



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 7 luglio 2023

***OGGETTO: Articolo 18 del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73 (c.d. “decreto Semplificazioni”), convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122 – Modifiche alla disciplina IVA delle prestazioni rese ai ricoverati e agli accompagnatori dei ricoverati.***

## INDICE

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Prestazioni sanitarie rese alle persone ricoverate.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. Prestazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto.....</b>	<b>4</b>
<b>1.2. Prestazioni imponibili soggette ad aliquota IVA del 10 per cento ...</b>	<b>10</b>
<b>2. Prestazioni di alloggio rese agli accompagnatori delle persone ricoverate .....</b>	<b>12</b>
<b>3. Prospetto riepilogativo della disciplina IVA oggetto delle modifiche apportate dall'articolo 18 del decreto Semplificazioni .....</b>	<b>13</b>

## PREMESSA

Il decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, recante «*Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali*» (c.d. “decreto Semplificazioni”)<sup>1</sup>, all’articolo 18 introduce, come indicato in rubrica, alcune «*Modifiche alla disciplina IVA delle prestazioni rese ai ricoverati e agli accompagnatori dei ricoverati*»<sup>2</sup>.

In particolare, il comma 1 dell’articolo citato interviene sul decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (c.d. “decreto IVA”), riformulando le previsioni riguardanti:

- a) l’esenzione da imposta di cui all’articolo 10, primo comma, n. 18), relativa alle prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell’esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza ai sensi dell’articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze;

---

<sup>1</sup> Convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122.

<sup>2</sup> L’articolo 18 del decreto Semplificazioni prevede al comma 1, in particolare, quanto segue:

«1. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all’articolo 10, primo comma, il numero 18) è sostituito dal seguente: «18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell’esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell’articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze. L’esenzione si applica anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa alla persona ricoverata da un soggetto diverso da quelli di cui al numero 19), quando tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per l’acquisto trovi applicazione l’esenzione di cui al presente numero; in tal caso, l’esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo;

b) alla tabella A, parte terza, il numero 120) è sostituito dal seguente: «120) prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all’articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217; prestazioni di ricovero e cura, comprese le prestazioni di maggiore comfort alberghiero, diverse da quelle esenti ai sensi dell’articolo 10, primo comma, numero 18) e numero 19); prestazioni di alloggio rese agli accompagnatori delle persone ricoverate dai soggetti di cui all’articolo 10, primo comma, numero 19), e da case di cura non convenzionate; prestazioni di maggiore comfort alberghiero rese a persone ricoverate presso i soggetti di cui all’articolo 10, primo comma, numero 19)».

- b) l'applicazione dell'aliquota ridotta (del 10 per cento) di cui alla Tabella A, parte terza, n. 120, alle prestazioni di ricovero e cura diverse da quelle per le quali è prevista l'esenzione ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n.18) e n.19), del decreto IVA, nonché per le prestazioni di alloggio rese agli accompagnatori delle persone ricoverate.

Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 22 giugno 2022 – data di entrata in vigore del decreto Semplificazioni – considerando come data di effettuazione dell'operazione quella determinata ai sensi dell'articolo 6, terzo e quarto comma<sup>3</sup>, del decreto IVA.

Si effettua nei seguenti paragrafi una dettagliata analisi degli anzidetti interventi normativi, distinguendo la trattazione in relazione ai soggetti destinatari delle prestazioni rese, ossia le persone ricoverate e i relativi accompagnatori.

L'illustrazione di tali disposizioni tiene conto, fra l'altro, dei contenuti della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni e ai *dossier* della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

## **1. Prestazioni sanitarie rese alle persone ricoverate**

### **1.1. Prestazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto**

Si premette che in base all'articolo 10, primo comma, n. 19)<sup>4</sup>, del decreto IVA – disposizione non oggetto di modifica da parte della norma in commento –

---

<sup>3</sup> L'articolo 6 del decreto IVA prevede, ai commi terzo e quarto, quanto segue:  
*«Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.*

*Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento».*

<sup>4</sup> L'articolo 10, primo comma, n. 19), del decreto IVA prevede l'esenzione IVA per *«le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali».*

sono esenti da imposta le prestazioni di ricovero e cura, comprese quelle di somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto qualora rese da:

- enti ospedalieri;
- cliniche e case di cura convenzionate<sup>5</sup>;
- società di mutuo soccorso con personalità giuridica;
- enti del Terzo settore di natura non commerciale<sup>6</sup>.

Si precisa che per gli stabilimenti termali, anch'essi menzionati dalla citata disposizione, l'esenzione da imposta, invece, è limitata alle sole cure termali rese al cliente.

Con la novella normativa si è introdotta una nuova formulazione del n. 18) dell'articolo 10, primo comma, del decreto IVA, le cui novità si collegano, in parte, alle anzidette prestazioni esenti riportate al n. 19).

Viene innanzitutto confermata l'esenzione da imposta, già prevista dalla previgente disciplina, per «18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona<sup>7</sup> rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie

---

<sup>5</sup> Al riguardo il Ministero delle finanze, con circolare n. 40 del 14 aprile 1983, ha precisato che “*Il termine “convenzionate” contenuto nel citato art. 10, n. 19, identifica le cliniche o case di cura che, sulla base di convenzioni stipulate con regioni, casse mutue, enti, ecc..., effettuano prestazioni sanitarie ad assistiti o convenzionati a condizioni sociali analoghe a quelle rese dagli organismi sanitari pubblici, nel senso cioè che le tariffe applicate siano corrispondenti a quelle praticate per le prestazioni rese in regime di convenzione con le regioni*” (cfr. anche risoluzione n. 87/E del 20 agosto 2010). Per effetto delle successive disposizioni previste dal decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 (“*Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421*”), sono da ritenersi strutture sanitarie convenzionate quelle in possesso dell'accreditamento istituzionale di cui all'articolo 8-*quater* del medesimo decreto. Si rammenta, in proposito, che l'accreditamento istituzionale viene conseguito dalle strutture sanitarie private a seguito di un accordo con l'ente ospedaliero locale, stipulato ai sensi dell'articolo 8-*quinquies* del d.lgs. n. 502 del 1992, che individui dettagliatamente, tra l'altro, gli obiettivi di salute, il volume massimo di prestazioni da effettuare, i requisiti del servizio sanitario da rendere e il corrispettivo delle attività concordate (cfr. risposta a interpello n. 339 del 12 maggio 2021).

<sup>6</sup> L'esenzione per gli enti del Terzo settore di natura non commerciale, introdotta dall'articolo 89, comma 7, lettera b), del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (c.d. “Codice del Terzo settore”) in sostituzione delle ONLUS, troverà applicazione – in base alle previsioni di cui all'articolo 104, comma 2, del medesimo decreto – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di autorizzazione della Commissione europea prevista per talune disposizioni fiscali del citato Codice. Nelle more della predetta autorizzazione, pertanto, l'esenzione in commento è da riferirsi solo alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

<sup>7</sup> In merito alle definizioni di attività di diagnosi, prestazioni di cura e prestazioni di riabilitazione, si veda la risoluzione n. 184/E del 24 settembre 2003, in cui è stato precisato che:

- per attività di diagnosi si intende “*l'attività diretta ad identificare la patologia cui i pazienti sono affetti*”;
- per prestazioni di cura si intendono “*le prestazioni di assistenza medico generica, specialistica, infermieristica, ospedaliera e farmaceutica*”;

*soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze».*

Le citate esenzioni di cui ai numeri 18), primo periodo, e 19) del primo comma dell'articolo 10 del decreto IVA recepiscono nella legislazione nazionale le esenzioni da imposta stabilite dall'articolo 132 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (c.d. direttiva IVA), rispettivamente, alle lettere c) e b)<sup>8</sup>.

In relazione a tali tipologie di operazioni, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha precisato che *“il criterio in base al quale va delimitato l'ambito di applicazione delle due fattispecie di esenzione previste dalle suddette disposizioni non è tanto la natura della prestazione, quanto, piuttosto, il luogo della sua erogazione”*. Infatti, *“l'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva in questione riguarda prestazioni compiute in ambito ospedaliero, mentre l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della medesima direttiva riguarda prestazioni fornite al di fuori di un tale ambito, tanto nello studio privato del prestatore quanto nel domicilio del paziente o altrove”* (cfr. sentenza 8 giugno 2006, C-106/05; inoltre, sentenze 2 luglio 2015, C-334/14, e 18 settembre 2019, C-700/17).

Nella sentenza C-106/05, peraltro, la Corte ha osservato che dal tenore letterale della disposizione di cui alla lettera c) del citato articolo 132 *“non emerge (...) in alcun modo che essa presupponga, affinché talune prestazioni mediche siano esentate, che le stesse siano fornite nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il prestatore di assistenza sanitaria e la persona in cura”*.

---

– per prestazioni di riabilitazione si intendono *“quelle che, al pari delle prestazioni di cura, le quali prevedono una prevalente prestazione di fare, sono rivolte al recupero funzionale e sociale del soggetto”*.

<sup>8</sup> In particolare, l'articolo 132 della direttiva 2006/112/CE prevede che gli Stati membri esentano dall'IVA, tra l'altro: *«b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;*

*c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato».*

Ciò premesso, la novella normativa, in linea con l'orientamento della giurisprudenza unionale, ha ampliato – per effetto dell'aggiunta del secondo periodo al n. 18) del primo comma dell'articolo 10 del decreto IVA – l'esenzione per le prestazioni sanitarie rese dagli esercenti arti e professioni sanitarie soggetti a vigilanza.

Tale integrazione normativa prevede, in particolare, che l'esenzione di cui trattasi *«si applica anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa alla persona ricoverata da un soggetto diverso da quelli di cui al numero 19), quando tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per l'acquisto trovi applicazione l'esenzione di cui al presente numero; in tal caso, l'esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo»*.

Per effetto di tale disposizione, dunque, qualora la prestazione sanitaria sia resa al paziente, nell'ambito della più complessa prestazione di ricovero e cura, da una delle strutture ivi indicate, avvalendosi di un professionista, in un rapporto trilaterale, che veda detta prestazione fatturata dal professionista alla struttura e da quest'ultima al paziente, l'esenzione si applica in entrambi i rapporti, nel limite normativamente previsto.

Si osserva, al riguardo, che la novità sul trattamento di esenzione da IVA investe nella sostanza le strutture sanitarie diverse da enti ospedalieri, cliniche e case di cura convenzionate, società di mutuo soccorso con personalità giuridica ed enti del Terzo settore di natura non commerciale<sup>9</sup>, soggetti per i quali l'esenzione da imposta sulle prestazioni di ricovero e cura è invece già prevista al numero 19) del primo comma dell'articolo 10.

Ciò nondimeno, si ritiene che la novella normativa possa trovare applicazione con riferimento alle cliniche e case di cura convenzionate che operino

---

<sup>9</sup> Si veda la nota n. 6.

anche fuori convenzione, limitatamente alle prestazioni rese in regime privatistico “di solvenza”, al pari delle cliniche e case di cura non convenzionate.

Qualora, dunque, un professionista esegua la prestazione sanitaria nei confronti di un soggetto ricoverato, ad esempio, presso una casa di cura non convenzionata – e tale prestazione venga dallo stesso fatturata alla struttura medesima in esenzione da IVA ai sensi dell’articolo 10, primo comma, n. 18), primo periodo, del decreto IVA – l’anzidetta casa di cura, in base alla nuova disposizione, rende esente – al soggetto ricoverato – la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto dalla struttura stessa al professionista.

La modifica normativa in commento, pertanto, evita di fatto che il soggetto ricoverato sia inciso da una imposta che sarebbe, invece, non dovuta in casi analoghi, ossia laddove la prestazione venisse resa nei suoi confronti, ad esempio, da una casa di cura convenzionata o direttamente da un medico<sup>10</sup>.

Si osserva, inoltre, che il secondo periodo del numero 18), introdotto dalla norma in commento, subordina l’esenzione della componente di una prestazione di ricovero e cura resa dalla struttura sanitaria non convenzionata alla condizione che «*tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo*». Tale condizione implica che, laddove la prestazione sia resa dal professionista sanitario sottoposto a vigilanza e questi sia legato alla struttura sanitaria non convenzionata da un rapporto di lavoro dipendente, la disposizione in commento non trova applicazione e l’intera prestazione di ricovero e cura è soggetta ad IVA.

---

<sup>10</sup> Per le prestazioni rese ai soggetti non ricoverati, invece, restano confermati i precedenti chiarimenti di prassi forniti nella risoluzione n. 87/E del 20 agosto 2010. In tale documento è stato precisato che “*per le prestazioni di natura sanitaria rese dal professionista, presso i locali messi a disposizione dalla casa di cura, in esecuzione di un rapporto intrattenuto direttamente con il paziente [non ricoverato], è tenuto ad emettere fattura, nei confronti del paziente, il professionista stesso; e ciò anche se i compensi vengono riscossi dalla struttura sanitaria in base al disposto di cui all’articolo 1, comma 38, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (cfr. anche circolare 15 marzo 2007, n. 13/E). Resta inteso che per le suddette prestazioni, rese nell’ambito di un rapporto diretto tra il medico ed il paziente, la fattura potrà essere emessa altresì dalla struttura sanitaria in nome e per conto del professionista*”.



Tale tesi è avvalorata anche dalla previsione secondo cui l'esenzione opera «fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo», escludendo quindi una sua determinazione – tra l'altro di difficile quantificazione nell'importo – in base alla retribuzione del dipendente.

Qualora il professionista provveda a fatturare le prestazioni esenti alla struttura sanitaria in un momento successivo rispetto alla fatturazione da parte della stessa al paziente, è comunque necessario che la struttura medesima presso la quale ha operato sia posta nelle condizioni di stabilire, rispetto alla complessiva prestazione di ricovero e cura erogata al paziente, quale sia la quota parte da assoggettare al regime di esenzione, in quanto strettamente riferibile alla prestazione resa dal professionista.

A tal fine, quest'ultimo comunica alla struttura sanitaria le informazioni necessarie affinché questa possa fatturare la quota in esenzione nei confronti del paziente ricoverato. Resta salvo, per la struttura sanitaria, l'obbligo di emettere nota di variazione – ai sensi dell'articolo 26 del decreto IVA – qualora dovesse ravvisarsi che l'ammontare della prestazione esente indicato nella fattura successivamente emessa dal professionista sia diverso da quello inizialmente comunicato dal medesimo<sup>11</sup>.

In virtù dell'intervento normativo in commento, pertanto, devono ritenersi parzialmente superati, a decorrere dalla data di entrata in vigore della novella, i precedenti chiarimenti di prassi forniti con la risoluzione n. 87/E del 20 agosto 2010, secondo cui le *“prestazioni della casa di cura non convenzionata rese nei confronti dei soggetti ricoverati (...) dovranno essere assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, tanto in relazione alla componente relativa all'alloggio e all'assistenza, quanto in relazione alla parte più propriamente attinente alla diagnosi e alla cura”* resa da un soggetto esercente arti e professioni sanitarie.

---

<sup>11</sup> Per quanto concerne, in particolare, l'eventuale emissione di una nota di variazione in diminuzione, l'obbligo discende dalla necessità di correggere la discordanza tra il maggiore importo (esente) fatturato dalla casa di cura (sulla base delle informazioni trasmesse dal professionista) e quello poi fatturato dal professionista; ciò al fine di rispettare la previsione normativa secondo cui l'esenzione IVA per la prestazione resa dalla casa di cura non convenzionata opera fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al professionista per la prestazione medica fatturata.

## 1.2. Prestazioni imponibili soggette ad aliquota IVA del 10 per cento

In merito alle prestazioni rese dalle strutture sanitarie non convenzionate, si osserva che le stesse sono interessate anche dal trattamento agevolato di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 18 del decreto Semplificazioni, avente ad oggetto, in particolare, l'applicazione di un'aliquota ridotta per le prestazioni di alloggio, ricovero e cura richiamate al numero 120)<sup>12</sup> della Tabella A, parte III, del decreto IVA.

In base alla nuova disciplina, infatti, sono soggetti ad aliquota del 10 per cento, ai sensi del citato n. 120), le *«prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217; prestazioni di ricovero e cura, comprese le prestazioni di maggiore comfort alberghiero, diverse da quelle esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 18) e numero 19); prestazioni di alloggio rese agli accompagnatori delle persone ricoverate dai soggetti di cui all'articolo 10, primo comma, numero 19), e da case di cura non convenzionate; prestazioni di maggiore comfort alberghiero rese a persone ricoverate presso i soggetti di cui all'articolo 10, primo comma, numero 19)»*.

La nuova previsione, oltre a confermare l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle prestazioni rese dalle strutture ricettive turistiche di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217, e alle prestazioni di maggior *comfort* alberghiero rese dalle strutture sanitarie alle persone ricoverate, estende tale aliquota anche alle prestazioni:

- di ricovero e cura rese dalle strutture sanitarie non convenzionate (diverse da quelle esenti);
- di alloggio rese da qualsiasi struttura sanitaria (convenzionata e non) nei confronti degli accompagnatori dei soggetti ricoverati.

---

<sup>12</sup> La Tabella A, parte III, del decreto IVA stabiliva, nella previgente disciplina applicabile alle operazioni effettuate fino al 21 giugno 2022, che erano soggette ad aliquota del 10 per cento le *«120) prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217, e successive modificazioni, nonché prestazioni di maggiore comfort alberghiero rese a persone ricoverate in istituti sanitari»*.

Per effetto della novella normativa, dunque, tutte le prestazioni di ricovero e cura per le quali non è prevista l'esenzione ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numeri 18) – nella nuova formulazione – e 19), sono soggette ad aliquota ridotta del 10 per cento.

Le strutture sanitarie non convenzionate che svolgono attività di ricovero e cura, di conseguenza, mentre con la disciplina previgente applicavano l'IVA con aliquota ordinaria, con le disposizioni in commento devono:

- esentare da imposta quella componente della prestazione che si riferisce alla cura resa al soggetto ricoverato presso la struttura stessa da un professionista sanitario sottoposto a vigilanza, fino all'ammontare del corrispettivo – a sua volta esente da imposta – dovuto dalla struttura al professionista in relazione a tale prestazione;
- applicare l'aliquota ridotta del 10 per cento sulla parte restante della prestazione di ricovero e cura resa dalla struttura al soggetto ricoverato;
- applicare l'aliquota del 10 per cento alle prestazioni di maggior *comfort* alberghiero rese nei confronti di soggetti ricoverati<sup>13</sup>.

Tali previsioni rendono l'applicazione dell'IVA sulle prestazioni sanitarie offerte dalle strutture non convenzionate più omogenea<sup>14</sup> e aderente alla disciplina unionale<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Si veda, in tal senso, la relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto Semplificazioni, nella parte in cui precisa che *“la lettera b) del comma 1 modifica il numero 120) della tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 per estendere l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento, già prevista per le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217, alle prestazioni di ricovero e cura, comprese le prestazioni di maggiore comfort alberghiero, diverse da quelle esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numeri 18) e 19), del medesimo decreto [...]”*.

<sup>14</sup> Viene superata, in particolare, la disomogeneità legata alla previgente formulazione del testo riportato al n. 120) della Tabella A, Parte III, del decreto IVA che - nel prevedere l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento anche alle *«(...) prestazioni di maggiore comfort alberghiero rese a persone ricoverate in istituti sanitari»* - comportava, per gli istituti sanitari non convenzionati, l'applicazione dell'aliquota ordinaria sulle prestazioni di ricovero e cura e dell'aliquota ridotta sul maggior *comfort* alberghiero (vedasi la risoluzione n. 87/E del 2010).

<sup>15</sup> Secondo la relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto Semplificazioni *“Tale previsione risulta conforme alla disciplina europea, in base alla quale le prestazioni sanitarie non comprese nel perimetro dell'esenzione possono essere assoggettate ad aliquote dell'IVA ridotte non inferiori al 5 per cento, essendo menzionate al punto 17 dell'allegato III della direttiva IVA (...)”*.

Il legislatore, infine, conferma con la previsione di cui al quarto periodo della norma in commento – secondo cui sono soggette ad aliquota del 10 per cento le «prestazioni di maggiore comfort alberghiero rese a persone ricoverate presso i soggetti di cui all'articolo 10, primo comma, numero 19)» – che anche le strutture sanitarie che offrono servizi di ricovero e cura in esenzione da imposta continuano ad assoggettare le prestazioni di maggior *comfort* alberghiero a imposta con l'aliquota ridotta.

## **2. Prestazioni di alloggio rese agli accompagnatori delle persone ricoverate**

Con la novella normativa il legislatore ha esteso l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta a una ulteriore fattispecie. In particolare, il terzo periodo di cui al numero 120) della Tabella A, parte III, del decreto IVA prevede che siano soggette ad aliquota del 10 per cento anche le «prestazioni di alloggio rese agli accompagnatori delle persone ricoverate dai soggetti di cui all'articolo 10, primo comma, numero 19), e da case di cura non convenzionate».

Per effetto di tale disposizione, tutte le strutture sanitarie che effettuano prestazioni di alloggio a favore degli accompagnatori delle persone ricoverate devono applicare un'aliquota d'imposta pari al 10 per cento al corrispettivo dovuto per l'alloggio, sia qualora detti servizi siano resi da enti ospedalieri, cliniche e case di cura convenzionate, società di mutuo soccorso con personalità giuridica ed enti del Terzo settore di natura non commerciale<sup>16</sup> (soggetti di cui all'articolo 10, primo comma, numero 19), sia laddove siano resi da strutture sanitarie non convenzionate.

La norma citata equipara, peraltro, ai fini del trattamento impositivo agevolato, le prestazioni di alloggio rese da strutture sanitarie nei confronti delle persone che accompagnano soggetti ricoverati presso le stesse alla generalità delle prestazioni di alloggio rese dalle strutture ricettive.

---

<sup>16</sup> Si veda la nota n. 6.

### 3. Prospetto riepilogativo della disciplina IVA oggetto delle modifiche apportate dall'articolo 18 del decreto Semplificazioni

Nella tabella sottostante si riepiloga la disciplina IVA, così come modificata dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del decreto Semplificazioni.

Soggetti prestatori	Tipo di prestazione	Trattamento IVA delle operazioni effettuate* fino al 21 giugno 2022*	Trattamento IVA delle operazioni effettuate* dal 22 giugno 2022*
Esercenti le professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza	Diagnosi, cura e riabilitazione della persona	Esente	Esente
Stabilimenti termali	Cure termali	Esente	Esente
Enti ospedalieri; Cliniche e case di cura convenzionate; Società di mutuo soccorso con personalità giuridica; Enti del Terzo settore di natura non commerciale/ONLUS	Ricovero e cura della persona	Esente	Esente
	Maggior <i>comfort</i> alberghiero alle persone ricoverate	Imponibile al 10%	Imponibile al 10%
	Alloggio agli accompagnatori delle persone ricoverate	Imponibile al 22%	Imponibile al 10%
Case di cura non convenzionate	Ricovero e cura della persona	Imponibile al 22%	Esente per la componente che si riferisce alla prestazione acquistata presso un professionista sanitario; Imponibile al 10 % per la parte restante
	Maggior <i>comfort</i> alberghiero alle persone ricoverate	Imponibile al 10%	Imponibile al 10%
	Alloggio agli accompagnatori delle persone ricoverate	Imponibile al 22%	Imponibile al 10%
Strutture turistiche ricettive	Alloggio ai clienti	Imponibile al 10%	Imponibile al 10%

\* L'effettuazione dell'operazione viene determinata ai sensi dell'articolo 6, terzo e quarto comma, del DPR n. 633 del 1972.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA  
Ernesto Maria Ruffini  
*(firmato digitalmente)*