

Edizione di giovedì 26 novembre 2015

CONTROLLO

[Le attestazioni scritte nel lavoro di revisione contabile](#)

di **Fabio Landuzzi**

CONTENZIOSO

[Inesistenza della notificazione effettuata direttamente da Equitalia](#)

di **Luigi Ferrajoli**

ACCERTAMENTO

[Trasporto internazionale di beni: la non imponibilità compete al vettore](#)

di **Chiara Rizzato, Sandro Cerato**

ADEMPIMENTI

[Possibile esonero dei medici dagli obblighi di fatturazione elettronica](#)

di **Laura Mazzola**

ENTI NON COMMERCIALI

[La responsabilità negli enti associativi. Terza parte](#)

di **Guido Martinelli, Marilisa Rogolino**

BUSINESS ENGLISH

[Loan to use: come tradurre 'comodato' in inglese](#)

di **Stefano Maffei**

CONTROLLO

Le attestazioni scritte nel lavoro di revisione contabile

di **Fabio Landuzzi**

Il **Principio di revisione ISA Italia 580** tratta della responsabilità del revisore nell'acquisire le **attestazioni scritte della direzione** e, quando ritenuto appropriato, dei responsabili dell'attività di *governance* della società.

Le attestazioni della direzione sono una procedura con cui **il revisore chiede al legale rappresentante della società**, o comunque ad un **soggetto che ha un appropriato livello di responsabilità sul bilancio** e una conoscenza dei temi in discussione, alcune specifiche **informazioni e conferme** seguendo uno *standard* scritto. Si tratta di informazioni che riguardano il periodo coperto dal bilancio oggetto di revisione, ma che includono anche gli eventi successivi al bilancio stesso, fino alla **data della relazione del revisore**; infatti, l'attestazione scritta dovrebbe avere la **medesima data della relazione del revisore**.

Il revisore deve quindi richiedere alla direzione di fornire attestazione scritta sul fatto che:

- Essa ha adempiuto agli obblighi di redazione del bilancio in **conformità al quadro normativo** di riferimento;
- Ha fornito al revisore tutte le **informazioni pertinenti** consentendone l'accesso;
- Tutte le **operazioni sono state registrate** e sono riflesse nel bilancio.

Le attestazioni della direzione sono infatti da annoverare tra gli **elementi probativi** del processo di revisione, anche se da sole non possono essere trattate come evidenze sufficienti e appropriate sugli aspetti cui si riferiscono. **Non possono cioè sostituire altri elementi probativi** che devono essere acquisiti con altre procedure di revisione.

Come indicato al **par. A26 delle Linee Guida del Principio ISA Italia 580**, se il revisore conclude che le **attestazioni scritte non sono attendibili** oppure se la direzione non ritiene di firmarle, il revisore non può concludere di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati.

Tale carenza del processo di revisione è ritenuta **pervasiva**, e quindi non si limita a interessare singoli elementi, conti o voci del bilancio. Il Principio di revisione richiede in tali circostanze al revisore di dichiarare nella relazione di revisione **l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio**.

Il Principio di revisione esamina anche il caso limite in cui le attestazioni fornite dalla direzione siano **contraddette dai risultati** di altre procedure. In questi casi, il revisore deve approfondire la circostanza e considerare più in generale **l'affidabilità delle attestazioni**

ottenute sul tema specifico o anche nel loro complesso.

Il Principio di revisione indica inoltre che il revisore deve richiedere alla direzione un'attestazione scritta se essa ritenga che gli effetti degli **errori non corretti**, considerati singolarmente o nel loro insieme, **non siano significativi per il bilancio** nel suo complesso. Proprio per documentare tale passaggio, un **riepilogo di tali errori non corretti** deve essere **incluso nell'attestazione scritta** oppure allegato ad essa. In sostanza, la lettera di attestazione dovrebbe includere una sorta di **presa d'atto** da parte della direzione di tutti gli **errori identificati dal revisore**, diversi da quelli chiaramente trascurabili o sotto soglia, che comunque non sono riportati nella relazione finale sul bilancio non essendo così significativi.

L'**Appendice del Principio di revisione ISA Italia 580** contiene un **esempio di Lettera di attestazione** scritta.

Peraltro, un utile *standard* di riferimento nella prassi professionale, è sempre stato rappresentato dal modello di attestazione scritta riportato nel **Documento di ricerca Assirevi n. 167**.

CONTENZIOSO

Inesistenza della notificazione effettuata direttamente da Equitalia

di **Luigi Ferrajoli**

La Commissione Tributaria Regionale di Bologna, con la sentenza n. 2005 del 12 ottobre 2015, si è pronunciata sulla **dibattuta questione riguardante la notificazione eseguita direttamente dall'Agente della riscossione**, senza avvalersi di quei soggetti espressamente richiamati dalla legge.

La vicenda in commento trae origine dall'impugnazione di una **cartella di pagamento** con cui la società ricorrente ha rilevato la nullità della notificazione poiché effettuata direttamente dal concessionario della riscossione **a mezzo raccomandata postale**.

Equitalia, soccombente in primo grado, ha sostenuto nel proprio ricorso in appello che il solo fatto che l'agente della riscossione non sia citato nell'elenco dei soggetti incaricati della notificazione delle cartelle di pagamento, **non possa sostanzialmente escludere questa facoltà**, posto che il secondo periodo del primo comma dell'articolo 26 D.P.R. 602/1973 formula sul punto un ampio riferimento alla possibilità di notificazione mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento e che, comunque, **con la sottoscrizione del tagliando di ricevimento** si è perfezionata la notificazione.

L'articolo 26 D.P.R. 602/1973 recita testualmente: *"la cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario **nelle forme previste dalla legge** ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale"*.

Prosegue poi la norma prevedendo la possibilità che la notifica possa avvenire **anche tramite servizio postale** con la spedizione di un plico chiuso senza avvalersi della relata, individuando il momento dell'avvenuta notifica alla data di sottoscrizione dell'avviso di ricevimento da parte del destinatario o delle persone autorizzate al ritiro.

Per meglio comprendere il **tema della questione**, è opportuno ripercorrere, seppur brevemente, quello che è stato *l'exkursus* legislativo dell'articolo 26 D.P.R. 602/1973.

In seguito all'entrata in vigore, la norma è stata soggetta a diverse modificazioni: la prima per opera del **D.Lgs. 46/1999**, poi quella attuata in seguito all'emanazione del **D.Lgs. 193/2001** e, infine, quella realizzata dal D.L. 78/2010. Nella sua originaria impostazione, era prevista la facoltà per l'Agente incaricato della riscossione di eseguire direttamente la notificazione delle

cartelle di pagamento **tramite invio raccomandata con avviso di ricevimento**, senza imporre l'ausilio dei pubblici ufficiali.

In seguito alla riforma dell'articolo 26 D.P.R. 602/1973 posta in essere nel 1999, il Legislatore **ha escluso il concessionario della riscossione dal novero dei soggetti legalmente abilitati all'esecuzione della notificazione delle cartelle di pagamento**, non rientrando certamente Equitalia nella categoria degli ufficiali della riscossione.

La CTR di Bologna, nella sentenza in commento, ha avuto modo di censurare l'interpretazione fornita da Equitalia e dalla Agenzia delle Entrate, unicamente fondata sul **secondo periodo dell'articolo 26 D.P.R. 602/1973**.

Secondo i Giudici non pare revocabile in dubbio che un'eventuale **interruzione interpretativa** dei periodi dello stesso comma porti a inevitabili conflitti con la *ratio* della disposizione e con lo scopo che il Legislatore si è prefissato. Il secondo periodo della norma non è altro che la prosecuzione di quanto statuito nel primo, nel senso che la prima parte elenca quali siano i soggetti incaricati all'effettuazione delle notificazioni e delle comunicazioni, mentre la seconda chiarisce che **tali operazioni possono essere esperite anche con mezzo della posta**, ma pur sempre dai soggetti qualificati e abilitati.

In particolare, i giudici emiliani hanno ritenuto privo di pregio l'assunto difensivo di Equitalia poiché proposto *"interrompendo ogni legame di continuità interpretativa insita nell'articolazione sequenziale delle disposizioni che mirano a dare **compiuta disciplina** alle attività dei soggetti abilitati alla notificazione, con esclusione i ogni possibilità di diretta notifica da parte dell'Agente della riscossione per il valore di atto sostanziale insisto nella cartella"*.

In conclusione, è interessante notare che in tale decisione il Collegio, ancor prima di entrare nel merito dell'operatività della notificazione diretta anche per l'Agente della riscossione, ha avuto modo di rilevare **l'incoerenza giuridica di un'interpretazione fondata sulla netta scissione tra due periodi appartenenti alla medesima disposizione** atteso che tale metodo operativo rappresenta un'illogica sospensione del legame di continuità interpretativa che deve garantirsi per attuare il vero significato della norma.

ACCERTAMENTO

Trasporto internazionale di beni: la non imponibilità compete al vettore

di **Chiara Rizzato, Sandro Cerato**

Ai sensi dell'**articolo 69, primo comma, D.P.R. 633/1972** l'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'articolo 16, al **valore dei beni importati** determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei **diritti doganali dovuti**, ad eccezione dell'Iva, nonché dell'ammontare delle **spese di inoltro** fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità.

Questo *incipit* di tipo normativo si ritiene necessario per argomentare quanto dibattuto all'interno della **sentenza della Corte di Cassazione n. 23034/2015**, in merito ad un **accertamento** nei confronti di una società esercente attività di trasporti marittimi. L'Agenzia delle entrate contestava, in riferimento alle **prestazioni di trasporto internazionale dei beni in importazione**, il fatto che all'atto di ingresso degli stessi nel territorio dello Stato, la contribuente non avesse previamente appurato che il **corrispettivo, dovuto per la tratta nazionale**, fosse stato dichiarato in sede doganale. Rilevante è stata la pronuncia della CTR Friuli Venezia Giulia, la quale ha affermato che *"nel panorama normativo non rientra tra gli obblighi del vettore marittimo accertare e documentare l'effettivo assoggettamento ad IVA da parte della dogana della merce trasportata che non viene sdoganata da tale soggetto, ma è a carico dell'importatore che deve tener conto anche del costo del trasporto per determinare il valore doganale del prodotto"*.

Da come si intuisce, l'oggetto della controversia si configura nel **riconoscimento al vettore dell'incombenza relativa all'assoggettamento ad Iva da parte della dogana della merce trasportata**. La sentenza citata contiene una lunga disamina che parte innanzitutto dall'analisi dell'**articolo 9, primo comma numero 2), D.P.R. 633/1972**, il quale attualmente stabilisce che i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'articolo 69 costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali **non imponibili**.

Attraverso l'analisi congiunta dell'articolo 69 e dell'articolo 9 viene assunta la tesi secondo la quale nel momento in cui si sostengono delle **spese di inoltro fino al luogo di destinazione** all'interno del territorio della Comunità, queste concorrono a formare la **base imponibile** ai fini della dichiarazione di valore che l'importatore è tenuto a rendere all'atto dello sdoganamento dei beni importati. Alla luce di ciò le **spese di trasporto su tratta nazionale**, essendo già ricomprese all'interno della dichiarazione doganale, sono escluse da imponibilità.

La pronuncia tra le varie motivazioni addotte segnala che:

- affinché sia possibile rivendicare da parte del vettore la **non imponibilità della prestazione**, è necessario dimostrare che la stessa è stata inclusa nella dichiarazione doganale;
- il vettore non può limitarsi ad affermare la non imponibilità, dovendo invece provare che l'operazione si conclude con la consegna dei beni importati presso il luogo di destinazione finale.

Si noti che secondo la definizione adottata dal punto 18 dell'art. 4 del Regolamento CEE 2913/1992 (c.d. codice doganale) il dichiarante è la persona che fa la **dichiarazione in dogana** a nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana. La sentenza infatti in tema di trasporto franco destinazione (trasporto comprensivo anche della tratta territoriale) riporta l'ipotesi nella quale è lo stesso importatore, in sede di **dichiarazione del valore doganale**, a stabilire il carattere "franco-destinazione" dello stesso. La citata decisione non esclude quindi, in tale ultima sede, la possibilità di comunicazione da parte dell'importatore.

Nonostante ciò si è prescritto che la prova da fornire appartenga a tutti gli effetti al vettore, considerazione avvalorata ulteriormente dal periodo di seguito riportato: *"È proprio il panorama normativo misconosciuto dalla CTR che porta a credere che il vettore possa andare libero dall'obbligo di assolvere il debito di imposta in conseguenza dell'inquadramento della prestazione nell'ambito previsionale dell'art. 9, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 633, a condizione che il relativo corrispettivo sia stato tassato a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 69, comma 1"*. Pertanto, da quanto si evince, è la norma stessa che rende il **vettore esclusivamente "responsabile" in sede di dichiarazione doganale**.

ADEMPIMENTI

Possibile esonero dei medici dagli obblighi di fatturazione elettronica

di **Laura Mazzola**

I **medici di medicina generale**, operanti in regime di **convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale (SSN)** e destinatari di **cedolini aventi determinati requisiti**, sono **esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica**. Questo è quanto affermato ieri dall'Agenzia delle entrate con la **Risoluzione n. 98/E/2015**.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria, rispondendo ad un quesito posto dalla Federazione italiana dei medici di medicina generale (**Fimmg**), ha ricordato innanzitutto la **piena equiparazione delle fatture elettroniche con quelle analogiche**, in quanto le prime non fanno parte di una categoria sostanziale nuova o diversa dalla fattura "ordinaria". Così, pur nel limite della compatibilità con gli elementi caratterizzanti, per le fatture elettroniche continuano a trovare applicazione tutti i chiarimenti emanati in precedenza, nonché le deroghe previste da specifiche disposizioni normative di settore, sia per quanto riguarda i privati sia per le pubbliche Amministrazioni.

Con particolare riferimento alla fatturazione della pubblica Amministrazione, ha precisato l'Agenzia delle entrate, le disposizioni emanate con la **Legge 244/2007**, al pari dei **provvedimenti attuativi**, non hanno introdotto nuove ipotesi di operazioni soggette ad obbligo di fatturazione, ex articolo 21 D.P.R. 633/1972, né abrogato le disposizioni previgenti che già consentivano forme alternative di documentazione delle operazioni imponibili, ex articoli 22 e 73 D.P.R. 633/1972.

Di conseguenza, laddove l'obbligo di emettere una fattura non sussisteva prima delle nuove disposizioni in materia di fatturazione elettronica, di cui al D.M. 55/2013, così **tale obbligo continua a non esistere** e, tanto meno, può essere previsto un obbligo per la sola forma elettronica.

Quindi devono ritenersi ancora valide le indicazioni contenute nell'articolo 2 D.M. 31 ottobre 1974, in base al quale **"nei rapporti tra gli esercenti la professione sanitaria e gli enti mutualistici per prestazioni medico-sanitarie generiche e specialistiche, il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dai detti enti tiene luogo della fattura di cui all'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Tale documento deve contenere gli elementi e i dati indicati nel secondo comma del citato art. 21 ed essere emesso in triplice esemplare; il primo deve essere consegnato o spedito al professionista unitamente ai corrispettivi liquidati, il secondo consegnato o spedito all'ufficio provinciale della imposta sul valore aggiunto competente ai sensi dell'art. 40 del**

citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il terzo conservato presso l'ente".

Alla luce del quadro normativo attualmente vigente e della specifica disposizione appena richiamata, per le prestazioni medico-sanitarie svolte dai medici in favore dei vari enti mutualistici **non è obbligatoria l'emissione della fattura elettronica.**

In particolare, il **foglio di liquidazione dei corrispettivi (cedolino) pervenuto dalle Asl**, redatto in **triplice esemplare** e con gli elementi ed i dati previsti dall'articolo 21, secondo comma, D.P.R. 633/1972, **sostituisce in tutto e per tutto la fattura** evitando un inutile aggravio di adempimento in capo ai medici coinvolti.

ENTI NON COMMERCIALI

La responsabilità negli enti associativi. Terza parte

di **Guido Martinelli, Marilisa Rogolino**

Per regola generale, l'obbligazione di risarcire il danno incombe su "colui che ha commesso il fatto" e sempreché si tratti di "fatto doloso o colposo". A detta regola sono, tuttavia, apportate due importanti serie di eccezioni: la prima è quella della **responsabilità indiretta o per fatto illecito altrui, ravvisabile ad esempio nella responsabilità dell'insegnante (articolo 2048, secondo comma, codice civile)**; la seconda è quella della **responsabilità oggettiva che prescinde dal dolo e dalla colpa (es. articolo 2050 codice civile)**.

Nel caso di danni risentiti dall'allievo a causa dello scarso controllo o dell'imperizia dell'insegnante, oltre alla responsabilità di quest'ultimo, scatta, in base all'articolo 2049 codice civile, la responsabilità solidale della associazione presso la quale opera.

L'associazione, pertanto, risponderà a titolo di responsabilità extracontrattuale dei danni subiti dall'allievo per fatto illecito dell'insegnante posto in essere nell'esercizio delle incombenze a cui è adibito. È la c.d. responsabilità del preponente per i danni causati dal suo preposto.

L'articolo 2049 codice civile, infatti, prevede che degli illeciti commessi da ausiliari dell'associazione, cioè da persone adibite dall'ente a determinate incombenze (es. insegnanti, istruttori, autisti, dirigenti e dipendenti in genere), risponda indirettamente la stessa associazione.

La responsabilità, però, potrà essere affermata soltanto ove vi sia, tra l'associazione e il preposto autore del comportamento colpevole, un rapporto di subordinazione, con conseguente possibilità di controllo e sorveglianza sull'attività del preposto o quanto meno, in mancanza di un rapporto di lavoro subordinato, un generico rapporto di dipendenza anche se di carattere occasionale o temporaneo caratterizzato da un potere di direzione e vigilanza.

Inoltre occorre che **il comportamento illecito sia stato tenuto dal preposto nell'adempimento (cd. nesso di occasionalità necessaria) delle mansioni affidategli** (per esempio: l'associazione risponderà indirettamente ex articolo 2049 codice civile, dei danni cagionati all'allievo dalla condotta negligente od imprudente di un insegnante ingaggiato dall'ente; o, ancora, risponderà dei danni causati, durante un trasporto di persone, della condotta colposa dell'autista alle dipendenze).

La associazione per esonerarsi dalla responsabilità dovrà fornire la prova dell'insussistenza dei presupposti per l'operatività della norma, contestando che il danno si sia verificato nell'espletamento delle funzioni stesse o assumendo la riferibilità del danno all'attività

privata dell'insegnante.

Dunque, sussistendone i presupposti, **l'associazione e l'insegnante rispondono, sia pure a diverso titolo, in solido tra loro; ma è evidente che la prima, una volta risarcito il danno, avrà azione di rivalsa per l'intero nei confronti del secondo.**

Si deve aggiungere che in qualche caso **l'attività** svolta da un'associazione **presenta caratteri di intrinseca pericolosità**. L'esercizio di tali attività è sottoposta alla più pesante forma della responsabilità oggettiva (articolo 2050 codice civile). La giurisprudenza ha considerato ad esempio come attività pericolose lo svolgimento, l'organizzazione e la gestione di alcuni particolari attività sportive, ricreative, rischiose sia per gli utenti che per i terzi.

Detta ipotesi di responsabilità prescinde completamente persino dalla colpa del danneggiante ed è interamente basata sul nesso di causalità tra l'attività esercitata e l'evento dannoso.

Qui la prova liberatoria è piuttosto rigorosa, giacché ci si libera da responsabilità solo dimostrando di aver adottato tutte le misure idonee ad evitare il danno.

L'attività pericolosa deve essere svolta in condizioni di massima sicurezza, con gli accorgimenti tecnici, cautele e precauzioni adottabili nel caso concreto: se ciò nonostante, l'evento dannoso si è ugualmente verificato, solo allora esso dovrà ritenersi inevitabile, in quanto non in rapporto di causalità con lo svolgimento dell'attività dell'associazione.

Un ulteriore profilo di responsabilità da considerare è quello relativo alle cose in custodia.

Precisamente, da un lato, viene in considerazione l'ipotesi di cose lasciate in custodia presso i locali dell'associazione; dall'altro, la responsabilità che si profila con riferimento alle strutture ed attrezzature utilizzate, sulle quali l'associazione stessa deve esercitare gli obblighi di custodia.

Per quanto riguarda la responsabilità per le cose in custodia, la norma da prendere in esame è quella di cui all'articolo 1786 codice civile che estende agli imprenditori di case di cura, stabilimenti di pubblici spettacoli, stabilimenti balneari, pensioni e simili la responsabilità dell'albergatore per le cose consegnate e portate in albergo (articolo 1783 e ss. codice civile).

Indubbiamente, l'elemento che accomuna le varie attività previste dall'articolo 1786 codice civile consiste nell'impossibilità in cui viene a trovarsi chi frequenta la struttura di provvedere direttamente, durante la permanenza nei locali, alla custodia degli oggetti personali.

Bisogna, tuttavia, segnalare che **appare quanto meno dubbia la possibilità di estendere la responsabilità in esame pure alle strutture gestite da associazioni non lucrative; infatti, sebbene si rinvenga in Giurisprudenza qualche pronuncia favorevole, va notato che la dottrina dominante esclude una simile possibilità, data la palese incompatibilità di dette organizzazioni (avulse da ogni finalità lucrativa, sia pure indiretta) con il carattere di imprenditorialità richiesto dalla norma in commento.**

BUSINESS ENGLISH

Loan to use: come tradurre 'comodato' in inglese

di **Stefano Maffei**

Come sapete il **comodato** è, secondo il codice civile, un contratto (in inglese *agreement*) col quale una parte (in inglese *party*) consegna all'altra una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta. Il comodato è essenzialmente **gratuito**. Il contratto di comodato è spesso utilizzato in Italia tanto per i **beni immobili** (*real estate*) che per beni mobili, quali l'autovettura.

Come possiamo quindi tradurre comodato in inglese?

La migliore traduzione a mio avviso è *loan to use*, espressione che fa riferimento al **prestito** (che si traduce appunto con *loan*) e alla finalità del medesimo, ossia appunto **l'uso, l'utilizzo del bene**.

Se cercate una definizione di *loan to use agreement* in inglese troverete qualcosa del genere: *Express or implied contract (contratto esplicito o implicito) under which a lender (colui che presta) hands over (lett: 'trasferisce il possesso') an asset to a borrower (a colui che lo prende a prestito). The borrower is obligated to use the asset only for its normal and proper purpose or as specified by the lender, and return it (restituirlo) within a specified or reasonable period.*

Descrivendo il comodato italiano ad uno straniero potremmo dire semplicemente: *in Italy, lease to use is an agreement governed by the Civil Code, which requires gratuity.*

Una traduzione alternativa di comodato con *bailment* non mi piace granché, seppure non sia del tutto scorretta, perché il *bailment* nasce per lo più come un contratto finalizzato al *safekeeping* – ossia alla “**tenuta in custodia**” della cosa, più che all'uso della medesima.