



Direzione Centrale Normativa

Roma, 20 agosto 2010

OGGETTO: *Interpello – articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 –
Fatturazione delle prestazioni sanitarie effettuate nell’ambito di
strutture private non convenzionate – Articolo 10, primo comma,
n. 18 e n. 19, DPR n. 633/1972*

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione degli articoli 10, primo comma, nn. 18 e 19, e 36, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

Quesito

ALFA SPA è una clinica privata polispecialistica, non convenzionata con il Servizio Sanitario Nazionale, che eroga servizi e prestazioni di diagnosi e cura in regime ambulatoriale e di ricovero.

Nel rispetto delle direttive impartite dalla Regione ..., in base alle quali “... solo chi gestisce l’attività sanitaria, in quanto titolare dell’autorizzazione ad esercitare suddetta attività, può fatturare le prestazioni erogate dalla struttura”, la società istante emette fattura nei confronti del cliente-paziente anche per le prestazioni sanitarie di diagnosi e cura erogate da medici e paramedici che operano come liberi professionisti all’interno della casa di cura.

Gli operatori sanitari, a loro volta, emettono nei confronti della casa di cura le fatture relative alle prestazioni sanitarie erogate, con analitica indicazione dei nominativi delle persone nei confronti delle quali sono state rese.

Le suddette prestazioni sono fatturate in regime di esenzione IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 18, sia dalla casa di cura che dai liberi professionisti.

Le prestazioni diverse da quelle suindicate, erogate dalla struttura sanitaria non convenzionata, sono fatturate al cliente con addebito dell'IVA ad aliquota ordinaria.

La modalità di fatturazione raccomandata dalla Regione ... ha determinato per la società istante la realizzazione di un maggior volume di affari per operazioni esenti da IVA con conseguenze negative sul regime di detrazione dell'imposta.

Ciò posto, la casa di cura ALFA chiede se la modalità di fatturazione attuata sia corretta ed in particolare se le prestazioni di diagnosi e cura svolte da operatori sanitari, liberi professionisti, nell'ambito della clinica, fatturate dalla stessa nei confronti del paziente, siano esenti da IVA.

In caso di risposta affermativa, la società istante chiede se possa optare per la separazione, ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, dell'attività tipica della casa di cura da quella avente ad oggetto le prestazioni degli operatori sanitari liberi professionisti rese all'interno della stessa struttura.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

La casa di cura ALFA ritiene di aver titolo ad emettere nei confronti dei propri pazienti/clienti fatture in regime di esenzione da IVA per tutte le prestazioni rientranti nella previsione di cui al n. 18 dell'articolo 10, primo comma, del DPR n. 633 del 1972.

La società istante ritiene, altresì, che sussistano i presupposti per l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 36, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Il quesito verte sul trattamento fiscale, ai fini IVA, delle prestazioni di diagnosi e cura in regime ambulatoriale e di ricovero rese da una casa di cura non convenzionata.

La normativa di riferimento è costituita dalle disposizioni di cui ai nn. 18 e 19 dell'articolo 10, primo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Il n. 18 esenta dall'imposta sul valore aggiunto *“le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona 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, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministero della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze”*.

Il n. 19, invece, esenta *“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 ONLUS compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali”*.

Per le cliniche e case di cura private l'esenzione opera se le stesse sono “convenzionate”.

Il termine “convenzionate” contenuto nel citato articolo 10, primo comma, n. 19, come chiarito dall'amministrazione finanziaria con circolare 14 aprile 1983, n. 40, 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”*.

Premesso quanto sopra, deve concludersi per l'imponibilità delle prestazioni di ricovero e cura rese dalla società interpellante che, come riferito nell'istanza, non agisce in regime di convenzione.

Ciò non di meno, secondo i chiarimenti forniti dall'amministrazione finanziaria con la risoluzione 27 dicembre 1989, n. 550555 e la circolare 14 aprile 1983, n. 40, il regime di esenzione di cui al n. 18 è applicabile alle prestazioni di natura sanitaria, sia dirette all'accertamento diagnostico che alla cura, rese al paziente non ricoverato dai medici e dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni indicate all'articolo 99 del regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265.

La suddetta conclusione è in linea con l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia secondo cui l'applicabilità dell'esenzione IVA alle prestazioni mediche deve essere valutata oggettivamente, avendo riguardo alla natura delle prestazioni fornite (*cfr.* Corte di Giustizia CE, sentenza 10 settembre 2002, C-141/00).

Di contro, le analoghe prestazioni rese a soggetti ricoverati, in quanto ricomprese nella prestazione tipica di ricovero e cura (c.d. ospedalizzazione), di cui al n. 19 sopra richiamato, soggiacciono allo stesso trattamento tributario applicabile a quest'ultima (quindi, di esenzione se rese da strutture convenzionate, di imponibilità se rese da strutture non convenzionate).

Alla luce delle argomentazioni sin qui svolte, si ritiene corretto che la società istante emetta fattura in esenzione da IVA, nei confronti del paziente, in relazione alle prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese ambulatorialmente, per conto della struttura sanitaria, dai medici e paramedici che operano all'interno della casa di cura stessa.

Le prestazioni della casa di cura non convenzionata rese nei confronti dei soggetti ricoverati, invece, 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.

Le suddette prestazioni sono imponibili ai fini Iva con aliquota del 20%, salva l'applicabilità dell'aliquota del 10% alle prestazioni di maggior *comfort* di cui al n. 120 della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972.

Le modalità di fatturazione raccomandate dalla Regione, secondo cui “... solo chi gestisce l'attività sanitaria, in quanto titolare dell'autorizzazione ad esercitare suddetta attività, può fatturare le prestazioni erogate dalla struttura”, sono da intendersi riferite alle prestazioni rese direttamente al paziente dalla struttura sanitaria privata, per il tramite del professionista.

Diversamente, 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, 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.

Con riguardo alla facoltà di optare per la separazione dell'attività afferente le prestazioni mediche effettuate da personale sanitario con rapporto libero professionale da quella tipica della casa di cura, al fine di ovviare alle limitazioni della detrazione correlate all'applicazione della regola del *pro rata*, va rilevato, per quanto sopra detto, che la problematica si pone unicamente in relazione alle prestazioni imponibili (rese ai pazienti ospedalizzati) e alle prestazioni esenti (rese ambulatorialmente) erogate dalla struttura per il tramite del professionista.

Ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, “*i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa*”

impresa, ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate, [...]”.

In proposito, si precisa che la separazione si può operare per tutte quelle attività classificate e numerate nelle diverse categorie economiche che formano l'elenco del “codice attività”.

Pertanto, in risposta al quesito in esame deve concludersi che l'attività consistente nel rendere prestazioni di ricovero e cura non può essere separata dall'attività avente ad oggetto le prestazioni sanitarie rese ambulatorialmente in quanto le due predette attività, sebbene siano assoggettate ad un diverso regime Iva, sono riconducibili ad un unico codice della classificazione ATECO.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.