

Edizione di martedì 20 ottobre 2015

ACCERTAMENTO

[Ammortamenti: il Fisco entra nelle valutazioni di bilancio](#)

di Giovanni Valcarenghi, Paolo Noventa

ACCERTAMENTO

[Il nuovo abuso del diritto – parte III](#)

di Sergio Pellegrino

IVA

[Il medico dipendente non fattura la consulenza occasionale](#)

di Alessandro Bonuzzi

ADEMPIMENTI

[La certificazione APE per le locazioni](#)

di Leonardo Pietrobon

IVA

[Split payment e soggetti obbligati](#)

di Sandro Cerato

ACCERTAMENTO

Ammortamenti: il Fisco entra nelle valutazioni di bilancio

di **Giovanni Valcarenghi, Paolo Noventa**

Correva l'anno 2007 quando, all'interno della legge 244 del 24 dicembre, venne inserito un comma 34 all'articolo 1 ove si affermava che : *"Gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale, ... , decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salvo la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili"*.

Da un lato, dunque, si salutava il famigerato **quadro EC** che, seppure generava preoccupazioni operative per la complessità della compilazione, rappresentava il vero strumento che consentiva ai contribuenti di non inquinare il bilancio di esercizio per scelte di natura meramente fiscale.

Per altro verso, però, si affermava la potestà del Fisco di intromettersi in **scelte di natura meramente civilistica**, ovviamente al solo fine di disconoscere i vantaggi fiscali derivanti dalle medesime, con un evidente pericolo di valutazione finalizzata al solo recupero contabile.

Disconoscere i vantaggi fiscali derivanti da scelte non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nel passato, significa riuscire a dosare con saggezza i metri di valutazione della **coerenza** e della **sistematicità**, esercizio davvero difficile e, probabilmente, non sempre consono al verificatore.

Gli scettici, tuttavia, affermarono che si trattava dell'ennesima affermazione di principio cui sarebbe seguito un vuoto assoluto a livello accertativo; insomma, tanto rumore per nulla.

Chi scrive, invece, aveva percepito con diffidenza la norma, nella certezza di due concetti: il primo, relativo ai bilanci delle aziende, che non hanno mai brillato certo per coerenza di scelte contabili nel tempo, il secondo, relativo alla ghiotta occasione che poteva presentarsi al verificatore di recuperare ampie sacche di imponibile al ricorrere di particolari accadimenti. In particolar modo, nell'evenienza di **performance aziendali al rialzo che seguono esercizi di difficoltà**.

Tali concetti hanno trovato una brutale materializzazione nella sentenza di Cassazione n. 22016 del 17-10-2014, che si è occupata di una situazione assai frequente, relativa la periodo di imposta 2000 (quindi, antecedente alle modifiche operate nel 2007). Basta riportare queste affermazioni:

- i criteri di ripartizione del valore da ammortizzare devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi onde eventuali **modifiche** dei criteri di ammortamento dei coefficienti applicati devono essere giustificate in forza di una valida ragione economica e specificamente motivate nella nota integrativa;
- nel caso di specie, la contribuente ha applicato nei periodi d'imposta antecedenti a quello in esame, ai propri beni strumentali, coefficienti di ammortamento pari al 50% di quelli stabiliti dalla normativa fiscale, mentre a far data dall'anno 1999 ha applicato ai medesimi beni i coefficienti stabiliti dalla medesima normativa in misura massima;
- la variazione del criterio di imputazione, non risulta fondata su una **valida ragione economica** e non ha trovato alcuna giustificazione nella nota integrativa al bilancio;
- tale omessa indicazione implica una violazione che non è meramente formale, ma direttamente contraria all'obbligo di verità e chiarezza nella redazione del bilancio, e che non si esaurisce con la prima annualità in cui si determina la variazione, ma permane per tutte le annualità in cui si rilevi uno scostamento (nel caso di specie assai sensibile) dal criterio di ammortamento originario.

Quindi, pur nel rispetto del limite massimo delle tabelle del DM del 31.12.1988 parte degli ammortamenti viene **disconosciuta**.

Gli scettici del 2007, sono divenuti più prudenti nel 2014 ma, sull'adagio che una rondine non fa primavera, hanno giustamente rammentato che una sola pronuncia non costituisce un orientamento consolidato.

Poco dopo, in particolare il 14 gennaio 2015, la Cassazione torna a pronunciarsi con la sentenza n. 451 al riguardo di un contribuente che, perduta l'esenzione decennale, aveva incrementato le aliquote di ammortamento. Qui si afferma che "... *nel caso di specie; è incontestato che nessuna nota integrativa conteneva la benché minima motivazione circa la radicale modifica dei coefficienti di ammortamento intervenuta a far tempo dall'esercizio 1999, dunque proprio in concomitanza con la cessazione del regime decennale di esenzione territoriale Irpeg, che ne ha comportato una sorta di "prolungamento", nella misura in cui l'improvviso (ed apparentemente ingiustificato) raddoppio dei componenti negativi ha determinato un abbattimento dei redditi, nel momento in cui essi erano divenuti nuovamente imponibili. Né, si sottolinea, alcuna giustificazione al riguardo è stata mai successivamente fornita dalla contribuente, nemmeno nel corso del giudizio*".

Così, se è vero che una rondine non fa primavera, appare altrettanto vero che non c'è due senza il tre.

Eccoci allora alla sentenza di Cassazione n. 20678 del 14.10.2015 ove si ha modo di leggere che "*l'ammortamento deve essere necessariamente improntato a criterio di sistematicità e le quote di ammortamento, dovendo essere rapportate in modo tendenzialmente uniforme alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali, non possono, in assenza di adeguata esposizione della relativa giustificazione economica nella nota integrativa di bilancio, variare in relazione alle*

diverse annualità”.

Quindi, il Fisco, secondo il suddetto orientamento (che ormai pare consolidato) può **sindacare le scelte contabili non coerenti** del contribuente, forse anche a prescindere dalla modifica normativa del 2007 e, dopo la medesima, a maggior ragione.

Il tutto vale per apporci un memo di natura operativa: la variazione delle misure dell'ammortamento (quando le medesime crescono rispetto al passato) deve accompagnarsi con una adeguata giustificazione nella nota integrativa. Così, sarà migliore il bilancio e sarà assai più difficile (per non dire impossibile) per il Fisco sindacare la scelta del contribuente ritenendola non coerente con i comportamenti del passato.

ACCERTAMENTO

Il nuovo abuso del diritto – parte III

di Sergio Pellegrino

Nei **due contributi precedenti** (“[Il nuovo abuso del diritto – parte I](#)” e “[Il nuovo abuso del diritto – parte II](#)”) abbiamo definito la **nozione di abuso del diritto o elusione fiscale** e gli **elementi che devono sussistere** affinché possano essere ravvisati gli estremi di una condotta abusiva.

Soffermiamoci oggi sugli **aspetti “procedurali” e sanzionatori** e sulla **decorrenza della nuova disciplina**.

Innanzitutto, a livello procedurale, va segnalata una scelta innovativa nella **tempistica della presentazione dell’eventuale interpello** all’Agenzia delle Entrate.

Il **comma 5 dell’articolo 10 bis della legge 212/2000** prevede infatti la possibilità di presentare interpello **senza che questo debba essere necessariamente preventivo rispetto al compimento dell’operazione**: lo deve essere invece rispetto alla presentazione della dichiarazione dei redditi all’interno della quale si producono gli effetti dell’operazione.

Nei **commi 6, 7 e 8** viene delineata la procedura che deve essere seguita dall’Agenzia per **contestare l’abuso del diritto**.

L’Ufficio, prima dell’avviso di accertamento, deve notificare al contribuente, **a pena di nullità**, una **richiesta di chiarimenti**, dando 60 giorni di tempo per fornirli.

Nel caso in cui i chiarimenti non vengano formulati o non siano ritenuti “convincienti”, l’Ufficio procederà con l’**emanazione di un atto impositivo** che dovrà contenere, **sempre a pena di nullità**, motivazioni analitiche in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, ai vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente (e del perché non siano stati ritenuti validi).

Non può contenere invece altri eventuali addebiti, che dovranno essere eventualmente contestati con un atto separato.

Nel **comma 9** viene **ripartito l’onere probatorio** tra Amministrazione Finanziaria e contribuente.

La prima, per effettuare la contestazione, **dove dimostrare la sussistenza della condotta abusiva**, provando **l’assenza di sostanza economica**, facendo ricorso agli indicatori fissati dalla norma (e magari dalla raccomandazione della Commissione Europea del 2012 sulla

pianificazione fiscale aggressiva) e **la prevalenza del beneficio fiscale indebito.**

Il contribuente, per contrastare la tesi dell'Ufficio, dovrà invece dimostrare **l'esistenza di ragioni extra fiscali non marginali** che hanno determinato la scelta di porre in essere l'operazione con quella determinata strutturazione.

Un aspetto importante da mettere in evidenza è quello relativo ai **profili penali**: il legislatore ha **escluso la rilevanza penale delle operazioni che costituiscono abuso del diritto**, con una esplicita previsione contenuta nel **comma 13 dell'articolo 10 bis**, superando in questo modo il dibattito che si è avuto invece in questi anni.

La norma precisa invece **l'applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie.**

Per quanto riguarda la decorrenza dell'applicazione della nuova disciplina, il comma 5 dell'articolo 1 del decreto 128/2015 stabilisce che essa abbia efficacia **a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto.**

Considerato che il decreto è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 18 agosto, i 15 giorni di *vacatio legis* scadono il 2 settembre e quindi **la nuova disciplina si applica di fatto dal 1° ottobre.**

Il legislatore ha però previsto la sua applicabilità **anche per le operazioni poste in essere in data anteriore per le quali non sia ancora stato notificato il relativo atto impositivo.**

Gli accertamenti già notificati dovrebbero quindi "viaggiare" secondo le precedenti regole, anche se è evidente che in sede di **contenzioso**, di fronte ad una contestazione di **elusività** dell'operazione sulla base dell'ormai soppresso articolo 37 bis del D.P.R. 600/1973 o di **abuso del diritto** che non tenga conto della nuova disciplina, sarà opportuno dimostrare come le operazioni poste in essere **non siano in contrasto con l'articolo 10 bis dello Statuto.**

Se questa condizione dovesse sussistere, nonostante la contraria previsione normativa, c'è da sperare infatti che si sviluppi un **filone giurisprudenziale che ripristini una situazione di equità tra operazioni equivalenti**, che non possono essere discriminate a seconda della circostanza che sia stato già o meno emesso un atto impositivo.

IVA

Il medico dipendente non fattura la consulenza occasionale

di Alessandro Bonuzzi

Il medico dipendente, in rapporto esclusivo, dell'azienda sanitaria locale qualora effettui prestazioni medico-legali in via **occasionale** non è tenuto all'apertura della partita Iva e non deve emettere alcuna **fattura elettronica**.

Lo ha chiarito la [**risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 88/E di ieri.**](#)

L'Ufficio risponde ad un interpello presentato dall'**Inps** nel quale l'istituto chiedeva quale fosse il corretto regime fiscale da applicare ai compensi da versare ad un **medico geriatra dipendente di una Asl** per le prestazioni svolte in qualità di **consulente tecnico d'ufficio** (CTU) nel corso di un giudizio. In particolare, l'**Inps** si è posto il dubbio se il compenso dovesse essere assoggettato ad Iva e documentato con una fattura elettronica.

Preliminarmente l'Agenzia evidenzia il **metodo logico** di ordine generale che è opportuno seguire per dar soluzione a questioni di tale portata. In primo luogo, è necessario verificare se l'operazione sia **rilevante** ai fini dell'Iva, considerando sia il profilo soggettivo che oggettivo. Solo in caso affermativo, occorre poi valutare la natura del committente/cessionario e, qualora egli sia un soggetto avente natura di pubblica Amministrazione (circolare n. 1/DF/2015), l'operazione deve essere documentata con una fattura elettronica.

Riguardo alla fattispecie oggetto di interpello, per individuare il corretto trattamento Iva di consulenze medico-legali effettuate da medici dipendenti in rapporto esclusivo e autorizzati a espletarle a titolo personale al di fuori dell'attività intramuraria, l'Ufficio ribadisce quanto già chiarito nella **risoluzione n. 42/E/2007**, ossia che occorre distinguere tra:

- il caso in cui le prestazioni medico-legali siano rese all'Autorità giudiziaria, nell'ambito di un **procedimento penale**;
- il caso in cui le prestazioni medico-legali siano rese nel quadro di un **giudizio civile** o eseguite per finalità assicurative, amministrative e simili.

Nella prima ipotesi, l'attività di consulenza costituisce esercizio di **pubblica funzione**. Posto che le attività che costituiscono pubbliche funzioni, ai sensi della lettera f) del comma 1 dell'articolo 50 Tuir, configurano di base un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, esse possono essere ricondotte all'esercizio di attività professionali o d'impresa solo se effettuate da soggetti che di per sé sono professionisti o imprenditori. In questa circostanza la consulenza tecnica è assoggettata ad Iva e deve essere documentata con fattura elettronica.

Nella seconda ipotesi, invece, rileva, ai fini dell'assoggettamento ad Iva, il fatto che la prestazione sia svolta con **carattere di abitualità**. Infatti, ciò implica l'obbligo di apertura della partita Iva e, conseguentemente, l'obbligo di fatturazione elettronica laddove il cliente sia una pubblica Amministrazione. Diversamente, qualora la consulenza sia **occasionale**, l'operazione rimane esclusa dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo così come definito dall'articolo 5 D.P.R. 633/1972.

Ne deriva che il medico dipendente, in rapporto esclusivo, dell'Azienda sanitaria, allorché effettui solo in via occasionale prestazioni medico-legali **non è obbligato ad aprire la partita Iva né** – considerando la natura pubblica del committente – **a emettere fattura elettronica**.

È evidente che lo stesso trattamento non può che risultare applicabile per qualunque altro dipendente che esegua consulenze tecniche d'ufficio.

La questione si posta, quindi, nell'individuare se, nella specifica circostanza, l'attività di consulenza sia svolta in via

- abituale, e quindi con **regolarità, sistematicità e ripetitività**, ovvero
- occasionale, e quindi in modo **accidentale e sporadico**.

Sul punto l'Ufficio precisa che tale valutazione deve essere fatta caso per caso e ricorda che **l'iscrizione volontaria in apposito albo professionale può costituire indizio di abitualità** (cfr. Cassazione n. 2297/1987).

Vale la pena ricordare che, a tal fine, un utile riferimento può essere rappresentato anche da quanto chiarito, sebbene nell'ambito della disciplina delle collaborazioni coordinante e continuative, dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la circolare n. 1/2004. Nell'occasione è stato precisato che per **lavoro occasionale** si intendono **"i rapporti di durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno solare sia superiore a 5mila euro"**.

ADEMPIMENTI

La certificazione APE per le locazioni

di Leonardo Pietrobon

Il **Decreto del 26 giugno 2015** ha aggiornato le linee guida per la **certificazione della prestazione energetica degli edifici**, introducendo il **nuovo modello di APE** valido su tutto il territorio nazionale a partire **dal 1° ottobre 2015**. Oltre al nuovo attestato di prestazione energetica è stato introdotto anche un nuovo schema di **annuncio commerciale** che, assieme al database nazionale dei certificati energetici (SIAPE), offrirà al cittadino, alle Amministrazioni e agli operatori maggiori informazioni riguardo l'efficienza dell'edificio e degli impianti, consentendo un più facile confronto della qualità energetica di unità immobiliari differenti.

Sotto il profilo normativo, si ricorda che ai sensi dell'**articolo 6 D.Lgs. n. 192/2005** l'**APE** è rilasciato **per gli edifici o le unità immobiliari costruiti, venduti o locati ad un nuovo locatario** oltre che per gli edifici utilizzati da pubbliche amministrazioni e aperti al pubblico **con una superficie utile totale, dal 9 luglio 2015, superiore a 250 mq.**

Gli edifici di **nuova costruzione e quelli sottoposti a ristrutturazioni** importanti sono dotati di un attestato di **prestazione energetica prima del rilascio del certificato di agibilità**. Con riferimento ai soggetti obbligati alla produzione dell'attestato si ricorda che:

1. nel caso di **nuovo edificio**, l'attestato è prodotto **a cura del costruttore**;
2. mentre nel caso di attestazione della prestazione degli **edifici esistenti**, nei casi previsti dal D.Lgs. n. 192/2005, l'attestato è **prodotto a cura del proprietario dell'immobile**.

Come già accennato, la **condizione giuridica** che determina l'insorgenza dell'APE in capo al proprietario è costituita dalla **vendita, dal trasferimento di immobili a titolo gratuito** o dalla **nuova locazione** di edifici o unità immobiliari.

Nel caso della **locazione riguardante singole unità immobiliari**, va peraltro ricordato che **non sussiste alcun obbligo**, il quale permane soltanto nell'eventualità che ad essere locati siano edifici nella loro totalità. Una disposizione, quest'ultima, **entrata in vigore a partire dal 24 dicembre 2014**. Per quanto riguarda invece i **nuovi affitti**, ovvero quelli che siano stati **stipulati per la prima volta**, escludendo dagli stessi quelli che abbiano una durata complessiva sotto i trenta giorni all'anno, che non necessitano di registrazione, l'**unico obbligo cui è soggetto il locatore è quello relativo all'informazione preventiva dell'affittuario riguardo alla prestazione energetica dell'immobile**. Un obbligo che scatta a partire **dall'inizio delle trattative** e il quale deve essere **debitamente testimoniato** mediante l'inserimento di una **clausola specifica nel contratto di affitto**, tesa a precisare che chi riceve in affitto il bene dichiara a sua volta di essere stato informato nella maniera più appropriata, anche tramite documentazione, in

relazione alla prestazione energetica della casa oggetto della locazione. Il tutto senza alcuna necessità di specificare i dettagli, poiché la norma non prevede particolari formalità.

A titolo esemplificativo, tale clausola potrebbe essere così formulata “Il conduttore dà atto di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell’attestato, in ordine alla prestazione energetica dell’immobile locato”.

In caso di inosservanza delle disposizioni concernenti il nuovo APE sono applicabili le sanzioni previste dall’art. 15 del D.Lgs. 192/2005. In particolare, si ricorda che:

- il **professionista qualificato** che rilascia la relazione tecnica o l’APE senza rispettare i criteri e le metodologie richieste è punito con una sanzione da € 700 a € 4.200;
- il **direttore dei lavori** che non ha presentato al Comune l’asseverazione di conformità delle opere e l’APE, prima del rilascio del certificato di agibilità, è punito con la sanzione da € 1.000 a € 6.000;
- il **costruttore o il proprietario che non provvede a fornire un APE** per gli edifici di nuova costruzione e per quelli sottoposti a **ristrutturazioni importanti** è punito con la sanzione da € 3.000 a € 18.000;
- il **proprietario che in caso di vendita** di edifici o di unità immobiliari non fornisce l’APE è punito con la sanzione da € 3.000 a € 18.000;
- il **proprietario che nel caso di nuovo contratto di locazione** di edifici o di unità immobiliari non possiede l’APE è punito con la sanzione da € 300 a € 1.800;
- in caso di **violazione dell’obbligo di riportare i parametri energetici nell’annuncio di offerta** di vendita o locazione, come previsto dall’articolo 6 comma 8 del D.Lgs. 192/2005, il responsabile dell’annuncio è punito con la sanzione amministrativa non inferiore a € 500 e non superiore a € 3.000.

IVA

Split payment e soggetti obbligati

di Sandro Cerato

L'art. 17-ter, co. 1, del DPR. n. 633/72, che ha introdotto nel nostro ordinamento la **nuova modalità di applicazione dell'imposta denominata "split payment"** (o scissione dei pagamenti), contiene un elenco di soggetti destinatari analogo a quello contenuto nell'art. 6, co. 5, secondo periodo, del medesimo decreto, recante il regime dell'esigibilità differita dell'Iva (all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi), in presenza di **operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche Amministrazioni**. Tuttavia, ai fini dell'individuazione **dell'ambito soggettivo di applicazione dello "split payment"**, non è sufficiente fare riferimento esclusivamente ai destinatari del regime dell'esigibilità differita dell'Iva di cui all'art. 6, co. 5, del DPR. n. 633/72, ma occorre effettuare, comunque, un'interpretazione del dettato della nuova disposizione fondata su valutazioni sostanziali di ordine più generale, che tengano conto della differente *ratio* – arginare l'evasione da riscossione dell'Iva – che ha ispirato il legislatore nell'adozione del **regime dello "split payment"** (C.M. 09.02.2015, n. 1/E).

Alla luce di tale orientamento, l'Agenzia delle Entrate – dopo aver confermato che “*la natura pubblica*” dell'acquirente rappresenta un “*requisito imprescindibile per l'applicazione delle norme in commento*” – ha individuato, nei seguenti soggetti, i **destinatari della disciplina dello "split payment"**:

- **Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato**, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica, ivi compresi, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM). Quest'ultimi enti, infatti, ancorché dotati di personalità giuridica, devono considerarsi a tutti gli effetti amministrazioni statali, in quanto del tutto compenetrati nella organizzazione dello Stato in ragione di specifici elementi distintivi;
- **Enti pubblici territoriali** (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del testo unico degli enti locali (TUEL) di cui al D.Lgs. 18.08.2000, n. 267. Si ritiene, inoltre, che siano riconducibili in tale categoria, anche gli altri enti locali indicati dall'art. 2 del D.Lgs. 18.08.2000, n. 267, ossia le Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni. Si tratta, in buona sostanza, di enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni o di servizi comunali in un determinato territorio, i quali, pertanto, si sostituiscono agli stessi Comuni associati. Una esclusione di tali enti dall'applicazione del meccanismo della scissione contabile non permetterebbe, infatti, di raggiungere pienamente l'obiettivo del legislatore, limitando, di fatto, l'attuazione della finalità antievasione del regime speciale dello “split payment”;
- **Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.)**. In base alle

considerazioni sinora svolte, al fine di garantire la finalità antievasione della norma in esame, devono ritenersi comprese, in tale categoria, anche le Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, alle quali, peraltro, è obbligatoria l'adesione in forza della riforma recata dal D.Lgs. 05.02.2010, n. 23;

- **Istituti universitari;**
- **Aziende sanitarie locali.** Atteso che in alcune Regioni sono stati costituiti appositamente degli enti pubblici che sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche, si è dell'avviso che anche tali enti debbano essere ricondotti nell'ambito applicativo della norma in commento. Si tratta, infatti, di enti pubblici che si sostituiscono integralmente alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di questi, svolgendo tale funzione esclusivamente per loro conto, con la conseguenza che una loro esclusione renderebbe sostanzialmente inapplicabile, in tali casi, la norma stessa al settore in argomento;
- **Enti ospedalieri**, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato;
- **Enti pubblici di ricovero e cura** aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.S.);
- **Enti pubblici di assistenza e beneficenza**, ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP);
- **Enti pubblici di previdenza** (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

Nell'ambito soggettivo di applicazione dello “” devono essere compresi – oltre agli enti espressamente indicati dall'art. 17-ter del DPR. n. 633/72 – anche i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti (C.M. 13.04.2015, n. 15/E). Conseguentemente, anche:

- i **Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi** che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato;
- i Consorzi imbrifero montani – in conformità all'art. 31, co. 7, del D.Lgs. 18.08.2000, n. 267 – in quanto enti locali obbligatori ai sensi della Legge 27.12.1953, n. 959;
- i **consorzi interuniversitari** costituiti ai sensi dell'art. 91 del DPR. 11.07.1980, n. 322, per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate.

Al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari dello “*split payment*”, l'Amministrazione finanziaria ritiene che – per ragioni di semplicità operativa e con l'intento di fornire maggiori elementi di certezza agli operatori (fornitori ed enti pubblici acquirenti) – **il fornitore della pubblica Amministrazione possa avvalersi dell'ausilio dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA)** – consultabile alla pagina web <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php> (C.M. 09.02.2015, n. 1/E).