

Risposta n. 187/2025

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 ospedaliera universitaria istante (di seguito "*Istante*" o "*Azienda ospedaliera universitaria*") riferisce di applicare al proprio personale dirigente medico e sanitario il CCNL Area Sanità 2019-2021, sottoscritto il 23 gennaio 2024, nonché al proprio personale di qualifica non dirigenziale il CCNL Comparto Sanità 2019-2021, sottoscritto il 2 novembre 2022.

L'*Istante*, in qualità di sostituto d'imposta, rappresenta di essere tenuto ad applicare l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 7 del decreto legge 7 giugno 2024, n. 73, a norma del quale «*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, siano soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento.

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, siano soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento». Al riguardo, l'Istante evidenzia che l'articolo 89, comma 2, del CCNL Area Sanità 2019-2021, espressamente richiamato dall'articolo 7 del decreto legge n. 73 del 2024, fa esplicito rinvio al comma 1, lettera d) del medesimo articolo 89, a norma del quale «*L'esercizio dell'attività libero professionale avviene al di fuori dell'impegno di servizio e si può svolgere nelle seguenti forme: [...]* d) *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».*

Alla luce delle citate norme, l'Azienda ospedaliera universitaria chiede di chiarire se l'imposta sostitutiva in commento si applichi al solo istituto delle prestazioni aggiuntive, cui testualmente rinvia l'articolo 7 del decreto legge n. 73 del 2024, ovvero anche alle «*prestazioni sanitarie ALPI convenzionali*» previste dall'articolo 89, comma 1,

lettera d), del CCNL Area Sanità - triennio 2019-2021, *«nell'ipotesi in cui le stesse siano finalizzate alla riduzione delle liste di attesa e/o a fare fronte a carenze di organico»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 7 del decreto legge n. 73 del 2024 si applichi anche alle *«prestazioni sanitarie ALPI convenzionali»*, di cui all'articolo 89, comma 1, lettera d), del CCNL Area Sanità 2019-2021, ove le stesse siano rese dal personale medico, dirigenziale e non, tanto per l'abbattimento delle liste di attesa quanto per far fronte a temporanee carenze di organico, *«indipendentemente dalla circostanza che l'Ente del SSN beneficiario non sia il proprio Ente datore di lavoro ovvero che la misura del compenso diverga rispetto a quella delle prestazioni aggiuntive in senso stretto»*.

In particolare, l'imposta sostitutiva *«troverebbe applicazione al solo compenso dovuto al personale dirigente e del comparto, restando immutate tutte le restanti componenti della tariffa ALPI (tra cui, si rammentano: cd. Perequazione, 5% Balduzzi, oneri sociali a carico azienda, IRAP a carico azienda ed eventuale margine aziendale necessario all'integrale copertura dei costi)»*.

A sostegno di quanto affermato, l'*Istante* evidenzia che le prestazioni aggiuntive espressamente richiamate dall'articolo 7 del decreto legge n. 73 del 2024 non sono l'unico istituto giuridico cui Enti e Aziende del Servizio Sanitario Nazionale ricorrono al fine di ridurre le liste d'attesa e per fronteggiare carenze di organico, in quanto, *«come esplicitamente consentito dall'art. 89, c.1, CCNL Area Sanità 2019-2021 [...] è ben possibile che una Azienda del SSN si rivolga ad altro Ente del SSN, perché*

consenta la partecipazione dei dipendenti di quest'ultimo Ente allo svolgimento di attività professionali a pagamento "anche al fine di consentire l'abbattimento delle liste di attesa" dell'Azienda del SSN richiedente il convenzionamento».

Tra le principali differenze fra l'istituto delle prestazioni aggiuntive di cui all'articolo 89, comma 2, del CCNL Area sanità 2019-2021 e le prestazioni sanitarie ALPI di cui al comma 1, lettera d), del medesimo articolo 89, l'*Azienda ospedaliera universitaria* evidenzia che le prime vengono erogate dal dipendente esclusivamente in favore del proprio Ente datore di lavoro, mentre le prestazioni ALPI convenzionali possono essere rese dal personale anche in favore di altro Ente del SSN, sulla base di convenzione tra due Enti pubblici. Inoltre, *«il compenso per le prestazioni aggiuntive, oggetto dell'art.7, d.l. 73/2024, è determinato dalla legge/CCNL (art. 89, c. 3, CCNL Area Sanità 2019-2021 e art. 1, c. 218, l. 213/2023), mentre il compenso per le prestazioni ALPI convenzionali, ex art. 89, c.1, lett. d), CCNL Area Sanità 2019-2021, non è predeterminato con esattezza dalla norma».* Nello specifico, l'Istante afferma che il decreto legge 13 settembre 2012, n. 158 *«prevede la determinazione delle tariffe ALPI sulla base di importi idonei a remunerare il professionista, l'equipe, il personale di supporto, i costi pro-quota per l'ammortamento e la manutenzione delle apparecchiature nonché ad assicurare la copertura di tutti i costi diretti ed indiretti sostenuti dalle aziende».* In particolare, tra le voci che concorrono alla determinazione della tariffa ALPI, oltre al compenso del professionista, rientrano la *«perequazione»*, il *«cd. 5% "Balduzzi"»*, l'incentivazione al personale di supporto, gli oneri sociali a carico dell'Azienda, l'Irap a carico dell'Azienda e l'*«eventuale "margine aziendale", necessario*

all'integrale copertura dei costi legati all'erogazione delle prestazioni sanitarie dedotte in convenzione».

L'*Istante* ritiene, inoltre, che una complessiva valutazione della finalità perseguita dal legislatore con l'introduzione dell'imposta sostitutiva in commento deponga a favore della volontà di incentivare il personale sanitario del SSN alla riduzione delle liste di attesa e a fronteggiare le temporanee carenze di organico, indipendentemente dall'istituto giuridico utilizzato. Difatti, lo stesso articolo 89, comma 2, del CCNL Area Sanità *«riconde le prestazioni aggiuntive ivi disciplinate, al più ampio regime delle prestazioni sanitarie ALPI convenzioni, previste dal precedente comma 1, lett. d)»;*

Da ultimo, il ricorso alle prestazioni aggiuntive ai sensi dell'articolo 27, comma 8, del CCNL Area Sanità non giustifica il venir meno dei limiti di legge in materia di orario di lavoro e riposo per il recupero psico-fisico. Dunque, in talune circostanze, *«il solo ricorso a prestazioni aggiuntive, chieste al proprio personale dipendente, potrebbe non garantire all'Ente del SSN l'effettiva riduzione delle proprie liste di attesa né l'efficace superamento di carenze di organico non altrimenti eliminabili nel breve periodo, ove l'Ente stesso non potesse, in tali casi, fare ricorso allo strumento convenzionale previsto dall'art. 89, c.1, lett. d), CCNL Area Sanità 2019-2021».*

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.

Con riferimento ai compensi dei dirigenti sanitari, il comma 1 della citata disposizione 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»*.

L'articolo 89 del CCNL Area Sanità 2019-2021 disciplina le *"Tipologie di attività libero professionale intramuraria"*. Nello specifico, la lettera d) del comma 1 prevede lo svolgimento della suddetta attività, fuori dall'impegno di servizio, nella forma di *«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»*.

Ai sensi del successivo comma 2, espressamente richiamato dall'articolo 7, comma 1, del decreto, *«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)».

In particolare, ai sensi dell'articolo 27, comma 8, del CCNL Area Sanità 2019-2021, quando per il raggiungimento degli obiettivi prestazionali eccedenti quelli richiesti ai singoli dirigenti sia necessario un impegno aggiuntivo *«l'Azienda o Ente, sulla base delle linee di indirizzo regionali ed ove ne ricorrano i requisiti e le condizioni, può concordare con l'equipe interessata l'applicazione dell'istituto delle prestazioni aggiuntive di cui all'articolo 89, comma 2 (Tipologie di attività libero professionale intramuraria) in base al regolamento adottato dalle Aziende o Enti, fermo restando che l'esercizio di tali prestazioni è possibile solo dopo aver garantito gli obiettivi prestazionali negoziati».*

Sul punto, con parere reso in data 19 marzo 2025 e avente ad oggetto chiarimenti relativi all'imposta sostitutiva in commento, il Ministero della Salute ha chiarito che *«Quando è necessario un impegno aggiuntivo, l'azienda o ente, sulla base di linee di indirizzo regionali, può concordare con l'équipes interessata l'applicazione dell'istituto delle prestazioni aggiuntive di cui al ridetto articolo 89, comma 2.*

E, invero, nell'alveo delle attività libero professionali intramurarie (in forma di partecipazione ai proventi di attività professionali a pagamento richieste da terzi all'azienda o ente, secondo programmi predisposti dall'azienda stessa, d'intesa con le équipes dei servizi interessati) rientrano anche quelle richieste dalle aziende o enti - in via eccezionale e temporanea, a integrazione della ordinaria attività lavorativa - ai

propri dirigenti; prestazioni ulteriori finalizzare a ridurre le liste di attesa nonché a colmare in via transeunte e interinale i disagi rinvenienti da carenze di organico, nelle more dell'espletamento delle procedure di copertura dei posti vacanti; ciò in accordo con le équipes interessate e nel rispetto delle direttive nazionali e regionali in materia».

In sintesi, sulla base dei richiami normativi sopra citati, l'articolo 89, comma 2, del CCNL Area Sanità 2019-2021 - cui fa esplicito riferimento l'articolo 7, comma 1, del decreto - ricomprende nell'alveo delle attività libero professionali intramurarie, di cui all'articolo 89, comma 1, lettera d) del medesimo contratto collettivo, anche le prestazioni aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 8 del CCNL Area Sanità 2019-2021, richieste in via eccezionale *«dalle Aziende ed Enti ai propri dirigenti»* per provvedere alla riduzione delle liste d'attesa e per far fronte alla carenza di organico.

Con riferimento al quesito posto, l'*Istante* ha evidenziato come le prestazioni aggiuntive di cui all'articolo 89, comma 2, del CCNL Area Sanità 2019-2021 si differenzino dalle *«prestazioni sanitarie ALPI, rese in virtù del convenzionamento tra Enti del SSN»*, di cui alla lettera d), comma 1, dell'articolo 89. In particolare, tra le principali differenze tra l'istituto delle prestazioni aggiuntive e le prestazioni sanitarie ALPI vi sono l'Ente del Servizio sanitario nazionale beneficiario della prestazione sanitaria e le modalità per la quantificazione del compenso spettante al personale dipendente interessato.

Orbene, dalle richiamate differenze emerge l'impossibilità di qualificare le *«prestazioni sanitarie ALPI convenzionali»* alla stregua di prestazioni aggiuntive ai sensi dell'articolo 89, comma 2, del CCNL Area Sanità 2019-2021, anche ove le prime siano erogate per l'abbattimento delle liste di attesa o per far fronte alle carenze di organico.

Come chiarito con l'interpello pubblicato il 17 dicembre 2024, n. 263 *«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»*.

Tanto premesso, alla luce della prassi e della normativa sopra richiamata, si ritiene che l'imposta sostitutiva del 15 per cento prevista dall'articolo 7 del decreto non possa essere applicata ai compensi erogati per lo svolgimento delle *«prestazioni sanitarie ALPI convenzionali»*, diverse dalle prestazioni aggiuntive di cui all'articolo 89, comma 2, del CCNL Area Sanità 2019-2021 espressamente individuate dalla norma agevolativa.

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)**