2019-2021 del 23 gennaio 2024, il quale prevede che *«Si considerano prestazioni erogate nel regime di cui alla lettera d) del comma 1 anche le prestazioni di cui all'art. 27, comma 8 (Orario di lavoro dei dirigenti) richieste, in via eccezionale e temporanea, ad integrazione dell'attività istituzionale, dalle Aziende o Enti ai propri dirigenti allo scopo di:*

- *ridurre le liste di attesa;*
- *acquisire prestazioni aggiuntive in presenza di carenza di organico ed impossibilità momentanea di coprire i relativi posti con personale in possesso dei requisiti di legge nelle more dell'espletamento delle procedure per la copertura dei posti vacanti;*

in accordo con le équipes interessate e nel rispetto delle direttive nazionali e regionali in materia nonché dell'art. 7, comma 1, lett. b) (Confronto regionale)».

Il comma 6 dell'articolo 89 del CCNL Area sanità dispone che «*Qualora tra le prestazioni di cui al comma 2 rientrino i servizi di guardia notturna, l'applicazione del comma 2, ferme rimanendo le condizioni di operatività ivi previste, deve avvenire nel rispetto delle linee di indirizzo regionali che definiranno la disciplina delle guardie e la loro durata. È inoltre necessario che:*

a) sia razionalizzata la rete dei servizi ospedalieri interni dell'Azienda o Ente per l'ottimizzazione delle attività connesse alla continuità assistenziale;

b) siano le aziende a richiedere al dirigente le prestazioni in tale regime, esaurita la utilizzazione di altri strumenti retributivi contrattuali;

c) sia definito un tetto massimo delle guardie notturne effettuate al di fuori dell'orario di lavoro non superiore al 12% delle guardie notturne complessivamente svolte in Azienda o Ente nell'anno precedente, il quale rappresenta il budget di spesa massimo disponibile;

d) la tariffa per ogni turno di guardia notturna è fissata in 640 euro lordi, il cui onere è a carico del bilancio dell'Azienda ed Ente nei limiti delle risorse di cui al comma 4».

Il comma 2 dell'articolo 7 del *decreto*, riguardante la tassazione dei compensi del personale sanitario, dispone che «*I compensi erogati per lo svolgimento delle prestazioni aggiuntive di cui all'articolo 7, comma 1, lettera d), del contratto collettivo nazionale di lavoro relativo al personale del Comparto Sanità - triennio 2019-2021, rideterminati ai sensi dell'articolo 1, comma 219, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, sono soggetti a*

una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento».

Con il richiamo all'articolo 7, comma 1, lettera *d*), CCNL Comparto Sanità si fa riferimento alla possibilità per le Regioni di emanare linee di indirizzo per lo svolgimento della contrattazione integrativa in materia di prestazioni aggiuntive del personale.

L'articolo 7-bis del decreto prevede che *«Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano applicano le misure di cui al presente decreto compatibilmente con i propri statuti di autonomia e con le relative norme di attuazione, nel rispetto dei livelli essenziali di assistenza sull'intero territorio nazionale».*

Il comma 13 dell'articolo 46 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 prevede che le regioni a statuto speciale e le province autonome possono avvalersi, per la contrattazione collettiva di loro competenza, di agenzie tecniche istituite con legge regionale o provinciale ovvero dell'assistenza dell'ARAN ai sensi del comma 2.

La legge provinciale [...] (legge provinciale sul personale) prevede che:

- la contrattazione collettiva provinciale, in armonia con i principi stabiliti dalla contrattazione collettiva nazionale, si svolge per comparti comprendenti settori dell'amministrazione omogenei o affini su tutte le materie relative al rapporto di lavoro;
- i contratti collettivi provinciali di lavoro sono stipulati dall'Agenzia per la rappresentanza negoziale (APRAN) e dalle Organizzazioni sindacali rappresentative del personale della Provincia e dei suoi enti funzionali.

Il rapporto di lavoro del personale dell'*Istante* è, quindi, disciplinato dai contratti collettivi provinciali di lavoro (CCPL) stipulati dalla predetta APRAN.

In generale, l'imposta sostitutiva, prevista dall'articolo 7 del decreto legge n. 73 del 2024, trova applicazione sui compensi erogati per tutte le prestazioni aggiuntive oggetto dell'articolo 89, comma 2, del CCNL Area Sanità - triennio 2019-2021 e dell'articolo 7, comma 1, lettera *d*), del CCNL Comparto Sanità - triennio 2019-2021 applicabili rispettivamente alle categorie dei dirigenti medici e del personale sanitario del Comparto Sanità.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 89, comma 6, del CCNL Area sanità - triennio 2019-2021, tra le prestazioni aggiuntive di cui al comma 2 possono essere ricompresi anche i servizi di guardia notturna.

Pertanto, alla luce dell'espresso richiamo normativo dell'articolo 89, comma 6 al comma 2 della medesima norma, qualora tra le prestazioni aggiuntive di cui al comma 2 rientrino i servizi di guardia notturna, l'imposta sostitutiva deve essere applicata anche ai compensi erogati al personale sanitario per lo svolgimento di tali prestazioni.

Da ultimo, tenuto conto della disposizione di cui all'articolo 7-bis del *decreto*, si ritiene che anche ai compensi delle prestazioni aggiuntive svolte dal personale sanitario dell'*Azienda Provinciale*, compatibili con le prestazioni aggiuntive disciplinate dai citati articoli della contrattazione collettiva nazionale, si applichi l'imposta sostitutiva prevista nella misura del 15 per cento.

L'imposta sostitutiva non trova, invece, applicazione su eventuali compensi corrisposti dall'*Istante* che non rientrano tra le prestazioni compatibili con le disposizioni contrattuali espressamente richiamate dalla medesima norma.

Si fa presente, infine, che ai sensi del comma 5, articolo 7, del *decreto* «*Le imposte sostitutive previste dai commi 1 e 2 sono applicate dal sostituto d'imposta con*

rilferimento ai compensi erogati a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto. Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di imposte sui redditi».

Tale disposizione, dunque, prevede l'applicazione secondo un principio di cassa con riferimento ai compensi erogati dall'8 giugno 2024.

Al riguardo, sulla base del principio di cassa, si ritiene che l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 7 del *decreto* debba essere applicata a tutti i compensi erogati a partire da tale data, indipendentemente dalla data di svolgimento della prestazione.

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)