

**Edizione di giovedì 29 gennaio 2015**

## **IVA**

[Il trattamento IVA dei voucher](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

[L'applicabilità del nuovo ravvedimento ai tributi locali](#)

di **Fabio Garrini**

## **IVA**

[L'opzione per l'IVA di gruppo in scadenza](#)

di **Federica Furlani**

## **CONTROLLO**

[Il controllo di qualità nel lavoro di revisione legale](#)

di **Andrea Soprani**

## **LAVORO E PREVIDENZA**

[Solidarietà fiscale in materia di appalto e diritto intertemporale](#)

di **Luca Vannoni**

## **BUSINESS ENGLISH**

[Order, Association: come tradurre 'ordine professionale' in inglese?](#)

di **Stefano Maffei**

## IVA

---

### ***Il trattamento IVA dei voucher***

di **Giovanni Valcarenghi**

Risulta sempre più diffusa la **prassi commerciale** di prevedere la possibilità di **emissione di buoni acquisto**, usualmente denominati **voucher**; si tratta di titoli non nominativi che danno diritto al possessore di effettuare il pagamento per l'acquisto di un bene o la fruizione di un servizio. In sostanza, potremmo assimilarli forzatamente a "carte prepagate" che possono essere spese in determinati punti vendita. Al momento del **rilascio dei voucher**, viene versata al soggetto futuro cedente o prestatore una somma di denaro pari al valore facciale del buono, affinché possa essere chiaro il plafond di spesa concesso al futuro possessore.

Al momento dell'emissione del voucher, **scattano adempimenti di natura Iva?**

La risposta non sempre è stata univoca nel passato, posto che si rinvenivano le seguenti indicazioni di prassi:

- R.M. 01.04.2010, n. 27/E, relativa ai multi voucher di tipo turistico (accesso ai musei ed ai beni culturali di una certa località, utilizzo dei mezzi pubblici, piante stradali e notizie storico-turistiche della località). Tassazione al momento della emissione del buono;
- Nota 21.04.2010, n. 954/60692/2010 e Nota 18.03.2010, n. 954/45525/2010, relative al voucher che dà diritto al possessore di fruire gratuitamente di beni e servizi. Irrilevanti ai fini Iva i passaggi emittente – cliente e cliente – utilizzatore; rilevante ai fini Iva il momento della spesa da parte dell'utilizzatore;
- R.M. 30.05.2002, n. 160/E (voucher per biglietti d'ingresso, cibi, bevande, libri e altri articoli in un cinema multisala) e R.M. 06.06.2008, n. 228/E (vendita di tessere elettroniche ricaricabili da usarsi per accedere ad un servizio mensa). Tassazione al momento della emissione.

Più di recente, tuttavia, sembra che sia maturata una ricostruzione più precisa, almeno da quanto sembra di evincere dalla lettura della **Risoluzione n. 21/E del 22.02.2011**, con la quale l'Agenzia si è pronunciata sulle conseguenze Iva di una operazione con la quale si intendeva emettere un nuovo modello di buono, spendibile presso una rete di esercizi convenzionati, avente lo scopo di individuare il soggetto creditore della prestazione incorporata nel documento stesso. In particolare, i rapporti che si configurano nelle intese contrattuali sono i seguenti:

1. rapporto tra società emittente ed esercizi commerciali affiliati: l'affiliato si impegna giuridicamente a somministrare i beni e/o servizi commercializzati alla emittente;

2. rapporto tra società emittente e azienda cliente: cessione del voucher ad un corrispettivo pari al valore nominale;
3. rapporto tra azienda cliente ed utilizzatore: distribuzione gratuita dei voucher a determinati beneficiari, ai quali spetta il diritto di utilizzarli presso la rete degli affiliati;
4. rapporto tra utilizzatori e affiliati: presentazione dei voucher ad uno qualsiasi degli affiliati, al fine di ottenere il bene prescelto.

A fronte di tale scenario, l'Amministrazione ritiene di aderire alla pregressa impostazione già manifestata con le Circolari n. 502598 del 01.08.1974 e n. 27 del 09.08.1976, aventi ad oggetto il trattamento Iva dei c.d. "buoni benzina". Si tratta, in sostanza, di qualificare i buoni/voucher non quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici documenti di legittimazione ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile (documento che consente al possessore l'acquisto di un bene o di un servizio, con la possibilità di trasferire tale diritto senza l'osservanza delle forme proprie della cessione).

Da qui deriva che la circolazione del buono medesimo:

- non comporta anticipazione della cessione del bene cui il buono stesso dà diritto;
- non assume rilevanza ai fini Iva, in quanto riconducibile all'articolo 2, terzo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972, ai sensi del quale *"Non sono considerate cessioni di beni ... a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro"*.

La suddetta impostazione, dunque, consente di verificare le conseguenze fiscali dei quattro rapporti sopra evidenziati. In particolare:

1. **Rapporto tra esercizio convenzionato e società emittente:** il rimborso del valore facciale dei buoni da parte della società emittente costituisce un'operazione non rilevante ai fini dell'Iva, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972. Costituisce, invece, operazione rilevante ai fini Iva – per la quale dovrà essere emessa la fattura – il pagamento della commissione e di ogni eventuale ulteriore e diversa prestazione da parte dell'esercizio convenzionato a favore della società emittente.
2. **Rapporto tra emittente e azienda cliente:** la cessione dei buoni effettuata dall'emittente a favore dell'azienda cliente non assume rilevanza ai fini dell'Iva ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972. La circolazione del documento di legittimazione non integra alcuna cessione di beni o prestazione di servizi ed il relativo pagamento assume carattere di "mera movimentazione di carattere finanziario". Dovrà essere, invece, fatturato separatamente, con aliquota ordinaria, qualsiasi eventuale servizio prestato dall'emittente verso corrispettivo specifico quale stampigliatura, personalizzazione, consegna a domicilio, etc.
3. **Rapporto tra azienda cliente e utilizzatore / beneficiario del buono:** la distribuzione gratuita del buono acquisto ai dipendenti o a clienti e fornitori risulta anch'essa fuori campo di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), in quanto la circolazione dei titoli di legittimazione è assimilabile ad una mera movimentazione di

carattere finanziario.

4. **Rapporto tra beneficiario del buono ed esercizio convenzionato:** l'esercizio commerciale convenzionato cede beni/presta servizi ai portatori dei buoni acquisto al prezzo ordinario di vendita, con la particolarità che l'intero prezzo o una parte di esso viene assolto attraverso la consegna dei buoni acquisto medesimi (assunti al valore facciale). La base imponibile per l'esercizio commerciale è costituita dall'intero prezzo al minuto, comprensivo sia del prezzo effettivamente versato dal consumatore finale in contanti (o con modalità analoghe) che del valore facciale dei buoni acquisto. In tal senso, Corte di Giustizia delle Comunità Europee, causa C-398/99 (Yorkshire Co-Operatives Ltd), causa C-427/98 (Commissione/Germania). L'esercizio convenzionato, al momento di effettuazione dell'operazione – da determinarsi ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 – emette regolare scontrino/fattura con Iva per l'intero prezzo del bene/servizio dovuto dal consumatore finale, a prescindere dalle modalità di pagamento dello stesso (integralmente con buoni ovvero in parte con buoni e in parte contanti o altri mezzi).

In conclusione, possiamo restare ancorati a queste ultime indicazioni, quantomeno nelle ipotesi nelle quali i buoni /voucher non costituiscano titoli rappresentativi di merce, come normalmente avviene.

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***L'applicabilità del nuovo ravvedimento ai tributi locali***

di **Fabio Garrini**

La **Legge di Stabilità 2015** (L. n. 190/2014) interviene a modificare le regole applicabili dal 2015 al **ravvedimento operoso**: in relazione all'applicabilità di tali novità (in particolare le nuove misure di definizione) ai **tributi locali** (ovviamente quelli che vengono pagati in autoliquidazione, **IMU e TASI**) consta un contributo del **19.01.2015** dell'**IFEL** – istituto per la Finanza e l'Economia Locale – il centro studi dell'ANCI (l'Associazione dei Comuni).

Il **comma 637** della legge di Stabilità 2015 introduce all'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997, **accanto a quelle già previste** (riduzione al 1/10 e ad 1/8 nel caso di definizione, rispettivamente, entro 30 giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, nonché la riduzione ad 1/10 nel caso di presentazione della dichiarazione entro 90 giorni di ritardo dalla scadenza naturale), ulteriori 4 ipotesi di riduzione:

- alla lettera *a-bis* viene prevista la **riduzione ad 1/9** del minimo nel caso di regolarizzazione entro 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione ovvero dall'errore commesso in assenza di dichiarazione periodica;
- alla lettera *b-bis* la **riduzione ad 1/7** nel caso di definizione entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui è stata commessa l'irregolarità,
- alla lettera *b-ter* la **riduzione ad 1/6** per le definizioni intervenute oltre il termine precedente;
- alla lettera *b-quater* è prevista una **riduzione ad 1/5** nel caso di definizione successiva alla notifica di un PVC.

All'art. 13 viene aggiunto anche il nuovo comma 1-*bis*, il quale prevede che **“le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate”**. Questo è il punto che in questa sede interessa ribadire: essendo IMU e TASI tributi non amministrati dall'Agenzia delle entrate, occorre ben valutare quali siano le riduzioni applicabili alla definizione spontanea da parte del contribuente.

Visto il tenore letterale della norma, ai tributi comunali sarebbero quindi **applicabili le ipotesi di cui alle lettere a-bis) e b-quater)**. Tralasciando quest'ultimo caso (l'IFEL segnala che potrebbe trovare applicazione in ipotesi residuali, quali nel caso di accertamento sul territorio comunale da parte della polizia locale di irregolarità tributarie) in pratica occorre concludere che **l'unica nuova ipotesi applicabile anche per le definizioni dei tributi comunali è quella che prevede la riduzione ad 1/9 della sanzione minima**.

Su questo punto l'IFEL osserva peraltro come la disposizione faccia riferimento ad un termine di 90 giorni collegato o alla data di presentazione della dichiarazione o, nel caso in cui la disciplina tributaria non preveda una dichiarazione periodica, alla data in cui doveva essere effettuato il versamento. Il centro studi osserva come **la dichiarazione IMU, così come quella TASI, non può considerarsi dichiarazione periodica** (anche se la questione è tutt'altro che piana...), in quanto non sussiste alcun obbligo normativo alla sua ripresentazione, nel caso in cui gli elementi che incidono sull'ammontare dell'imposta dovuta non abbiano subito modifiche. Quindi la riduzione ad 1/9 si applica **facendo riferimento al momento in cui è stata commessa l'irregolarità**.

Ciò posto, il ravvedimento per irregolarità di versamento IMU e TASI relative, ad esempio, al saldo 2014, si calcola facendo riferimento alla seguenti ipotesi di riduzione:

- entro il 15 gennaio 2015, con l'applicazione della sanzione ridotta ad 1/10 del 30%, ovvero il **3%** (lett. a), tenendo peraltro conto del cosiddetto "**ravvedimento sprint**", ossia la riduzione al 1/15 della sanzione per ogni giorno di ritardo, quando la definizione avviene nei 14 giorni successivi il compimento dell'irregolarità di versamento);
- entro il 16 marzo 2015, con l'applicazione della sanzione ridotta ad 1/9 del 30%, ovvero il **3,33%** (lett. a-bis);
- entro il 16 dicembre 2015, con l'applicazione di una sanzione pari ad 1/8 del 30%, quindi **3,75%** (lett. b).

Sul punto, nel forum organizzato da ItaliaOggi, è stato confermato dall'Agenzia delle entrate che alla descritta previsione **si applica il favor rei**, quindi le nuove più favorevoli ipotesi di definizione (quindi per i tributi locali la riduzione ad 1/9) si applicano anche ad **irregolarità compiute prima del 01.01.2015**.

Sul punto si ricorda (ma il tema riguarda ogni tipo di ravvedimento) che in sede di definizione spontanea, oltre al versamento dell'imposta e delle sanzioni, vanno assolti anche gli **interessi moratori** che maturano giorno per giorno e si applicano all'importo dovuto a titolo di imposta. Il tasso di interesse legale applicabile va calcolato con la regola del *pro-rata temporis*, sulla base dei **tassi in vigore nei singoli periodi**, quindi l'1% annuo, per il periodo 16-31 dicembre 2014, e lo **0,5% annuo dal 2015** (come stabilito dal Decreto del ministero dell'Economia dell'11 dicembre 2014).

## IVA

---

### ***L'opzione per l'IVA di gruppo in scadenza***

di **Federica Furlani**

Il prossimo **16.02.2015** scade il termine per esercitare **l'opzione per l'Iva di gruppo** che si perfeziona presentando, in via telematica, il **modello IVA 26**.

Il modello di "Dichiarazione di adesione al regime previsto per le società controllanti e controllate e Comunicazione delle variazioni" deve essere **presentato dagli enti o società controllanti** che si vogliono avvalere, per un determinato anno solare, della particolare procedura di compensazione dell'Iva relativamente ad una o più società considerate controllate.

**Non** è pertanto sufficiente il **comportamento concludente** ai fini dell'efficacia dell'opzione stessa, ma è richiesta la presentazione dello specifico modello entro il 16 febbraio.

Tale termine non è tuttavia perentorio: va infatti segnalato che l'istituto della c.d. "*remissione in bonis*", disciplinato **dall'art. 2 del D.L. n. 16/2012**, consente comunque l'accesso alla citata liquidazione di gruppo (come confermato nella C.M. n. 38/E/2012) "**sanando**" la mancata presentazione del modello laddove:

1. vi siano i **requisiti sostanziali** di accesso al regime opzionale;
2. la **violazione non** sia stata ancora **contestata**, né siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche con riferimento all'Iva;
3. **venga effettuata la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile** (ad esempio: 30.09.2015 per la mancata presentazione del modello 26 entro il 16.02.2015 per l'Iva di gruppo 2015);
4. venga contestualmente versata la **sanzione di 258 euro** (senza fruire della compensazione con crediti in F24) utilizzando il codice tributo 8114 istituito con la R.M. n. 46/E/2012.

La disciplina dell'Iva di gruppo è prevista dall'art. 73, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972 ed è regolamentata dal D.M. 13.12.1979 e dal Provvedimento AdE n. 171422 del 06.12.2010. Tale procedura consente **l'estinzione automatica, all'interno del gruppo, delle posizioni creditorie Iva in capo ad alcune società, con quelle debitorie di altre società**. E' prevista, infatti, la concentrazione in capo all'ente o società controllante degli obblighi relativi ai versamenti periodici Iva (siano mensili, trimestrali ordinari o speciali, da acconto o conguaglio da dichiarazione annuale), per l'ammontare complessivo ed al netto delle eccedenze detraibili.

Possono accedere a tale procedura, fermo il rispetto delle altre condizioni previste, le **società**

**di capitali** (S.p.A., S.a.p.a. e S.r.l.) **residenti**.

Le **società controllate** devono inoltre avere i seguenti requisiti previsti dall'art. 2 del D.M. 13.12.1979 ossia:

- le azioni o quote devono essere possedute dalla controllante per una **percentuale superiore al 50%** del capitale (la percentuale va depurata delle azioni prive di diritto di voto);
- la partecipazione, nei limiti di cui sopra, deve sussistere **dall'inizio dell'anno solare precedente** (ad esempio, ferma restando la preventiva presentazione telematica del modello 26: per l'accesso nel 2015 è necessario il possesso dal 01.01.2014);
- le azioni o quote possono anche essere possedute da un'altra società nel rispetto di entrambe le condizioni di cui sopra.

La **dichiarazione** ha la duplice **finalità**:

- di manifestare la **volontà di aderire** alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo;
- di **attestare la sussistenza dei requisiti** previsti per tutte le società partecipanti alla compensazione dell'imposta.

La dichiarazione è vincolante ed ha **validità per il solo intero anno solare in cui è presentata** (va quindi presentata ogni anno se si intende continuare ad avvalersi della liquidazione di gruppo) per tutte le società partecipanti alla liquidazione di gruppo, qualora non intervengano variazioni che determinano il venir meno dei requisiti richiesti.

Lo stesso modello va inoltre presentato dagli enti o società controllanti per comunicare, **entro 30 giorni**, le **variazioni intervenute nel corso dell'anno** e relative ai dati indicati in occasione della presentazione della dichiarazione di adesione (articolo 3, comma 4, del D.M. 13.12.1979).

Il modello è costituito da:

1. il **frontespizio**, che richiede l'indicazione dei dati relativi all'ente o società controllante, la sottoscrizione e l'impegno alla presentazione telematica;
2. il **modulo**, in cui vanno indicati:
  - nel **quadro A** i dati relativi alle società partecipanti alla liquidazione di gruppo;
  - nel **quadro B** i dati delle società partecipanti alla catena di controllo, ma che rinunciano ad avvalersi della liquidazione di gruppo.



## CONTROLLO

---

### ***Il controllo di qualità nel lavoro di revisione legale***

di **Andrea Soprani**

Lo spirito della Direttiva comunitaria sulla revisione legale dei conti, recepita nel nostro ordinamento con il D. Lgs. n. 39/2010, è quello di ottenere, all'interno dei vari stati membri, un elevato standard qualitativo dell'attività di revisione, con il fine ultimo di garantire una maggior credibilità delle informazioni finanziarie fornite dalle società soggette a revisione legale.

Se la maggiore credibilità deve essere "garantita" dal giudizio che il revisore fornisce sul bilancio, ne consegue che la Direttiva non poteva esimersi dal porre al vaglio anche la professionalità dei soggetti, siano essi società di revisione o revisori individuali (anche nella veste di Collegio sindacale o Sindaco unico), che tali relazioni forniscono. Di conseguenza, tra le novità introdotte dal decreto, vi sono anche quelle relative al controllo esterno di qualità del lavoro che sarà operativo una volta che saranno emanati i rispettivi regolamenti. A giudizio dello scrivente, sarebbe auspicabile che i regolamenti di attuazione prevedessero come obbligatoria **un'azione di indirizzo preventivo** da parte degli organi di controllo (CONSOB per EIP e MEF per tutti gli altri) e non solo un'attività sanzionatoria a posteriori. Questa attività di indirizzo dovrebbe basarsi su uno scambio di informazioni regolare tra controllato e controllore, che consenta pertanto al controllato di recepire a priori i suggerimenti che gli verranno forniti dall'organismo di vigilanza, in modo da garantire uno svolgimento del lavoro in linea con gli standard di controllo, per evitare l'applicazione di sanzioni a lavoro effettuato, che avrebbero potuto essere evitate conoscendo in dettaglio i contenuti del controllo di qualità esterno.

Pur in assenza dei regolamenti è ovvio che il principio ispiratore del controllo di qualità debba essere la verifica, formale e sostanziale, del rispetto delle regole fissate per l'esercizio della professione, ossia dell'intero set dei principi di revisione. È necessario ricordare che tutta l'attività che il revisore svolge per addivenire alla emissione della sua relazione, **deve essere documentata secondo le regole fissate dal principio di revisione ISA Italia n. 230**. Tale principio, pur lasciando **libertà sulla forma di redazione delle carte di lavoro** del revisore (cartacea, elettronica, etc.), è esplicito nell'indicare che esse devono contenere **tutte le informazioni sulla pianificazione del lavoro di revisione, sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione svolte, e sui relativi esiti, nonché, sulle conclusioni formulate dal revisore sulla base degli elementi probativi acquisiti**.

Pur non essendo prevista una forma obbligatoria di stesura, nel preparare le carte di lavoro si deve tenere presente che esse hanno lo scopo di consentire, ad un terzo ragionevole ed informato, di poter ripercorrere, **sulla sola base delle carte di lavoro del revisore**, l'intero

processo di acquisizione degli elementi probativi che hanno consentito allo stesso di emettere la sua relazione al bilancio. Ne consegue che il controllore va visto come questo terzo ragionevole e informato che **dovrà approvare o censurare l'attività svolta sulla sola base delle carte di lavoro** che esaminerà nei suoi controlli.

Tralasciando i singoli aspetti di esecuzione del lavoro di revisione che, si ribadisce, dovranno essere adeguatamente formalizzati per essere esaminati dal terzo controllore, ci si vuole in questa sede soffermare su alcuni aspetti richiamati dai nuovi **principi di revisione italiani ISQC 1 e ISA 220** che trattano più specificamente della qualità.

Si ponga grande attenzione al fatto che questi principi **non trattano specificamente delle regole del controllo esterno di qualità** ma delle **regole che il professionista deve seguire, internamente e indipendentemente dal controllo esterno, per garantire la qualità** del suo lavoro. Questa distinzione è importante perché, come vedremo, vi sono alcuni aspetti critici nella applicazione dei dettami dei principi, in particolare quando il lavoro venga eseguito dal singolo professionista e, seppur in misura minore, anche dal Collegio sindacale

Infatti, come richiesto dall'ISA 220 e ISQC 1 il soggetto incaricato della revisione (sia esso un professionista singolo o una società di revisione) deve istituire e mantenere un sistema di controllo interno della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

- le **responsabilità apicali** per la qualità nella organizzazione del revisore (si pensi a procedure di qualità e alle comunicazioni al personale coinvolto nella revisione);
- i **principi etici** applicabili;
- l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici (si pensi a direttive per l'accettazione degli incarichi);
- le **risorse umane** (si pensi al disporre delle sufficienti risorse e comunicare ad esse i requisiti per il rispetto della qualità del lavoro);
- lo **svolgimento dell'incarico** (si pensi alla ragionevole sicurezza che l'incarico sia svolto secondo i principi di revisione, sia supervisionato e riesaminato prima dell'emissione del giudizio) ;
- il **monitoraggio** (prevedere una funzione di controllo di qualità e i responsabili delle attività).

Appare evidente come alcuni di questi punti non appaiono realisticamente applicabili al professionista singolo (si pensi alla documentazione delle procedure di qualità o alla direzione e supervisione delle risorse impiegate nel lavoro) mentre altre saranno di difficile applicazione (si pensi alla nomina di un controllore di qualità e alla sua supervisione del lavoro prima dell'emissione del giudizio). Tuttavia, così come sono concepiti i principi, non sembrano essere previste esenzioni o semplificazioni per il professionista singolo o il collegio sindacale. Ad esempio il principio ISQC 1 testualmente recita al paragrafo 4: *"Il presente principio si applica a tutti i soggetti abilitati costituiti da professionisti contabili con riferimento alle revisioni contabili complete e limitate del bilancio"*.

Si auspica che il Legislatore, o lo stesso CNDCEC, che ha promesso nei prossimi mesi contributi operativi sull'applicazione delle prescrizioni dei principi, possano indicare delle eccezioni e/o semplificazioni per i revisori individuali. Ad esempio sarebbe opportuno chiarire che, seppur l'ISCQ 1 preveda, un riesame e supervisione del lavoro di un terzo, sia tecnico che di qualità, prima dell'emissione del giudizio, tale aspetto non possa ritenersi applicabile per il revisore singolo mentre risulti parzialmente possibile (supervisione tecnica) all'interno del collegio sindacale (ma non di qualità visto che il controllore di qualità non deve essere coinvolto direttamente nell'esecuzione delle verifiche) e così via, **indicando esplicitamente i punti non applicabili e/o parzialmente applicabili nelle varie fattispecie.**

Risulta, inoltre, indispensabile che, visto che l'ISQC 1 è entrato in vigore il 01.01.2015 (**si veda la Gazzetta Ufficiale n.21 del 27 gennaio 2015**), vengano **emessi tempestivamente**, come previsto dalla convenzione tra MEF, CONSOB, ASSIREVI e INRL, anche i **principi di indipendenza ed obiettività che, unitamente a quelli di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale**, sono indispensabili per il rispetto delle prescrizioni etiche del ISQC già in vigore.

Da ultimo ci si augura che i **6 anni per il controllo esterno di qualità** periodico **partano dall'emanazione dei futuri regolamenti** e non dall'introduzione del D. Lgs n. 39/2010, per poter conoscere a priori le regole, sulla base delle quali verrà giudicata l'adeguatezza del lavoro eseguito dal revisore.

## LAVORO E PREVIDENZA

---

### ***Solidarietà fiscale in materia di appalto e diritto intertemporale***

di **Luca Vannoni**

Il decreto semplificazioni, il D.Lgs. 175/14, ha introdotto **due importanti modifiche in materia di solidarietà negli appalti**, contenute nel Capo 5 rubricato come “Eliminazione di adempimenti superflui”.

In primo luogo, il comma 1 dell’art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 ha disposto **l’abrogazione dei commi da 28 a 28-ter dell’art. 35, del D.L. n. 223/2006** (il c.d. Decreto Bersani, convertito in L. n. 248/2006), relativi alla solidarietà in materia fiscale, in particolare per quanto riguarda il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore in relazione ai dipendenti impiegati nel subappalto. **L’abrogazione della solidarietà fiscale cancella** anche la disposizione che prevedeva l’applicazione della abnorme sanzione amministrativa **da 5.000 a 200.000 euro**, nel caso in cui il committente avesse proceduto con i pagamenti del corrispettivo per il contratto di **appalto senza la verifica, mediante apposita documentazione**, della correttezza dei versamenti all’Erario delle ritenute dovute dall’appaltatore e dal subappaltatore.

In secondo luogo, il Decreto Semplificazioni, sempre all’art. 28, comma 2, ha modificato l’art. 29, comma 2, del D. Lgs. n. 276/2003 – a titolo di cronaca, è la sesta modifica apportata a tale norma in poco più di 10 anni –, prevedendo che **il committente, o l’appaltatore in caso di subappalto, debbano assolvere agli obblighi del sostituto di imposta ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, nel caso in cui abbiano eseguito il pagamento dei trattamenti retributivi in virtù del vincolo di solidarietà**. È evidente, quindi, in virtù di tale disposizione, che l’abrogazione della solidarietà ex D.L. n. 223/2006 non ha dissolto completamente gli oneri fiscali in capo al committente: tuttavia, rispetto alla disciplina previgente, le disposizioni di natura fiscale dell’art. 29, comma 2, D. Lgs. n. 276/2003, rivestono la natura di obbligazione sussidiaria, nella forma dell’accollo, in virtù del beneficio di escussione, sempre contenuto nell’art. 29. Il committente convenuto in giudizio, infatti, in relazione alla solidarietà ben può, nella prima difesa, eccepire la preventiva escussione nei confronti dell’appaltatore e, solo in caso di infruttuosa esecuzione dell’obbligato in via principale, si attiverà la responsabilità per solidarietà in capo al committente.

Come ricorda la stessa [Circolare n. 31/E/2014](#), il nuovo art. 29, comma 2, del D.Lgs. n. 276/2003, recepisce sostanzialmente principi e indicazioni già affermate, in via di prassi, dall’Agenzia delle entrate con la Risoluzione n. 481/E/2008.

Analizzata in estrema sintesi la novella normativa, ora è opportuno verificare in che termini le novità vanno a incidere sui rapporti giuridici preesistenti.

Innanzitutto, l'Agenzia delle entrate, con la Circolare n. 31/E/2014, evidenzia come la sanzione amministrativa per mancata verifica, quella da 5.000 a 200.000 euro in riferimento al committente, **non risulta applicabile alle violazioni commesse prima del 13.12.2014 e "non ancora definite alla medesima data in virtù del principio del *favor rei*".** Essendo una sanzione di carattere tributario, risulta infatti applicabile l'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997.

Tale passaggio non convince pienamente.

Analizzando l'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, il 2° comma afferma la non sanzionabilità in caso di legge posteriore che dichiara la non punibilità di un fatto: **se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue (ma senza la ripetizione di quanto pagato).**

Questa sembrerebbe la disposizione applicabile, in quanto il Decreto Semplificazioni ha abrogato la sanzione amministrativa in commento.

Il comma terzo, che fa riferimento alla legge più favorevole, limita l'applicazione di tale principio ai provvedimenti di irrogazione non definitivi.

È del tutto evidente che l'intervento effettuato dal Decreto Semplificazioni, **più che una successione di norme dal carattere sanzionatorio, è una semplice e diretta abrogazione.** Pertanto, la soluzione interpretativa maggiormente conforme al dato normativo dovrebbe essere contenuta nel comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 72/1997, con l'estinzione anche dei provvedimenti sanzionatori definitivi, fatto salvo l'irripetibilità di quanto pagato.

Riguardo al contenuto della solidarietà fiscale, e in particolare alle ritenute effettuate (l'ultimo periodo temporale coinvolto da tale forma di responsabilità riguarda ottobre 2014), la circolare dell'Agenzia delle **entrate esclude, correttamente, l'applicabilità** del principio del *favor rei*, in quanto tale principio si riferisce esclusivamente a fattispecie sanzionatorie. Pertanto, in luogo del principio del *favor rei*, risulta applicabile la regola del "*tempus regit actum*", con ovvio riferimento non tanto al momento della stipulazione del contratto di appalto, ma al momento in cui gli inadempimenti commessi hanno fatto scattare la solidarietà.

In conclusione, **non resta che apprezzare con entusiasmo l'abrogazione di una disposizione**, il Decreto Bersani, che ha manifestato sin dalla sua emanazione la difficoltà nel perseguire i suoi obiettivi, e cioè contrastare comportamenti elusivi nelle catene di appalto.

## BUSINESS ENGLISH

---

### ***Order, Association: come tradurre 'ordine professionale' in inglese?***

di **Stefano Maffei**

Inorridisco quando leggo di avvocati e commercialisti che si riferiscono al proprio **ordine professionale** con la parola 'Order'. Frasi come *order of lawyers* e *order of accountants* sono un insulto alla lingua inglese e assolutamente da evitare, visto che in questi casi *order* è utilizzato come un **falso amico**.

Il vocabolo inglese *order* ha una pluralità di significati. In ambito legale, *order* traduce un **provvedimento del giudice** assunto allo stato degli atti (come una **ordinanza** o un **decreto**) e quindi tipicamente revocabile. Non va quindi confuso quindi con *judgement* (ovvero, se preferite lo *spelling* dell'*American English*, *judgement*), che traduce invece **sentenza**.

Il termine è *order* è anche sinonimo di *instruction*, ossia di una **intimazione a compiere una certa azione**, data solitamente da un superiore ad un subordinato. In azienda, nel caso di **amministratore delegato** particolarmente zelante, capiterà di leggere *the instructions circulated by the managing director were extremely accurate*. Infine, vi sarà capitato di sentire il **richiamo all'ordine** fatto dal giudice o dal Presidente del Parlamento, appunto al grido di 'order, order!'.

Tornando agli **Ordini professionali**, il termine corretto è invece *association*. Per tradurre **Ordine degli avvocati** suggerisco *Bar Association*, mentre per i **commercialisti** la traduzione migliore è *Professional Association of Accountants*. Se siete **abilitati all'esercizio di una professione**, potete quindi scrivere sul vostro profilo *LinkedIn* qualcosa di simile a *I have been enrolled in the Milan Professional Association of Accountants since 2002*.

Per iscrivervi al **nuovo corso estivo di inglese legale e commerciale al Worcester College dell'Università di Oxford** (30 agosto-5 settembre 2015) visitate il sito [www.eflit.it](http://www.eflit.it)

