

## Edizione di venerdì 11 Febbraio 2022

### EDITORIALI

**Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata dell'8 febbraio**  
di Laura Mazzola

### ADEMPIIMENTI

**Proroga della trasmissione dei dati al sistema TS per gli anni 2021 e 2022**  
di Clara Pollet, Simone Dimitri

### CONTROLLO

**Il nuovo piano di formazione professionale continua del revisore**  
di Emanuel Monzeglio

### ACCERTAMENTO

**Nullo l'accertamento al socio receduto motivato per relationem**  
di Angelo Ginex

### DIRITTO SOCIETARIO

**Patti parasociali e nomina dell'amministratore**  
di Luigi Ferrajoli

## EDITORIALI

### **Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata dell'8 febbraio**

di Laura Mazzola



Il diciassettesimo appuntamento di **Adempimenti In Diretta** è iniziato, come di consueto, con la sessione **“aggiornamento”**, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità, relative alla normativa, alla prassi e alla giurisprudenza dell’**ultima settimana**.

La sessione **“caso operativo”** è stata poi dedicata alle **operazioni accessorie ai fini Iva**, mentre nell’ambito della sessione **“scadenziario”**, dopo aver evidenziato le **principali scadenze di versamento del 16 febbraio**, è stata approfondita la **detraribilità delle fatture di acquisto “a cavallo d’anno”**, le **regole di emissione delle note di variazione** e come indicare il **passaggio al regime forfetario all’interno della dichiarazione annuale Iva**.

Infine, nella sessione **“adempimenti in pratica”** è stata esaminata la **dichiarazione Iva con TS Studio**.

Sono arrivati diversi **quesiti**; ne ho selezionati dieci, ritenuti **più interessanti**, da pubblicare oggi nella **top 10** con le **relative risposte**.

Sul **podio** ci sono:

- 3. SUPERBONUS: SAL E CESSIONE DEL CREDITO**
- 2. DETRAZIONE IVA: FATTURA ANNOTATA DOPO LA DAI**
- 1. CONSEGUENZE VARIAZIONE SEDE SRL**

**# 10**

## Recupero detrazione con integrativa Iva

***Se è spirato il termine decadenziale per l'esercizio della detrazione, posso recuperare l'imposta con una detrazione integrativa?***

**A.L.**

Con la dichiarazione integrativa è possibile esercitare il diritto alla detrazione entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Chiaramente resta fermo, per il cessionario, l'obbligo di regolarizzare l'acquisto ai sensi dell'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997 e di applicare le sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione delle fatture d'acquisto.

**# 9**

## Ricezione fattura elettronica e detrazione

***Quando si considera ricevuta una fattura elettronica?***

**E.R.**

La determinazione del momento di ricezione della fattura elettronica varia a seconda della tipologia di destinatario e delle modalità di recapito.

A partire da tale data decorrono, per i soggetti passivi Iva, i termini per l'esercizio della detrazione (Provvedimento 89757/2018).

Se ricevuta per il tramite del canale telematico che colloquia con lo SDI, la fattura si considera ricevuta dal momento in cui è messa a disposizione.

Se ricevuta sul portale "fatture e corrispettivi", si considera ricevuta dalla data di presa visione da parte del cessionario o committente.

**# 8**

## Correzione errore nella LI.PE.

***Abbiamo errato la compilazione dei una LI.PE. nell'anno. Meglio inviarla nuovamente in ritardo o***

## **compilare il quadro VH?**

### **A.G.**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 104/E/2017, ha chiarito la disciplina sanzionatoria e, in particolare, del ravvedimento operoso relativo all'invio delle comunicazioni delle liquidazioni Iva periodiche.

Al fine della regolarizzazione vi sono due modalità:

- effettuare il ravvedimento prima dell'invio del modello di dichiarazione annuale Iva, provvedendo ad inviare, in precedenza, la comunicazione Li.Pe.;
- procedere a fare la correzione direttamente in sede di predisposizione del modello di dichiarazione annuale Iva. In questo caso non è necessario procedere ad un nuovo invio della comunicazione.

## **# 7**

### **Modello Iva: Quadro VP**

---

***L'invio della dichiarazione annuale Iva 2022 entro fine febbraio mi permette di non compilare la LI.PE. Devo però compilare il quadro VP?***

### **E.T.**

Di regola la comunicazione dei dati delle liquidazioni Iva ha cadenza trimestrale e deve essere effettuata entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ciascun trimestre, fatta eccezione per la comunicazione relativa al secondo trimestre, la cui scadenza è fissata al 16 settembre.

L'articolo 12-*quater*, comma 1, del decreto "Crescita" (D.L. 34/2019), inserito in sede di conversione dalla L. 58/2019, ha tuttavia previsto che la comunicazione dei dati del quarto trimestre possa essere effettuata con la dichiarazione annuale Iva che, in tal caso, deve essere presentata entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

La modifica risulta preordinata a semplificare l'obbligo comunicativo, accorpandolo in quello dichiarativo, per cui è possibile presentare la dichiarazione annuale Iva entro il 28 febbraio 2022, anziché entro il termine ordinario del 2 maggio, comunicando i dati delle liquidazioni relative al quarto trimestre all'interno del quadro VP, senza incidere sui termini di liquidazione, controllo e versamento dell'imposta.

## # 6

### Dichiarazione Iva: fuoriuscita forfetario

---

***Nell'ipotesi di fuoriuscita dal regime forfetario dove indico l'opzione per la contabilità ordinaria?***

**R.F.**

---

In caso di fuoriuscita dal regime forfetario, il regime naturale è la contabilità semplificata, con possibilità di optare per i criteri di contabilizzazione delle operazioni ai sensi dell'articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973.

Tale opzione deve essere esercitata nel quadro VO, all'interno del rigo VO33, della dichiarazione annuale IVA 2022 (relativa al 2021).

## # 5

### Esonero contributivo Inps e compensazione

---

***Per la rata Inps fisso in scadenza il 16.02.2022 la compensazione derivante dal credito dell'esonero contributivo è automatica? Se nel cassetto previdenziale è ancora visibile la rata del 16.02.2022 con l'importo da versare come mi comporto?***

**Z.S.**

---

Per gli iscritti alle gestioni degli artigiani e commercianti, obbligati al versamento sul minima di reddito, e per quelli iscritti alla gestione dei lavoratori autonomi in agricoltura le somme sono riportate in compensazione automaticamente e nei limiti della capienza delle quattro rate del 2021.

Le eventuali ulteriori eccedenze di versamento rispetto alla capienza dell'emissione 2021 potranno essere compensate con la contribuzione da versare alle scadenze future.

Nell'ipotesi in cui la compensazione non sia avvenuta automaticamente si consiglia di sollevare la questione all'Inps tramite le "Comunicazioni Bidirezionali".

## #4

## Detrazione Iva: fattura 2021 registrata 2022

**Fattura acquisti con data documento 31 dicembre 2021 ma ricevuta dallo SDI a gennaio 2022 è corretto registrarla nel 2022 ed inserirla nel primo trimestre 2022 eliminando la fattura differita ed imputando il costo nel 2021?**

**T.M.**

Le fatture relative ad acquisti effettuati nel 2021 ma ricevute nel 2022 permettono la detrazione Iva solo nel 2022.

Si supponga di aver effettuato un acquisto in data 28 dicembre 2021 e che la relativa fattura sia stata ricevuta in data 5 gennaio 2022, la relativa Iva è ammessa in detrazione solo nel 2022, ossia solo nell'anno in cui si verificano sia il presupposto sostanziale sia quello formale per esercitare tale diritto.

Quindi la fattura ricevuta nel 2022 concorre alla prima liquidazione Iva dell'anno e fino al termine ultimo di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al 2022, da inviare entro il 30 aprile 2023.

In merito, invece, alla deduzione del costo, le ipotesi possono essere le seguenti:

- imprese in contabilità ordinaria: si rilevano, nel 2021, fatture da ricevere;
- imprese in contabilità semplificata “reale”: nel 2022 si registrano le fatture con i conti “sospesi” e nel 2021 si contabilizzano i pagamenti, se verificati nell'anno precedente; se, invece, il pagamento avviene nel 2022, si registrano le fatture direttamente a costo nel 2022;
- imprese in contabilità semplificata “virtuale”: sia l'Iva che i costi sono di competenza del 2022;
- professionisti: nel 2022 si registrano le fatture con i conti “sospesi” e nel 2021 si contabilizzano i pagamenti, se verificati nell'anno precedente; se, invece, il pagamento avviene nel 2022, si registrano le fatture direttamente a costo nel 2022.

**# 3**

## Superbonus: SAL e cessione del credito

**In materia di superbonus si pone la seguente domanda: un contribuente ha sostenuto e pagato nel 2021 per lavori 110% spese relative al SAL minimo del 30%. Ha poi ceduto in data 28 gennaio 2022 il credito all'Ente Poste. Il procedimento è corretto?**

**ST. N. B. D. SNC**

---

L'Agenzia delle entrate, con la risposta 56/2022, ha affermato che, nel caso in cui le spese siano sostenute a cavallo di due anni, il contribuente, che ha pagato acconti, può cedere solo il credito relativo ai pagamenti effettuati nel medesimo anno solare al quale il SAL si riferisce (principio di cassa).

In particolare, per le spese sostenute nel 2021 e primo SAL emesso nel 2022, non si può cedere il credito ma bisogna utilizzare la detrazione in dichiarazione dei redditi (pari al 110 per cento).

Ora, dal quesito pare di capire che il SAL sia stato emesso nel 2021; di conseguenza, il procedimento risulta corretto.

## # 2

### **Detrazione Iva: fattura annotata dopo la DAI**

***Può rispiagare il caso di fattura di dicembre 2021 ricevuta nel 2021 ma annotata dopo l'invio della dichiarazione Iva?***

#### **D.P.L.**

---

L'Iva relativa alle fatture 2021, annotate dopo l'invio della dichiarazione Iva, è detraibile nel periodo di imposta 2021, solo se il contribuente provvede a presentare una dichiarazione Iva 2022 integrativa.

È il caso di una fattura datata 30 dicembre 2021 e ricevuta dallo SdI il giorno successivo, ma annotata nel registro Iva acquisti, supponiamo, il 5 maggio 2022.

In tale ipotesi, infatti, dato che entrambi i presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione si sono verificati nel 2021, la detrazione relativa a tale fattura di acquisto è ammessa al massimo entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2021.

## # 1

### **Conseguenze variazione sede Srl**

---

***Una Srl, la cui sede legale era a Milano fino al 30/06/2021 ed a Cosenza dal 01/07/2021, non ha inviato entro il 30/11/2021 le dichiarazioni redditi ed Irap per l'anno 2020, deve inviarle tardivamente nel 2022. Dove inviarle a Milano o a Cosenza?***

## C.A.

In generale, il deposito del bilancio deve essere effettuato presso la Camera di Commercio nella cui circoscrizione è iscritta la società al momento dell'invio della pratica, mentre le dichiarazioni dei redditi devono essere inviate all'Agenzia delle entrate.

Nel caso di specie, quindi, i modelli dichiarativi, relativi all'anno 2020, devono essere inviati all'Agenzia delle entrate centrale, senza distinzione di provincia o regione.

Altra questione riguarda invece l'Irap relativa al 2021.

Ai sensi dell'articolo 15 del Decreto Irap, l'imposta e' dovuta alla regione nel cui territorio si e' realizzato il valore della produzione.

Preliminarmente va osservato che il valore della produzione e' unico; solo se l'impresa opera su più regioni si deve effettuare la ripartizione del valore della produzione netta.

Pertanto, se l'impresa trasferisce la propria unica sede in corso d'anno, lavorando per un periodo esclusivamente nella regione A e per il restante periodo esclusivamente nella regione B, in assenza di "forza lavoro" sorgono dubbi in merito alle modalità di riparto.

A tale riguardo si ritiene corretto eseguire il riparto applicando un criterio di ripartizione proporzionale in base al tempo, che tiene conto del fatto che la società ha avuto la sede per una frazione di periodo in una regione e per l'altra frazione di periodo in un'altra regione.

In tale ipotesi si ritiene, inoltre, corretto indicare nel frontespizio della dichiarazione Irap il codice della regione di arrivo, ossia quello in cui e' stata trasferita la sede (Calabria).

Diverso è il caso in cui siano stati sopportati costi per la "forza lavoro"; in tale ipotesi il calcolo di ripartizione proporzionale deve essere effettuato con riferimento ai costi per la "forza lavoro", sostenuti dal soggetto passivo in una determinata regione, rispetto al totale complessivo degli stessi costi.

Al fine di effettuare la predetta ripartizione proporzionale occorre procedere come segue.

In primo luogo, occorre determinare l'ammontare complessivo dei seguenti costi:

- retribuzioni spettanti al personale dipendente, da assumere in base al valore rilevante ai fini previdenziali. Da tali costi si devono escludere le retribuzioni spettanti al personale dipendente distaccato presso terzi;
- costi che costituiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente per il percepiente;
- compensi spettanti a collaboratori coordinati e continuativi;
- utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto esclusivo di prestazione di

lavoro;

- retribuzioni spettanti al personale di terzi impiegato in regime di distacco ovvero in base a contratto di somministrazione di mano d'opera.

Successivamente si deve individuare:

- l'ammontare dei predetti costi riferibili ai soggetti, sopra indicati, impiegati in modo continuativo in stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse che siano stati operanti per un periodo non inferiore a tre mesi in ciascuna regione;
- l'ammontare dei costi determinati seguendo le indicazioni di cui sopra per ciascuna regione deve essere rapportato al totale complessivo dei costi sostenuti indicati nell'elenco precedente.

Le percentuali ottenute si applicano al valore della produzione netta totale per ottenere l'importo (base imponibile) da attribuire a ciascuna regione.

Si evidenzia che per banche, altri enti e società finanziarie, assicurazioni e imprese agricole sono previsti criteri diversi.

Per aderire alla **Community** di *Euroconference In Diretta*, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



## ADEMPIMENTI

# **Proroga della trasmissione dei dati al sistema TS per gli anni 2021 e 2022**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

## **LE COMUNICAZIONI ALL'ARCHIVIO DEI RAPPORTI FINANZIARI DELL'ANAGRAFE TRIBUTARIA**

[Scopri di più >](#)

È stata disposta la **proroga della trasmissione dei dati delle spese sanitarie e veterinarie al Sistema Tessera sanitaria (Sistema TS)**.

Il Sistema TS è il sistema informativo realizzato dal Ministero dell'economia e delle finanze in attuazione di quanto disposto dall'[articolo 50 D.L. 269/2003](#), convertito, con modificazioni, dalla **L. 326/2003** e dal **D.P.C.M. 26.03.2008**.

I **dati da trasmettere al Sistema TS** riguardano: le ricevute di pagamento, gli scontrini fiscali e gli eventuali rimborsi relativi alle spese sanitarie e veterinarie sostenute da ciascun assistito.

I dati raccolti sono utilizzati dall'Agenzia delle entrate ai fini della **elaborazione della dichiarazione dei redditi**.

Secondo il precedente calendario, la trasmissione dei dati delle **spese sanitarie e veterinarie**, doveva essere effettuata:

- entro l'8 febbraio 2021, per le spese sostenute nell'anno 2020;
- entro il 30 settembre 2021, per le spese sostenute nel primo semestre dell'anno 2021;
- **entro il 31 gennaio 2022**, per le spese sostenute nel secondo semestre dell'anno 2021;
- **entro la fine del mese successivo alla data del documento fiscale**, per le spese sostenute dal 1 ° gennaio 2022.

Il sistema TS mette a disposizione dell'Agenzia delle entrate i dati consolidati relativi alle spese sanitarie sostenute nel periodo d'imposta precedente e ai relativi rimborsi effettuati nell'anno precedente **a partire dal 9 marzo di ciascun anno successivo** al periodo d'imposta di riferimento (provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 115304 del 06.05.2019).

Con riferimento alle spese del **secondo semestre 2021** è stata rilevata, a causa del perdurare dell'emergenza sanitaria, la difficoltà nel rispettare la scadenza prevista per la trasmissione dei dati al Sistema TS.

Considerato che la mancata trasmissione dei dati avrebbe inciso negativamente sulla completezza delle informazioni da riportare nella dichiarazione dei redditi precompilata, d'intesa con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, è stata prevista la **proroga di 8 giorni della scadenza del 31 gennaio 2022** per la trasmissione al Sistema TS delle spese sanitarie relative al secondo semestre del 2021, senza impatti sul calendario della campagna dichiarativa 2022 ([provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. 28825 del 28.01.2022](#)).

Conseguentemente, al fine di non alterare il sistema di tutela della privacy approvato, **slitta anche la data entro la quale i contribuenti potranno comunicare la propria opposizione all'utilizzo delle spese sanitarie sostenute nell'anno 2021** per l'elaborazione della dichiarazione precompilata.

Con il provvedimento 28825/2022 sono previste delle deroghe ai termini individuati dal [provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 115304 del 06.05.2019](#), per consentire agli assistiti di **esercitare la propria opposizione all'utilizzo delle spese sanitarie** per l'elaborazione della dichiarazione precompilata 2022.

In particolare, l'opposizione può essere esercitata fino all'8 febbraio 2022 (anziché fino al 31 gennaio), con riferimento ai dati aggregati relativi ad una o più tipologie di spesa, mediante apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate, e **dal 16 febbraio 2022 al 15 marzo 2022** (anziché dal 9 febbraio all'8 marzo), in relazione ad ogni singola voce di spesa, accedendo direttamente all'area autenticata del sito web del Sistema Tessera Sanitaria.

Infine, viene spostato **dal 9 marzo 2022 al 16 marzo 2022**, il termine a partire dal quale il Sistema TS mette a disposizione dell'Agenzia delle entrate i **dati delle spese sanitarie 2021 e dei relativi rimborsi**.

Il [Decreto della Ragioneria Generale dello Stato del 2 febbraio 2022](#) pubblicato in **Gazzetta Ufficiale n. 32 dell'8 febbraio 2022**, ufficializza il rinvio del termine per la trasmissione dei dati delle spese sanitarie riferite al secondo semestre 2021 al Sistema Tessera Sanitaria **dal 31 gennaio all'8 febbraio 2022**.

Tale proroga si intende riferita alla trasmissione dei dati delle spese sanitarie **da parte di tutti i soggetti tenuti** a tale adempimento in base alla normativa vigente.

Il D.M. 02.02.2022 riscrive l'articolo 7, primo comma, D.M. 19.10.2020, concernente la trasmissione dei dati delle spese sanitarie e veterinarie che è pertanto effettuata secondo **il rivisto calendario**:

- entro l'8 febbraio 2021, per le spese sostenute nell'anno 2020;
- entro il 30 settembre 2021, per le spese sostenute nel primo semestre dell'anno 2021;
- entro l'8 febbraio 2022, per le spese sostenute nel secondo semestre dell'anno 2021;
- entro il **30 settembre 2022**, per le spese sostenute nel primo semestre dell'anno 2022;
- entro il **31 gennaio 2023**, per le spese sostenute nel secondo semestre dell'anno 2022;
- entro la **fine del mese successivo** alla data del documento fiscale, per le **spese sostenute dal 1 ° gennaio 2023**.

Sono interessati alla proroga anche gli **ulteriori soggetti** inseriti, dal D.M. 16.07.2021, nell'elenco degli obbligati ad inviare i dati delle spese sanitarie (diverse da quelle già previste dall'[articolo 3, comma 3, D.Lgs. 175/2014](#)) al sistema TS a partire dall'anno 2021, ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi da parte dell'Agenzia delle entrate. Tali soggetti potevano in fase di prima applicazione inviare le informazioni richieste, in via transitoria, con un unico resoconto annuale entro fine gennaio 2022.

Si tratta degli iscritti ai seguenti **elenchi speciali ad esaurimento**, istituiti con il decreto del Ministro della salute 09.08.2019, per lo svolgimento delle **attività professionali previste dal profilo della professione sanitaria**:

- tecnico sanitario di laboratorio biomedico;
- tecnico audiometrista;
- tecnico audioprotesista;
- tecnico ortopedico;
- dietista;
- tecnico di neurofisiopatologia;
- tecnico fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare;
- igienista dentale;
- fisioterapista;
- logopedista;
- podologo;
- ortottista e assistente di oftalmologia;
- terapista della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva;
- tecnico della riabilitazione psichiatrica;
- terapista occupazionale;
- educatore professionale;
- tecnico della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro;
- massofisioterapisti il cui titolo è stato conseguito ai sensi della legge 19 maggio 1971, n. 403.

Resta fermo che in caso di **errata trasmissione dei dati delle spese sanitarie e delle spese veterinarie** per ottenere i benefici di cui all'[articolo 3, comma 5-bis](#), secondo periodo, D.Lgs. 175/2014 (ossia mancata applicazione della sanzione di 100 euro per ogni comunicazione omessa, tardiva o errata di dati) la trasmissione dei dati corretti va effettuata, per le spese sanitarie e veterinarie, **entro i cinque giorni successivi** alla scadenza di invio.

Per la trasmissione delle **eventuali correzioni** ai dati delle spese effettuata nell'anno 2021 e trasmessi al Sistema TS, il termine è fissato al **15 febbraio 2022**.

L'invio dei dati di **spesa veterinaria dell'anno 2021**, da parte dei soggetti obbligati, è effettuato **entro il 16 marzo 2022** ([articolo 16-bis, comma 4, D.L. 124/2019](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 157/2019).

Si ricorda che, per la **scadenza della trasmissione dei dati delle spese sanitarie e veterinarie**, si fa riferimento alla **data di pagamento**, a prescindere dalla data del documento fiscale.

I soggetti tenuti all'invio dei dati al sistema TS possono comunicare, **con apposita funzionalità** messa a disposizione sul portale [www.sistemats.it](#), la volontà di adempiere agli **obblighi di comunicazione dei corrispettivi giornalieri** (di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 127/2015](#)) mediante trasmissione al sistema TS **fino al 31 dicembre 2022**.

A decorrere al 1° gennaio 2023, tali soggetti trasmettono obbligatoriamente al sistema TS i dati dei **corrispettivi giornalieri entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione**, come disposto dal comma 2, articolo 6, D.M. 19.10.2020 come modificato dal D.M. 02.02.2022.

## CONTROLLO

### **Il nuovo piano di formazione professionale continua del revisore** di Emanuel Monzeglio

*Special Event*  
**I CONTROLLI DEL REVISORE SUL BILANCIO DELLE PMI E  
LA NOMINA DEL NUOVO ORGANO DI CONTROLLO**

[Scopri di più >](#)

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nello specifico il dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, con la **determina n. 15812 del 28.01.2022** ha adottato **il nuovo programma di formazione continua** e aggiornamento professionale dei revisori legali iscritti al registro della revisione per **l'anno corrente** (2022).

È stato, altresì, ribadito che i **revisori legali iscritti** al registro di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 39/2010](#) sono tenuti – nell'anno decorrente dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022 – **ad assolvere gli obblighi della formazione professionale continua** (vedasi articolo [“La formazione professionale continua dei revisori legali”](#) del 25 novembre 2021) **partecipando ai corsi previsti**, con le modalità previste dall'articolo 5, comma 6 del decreto sopra citato, sugli argomenti elencati nel programma di formazione.

Tale **programma di formazione** lo si potrà trovare sul portale della revisione legale al seguente indirizzo: <http://www.revisionelegale.mef.gov.it>.

L'impianto formativo adottato per l'anno 2022 – per la formazione dei revisori legali – è in **sostanziale continuità** con l'offerta formativa presentata negli scorsi anni, confermando la **netta prevalenza** dei contenuti afferenti alle **materie caratterizzanti la revisione legale rispetto alle materie non caratterizzanti**.

È stata mantenuta, peraltro, la stessa suddivisione, di suddette materie, in tre gruppi:

- **Gruppo A:** relativo alle **materie caratterizzanti la revisione legale**, ovvero **gestione e rischio del controllo interno, principi di revisione nazionale e internazionali, disciplina della revisione legale, deontologia professionale ed indipendenza e tecnica professionale della revisione**;
- **Gruppo B:** materie non caratterizzanti di cui alle lettere da *a*) ad *e*) [dell'articolo 4, comma 2, D.Lgs. 39/2010](#);
- **Gruppo C:** materie non caratterizzanti di cui alle lettere da *m*) ad *n*) [dell'articolo 4,](#)

[comma 2, D.Lgs. 39/2010;](#)

Nonostante l'impostazione pressoché immutata, nelle materie caratterizzanti, sono stati introdotti alcuni **“aggiornamenti tematici”** che riguardano principalmente **l'introduzione delle disposizioni di cui al Regolamento delegato (UE) n. 815 del 17.12.2018 ad integrazione della direttiva CE n. 109/2004** con le quali sono state stabilite le norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico delle relazioni finanziarie annuali delle società quotate europee, riassunte nell'acronimo **“ESEF”**.

A tal proposito, è correlato uno **specifico principio di revisione** – in via di adozione – relativamente alla **responsabilità del soggetto incaricato alla revisione legale con riferimento al giudizio di conformità** del bilancio d'esercizio o consolidato alle disposizioni del citato Regolamento.

Le ulteriori novità introdotte, nelle materie caratterizzanti inserite nel nuovo programma di formazione, riguardano gli **aspetti tecnici della rendicontazione non finanziaria, i nuovi principi contabili degli enti del terzo settore, alcuni approfondimenti in tema di procedure di revisione con tecniche digitali ed alcuni aspetti della regolamentazione dei mercati di particolare attualità**.

È importante sottolineare la novità riguardante le **“tecniche digitali”** in quanto – secondo il Mef – la **digitalizzazione** rappresenta **“una nuova realtà nell'ambito delle procedure di revisione”** volta a **superare** le tecniche tradizionali.

Le novità interessano anche il piano formativo riguardante le **materie non caratterizzanti**.

In particolare viene sottolineata l'importanza dell'approfondimento relativo alla tematica della **finanza sostenibile** in linea, peraltro, con il **“Green Deal” emanato dalla Commissione europea** definito come **“una strategia comune costituita da una serie di misure, anche in materia finanziaria, atte a rendere più sostenibili e meno dannosi per l'ambiente la produzione di energia e lo stile di vita dei cittadini europei”**.

Non poteva di certo mancare – nel programma formativo – il riferimento al **codice della crisi d'impresa** ed in particolare all'introduzione dei **corsi di formazione per gli esperti della composizione negoziata** per la soluzione della crisi d'impresa.

Essi, infatti, trovano specifica collocazione nell'ambito della **materia non caratterizzante “diritto societario”** corso **“il codice della crisi d'impresa – aspetti giuridici (corso multiplo)”**.

## ACCERTAMENTO

### ***Nullo l'accertamento al socio receduto motivato per relationem***

di Angelo Ginex



In tema di accertamento nei confronti del socio di **società a ristretta partecipazione sociale**, ove tra l'anno d'imposta sottoposto ad accertamento ed il momento della notificazione alla società dell'atto impositivo il **socio** sia **receduto** dalla compagine sociale, è **nullo l'avviso di accertamento** a lui notificato per i maggiori redditi di capitale presuntivamente distribuiti, quando esso, rinviando **per relationem** alla **motivazione** dell'avviso di accertamento indirizzato alla società, **manchi dell'allegazione** della documentazione citata o della **riproduzione** dei suoi contenuti essenziali.

È questo il principio di diritto sancito dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 4239, depositata ieri 10 febbraio**.

La vicenda in esame trae origine dalla notifica all'**ex socio** di una S.r.l. di un avviso di accertamento fondato sulla **presunzione di distribuzione dei maggiori utili extracontabili**, accertati in capo alla ridetta società a ristretta partecipazione sociale, con atto impositivo resosi definitivo per mancata impugnazione.

Il contribuente **impugnava** l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, rilevando l'intervenuto **recesso** dalla compagine sociale **in epoca anteriore alla notifica dell'atto impositivo alla società**, e contestando la **mancata allegazione** dello stesso all'accertamento a lui indirizzato.

Il giudice di prime cure **accoglieva il ricorso** proposto dal **socio receduto** e, così, l'Agenzia delle Entrate proponeva **appello** alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che, in **accoglimento del gravame**, riformava la statuizione di primo grado. In particolare, il giudice di appello riteneva **irrilevante** il fatto che il socio, prima della notificazione dell'atto impositivo alla società, avesse già esercitato la facoltà di **recesso** dalla compagine sociale, e che avesse lamentato la **violazione del diritto di difesa** per la mancata allegazione al proprio atto impositivo di quello già notificato alla società.

Seguiva pertanto **ricorso in Cassazione** da parte dell'**ex socio**, che censurava la pronuncia di appello con tre motivi. Tra gli altri, ai fini che qui interessano, il contribuente deduceva la **violazione** dell'[articolo 7 L. 212/2000](#) e dell'[articolo 42 D.P.R. 600/1973](#), in quanto la CTR della Lombardia aveva escluso che la **mancata conoscenza** dell'avviso di accertamento notificato alla società, viziassesse l'atto impositivo a lui notificato.

Più precisamente, il socio receduto rilevava che entrambe le disposizioni sopra citate prescrivono che, nel caso in cui la **motivazione** dell'atto impositivo faccia riferimento ad un **altro atto**, questo debba essere **allegato o riprodotto** nell'atto notificato; si evidenziava altresì che il citato [articolo 42](#) **sanziona** espressamente la mancata allegazione, o comunque la mancata riproduzione del contenuto essenziale dell'atto richiamato, con la **nullità** dell'avviso di accertamento.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha ritenuto **fondata tale dogliananza** precisando che il condivisibile orientamento esistente in materia può trovare applicazione solo nei casi in cui il **socio** di una società di capitali a ristretta partecipazione sociali **conservi nel tempo la propria posizione**, sussistendo solo in tale ipotesi un facile accesso alla **conoscenza** e comunque una **conoscibilità** degli atti relativi alla società.

L'orientamento cui i giudici di legittimità facevano riferimento, è quello che afferma che **l'obbligo di motivazione** degli atti impositivi notificati ai soci è soddisfatto anche mediante rinvio *per relationem* alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società, anche se solo a quest'ultima notificato, in quanto il socio ha il **potere di consultare** la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (cfr., **Cass. Ord. n. 21126/2020; Cass. Ord. n. 3980/2020; Cass. Ord. n. 14275/2018**).

Tuttavia, nei casi come quello di specie, in cui **l'ex socio** ha ceduto la propria partecipazione sociale ed è uscito dalla compagine societaria, non può affermarsi con certezza che questi possa essere in condizione di **accedere alla documentazione** della società e, prima ancora, possa avere **conoscenza dell'attività di verifica** cui la società medesima viene sottoposta.

Pertanto, si è concluso che **l'avviso di accertamento** notificato al **socio receduto**, che ai fini della motivazione faceva rinvio all'avviso di accertamento indirizzato alla società, avrebbe dovuto essere corroborato, **a pena di nullità**, dalla **allegazione** della documentazione citata, o dalla **riproduzione** dei suoi contenuti essenziali.

Considerato che il giudice di appello non si è attenuto ai suesposti principi, la Suprema Corte, in **accoglimento del ricorso** proposto dal socio receduto, ha **cassato** la sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, ha **accolto il ricorso originario**, con conseguente **annullamento dell'atto impugnato**.

## DIRITTO SOCIETARIO

### ***Patti parasociali e nomina dell'amministratore***

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

### **LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA E IL DL 118/2021**

[Scopri di più >](#)

Il **patto parasociale** disciplinato dagli [articoli 2341 bis cod. civ.](#) e ss. consiste in un accordo avente **effetto**, ex [articolo 1372 cod. civ.](#), **solo tra i soci che vi partecipano** ed è finalizzato all'assunzione preventiva nonché all'adozione delle successive **delibere dell'assemblea** dei soci, quale organo destinato a provvedervi.

Con tale contratto, evidentemente di natura plurilaterale con comunione di scopo, i soci si obbligano ad esercitare diritti che derivano loro dall'adesione al patto di società secondo modalità concordate, di modo da stabilire in anticipo un **indirizzo unitario all'organizzazione sociale**.

Nella prassi, accade frequentemente che, tramite la nominata pattuizione, i soci designino un determinato soggetto per la futura **attribuzione assembleare della carica di amministratore di società**, circostanza che ha permesso alla giurisprudenza di legittimità di qualificare, sulla base di determinate condizioni, il patto come contratto a favore di terzo.

In particolare, con la **sentenza n. 9846/2014**, la Corte di Cassazione ha sottolineato come **il patto parasociale** in forza del quale taluni soci si impegnano ad eseguire prestazioni a beneficio della società **integri la fattispecie del contratto a favore di terzo ex articolo 1411 cod. civ.**, in relazione al quale sia la società, quale terzo beneficiario, sia i soci stipulanti, moralmente ed economicamente interessati a che l'obbligazione sia adempiuta nei confronti della società di cui fanno parte, sono legittimati a pretendere l'adempimento (in tal senso anche Cassazione Civile, n. 17200/2013 e n. 2493/1993).

Da ciò discende come **la funzione tipica del patto di sindacato sia quella di vincolare i soci ad una determinata espressione di voto in assemblea**, facendo così sorgere in capo ai medesimi – quali promittenti e stipulanti – un **obbligo in favore del terzo futuro amministratore**, quest'ultimo divenuto titolare di una prestazione immediata e diretta, ossia del diritto ad una data manifestazione di voto in assemblea da poter autonomamente azionare, sia pure sotto il profilo risarcitorio.

Sul punto, la Suprema Corte ha oltretutto ritenuto valido il patto avente ad oggetto l'espressione del voto nell'assemblea chiamata a nominare gli amministratori, anche se non sia stata prefissata la durata del vincolo assunto dalle parti ed **operativo**, perciò, *"il principio generale in forza del quale ad ogni partecipante spetta il diritto di recedere unilateralmente dal patto per giusta causa o con congruo preavviso, da valutarsi, in difetto di previsione normativa o convenzionale, come tempo utile in relazione alla natura del rapporto e al tipo di interessi in gioco"*.

Conseguentemente, **il partecipante** – il quale presenta all'assemblea una lista di candidati alla carica di amministratori di contenuto incompatibile con il rispetto del patto e poi esprima il proprio voto in contrasto con gli obblighi derivanti dall'adesione al patto medesimo – **può essere chiamato dalle altre parti a risarcire i danni conseguenti al suo inadempimento, dovendosi escludere che tali comportamenti integrino una manifestazione tacita della volontà di recesso** (Cassazione Civile, sent. n. 6898/2010).

Il tema in esame è stato altresì oggetto della recente **sentenza n. 36092/2021**, con cui la Cassazione, al fine di inquadrare la fattispecie nel contratto a favore di terzo, ha chiarito come risultati **necessario ricostruire l'effettiva volontà dei contraenti** onde determinare se gli accordi siano stati raggiunti allo scopo di **attribuire un diritto soggettivo all'amministratore designato** o soltanto per **regolare tra i soci la rispettiva espressione di voto in assemblea** senza, però, spogliarsi della facoltà di modificare o revocare le intese definite, secondo le regole interne al patto, con effetti che non travalichino la sfera giuridica dei contraenti.

Sul punto, la Suprema Corte ha quindi precisato che *"la sola menzione nel patto parasociale stipulato tra i soci, del nome, del compenso e della durata della carica di un futuro amministratore non integra il significato di una manifestazione di volontà diretta a conferire efficacia vincolante verso il terzo, tra le parti del patto, al reciproco obbligo di nominarlo, né tantomeno con quelle date modalità e clausole"*.

Occorre accertare, perciò, se dall'accordo risultati chiaramente che i soci intendessero attribuire all'amministratore **il diritto ad esigere quella determinata prestazione a loro carico** (la manifestazione di voto) ovvero se essi volessero **semplicemente dettare regole comportamentali destinate a valere esclusivamente tra di loro**.

In nessun caso, pertanto, potrà meramente presumersi la volontà di attribuzione immediata del diritto allo stesso amministratore designato.

Spetta, in buona sostanza, *"al giudice del merito individuare, in concreto, se si tratti di patto parasociale con effetti solo per i soci oppure se sussista una manifestazione di volontà delle parti di attribuire direttamente al futuro amministratore un diritto soggettivo"* ad una data manifestazione di voto in assemblea, ai sensi dell'[articolo 1411 cod. civ.](#), nel senso che i soci stessi, nella qualità di contraenti, abbiano previsto e voluto la **prestazione di voto a favore di un terzo estraneo al contratto**, come elemento della funzione perseguita.