



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Angelina – Maria PERRINO - Presidente -

Tania HMEJAK - Consigliere Rel.-

Francesco FEDERICI - Consigliere -

Lucio LUCIOTTI - Consigliere -

Giacomo Maria NONNO -Consigliere -

ha pronunciato la seguente

Oggetto: Tributi – IVA –
Esenzione – Prestazioni di
ricovero e cura – Casa di cura
accreditata

R.G.N. 3945/2024

Cron.

CC – 29/04/2026

Ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 3945/2024 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei
Portoghesi n. 12;

– *ricorrente* –

contro

██████████ s.r.l. (succeduta per effetto di fusione per incorporazione
dall'1.11.2022 alla Casa di Cura Privata ██████████ s.r.l.),
rappresentata e difesa dall'avvocato ██████████, giusta
procura speciale allegata al controricorso;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del
Veneto n. 1069/07/2022, depositata il 16.09.2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29 aprile 2026
dal consigliere Tania Hmeljak.

RILEVATO CHE

- La CTP di Vicenza accoglieva il ricorso proposto dalla Casa di Cura
Privata ██████████ s.r.l. (ora ██████████ s.r.l.) avverso l'avviso di





accertamento, per IVA e IRAP, in relazione all'anno 2014, con il quale era stata disconosciuta l'applicazione dell'esenzione IVA ex art. 10, comma 1, n. 19 del d.P.R. n. 633/72, con riguardo alle fatture per prestazioni di ricovero e cura rese in regime privatistico in favore di pazienti solventi;

- con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale del Veneto rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate rilevando, per quanto ancora qui interessa, che:

- secondo l'Ufficio le prestazioni erano assoggettabili al regime IVA ordinario al 22%, non essendo applicabile l'esenzione prevista dall'art. 10, comma 1, n. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto la contribuente non era un ente "convenzionato", mentre l'esenzione prevista dall'art. 10, comma 1, n. 18 era limitata alle sole prestazioni ambulatoriali e non anche a quelle ospedaliere di ricovero e cura;

- con riferimento al disconoscimento dell'esenzione IVA, prevista dall'art. 10, comma 1, n. 19 del d.P.R. n. 633/72, la società appellata aveva dimostrato di avere ottenuto l'accreditamento che la equiparava alle strutture ospedaliere pubbliche, diventando parte integrante del SSN;

- risultava, altresì, la presenza di accordi di natura convenzionale con la Regione Veneto, tenuto conto dell'alta specializzazione conseguita dalla struttura nell'ambito della riabilitazione intensiva;

- la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9218/2019, aveva valorizzato l'elemento soggettivo, ossia il possesso dell'accreditamento/convenzione da parte della clinica privata come requisito insostituibile per il riconoscimento dell'esenzione di cui al precitato n. 19 dell'art. 10, comma 1, cit., estesa a tutte prestazioni sanitarie, inclusa la degenza;

- in assenza del predetto requisito soggettivo, l'esenzione si applica solo sulle prestazioni oggettivamente sanitarie ex art. 10, comma n.





18, mentre l'imponibilità è limitata alle prestazioni non sanitarie (ossia la degenza);

- alla luce dell'interesse primario a garantire assistenza sanitaria e di qualità a tutta la collettività, è irrilevante il fatto che la struttura fosse pubblica o privata (ovviamente accreditata), dato che, diversamente opinando, mentre l'ospedale pubblico può fatturare in esenzione IVA tutte le prestazioni verso pazienti solventi, indipendentemente dalla tariffa applicata, la contribuente sarebbe costretta ad effettuare le medesime prestazioni con applicazione dell'IVA con conseguente ingiustificata discriminazione economica tra le due strutture, oltre all'aumento dei costi a carico del paziente, in violazione dei principi comunitari sanciti dall'art. 132 della Direttiva 2006/112, che impongono a tutti gli Stati aderenti di ridurre i costi delle cure mediche e di renderle accessibili a tutti i cittadini;

- l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, cui la contribuente resisteva con controricorso, illustrato con memoria.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 10, comma 1, n. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 8-*quinquies* del d.lgs. n. 229 del 1999, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto che lo *status* di soggetto accreditato della contribuente legittimasse, in relazione alle prestazioni ospedaliere rese in regime privatistico, il riconoscimento del regime di esenzione IVA, pur in assenza del convenzionamento a cui l'art. 10, comma 1, n. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 correla detto regime di esenzione; rileva che la contribuente aveva ottenuto dalla Giunta regionale del Veneto il rinnovo dell'accreditamento, ma per le prestazioni contestate non era stata provata la sussistenza di successivi accordi contrattuali.





2. Con il secondo motivo si deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 61 e 36, comma 1, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, 132 n. 4 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per motivazione apparente, per non avere la CTR esaminato gli elementi peculiari della fattispecie sottoposta al suo esame e, in particolare, le articolate argomentazioni dell'Ufficio, affermando, in via meramente astratta, che *"Risulta, altresì, la presenza di accordi di natura convenzionale con la Regione Veneto, tenuto, altresì, conto dell'alta specializzazione conseguita dalla struttura nell'ambito della riabilitazione intensiva"*.

3. Con il terzo motivo si lamenta la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 132 Direttiva 2006/112/CE, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR rilevato una pretesa disparità di trattamento di cui sarebbe stata destinataria la contribuente, senza considerare che le prestazioni sanitarie di ospedalizzazione, rese dalla stessa in regime privatistico, non erano state rese al di fuori del regime ospedaliero, dovendosi applicandosi la fattispecie di cui all'art. 132, lett. c) della Direttiva 2006/112 (recepita dall'art. 10, comma 1, punto 18 del d.P.R. n. 633 del 1972) solo alle prestazioni sanitarie rese al di fuori del regime ospedaliero.

4. Preliminarmente va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso, in quanto tendente ad una rivalutazione degli elementi di fatto, posto che l'Agenzia non ha contestato la ricostruzione dei fatti operata dal giudice di rinvio, ma la corretta identificazione delle nozioni giuridiche che delineano la portata precettiva delle disposizioni applicate; l'inquadramento dei fatti accertati dal giudice di merito nello schema legale corrispondente si risolve nell'applicazione di norme giuridiche e può, di conseguenza, formare oggetto di verifica e riscontro in sede di legittimità, sia per quel che concerne la descrizione del modello tipico della fattispecie legale, sia





per quanto riguarda la rilevanza qualificante degli elementi di fatto così come accertati, sia, infine, con riferimento alla individuazione delle implicazioni, sul piano degli effetti, conseguenti alla sussistenza della fattispecie concreta nel paradigma normativo.

5. Ciò posto, il secondo motivo, che per ragioni di priorità logica, va esaminato prima, è infondato.

5.1 Va ribadito che l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. Sez. U. n. 8053 del 2014).

5.2 Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

5.3 Solo in tali casi la sentenza è nulla perché affetta da "*error in procedendo*", in quanto, sebbene graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perché reca argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. n. 22232 del 2016).

5.4 Nel caso in esame, invece, la CTR, a prescindere dalla correttezza o meno della motivazione, ha esposto con argomentazione sintetica, ma sufficiente, le ragioni della propria decisione, indicando gli elementi sulla base dei quali ha ritenuto illegittima la ripresa dell'IVA e corretta l'applicazione dell'esenzione alle prestazioni contestate, dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto sul





punto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

6. Il primo motivo e il terzo motivo – che per la loro connessione vanno esaminati congiuntamente – sono, invece, fondati seppure nei termini di seguito indicati.

6.1 Nel caso in esame si discute del trattamento fiscale ai fini IVA delle prestazioni di ricovero e cura rese a pazienti solventi da una casa di cura privata che opera in regime di accreditamento con il Servizio sanitario nazionale.

6.2 Per ragioni sistematiche occorre premettere che, ai sensi dell'art. 4, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, sono considerate in ogni caso attività non commerciali – e, quindi, fuori campo IVA – *"le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale"*.

6.3 La previsione normativa, riguardante specificatamente le prestazioni sanitarie che prevedono il pagamento di un ticket, rese dalle strutture sanitarie pubbliche del Servizio sanitario nazionale, è giustificata dal fatto che il rapporto che si instaura con la struttura sanitaria pubblica non suppone la stipula, nemmeno tacita, di un contratto, ma rappresenta l'attuazione di un dovere di prestazione di un servizio, discendente direttamente dalla legge (cfr. sul punto, con riferimento alla disciplina del codice del consumo, Cass. n. 8093 del 2009), tanto che una parte della dottrina fa rientrare i ticket tra le entrate proprie delle aziende del Servizio sanitario nazionale. Peraltro, nel sostenere la natura tributaria del ticket sanitario (questione rimessa alle Sezioni Unite di questa Corte con ordinanza n. 20248 del 2025), la stessa dottrina fa leva proprio sull'argomento *a contrario* in base a quanto stabilito dall'art. 4, comma 5 del d.P.R. n.





633 del 1972, da interpretare in combinato disposto con l'art. 55 del d.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR) in relazione ai redditi d'impresa.

7. Con riferimento alle prestazioni sanitarie che non rientrano tra quelle regolate dal citato art. 4, comma 5, la normativa sull'IVA stabilisce una serie di esenzioni, tra cui quella disciplinata dall'art. 10, comma 1, n. 19) che, nella versione *ratione temporis*, prevede che sono esenti da IVA *"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"*.

7.1 Si tratta di esenzione applicabile unicamente alla degenza, alla cura, alla somministrazione di farmaci e a tutte le attività strettamente connesse al ricovero del paziente, con esclusione, quindi, di servizi diversi, quali ad esempio quelli prestati agli accompagnatori dei pazienti, come vitto e alloggio, nonché delle prestazioni fuori campo IVA di cui all'art. 4, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, già prima indicate.

7.2 L'esenzione prevista per le prestazioni di ricovero e cura è conformata dalla previsione di cui all'art. 132, par. 1, lett. b) della direttiva 112/2006/CE, riguardante *"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"*, alla luce del quale va interpretata e applicata. Le disposizioni del diritto dell'Unione devono difatti essere interpretate e applicate in maniera uniforme, alla luce delle versioni redatte in tutte le lingue dell'Unione europea (Corte giust. 26 luglio 2017, Mengesteab, causa C-670/16, punto 82 e giurisprudenza ivi citata);





in particolare, secondo la Corte di giustizia dell'Unione europea, le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva (di cui quelle stabilite dall'art. 132 della direttiva IVA sono le versioni consolidate) costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione del regime dell'IVA da uno Stato membro all'altro (Corte giust. 10 giugno 2010, causa C-262/08, CopyGene, punto 24).

7.3 Il riconoscimento dell'esenzione richiede, dunque, sotto il profilo soggettivo, che le prestazioni siano rese dai soggetti qualificati, enumerati dalla normativa unionale e da quella interna, nonché, sul piano oggettivo, che esse rientrino nel novero di quelle sanitarie per le quali sia ravvisabile la finalità perseguita dalle norme di esenzione, che è quella di agevolare l'accesso a determinate prestazioni nonché la fornitura di determinati beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA (Corte giust. 20 novembre 2019, causa C-400/18, Infohos, punto 37; Cass. n. 28940 del 2020).

7.4 Non risulta, invece, recepita dal legislatore interno l'ulteriore condizione, posta dall'art. 133, primo comma, lettera c), della direttiva IVA, di subordinare l'esenzione IVA all'applicazione, da parte degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico, di prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino tali prezzi o, nel caso di operazioni non soggette ad approvazione dei prezzi, di prezzi inferiori a quelli praticati per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette all'IVA, tanto che, come ha evidenziato la dottrina, l'art. 10, comma 1, n. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 associa il termine "convenzione" alle "cliniche e alle case di cura" e non alle prestazioni rese da dette strutture sanitarie (in linea, Cass. n. 20827 del 2020).

7.5 Si tratta, peraltro, di una condizione facoltativa che gli Stati membri possono scegliere di applicare o meno all'esenzione prevista





dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112. Ne consegue che l'assenza di tale elemento, pur rilevante per stabilire se i servizi di assistenza dispensati da un ente ospedaliero privato siano garantiti a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli istituti di diritto pubblico, non può di per sé escludere il beneficio dell'esenzione (Corte giust. 5 marzo 2020, causa C-211/18, Idealmed III, punti 27-29).

7.6 Nell'individuazione del perimetro di operatività dell'esenzione va altresì considerato che la previsione di cui al n. 19 del citato art. 10 non risulta aggiornata alle più recenti modifiche legislative del sistema sanitario pubblico, introdotte a partire dal 1992 (v. punti 8.2 e ss.), facendo ancora riferimento ai soppressi "enti ospedalieri" e, quindi, al precedente regime di convenzionamento previsto dalla disciplina contenuta nella l. n. 833 del 1978.

7.7 In relazione all'interpretazione dell'art. 132, par. 1, lett. b) della direttiva 2006/112, la Corte di Giustizia UE, investita del rinvio pregiudiziale dall'autorità giudiziaria tedesca, ha recentemente precisato (sentenza del 7 aprile 2022, causa C-228/20 – I GmbH) che *"L'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale la quale, prevedendo che le prestazioni di cure fornite da un istituto ospedaliero privato siano esentate dall'imposta sul valore aggiunto se tale istituto è autorizzato conformemente alle disposizioni nazionali relative al regime generale di assicurazione malattia, in seguito all'integrazione nel piano ospedaliero di un Land o alla stipula di convenzioni di assistenza sanitaria con le casse di assicurazione malattia o ausiliarie obbligatorie, implica che gli istituti ospedalieri privati comparabili, che forniscono prestazioni simili a condizioni sociali analoghe a quelle*





vigenti per gli enti di diritto pubblico, siano trattati in modo diverso con riferimento all'esenzione prevista da detta disposizione".

7.8 La Corte ha altresì concluso che "L'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, al fine di determinare se prestazioni sanitarie erogate da un istituto ospedaliero privato siano fornite a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti ospedalieri di diritto pubblico, le autorità competenti di uno Stato membro possono prendere in considerazione, quando essi mirino a raggiungere l'obiettivo di ridurre i costi delle cure sanitarie e di rendere cure di buona qualità più accessibili ai singoli, le condizioni regolamentari applicabili alle prestazioni fornite dagli enti ospedalieri di diritto pubblico, nonché gli indici del livello di prestazione di tale istituto ospedaliero privato in materia di personale, di locali, di attrezzature, nonché dell'efficienza economica della sua gestione, allorché tali indici sono applicabili anche agli enti ospedalieri di diritto pubblico. Possono essere prese in considerazione anche le modalità di calcolo delle tariffe forfettarie giornaliere nonché la presa a carico, nell'ambito del regime di previdenza sociale o di convenzioni concluse con autorità pubbliche, delle prestazioni fornite da detto istituto ospedaliero di diritto privato, di modo che il costo sostenuto dal paziente si avvicini a quello sostenuto, per prestazioni simili, dal paziente di un istituto ospedaliero di diritto pubblico".

7.9 Alla luce dei principi enunciati dai giudici unionali va, dunque, evidenziato che, affinché le prestazioni di ospedalizzazione, di cure mediche e le operazioni ad esse strettamente connesse, siano esenti da IVA, devono ricorrere due condizioni: la prima condizione "riguarda la qualità dell'istituto che effettua tali prestazioni e richiede che l'operatore sia un istituto ospedaliero, un centro medico e diagnostico o un altro istituto della stessa natura debitamente riconosciuto"; la seconda "si riferisce alle prestazioni fornite e richiede





che siano erogate a condizioni sociali analoghe a quelle che si applicano agli enti di diritto pubblico (v., in tal senso, sentenza del 5 marzo 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punti 20 e 21)".

7.10 Per quanto riguarda il requisito del "riconoscimento" è stato ribadito l'orientamento secondo il quale spetta, in linea di principio, al diritto nazionale stabilire le norme secondo cui il riconoscimento dell'istituto ospedaliero rileva ai fini dell'esenzione, con la precisazione che tale riconoscimento non presuppone un procedimento formale e non deve necessariamente essere previsto da disposizioni in materia fiscale (sentenza del 10 giugno 2010, CopyGene, causa C-262/08, punti 61 e 63 e giurisprudenza ivi citata); con riferimento al soggetto passivo che chiede di ottenere la qualifica di istituto riconosciuto ai fini dell'esenzione, le autorità competenti devono rispettare i limiti del potere discrezionale riconosciuto dall'art. 132, par. 1, lett. b) cit., applicando i principi del diritto dell'Unione, in particolare il principio di parità di trattamento, il quale, in materia di IVA, si traduce nel principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2010, CopyGene, causa C-262/08, punto 64 e giurisprudenza ivi citata), purché detto riconoscimento non sia assimilato all'autorizzazione ad effettuare talune operazioni conformemente alla normativa nazionale (sentenza CopyGene, causa C-262/08, punto 75).

8. Nel caso in esame non è contestato che la contribuente era all'epoca dei fatti una struttura accreditata con il Servizio sanitario nazionale e che forniva sia prestazioni in regime di convenzione con il Servizio sanitario nazionale sia prestazioni in regime privatistico (p. 2 del ricorso), potendosi, dunque, ritenere che la stessa fosse non solo una struttura accreditata, ma anche "convenzionata".





8.1 La questione controversa è se le prestazioni di ricovero e cura fornite da una struttura accreditata in regime privatistico (e, quindi, non remunerate dal Servizio sanitario nazionale in virtù di apposita convenzione) rientrino o meno nel regime di esenzione previsto dall'art. 10, comma 1, n. 19 d.P.R. cit., alla luce dei principi dettati dalla giurisprudenza unionale.

8.2 Per quanto riguarda i rapporti tra la struttura privata in regime di accreditamento, ai sensi dell'art. 8-bis e ss. del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, e il Servizio sanitario nazionale, e, più in particolare, la sanità regionale, è stato precisato che il nuovo regime introdotto nel 1992, a differenza di quello precedente, è improntato alla parificazione ed alla concorrenzialità tra strutture pubbliche e strutture private, caratterizzato dalla piena libertà di scelta del cittadino di farsi assistere da soggetti privati erogatori, le cui prestazioni sono rimborsate attraverso tariffe standard dall'ente pubblico finanziatore (v. Cass. n. 1740 del 2011), con la peculiarità – quanto al rapporto tra la struttura privata e la P.A. – che la disciplina dei singoli rapporti e l'individuazione dei diritti e degli obblighi delle parti non è più dettata dalle singole convenzioni ma è contenuta direttamente nella legge, secondo un sistema di concessione *ex lege* (v. Sez. U., n. 88 del 1999).

8.3 Come hanno ripetutamente affermato le Sezioni Unite (Sez. U., n. 473 del 2015; Sez. U., n. 16336 del 2019; Sez. U., n. 2882 del 2023), attraverso l'accreditamento è stata demandata anche al soggetto privato la realizzazione dell'interesse pubblico alla salute dei cittadini, sicché l'attività sanitaria esercitata dalla struttura (o dal professionista) si concreta nell'erogazione di un servizio pubblico, il cui esercizio è sottoposto, necessariamente e inevitabilmente, al potere di direzione e di controllo dell'amministrazione; a seguito del provvedimento di accreditamento, il soggetto accreditato è inserito in





modo continuativo e sistematico nell'organizzazione della pubblica amministrazione in relazione al settore dell'assistenza sanitaria e assume la qualifica di soggetto erogatore di un servizio pubblico.

8.4 E' stato anche precisato (Sez. U. n. 35092 del 2023) che la struttura privata, per erogare prestazioni agli utenti del SSN con corrispettivo a carico della amministrazione pubblica deve essere dotata di: 1) autorizzazione alla costruzione di nuove strutture sanitarie e/o all'esercizio di attività sanitarie, rilasciata dal Comune in base al rispetto di requisiti minimi per la tutela della sicurezza del paziente e degli operatori; 2) accreditamento istituzionale (distinto dalla certificazione professionale di eccellenza), che è un provvedimento amministrativo che abilita la struttura ad inserirsi nel SSN e pertanto è riconducibile (conformemente alla lettura giurisprudenziale del complessivo sistema) al *genus* della concessione di pubblico servizio (v. Cass. Sez. U. n. 31029 del 2002; Cass. Sez. U. n. 1602 del 2022) e può essere riconosciuto dalla Regione alle strutture autorizzate che ne abbiano fatto richiesta in base al duplice criterio della loro rispondenza ai requisiti di funzionalità rispetto agli indirizzi della programmazione regionale (art.8-quater d.lgs. n. 229/99) e di qualità strutturale, tecnica, organizzativa e professionale, definiti secondo criteri ulteriori e diversi (come si esprimeva il Piano sanitario nazionale 1998-2000) rispetto a quelli richiesti per l'autorizzazione; 3) accordi contrattuali, a livello regionale e locale fra le organizzazioni di committenza e di produzione dei servizi, pubbliche o private accreditate, finalizzati alla specificazione di volumi e tipologia delle prestazioni ed a fissare l'ammontare complessivo delle remunerazioni.

8.5 La stipulazione dell'accordo (o "convenzione") postula il preventivo necessario accreditamento, sicché lo stesso accordo integra, in sostanza, una modalità di attuazione del rapporto





concessorio, in base al quale la struttura sanitaria privata è inserita nell'organizzazione pubblica per lo svolgimento di attività funzionali al perseguimento dell'interesse generale alla realizzazione del diritto alla salute. La piena configurabilità di un rapporto di servizio con la P.A., in relazione alle prestazioni sanitarie erogate, alle condizioni e ai presupposti per la loro erogazione, si realizza, quindi, già con l'accreditamento della struttura sanitaria privata, atteso che il regime di accreditamento determina l'assunzione di particolari vincoli ed obblighi funzionali ad assicurare il perseguimento delle esigenze generali cui l'attività dell'ente è preordinata, essendo irrilevante, quanto alla persistenza di detto rapporto di servizio, la distinzione tra fase cd. genetica dell'instaurazione del rapporto concessorio di accreditamento e fase di esecuzione del rapporto, che costituisce solo la concreta fase di attuazione e concreto perseguimento delle finalità e funzioni del sistema sanitario (cfr. Sez. U. n. 16810 del 2026).

8.6 Il regime di accreditamento della struttura sanitaria comporta che la stessa sia inserita in modo continuativo e sistematico nell'organizzazione della P.A., assumendo la qualifica di soggetto erogatore di un servizio pubblico (Cass. Sez. U. n. 16336 del 2019), soggetto al potere di vigilanza e di controllo sulla congruità e sull'appropriatezza del servizio reso (Cass. Sez. U. n. 31029 del 2019).

8.7 Mentre l'accesso alla qualifica di erogatore del servizio è mediata da un provvedimento concessorio, sia pure a contenuto legislativamente regolamentato, l'erogazione della prestazione sanitaria finanziariamente coperta dalla mano pubblica è possibile solo in presenza di un provvedimento amministrativo di competenza regionale che riconosca alla struttura la qualità di soggetto accreditato e all'interno di singoli, specifici rapporti contrattuali (Cass. Sez. U. n. 473 del 2015).





8.8 Anche la giurisprudenza amministrativa ha precisato che nel sistema dell'accreditamento, in base alla vigente normativa, il contratto costituisce il perimetro delle prestazioni erogabili, nel senso che non sono rimborsabili le prestazioni fornite agli utenti che non rientrano né nella tipologia riconosciuta né nel quantum finanziario stabilito (Consiglio di Stato, III, 12 luglio 2021 n. 5245). Il contratto o convenzione ha per oggetto l'attività che in concreto quella struttura privata svolgerà per il Servizio sanitario, a beneficio dei fruitori del servizio sanitario pubblico, nonché la determinazione del credito che conseguentemente maturerà nei confronti dell'ente, per cui l'accreditamento non è la fonte diretta del rapporto contrattuale, ma è condizione di legittimità degli accordi successivamente stipulati tra le parti, i quali hanno le caratteristiche del contratto a favore di terzi, ad esecuzione continuata e a prestazioni corrispettive (Cass. Sez. U. n. 35092/2023 cit.).

9. Da tale quadro complessivo si evince, dunque, che l'accordo successivo all'accreditamento è preordinato essenzialmente alla fissazione delle condizioni contrattuali determinate dalla necessità del rispetto dei limiti finanziari disponibili ed è, quindi, rivolto a quelle prestazioni che saranno rimborsate alla struttura sanitaria dall'Amministrazione pubblica.

9.1 Orbene, con riferimento alla seconda condizione richiesta dalla giurisprudenza unionale per beneficiare dell'esenzione e cioè che le prestazioni fornite dalla struttura sanitaria devono essere "erogate a condizioni sociali analoghe a quelle che si applicano agli enti di diritto pubblico", la Corte di Giustizia UE ha precisato che l'ampia discrezionalità esercitata dalle autorità competenti nella conclusione delle convenzioni e nella scelta di integrare le strutture private nel piano ospedaliero (*"risulta che gli enti del regime di assicurazione obbligatoria contro gli infortuni, le associazioni di casse di*





assicurazione malattia a livello del Land e le associazioni di casse ausiliarie dispongono di un certo potere discrezionale per quanto riguarda la conclusione di una convenzione con un istituto ospedaliero e che i Länder non sono tenuti ad integrare nel loro piano ospedaliero gli istituti ospedalieri non universitari di diritto privato che effettuano operazioni a condizioni sociali analoghe a quelle degli enti di diritto pubblico” – punto 68) può avere come conseguenza, in violazione del principio di neutralità fiscale, che istituti ospedalieri privati comparabili siano trattati in modo diverso rispetto all’esenzione prevista all’articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA per quanto riguarda le prestazioni simili, fornite a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico (“L’esercizio di un siffatto potere discrezionale in funzione delle esigenze definite con riferimento al diritto previdenziale può avere come conseguenza, in violazione del principio di neutralità fiscale, che istituti ospedalieri privati comparabili siano trattati in modo diverso rispetto all’esenzione prevista all’articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA per quanto riguarda le prestazioni simili, fornite a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico.” – punto 69).

9.2 Pertanto, non è conforme all’art. 132, par. 1, lett. b) della direttiva IVA una normativa nazionale che riconosca l’esenzione dall’IVA solo agli istituti autorizzati, *“in seguito all’integrazione nel piano ospedaliero di un Land o alla stipula di convenzioni di assistenza sanitaria con le casse di assicurazione malattia o ausiliarie obbligatorie”*, in quanto ciò implica che gli istituti ospedalieri privati comparabili, che forniscono prestazioni simili a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, siano trattati in modo diverso con riferimento all’esenzione prevista da detta disposizione (punto 70).





9.3 Ne deriva, sotto il profilo soggettivo, che ai fini del riconoscimento dell'esenzione dall'IVA ai sensi degli artt. 132, par. 1, lett. b) e 10, comma 1, n. 19 d.P.R. n. 633 del 1972, il regime di accreditamento delle strutture sanitarie private risponde ai principi recentemente fissati dalla richiamata giurisprudenza unionale, anche in relazione alle prestazioni di ricovero e cura non fornite in base ad accordi conclusi con le autorità pubbliche, purché tali prestazioni siano assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico.

9.4 In altri termini, in base ai principi fissati dalla richiamata giurisprudenza unionale, la struttura accreditata, che con la concessione dell'accREDITamento entra nella programmazione sanitaria stabilita a livello regionale, può beneficiare del regime di esenzione dall'IVA anche in relazione a prestazioni di ospedalizzazione non oggetto di specifica convenzione, erogate a pazienti solventi, purché si tratti di prestazioni assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle che si applicano agli enti di diritto pubblico. A rafforzare tale interpretazione concorre anche il prima accennato mancato aggiornamento della disposizione di cui all'art. 10, comma 1, n. 19 cit. alla nuova disciplina del Servizio sanitario nazionale, per cui deve ritenersi che il termine "cliniche e case di cura convenzionate" possa riguardare anche le strutture sanitarie accreditate, a prescindere dall'inclusione delle prestazioni contestate negli accordi stipulati con l'Amministrazione pubblica, proprio perché l'accREDITamento implica già il "debito riconoscimento".

10. I giudici unionali hanno altresì indicato gli elementi dai quali desumere se le prestazioni sanitarie erogate da un istituto ospedaliero privato siano fornite a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti ospedalieri di diritto pubblico. Hanno anzitutto stabilito che spetta al giudice del rinvio considerare "*le condizioni,*





previste dalla normativa applicabile, alle quali sono soggetti gli istituti ospedalieri di diritto pubblico, per quanto riguarda le prestazioni fornite, e che mirano a conseguire l'obiettivo di ridurre i costi delle cure sanitarie e di rendere cure di buona qualità più accessibili ai singoli, e sono idonee e necessarie a tal fine" (punto 79), tra le quali rilevano "la prestazione dell'istituto ospedaliero privato in materia di personale, di locali e di attrezzature, nonché l'efficacia economica della sua gestione, dal momento che gli istituti ospedalieri di diritto pubblico sono soggetti a indici di gestione comparabili e questi ultimi contribuiscono a raggiungere l'obiettivo di ridurre i costi delle cure sanitarie e di rendere cure di buona qualità più accessibili ai singoli" (punto 82).

Hanno quindi stabilito che "le autorità competenti di uno Stato membro possono prendere in considerazione, quando essi mirino a raggiungere l'obiettivo di ridurre i costi delle cure sanitarie e di rendere cure di buona qualità più accessibili ai singoli, le condizioni regolamentari applicabili alle prestazioni fornite dagli enti ospedalieri di diritto pubblico, nonché gli indici del livello di prestazione di tale istituto ospedaliero privato in materia di personale, di locali, di attrezzature, nonché dell'efficienza economica della sua gestione, allorché tali indici sono applicabili anche agli enti ospedalieri di diritto pubblico. Possono essere prese in considerazione anche le modalità di calcolo delle tariffe forfettarie giornaliere nonché la presa a carico, nell'ambito del regime di previdenza sociale o di convenzioni concluse con autorità pubbliche, delle prestazioni fornite da detto istituto ospedaliero di diritto privato, di modo che il costo sostenuto dal paziente si avvicini a quello sostenuto, per prestazioni simili, dal paziente di un istituto ospedaliero di diritto pubblico" (C-228/20 cit., punto 83).





10.1 Possono essere presi in esame, quindi, i seguenti requisiti: a) le condizioni regolamentari cui sono sottoposti gli enti pubblici, nel senso che devono essere dirette a raggiungere l'obiettivo di riduzione dei costi e di accessibilità a cure di buona qualità; b) gli indici di prestazione della struttura sotto il profilo del personale, dei locali, delle attrezzature e dell'efficacia economica della gestione, nella misura in tali indici siano applicabili anche agli enti di diritto pubblico; c) le modalità di calcolo delle tariffe forfettarie giornaliere, nonché la presa a carico, nell'ambito del regime di previdenza sociale o di convenzioni concluse con autorità pubbliche, delle prestazioni fornite da detto istituto ospedaliero di diritto privato.

10.2 Le tariffe (anzi, "le modalità di calcolo" di dette tariffe) applicate dalle strutture private non sono, quindi, determinanti per verificare se le prestazioni sanitarie siano fornite a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, dovendosi considerare a tal fine anche altri elementi, quali la qualità dei servizi sotto il profilo della tutela della salute e del risparmio dei costi. Ciò conferma il carattere facoltativo di una delle condizioni a cui la Direttiva IVA consente di subordinare il riconoscimento dell'esenzione (comunque non recepita dal legislatore nazionale) e, segnatamente, quella secondo la quale la struttura privata dovrebbe applicare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino tali prezzi (v. punti 7.4 e 7.5).

10.3 Per altro verso, la Corte di giustizia ha ritenuto non conforme all'art. 132 della direttiva IVA una normativa nazionale che riconosceva, tra l'altro, l'esenzione ai soli istituti autorizzati che avessero stipulato convenzioni di assistenza sanitaria con le casse di assicurazione malattia o ausiliarie obbligatorie. Già in precedenza, peraltro, si era stabilito che l'esenzione in questione non deve essere sistematicamente esclusa *"ogniquale volta le prestazioni non vengano*





rimborsate dalla previdenza sociale. Si tratta piuttosto di un elemento che va preso in considerazione e rispetto al quale può risultare prevalente, ad esempio, l'esigenza di garantire la parità di trattamento. Infatti, dalla giurisprudenza si ricava anche che, se, ad esempio, la situazione di un soggetto passivo è equiparabile a quella di altri operatori che effettuano gli stessi servizi in situazioni analoghe, la sola circostanza che il costo di tali prestazioni non sia interamente sostenuto dagli enti previdenziali non giustifica una disparità di trattamento tra prestatori per quanto riguarda l'assoggettamento all'IVA" (Corte giust., causa C-262/08, CopyGene, cit., punto 71; Corte giust., 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier, punto 75).

10.4 Si consideri, inoltre, che, come chiarito dalla Corte costituzionale (con la sentenza n. 113 del 2022, i principi affermati dalla quale sono stati ribaditi con la sentenza n. 153 del 2024), nell'assetto attuale, l'accreditamento è strettamente connesso anche alle scelte programmatiche che governano la funzione di contingentamento e di selezione all'ingresso nel Servizio sanitario nazionale (SSN) e più specificamente regionale. Di conseguenza, non tutti i privati in possesso dei requisiti tecnici richiesti hanno diritto a ottenerlo, ma solo quelli la cui attività si inserisce in modo appropriato nella programmazione regionale: sussiste, dunque, una sfera di discrezionalità dell'amministrazione nella concessione dell'accreditamento, in considerazione della valutazione della rispondenza e adeguatezza agli obiettivi della programmazione.

In questo bilanciamento, ha specificato quella Corte, rileva anche la compatibilità con le risorse organizzative e finanziarie disponibili (sentenza n. 200 del 2005).

11. Un'opzione diversa potrebbe produrre l'effetto, paventato dall'avvocato generale [REDACTED] con le conclusioni presentate il 23





settembre 2021 nella causa C-228/20, di cooptare i prestatori sanitari privati in un sistema sanitario pubblico assoggettando i primi ad un trattamento svantaggioso sotto il profilo dell'IVA (punto 77).

11.1 Giustappunto nella direzione volta a scongiurare questo rischio milita l'art. 18 del d.l. n. 73 del 2022, convertito con modificazioni dalla l. n. 122 del 2022, che ha esteso espressamente, per le operazioni effettuate dopo la sua entrata in vigore, l'applicazione dell'esenzione IVA alle prestazioni di ricovero e cura erogate da una struttura sanitaria non convenzionata, a condizione che la prestazione sanitaria sia di per sé esente IVA. Detta esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino alla concorrenza del corrispettivo dovuto dalla struttura sanitaria non convenzionata al professionista che la svolge, nel senso che all'interno del prezzo complessivo della prestazione di ricovero e cura chiesto al paziente, la parte riferibile alle prestazioni sanitarie acquisite dalla casa di cura privata in regime di esenzione sarà fatturata sempre in regime di esenzione (*"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;"*).

11.2 E' significativo che neppure la nuova disposizione normativa prevede la condizione dell'obbligo per la struttura privata di applicare i prezzi approvati dalle autorità pubbliche o comunque non eccedenti quelli fissati dal servizio sanitario pubblico e ciò conferma la non essenzialità del limite del prezzo delle prestazioni nella valutazione riguardante la loro erogazione a condizioni sociali analoghe a quelle applicate agli enti di diritto pubblico.

11.3 Nella specie, poiché la contribuente è una struttura accreditata e, quindi, "debitamente riconosciuta" dal Servizio sanitario pubblico,





le prestazioni di ricovero oggetto di ripresa, in quanto erogate in regime privatistico e non in convenzione (di cui pure beneficiava la struttura), per essere considerate esenti da IVA, dovevano essere erogate *"a condizioni sociali analoghe a quelle che si applicano agli enti di diritto pubblico"*, secondo l'orientamento prima indicato.

11.4 La CGT-2 non si è attenuta ai principi enunciati, non avendo accertato in concreto se, a prescindere dalla stipulazione di una specifica convenzione in relazione alle prestazioni contestate, queste rispettavano comunque i requisiti stabiliti dalla giurisprudenza unionale.

12 In conclusione, vanno accolti il primo e il terzo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, rigettato il secondo; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto in diversa composizione, per un nuovo esame in relazione alle condizioni di erogazione delle prestazioni oggetto di ripresa secondo i principi sopra enunciati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, rigetta il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 29 aprile 2026.

La Presidente

Angelina – Maria Perrino

