



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Note di variazione riferite al 2021 da emettere entro il 2 maggio
- Non rilevano i motivi del peggioramento economico per il contributo perequativo
- Conservano sempre la propria autonomia gli atti di accertamento notificati alla società e ai soci
- La revoca dell'amministratore di s.r.l.
- Le novità del Bilancio 2021

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| | 10 |
| In breve..... | 13 |
| Note di variazione riferite al 2021 da emettere entro il 2 maggio | 13 |
| Non rilevano i motivi del peggioramento economico per il contributo perequativo | 15 |
| L'Approfondimento – 1 | 17 |
| Conservano sempre la propria autonomia gli atti di accertamento notificati alla società e ai soci | 17 |
| L'Approfondimento – 2 | 24 |
| La revoca dell'amministratore di s.r.l. | 24 |
| L'Approfondimento – 3 | 31 |
| Le novità del Bilancio 2021 | 31 |
| L'angolo informatico | 42 |
| La dematerializzazione dei documenti degli studi professionali | 42 |

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Moro Nicola
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

SerConTel
.IT

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



| | | |
|------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Aggiornamento istruzioni modello 730/2022</p> | <p>ITALIA OGGI 20.04.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il 15.04.2022 un aggiornamento delle istruzioni del modello 730/2022 al fine di recepire una serie di novità tra cui, oltre alla misura del bonus acqua potabile, anche lo slittamento della messa a disposizione del precompilato dal 30.04.2022 al 23.05.2022.</p> |
| <p>Demolizioni con ricostruzione nelle aree vincolate</p> | <p>ITALIA OGGI 20.04.2022</p> | <p>Tramite una modifica inserita dalla Camera nella legge di conversione del D.L. 17/2022, è possibile rientrare nella definizione di ristrutturazione edilizia e, quindi, di accedere ai bonus casa anche nel caso in cui la ricostruzione integrale modifichi alcune caratteristiche dell'immobile precedente, come, ad esempio, la sagoma, i prospetti o la volumetria.</p> |
| <p>Definizioni agevolate</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 21.04.2022</p> | <p>Il Decreto Sostegni-ter ha stabilito che il versamento delle rate del 2020, 2021 e 2022, ai fini delle definizioni agevolate, è considerato tempestivo se effettuato integralmente nei seguenti termini: entro il 30.04.2022, per le rate in scadenza nell'anno 2020; entro il 31.07.2022, per le rate in scadenza nell'anno 2021; entro il 30.11.2022, per le rate in scadenza nell'anno 2022.</p> |
| <p>Visto di conformità nel modello Redditi 2022</p> | <p>ITALIA OGGI 21.04.2022</p> | <p>Nel frontespizio del modello Redditi 2022 sono stati previsti due spazi per l'apposizione del visto di conformità, dove il primo riguarda l'intera dichiarazione dei redditi, mentre il secondo riguarda solamente l'eventuale presenza del superbonus 110%.</p> |
| <p>Cessione dei crediti da bonus edilizi</p> | <p>ITALIA OGGI 21.04.2022</p> | <p>La risposta immediata n. 5-07901 all'interrogazione alla Commissione Finanze della Camera ha chiarito che sono considerati intermediari finanziari anche Sim (appartenenti ad un gruppo bancario), Sgr, Sicaf e Sicav, nell'ambito dell'acquisto</p> |

di crediti derivanti da bonus edilizi dopo la prima cessione.

| | | |
|------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Novità del decreto Pnrr 2</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 22.04.2022</p> | <p>Tra le novità del decreto si segnala:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'invio giornaliero dei dati sui pagamenti con il Pos, al fine di bloccare la pratica dei pagamenti elettronici che non si trasformano in scontrino e ricevuta fiscale; • anticipo della doppia sanzione sul Pos a partire dal 30.06.2022 (anziché dal 1.01.2023); • dal 1.07.2022 è confermata l'estensione dell'obbligo di fattura elettronica ai forfettari. Resta, però, l'esclusione fino a tutto il 2023 per le micro-partite Iva che hanno ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, fino a 25.000 euro da calcolare sul periodo d'imposta precedente. È confermata la non applicazione delle sanzioni per chi nel trimestre da luglio a settembre 2022 emetterà la fattura entro il mese successivo a quello dell'effettuazione dell'operazione. |
| <p>Revoca dei crediti d'imposta R&S non indicati in nota integrativa</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 22.04.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate può recuperare il credito d'imposta utilizzato in compensazione, sia attraverso la contestazione del requisito della novità (necessaria connotazione dell'investimento agevolato), ma anche per la mancanza di informazioni che il contribuente avrebbe dovuto fornire, nello stato patrimoniale in relazione a tali costi, in nota integrativa e nella relazione di gestione.</p> |
| <p>Nuova guida alla piattaforma cessione crediti</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 22.04.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la guida aggiornata alla piattaforma di cessione crediti fiscali, raggruppati ora in 2 categorie: crediti cedibili a chiunque e crediti cedibili ai soli soggetti qualificati.</p> |
| <p>Rivalutazione terreni e partecipazioni</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 23.04.2022</p> | <p>È stato prorogato al 15.11.2022 il termine per procedere alla rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni, posseduti al 1.01.2022.</p> |

| | | |
|----------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Novità superbonus 110%</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 24.04.2022</p> | <p>Dal 1.05.2022 non sarà possibile, dopo la prima cessione, cedere i crediti in modo parziale. A ogni credito, inoltre, sarà attribuito un codice identificativo univoco, che dovrà essere indicato nelle comunicazioni di eventuali successive cessioni. Inoltre la legge di conversione del Decreto Bollette ha introdotto la quarta cessione che può verificarsi solo tra banca e correntista e solo a condizione che siano state esaurite le precedenti tre cessioni. Entro il 29.04.2022, i soggetti privati possono trasmettere le opzioni per la cessione del credito e lo sconto in fattura relativi agli interventi del 2021 (e le rate residue non fruite relative al 2020).</p> |
| <p>POS obbligatorio dal 30.06.2022</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 23.04.2022</p> | <p>Il decreto "Pnrr 2" stabilisce che dal 30.06.2022, chi non accetta i pagamenti elettronici via Pos rischia una sanzione di 30 euro, più il 4% del valore della transazione.</p> |
| <p>Criptovalute</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 25.04.2022</p> | <p>Entro il 18.05.2022 i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale ("Vasp") e di servizi di portafoglio digitale ("Wsp") che operano – o intendono operare – in Italia dovranno iscriversi alla sezione speciale del registro pubblico informatizzato, tenuto dall'Oam (Organismo gestione agenti in attività finanziaria e mediatori creditizi).</p> |

L'Agenzia interpreta



| | | |
|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Recupero imposta sostitutiva rivalutazione beni</p> | <p>CIRCOLARE N. 6/E/2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la versione definitiva della circolare, ha apportato alcuni cambiamenti alle posizioni precedenti dell'Amministrazione Finanziaria.</p> |
| <p>Sismabonus acquisti anche sui leasing</p> | <p>INTERPELLO N. 202 DEL 20.04.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il sismabonus acquisti spetta anche nel caso in cui l'acquisto di unità immobiliare dall'impresa di costruzione/ristrutturazione immobiliare avvenga tramite leasing finanziario, entro però 30 mesi dalla fine lavori.</p> |
| <p>Somme sequestrate non deducibili</p> | <p>INTERPELLO N. 196 DEL 20.04.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le somme sequestrate dalla procura, iscritte a credito e poi transitate a conto economico come perdita non possono essere dedotte ai fini della determinazione del reddito.</p> |
| <p>Residuo da concordato preventivo</p> | <p>INTERPELLO N. 201 DEL 20.04.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le riduzioni dei debiti che emergono dopo l'omologazione del concordato preventivo originano sopravvenienze attive imponibili, non essendo qualificabili come sopravvenienze da esdebitazione concordataria e non potendo così trovare applicazione la detassazione disciplinata dall'art. 88, c. 4-ter del Tuir.</p> |
| <p>Contributo perequativo</p> | <p>INTERPELLO N. 199 DEL 20.04.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il contributo perequativo spetta a coloro che hanno registrato un peggioramento del risultato economico del 2020 rispetto al 2019, anche se tale peggioramento sia dovuto ad eventi estranei all'emergenza Covid-19.</p> |

| | | |
|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Regime forfetario e aliquota ridotta | INTERPELLO N. 197 DEL 20.04.2022 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la mera prosecuzione di un'attività, già svolta sotto forma di lavoro autonomo o dipendente anche all'estero, non consente l'applicazione dell'aliquota ridotta del 5%. |
| Specifiche tecniche Isa 2022 | PROVVEDIMENTO N. 136193 DEL 21.04.2022 | L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato le specifiche tecniche al fine di acquisire gli ulteriori dati necessari ai fini dell'applicazione degli Isa per il periodo di imposta 2021, con cui gli intermediari possono procedere alla raccolta massiva dei dati dei clienti nella disponibilità dell'Agenzia delle Entrate, necessari per il funzionamento del software. |
| Aliquota media per rimborso del credito Iva | INTERPELLO N. 205 DEL 20.04.2022 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che ai fini del calcolo dell'aliquota media per il rimborso del credito Iva annuale o trimestrale, rientrano anche le cessioni di beni facilitate da piattaforme elettroniche di cui all'art. 2-bis Dpr 633/1972, in quanto operazioni esenti con diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 10, c. 3 e dell'art. 19, c. 3, lett. d-bis Dpr 633/1972. |
| Regime del realizzo controllato al conferimento di partecipazioni | INTERPELLO N. 203 DEL 20.04.2022 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che l'orientamento secondo cui i regimi di neutralità indotta o di realizzo controllato dei conferimenti di diritti parziari (usufrutto o nuda proprietà) su partecipazioni sono ammessi a condizione che siano scambiate partecipazioni. |
| Peggioramento del risultato economico perequativo | INTERPELLO N. 199 DEL 20.04.2022 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che, al fine di determinare il peggioramento del risultato economico dell'esercizio per la spettanza del contributo perequativo, non assumono alcun rilievo le motivazioni che hanno portato a tale risultato. |

| | | |
|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Riporto interessi indeducibili da Rol nella fusione | INTERPELLO N. 211 DEL 20.04.2022 | L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente di riportare gli interessi indeducibili da Rol in una fusione a seguito di acquisizione con indebitamento. |
| Utilizzo delle perdite nelle operazioni di affitto d’azienda | INTERPELLO N. 214 DEL 20.04.2022 | L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha ricordato che l’art. 84, c. 3 Tuir mira a evitare il riporto perdite in presenza di un cambio dell’attività principale. Nel caso analizzato, la società Alfa, costituita per la costruzione e gestione di un parcheggio che ha prodotto perdite, affida lo stesso a Gamma con un contratto di affitto d’azienda. È quindi possibile continuare ad utilizzare le perdite. |
| Bonus affitti | INTERPELLO N. 195 DEL 20.04.2022 | L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il bonus affitti è escluso per la concessione della gestione di un sistema di servizi per il pubblico. |
| Regime speciale per l’editoria | INTERPELLO N. 207 DEL 22.04.2022 | L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha fornito chiarimenti circa la determinazione della percentuale forfetaria della resa, prevista dall’art. 74 del D.P.R. 633/1972 per l’anno 2021, nel caso di una società editoriale. |
| Gestione fondi comuni senza Iva | INTERPELLO N. 206 DEL 22.04.2022 | L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, se sussistono le condizioni, è prevista l’esenzione Iva per la gestione fondi comuni di investimento. |
| Accordo transattivo soggetto a Iva | INTERPELLO N. 212 DEL 22.04.2022 | L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l’accordo transattivo con il quale una parte rinuncia a coltivare in giudizio la pretesa risarcitoria nei confronti della controparte, a fronte del pagamento di una somma di denaro, integra una prestazione di servizi soggetta all’Iva. |

Il Giudice ha sentenziato



| | | |
|----------------------------------------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Stabile organizzazione | CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-333/20 | La Corte di Giustizia Europea, ha fornito un'interpretazione dell'art. 44 della direttiva Iva e dell'art. 11 del regolamento Ue n. 282/2011, precisando che una società interamente controllata da un soggetto non residente, al quale presta in via esclusiva servizi di marketing, pubblicità e rappresentanza, non può essere considerata, di per sé, la stabile organizzazione del committente. |
| Atto impositivo dopo 60 giorni anche per l'imposta di registro | CORTE DI CASSAZIONE N. 12412/2022 | La Cassazione ha sancito che l'art. 12, c. 7 dello Statuto del contribuente, che consente di comunicare osservazioni e richieste, entro i 60 giorni dopo la consegna del Pvc e, quindi, comporta l'impossibilità di emanare l'atto impositivo prima di tale periodo di tempo, va applicato anche ai fini dell'imposta di registro. |
| Cessione gratuita di buoni benzina ai dipendenti | CORTE DI CASSAZIONE N. 11337/2022 | La Cassazione ha sancito che i compensi pagati dalla squadra di calcio al suo procuratore sono da considerare fringe benefit per il calciatore. Per questo motivo deve tenerne conto nella sua dichiarazione dei redditi ex art. 51 Tuir. |
| Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte | CORTE DI CASSAZIONE N. 15239/2022 | La Cassazione ha sancito che si realizza la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte in presenza dell'intenzione di non voler pagare e comunque l'esistenza di un debito tributario suscettibile di essere riscosso coattivamente. |
| Presunzione di maggiori ricavi | CORTE DI CASSAZIONE N. 12492/2022 | La Cassazione ha chiarito che è legittima la presunzione di maggiori ricavi derivante dalle differenze inventariali solo nell'ipotesi in cui vi sia stato un riscontro fisico delle giacenze conseguente all'accesso presso il contribuente. |

| | | |
|-----------------------------------------------------------------|------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Eredità rinunciata e tasse del defunto da non pagare</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 1099/2022</p> | <p>La Cassazione, insieme alla CTP di Milano, hanno stabilito che la rinuncia all'eredità consente di evitare di dover pagare le imposte non pagate dal de cuius.</p> |
| <p>Tassazione della rinuncia alla indennità di fine mandato</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 12223/2022</p> | <p>La Cassazione ha sancito che la rinuncia all'indennità di fine mandato operata dal socio-amministratore realizza il duplice effetto di costituire "un incasso giuridico" del relativo ammontare e di accrescere il patrimonio societario oltre che il valore della partecipazione detenuta.</p> |
| <p>Nullità degli accertamenti precoci</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 12713/2022</p> | <p>La Cassazione ha ribadito la nullità dell'accertamento emesso prima di 60 giorni dal verbale della Guardia di Finanza. Non è rilevante che gli importi delle imposte evase siano alti.</p> |
| <p>Deducibilità delle sponsorizzazioni</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 11324/2022</p> | <p>La Cassazione ha sancito che sono deducibili dal reddito di impresa i costi di sponsorizzazione inerenti, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, all'attività stessa.</p> |
| <p>Accertamento parziale</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 12854/2022</p> | <p>La Cassazione ha stabilito che l'accertamento parziale non può essere emesso per un'attività valutativa svolta dall'ufficio.</p> |
| <p>Iscrizione catastale dell'immobile e IMU</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 12221/2022</p> | <p>La Cassazione ha sancito che l'iscrizione di un immobile al Catasto comporta il pagamento dell'imposta municipale anche se non risultano ancora ultimati i lavori di costruzione.</p> |
| <p>Teste di legno societarie</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 12841/2022</p> | <p>La Cassazione ritiene responsabile anche l'amministratore «di diritto» per i fatti di bancarotta posti in essere dall'amministratore «di fatto».</p> |
| <p>Scissione e successiva cessione delle partecipazioni</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 11890/2022</p> | <p>La Cassazione ha stabilito che non è elusiva l'operazione di scissione, con successiva cessione delle partecipazioni della beneficiaria, se giustificata da valide ragioni extrafiscali che</p> |

rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o del ramo di azienda.

In breve

Note di variazione riferite al 2021 da emettere entro il 2 maggio

Di Francesco Costa

Entro il 2 maggio 2022 (termine ordinario del 30 aprile differito al primo giorno feriale) dovrà essere presentata la dichiarazione IVA relativa al 2021.

Tale scadenza rappresenta anche il limite temporale per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta nell'anno, posto che, ai sensi dell'art. 19 comma 1 del DPR 633/72, esso è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

Come già chiarito nella circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2018, tale anno è da individuarsi sulla base del momento in cui si è verificato il duplice presupposto:

- dell'esigibilità dell'imposta;
- del possesso della fattura di acquisto da parte del cessionario o committente.

Da ciò ne deriva che, per gli acquisti di beni e/o servizi il cui diritto è sorto nell'anno 2021 (e il documento ricevuto entro la fine di tale anno), la detrazione potrà essere operata con la dichiarazione IVA riferita al 2021, cioè entro il 2 maggio 2022.

Chi non dovesse esercitare il diritto alla detrazione nel termine anzidetto, potrà recuperare l'imposta presentando una dichiarazione IVA integrativa "a favore", entro il 31 dicembre 2027.

Quanto esposto non vale per le fatture che sono state ricevute a inizio 2022, relative a operazioni la cui esigibilità si è verificata nel 2021; in questa evenienza l'esercizio del diritto alla detrazione è possibile sino alla dichiarazione IVA relativa al 2022 (anno di ricezione del documento di acquisto), il cui termine di presentazione è il 2 maggio 2023.

Il termine di presentazione della dichiarazione IVA annuale incide, anche sui termini per emettere le note di variazione in diminuzione di cui all'art. 26 comma 2 ss. del DPR 633/72.

Secondo quanto indicato nella circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2018, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Le più recenti circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2021 e n. 5/2022 hanno precisato che, emessa tempestivamente la nota di variazione (entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per la nota stessa), "l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento". Ad esempio, nel caso in cui il presupposto per operare la variazione si sia verificato nel 2021 e la nota di credito sia emessa nel periodo dal 1° gennaio e il 2 maggio 2022, la data per l'esercizio del diritto alla detrazione, secondo l'Agenzia, deve essere individuata:

- nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa;
- oppure, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota, vale a dire la dichiarazione riferita al 2022, da presentare entro il 2 maggio 2023.

Questi termini valgono anche in relazione al cambiamento della disciplina per l'emissione delle note di credito nel caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente assoggettato a una procedura concorsuale.

Se il creditore ha emesso la nota di variazione nel corso del 2021, il diritto a detrazione può essere esercitato al più tardi entro il 2 maggio 2022 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2021). Se il medesimo creditore avesse, invece, deciso di emettere la nota di variazione nei primi quattro mesi del 2022 (entro il 2 maggio 2022), il diritto a detrazione potrà essere esercitato nella liquidazione periodica del mese di emissione o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa al 2022 (2 maggio 2023).

È da sottolineare che, qualora il termine per l'emissione della nota di variazione sia già passato, potrebbe non essere possibile presentare una dichiarazione integrativa "a favore" per il recupero dell'imposta, a meno che non vi sia la presenza di errori ed omissioni cui rimediare, al ricorrere dell'impossibilità ad emettere la nota, non imputabile alla "colpevole" inerzia del soggetto passivo. Tale impostazione non, però, è ritenuta condivisibile da Assonime (circolare n. 10/2021), che si è espressa in favore di un ampio ricorso all'istituto di cui all'art. 30-ter.

Non rilevano i motivi del peggioramento economico per il contributo perequativo

di Alberto De Stefani

Nonostante il termine per beneficiare del contributo sia abbondantemente scaduto, l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 199 del 20/04/2022, ha precisato che ai fini del calcolo del peggioramento del risultato economico d'esercizio del contributo perequativo rileva solamente il dato fiscale desumibile dal rigo della dichiarazione dei redditi espressamente indicato nella Tabella A allegata al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Non sono dunque importanti i motivi che hanno portato a tale risultato.

Il chiarimento era necessario in quanto non era ben chiaro se il peggioramento del risultato economico, ai fini della fruizione del bonus, doveva essere correlato al fattore COVID-19.

Il dubbio nasce leggendo l'art. 1 commi 16-27 del DL 73/2021, che prevede *“a favore degli operatori economici maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica Covid-19 che svolgono attività d'impresa, arte o professione o che producono reddito agrario, titolari di partita IVA residenti o stabiliti nel territorio dello Stato”, “un contributo a fondo perduto subordinato al conseguimento di un (...) peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, rispetto a quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, in misura pari o superiore alla percentuale definita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.”*

Per questo motivo, l'Agenzia delle Entrate in occasione della risposta a interpello n. 199, ha chiarito che *“in considerazione della crisi economica diffusa derivante dalla pandemia da COVID-19 e con l'obiettivo di velocizzare l'erogazione dei suddetti contributi a fondo perduto riducendo le valutazioni di carattere soggettivo in merito ai fattori che possano aver originato il peggioramento dei risultati economici dei singoli soggetti, lo stesso legislatore ha semplificato il calcolo dell'agevolazione in commento definendo implicitamente le nozioni di «peggioramento del risultato economico d'esercizio» e di «risultato economico d'esercizio» richiamati nei citati commi 19 e 20, con il rinvio ai valori fiscali che tali locuzioni possono assumere”*.

Per concludere, per l'Agenzia delle Entrate, ai fini del calcolo del “peggioramento del risultato d'esercizio”, occorre fare riferimento al dato fiscale desumibile dal rigo della

dichiarazione dei redditi espressamente indicato nella Tabella A allegata al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

L'Approfondimento – 1

Conservano sempre la propria autonomia gli atti di accertamento notificati alla società e ai soci

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

In diverse occasioni la scelta di una società di persone, tassata per trasparenza, di utilizzare un istituto deflattivo del contenzioso ha fatto nascere alcuni dubbi interpretativi in merito alla sorte degli avvisi di accertamento notificati ai soci della stessa società.

In particolare, ci si è chiesto se la decisione della società di definire la sua posizione potesse condizionare o meno anche l'esito degli avvisi di accertamento notificati ai soci, sebbene la volontà di questi ultimi circa la strategia difensiva da adottare fosse diversa.

In molti casi, infatti, la difficoltà interpretativa della normativa in materia di istituti deflattivi del contenzioso ha spinto i giudici di merito a ritenere vincolante per i soci la scelta operata dalla società. Dubbi supportati, soprattutto in passato, dalla previsione del litisconsorzio necessario tra società e soci per dirimere controversie aventi ad oggetto imposte imputate per trasparenza.

Di diverso avviso è, invece, la giurisprudenza di legittimità che è sempre più convinta nel ritenere che la società e i soci possano definire autonomamente le rispettive controversie, scegliendo a loro volta un istituto deflattivo del contenzioso, ovvero aderendo a una definizione della lite pendente, eccezionalmente introdotta dal Legislatore.

Questa linea di pensiero trova conferma anche nella recente pronuncia n. 14147/2021, in cui gli ermellini hanno precisato che non sussiste alcun obbligo in capo ai soci, se la società decide di definire la sua posizione con il Fisco.

IL CASO DI SPECIE

La pronuncia n. 14147/2021 chiude una controversia nata dalla notifica di distinti avvisi di accertamento, emanati nei confronti:

- di una società di persone, per una rettifica degli importi indicati nelle dichiarazioni IVA e IRAP;
- dei singoli soci a titolo di IRPEF.

Di fatto, società e soci presentavano ricorso contro i rispettivi avvisi di accertamento e nel caso specifico i soci si limitavano a riportare quanto eccepito nel ricorso dalla società senza aggiungere null'altro.

Dopo essere stati respinti i ricorsi in primo grado, soci e società impugnavano la sentenza con un unico atto e poiché la società sceglieva di utilizzare l'istituto della definizione delle liti pendenti, di cui all'art. 39, comma 12 del DL n. 98/2011, i giudici di "**seconda cure**" dichiaravano estinto il giudizio nei confronti della società e rigettavano il resto del gravame.

In pratica per i giudici di merito con la definizione della lite pendente e la conseguente estinzione del giudizio l'accertamento diventava definitivo non solo per la società, ma anche per i soci.

Per questi motivi, i soci ricorrevano dinanzi alla Suprema Corte lamentando che nella sentenza emanata dalla CTR non si era dato conto dell'autonomia "**delle controversie instaurate dai soci in materia di redditi da partecipazione rispetto alla definizione della lite effettuata dalla società che esplica i suoi effetti limitatamente all'IRAP e all'VA**".

LA DEFINIZIONE DELLA LITE PENDENTE DI CUI ALL'ART. 39, COMMA 12 DEL DL N. 98/2011

Per comprendere meglio le motivazioni rese dai massimi giudici nell'ordinanza n. 14147/2021 sembra opportuno analizzare brevemente la disciplina relativa alla definizione della lite pendente. Istituto, che era stato reintrodotta dal Legislatore nel nostro ordinamento con l'art. 39, comma 12 del DL n. 98/2011 per definire in maniera agevolata le liti fiscali minori.

La misura consentiva al contribuente di chiudere velocemente le controversie in essere con l'Agenzia delle Entrate, di valore non superiore a € 20.000, in modo tale da ridurre il numero delle pendenze tributarie.

In particolare, la disposizione stabiliva che a seguito di apposita istanza presentata dal soggetto che aveva proposto l'atto introduttivo del giudizio, le liti fiscali pendenti dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario, in cui l'Agenzia delle Entrate, alla data del 31.12.2011, risultava parte in causa, potevano essere chiuse mediante il versamento di un importo variabile e proporzionale al valore della lite da definire.

Di fatto, la norma altro non era che una specie di condono e per tale ragione, se utilizzata su richiesta della società per chiudere il proprio atto di accertamento, non poteva automaticamente applicarsi anche agli avvisi di accertamento notificati ai singoli soci, che riguardavano, invece, maggiori redditi di partecipazione.

A tal proposito si ricorda che tutte le norme che introducono condoni, compreso l'art. 39, comma 12 del DL n. 98/2011, hanno natura eccezionale e non possono essere applicate per analogia. Se così fosse, infatti, verrebbero estesi ai soci gli effetti derivanti dalla definizione della lite da parte della società, violando i dettami dello stesso art. 39 del DL n. 89/2011 in base al quale le liti possono essere definite “.....**a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio**”.

Pertanto, non essendo stata presentata alcuna richiesta di tal genere dai soci non si può certamente condividere la decisione presa dai giudici di “**seconda cure**”.

In realtà, come abbiamo appena visto sarebbe stato sufficiente applicare alla lettera il citato art. 39, comma 12 del DL n. 98/2011 per impedire che la lite definita dalla società potesse estendersi agli accertamenti notificati ai singoli soci.

Sotto un profilo operativo ci si chiede, inoltre, su che valore si dovrebbero calcolare gli importi imputabili ai soci, posto che la norma richiede di calcolare il valore della lite sulla base dei tributi accertati e contestati con l'avviso di accertamento notificato alla società.

In pratica, anche ipotizzando che l'atto di accertamento emesso nei confronti della società contenga una maggiore imposta addebitata, questa non potrebbe certamente riguardare i maggiori redditi da partecipazione attribuibili ai singoli soci, dato che questi sono stati oggetto di specifici e diversi atti di accertamento.

Di conseguenza, la lite definita dalla società dovrebbe riguardare esclusivamente le imposte accertate nel relativo atto, senza che questa definizione possa generare effetti sui redditi di partecipazione accertati ai soci.

L'AUTONOMIA DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO EMESSI NEI CONFRONTI DELLA SOCIETÀ E DEI SOCI

Senza soffermarci sugli aspetti normativi e pratici dell'ordinanza in esame, concentriamoci piuttosto sul percorso seguito dagli ermellini per dirimere la controversia.

Nel caso di specie la Suprema Corte ha ribadito che ***“l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società e quello emesso nei confronti dei soci conservano, ciascuno, la propria autonomia, contrariamente a quanto si verifica nell'accertamento con adesione, a istanza della società, che costituisce titolo per effettuare un accertamento nei confronti dei soci in ordine al maggior reddito da partecipazione”***

La motivazione resa dalla Cassazione parte dall'assunto di considerare la società di persone e i soci come titolari di differenti posizioni giuridiche. Per i giudici di legittimità, infatti, non solo devono essere considerati distinti gli accertamenti notificati, ma non sussistono nemmeno legami tali da far sì che la lite definita dalla società possa riguardare in qualche modo soci. Questi ultimi rimangono sempre liberi di scegliere se definire a loro volta o proseguire nel percorso giudiziario.

Pertanto, a prescindere da quanto deciso dalla società:

- i soci possono scegliere autonomamente il proprio destino;
- il condono chiesto e accordato alla società mediante la definizione agevolata non può estendersi ai soci, se non ne hanno fatto apposita richiesta. È questa, infatti, per la Cassazione l'unica maniera per poter dare corretta attuazione al principio più volte affermato dell'autonomia dei singoli avvisi di accertamento e delle relative controversie promosse contro gli stessi.

LA POSIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

A ben vedere anche la stessa Agenzia delle Entrate aveva manifestato le sue perplessità circa la possibilità che la definizione della lite da parte della società potesse influenzare gli avvisi di accertamento impugnati dai singoli soci.

Nel documento di prassi n. 48/E/2011, l'Ufficio trattando di un caso opposto a quello in esame, ovvero di un socio di una società di persone che aveva definito la propria controversia beneficiando del condono ex art. 39, comma 12 del DL n. 98/2011, aveva chiarito che la scelta di alcuni soci di definire la controversia rispetto al proprio reddito di partecipazione non produce alcun effetto nei confronti di chi diversamente sceglie di proseguire in giudizio.

In pratica, per l'Amministrazione Finanziaria le controversie instaurate dai soci ai soli fini della definizione agevolata degli accertamenti dei propri redditi da partecipazione devono essere trattate come liti autonome. Pertanto, seppur connesse al contenzioso instaurato dalla società queste controversie devono essere tenute distinte sul piano processuale.

Quindi, anche a parere dell'Ufficio questa è l'unica strada percorribile. Ai fini della definizione agevolata la vigente normativa presuppone, infatti, l'esistenza di un valore della lite che potrà essere determinato solo tramite l'atto di accertamento relativo al maggior reddito attribuito alla società. Un atto in cui non viene riportato anche il maggior reddito di partecipazione imputabile ai soci.

Conseguentemente sono queste le ragioni che per l'Amministrazione Finanziaria giustificano l'impossibilità di espandere la definizione accordata dalla società alle liti instaurate dai soci e viceversa.

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ

Occorre osservare, anzitutto, che non sempre la Suprema Corte si è espressa in maniera conforme alla pronuncia n. 14147/2021, oggetto di analisi.

Prendiamo ad esempio la sentenza di Cassazione n. 14490/2016 che trattava del caso di una società di persone che definiva l'accertamento notificato mediante adesione.

In quell'occasione gli ermellini, partendo dal fatto che la definitività dell'accertamento da parte della società costituisce titolo per accertare il reddito dei soci, hanno affermato che il maggior reddito imputato alla società diventa un dato incontestabile e ciò **“nel giudizio di impugnazione instaurato dal socio avverso l'avviso di rettifica del reddito da partecipazione, si controverterà esclusivamente sugli effetti della definizione agevolata da parte della società sui soci e non già sulla qualità di socio o sulla quota partecipativa. Stante dunque la materia del contendere, ognuno dei soci può soltanto opporre ragioni di impugnativa di carattere personale”**.

Pronunce di questa portata, però, hanno sollevato forti critiche soprattutto in dottrina. Per il prevalente orientamento dottrinale, infatti, l'art. 4, comma del Dlgs n. 218/1997, sebbene preveda la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di accertare i contribuenti che non aderiscono alla definizione della società, non può avere come unica conseguenza quella di impedire ad un soggetto di difendersi in giudizio o meglio ancora di non consentire al contribuente di partecipare al contraddittorio amministrativo.

Ebbene, da tali riflessioni è nato il nuovo e più favorevole orientamento pro contribuente. In particolare, la base su cui poggia la pronuncia in esame parte dalla precedente ordinanza n. 15076/2020 in cui i massimi giudizi hanno chiarito che **“con riferimento all'autonomo avviso di accertamento emesso ai fini IRPEF nei confronti del socio, non è consentito invocare la sussistenza del presupposto, costituito dalla richiesta di definizione agevolazione della lite fatta dalla società, atteso che, nonostante il modello unitario di rettifica, la pretesa tributaria si esplica nella specie con una duplicità di avvisi, diretti a soggetti diversi (società e soci) e per imposte differenti (IRES ed IRPEF), sì che il condono fiscale ottenuto da una società di persone non estende automaticamente i suoi effetti nei confronti dei singoli soci, riguardo ai quali l'ufficio conserva il potere di procedere ad accertamento; e sono i singoli soci tenuti a presentare eventuali autonome istanze per potersi avvalere del beneficio del condono fiscale: il che nella specie non risulta essere avvenuto”**.

RIFLESSIONI FINALI

In questa breve disamina abbiamo appreso che utilizzare una qualsiasi sanatoria per definire una controversia non significa **“accettare”** le contestazioni dell'Amministrazione Finanziaria.

Il contribuente potrebbe aver scelto di “**accettare**” per sole ragioni di opportunità. Si pensi in tal senso alla bassa incidenza che potrebbe avere la maggiore IRAP accertata alla società rispetto all’aliquota IRPEF del socio, da applicare ai maggiori redditi da partecipazione, che potrebbe portare a superare lo scaglione iniziale. In questi casi, il socio si troverebbe a pagare molto di più e potrebbe per lui essere più conveniente proseguire il giudizio facendo valere le proprie ragioni.

Infine, sempre da questa analisi abbiamo anche appurato che gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società e dei soci conservano sempre la propria autonomia. Da ciò ne deriva che la definizione agevolata della lite da parte della società non può produrre effetti nelle singole contestazioni instaurate dai soci, i cui esiti non dovranno mai dipendere dalla definizione richiesta e accordata alla stessa società.

L'Approfondimento – 2

La revoca dell'amministratore di s.r.l.

di Gianfranco Costa

PREMESSA

La disciplina della revoca dell'amministratore di S.r.l. è contenuta nell'articolo 2476 comma 3 del Codice civile, il quale recita: "l'azione di responsabilità è promossa da ciascun socio, il quale può altresì chiedere, in caso di gravi irregolarità nella gestione della società, che sia adottato provvedimento cautelare di revoca degli amministratori. In tal caso il giudice può subordinare il provvedimento alla prestazione di apposita cauzione".

Come si vede il Legislatore non ha voluto "impegnarsi" più di tanto nella materia, risultando conseguentemente molto superficiale ed in qualche maniera legata ad un comportamento dell'amministratore non consono al mandato ricevuto.

Le gravi irregolarità e la revoca dell'amministratore sono due situazioni ben distinte: una può portare alla richiesta del risarcimento del danno, l'altra alla revoca dell'incarico affidato.

Sicuramente sarebbe stato più opportuna una disciplina più puntuale e specifica delle due situazioni, ma questo è il dato normativo.

Infatti, l'azione di responsabilità presuppone un danno cagionato alla società e mira a conseguire il risarcimento dall'amministratore, mentre l'azione di revoca punta a ottenere la cessazione dalla carica laddove l'amministratore abbia posto in essere gravi irregolarità.

Revoca ordinaria e revoca cautelare

Notiamo anzitutto che il tema della revoca degli amministratori di s.r.l. riguarda il diritto riconosciuto dall'articolo 2476, comma 3 C.c. a ciascun socio di chiedere la revoca degli amministratori. Ciascun socio fa capire che è una azione individuale e non collettiva. Quindi, non è necessaria una delibera assembleare o il raggiungimento di particolari

maggioranze. Infatti il diritto di revoca dell'amministratore è concesso al socio a prescindere dalla quota di partecipazione detenuta che potrà essere anche minoritaria (ad esempio del 2%). La scelta è comprensibile, se si considera che la S.r.l. è una tipologia di società destinata ad essere utilizzata per piccole compagini sociali.

La suprema Corte di Cassazione nella sentenza 7 febbraio 2020 n. 2975 ha ritenuta legittima l'istanza di revoca degli amministratori era stata presentata da socie che rappresentavano il 16% del capitale sociale.

Il giudice constata alcune irregolarità e dispone la revoca degli amministratori. Fra le irregolarità cui viene dato peso si riscontrano spese ingiustificate (ossia non relazionate all'attività di amministratore), poste in essere dagli amministratori revocati. In particolare, vennero contestate delle spese telefoniche personali addebitate alla società; spese per attività sportive anch'esse addebitate senza titolo alla s.r.l.; l'utilizzo di fondi della società per acquistare un regalo ad una dipendente, nonché l'addebito alla società di canoni di locazione per un immobile utilizzato per ragioni personali dall'amministratore. Poiché si trattava di addebiti che hanno comportato un danno economico alla società, venne esercitata – unitamente all'azione di revoca – anche l'azione di responsabilità. L'autorità giudiziaria, ritenendo fondate le contestazioni, ordinava la revoca degli amministratori che avevano usato risorse sociali per scopi privati.

Una seconda osservazione che può svolgersi, con riferimento alla previsione dell'art. 2476 c. 3 c.c., è che la disposizione disciplina solo la revoca “cautelare” degli amministratori. Con l'espressione “cautelare”, la legge si riferisce allo strumento processuale (ricorso d'urgenza ai sensi dell'articolo 700 c.p.c.) con cui si può ottenere la rimozione dell'amministratore. Tuttavia, nonostante il testo legislativo si riferisca solo alla tutela cautelare d'urgenza, non si vedono ostacoli - per i soci interessati - a chiedere, anche con altri strumenti processuali (quali quelli ordinari), la revoca dell'amministratore. Bisogna inoltre considerare che i tempi tecnici del processo civile ordinario sono di fatto incompatibili con le esigenze di celerità che connotano la richiesta dei soci di rimozione degli amministratori.

Ma una domanda sorge legittima: il fatto che la legge attribuisca espressamente a ciascun socio il diritto di chiedere in via cautelare la revoca dell'amministratore, impedisce all'assemblea di deliberare al riguardo? La risposta è negativa. Infatti, non vi sono ostacoli a una decisione assembleare che deliberi la revoca degli amministratori. Si

consideri che fra le competenze dei soci nella S.r.l., rientra espressamente la nomina degli amministratori (articolo 2479 comma 2 C.c.). Se i soci come collettività possono, con una prima decisione, nominare gli amministratori, non si vedono ragioni per escludere che una seconda delibera degli stessi possa rimuovere l'amministratore precedentemente nominato. La differenza fra revoca "cautelare" e revoca assembleare dell'amministratore consiste nel fatto che nel primo caso l'iniziativa può essere assunta da qualsiasi socio solo se sussistono gravi irregolarità, nel secondo caso può essere assunta dai soci ad nutum (ossia anche in assenza di gravi irregolarità), trattandosi di una libera scelta rientrante nella discrezionalità della maggioranza.

Le gravi irregolarità

Come abbiamo visto, la revoca dell'amministratore è legata al compimento di gravi irregolarità. Si rende allora necessario capire cosa la legge voglia intendere con la locuzione "gravi irregolarità" nella gestione della società richieste dall'articolo 2476, comma 3 del Codice affinché si possa addivenire alla revoca cautelare dell'amministratore. La domanda che ci si pone è se le gravi irregolarità sono:

- delle condotte;
- oppure delle omissioni da parte degli amministratori, più gravi di meri inadempimenti.

La giurisprudenza aiuta a comprendere quale contenuto dare alla suddetta nozione. Si segnala, in particolare, un'ordinanza pronunciata dal tribunale fiorentino (Trib. Firenze ord. 29 luglio 2019). Il caso è curioso perché riguarda un amministratore revocato nonostante le sue precedenti dimissioni. All'amministratore vengono imputate diverse fattispecie di "grave irregolarità". Più precisamente l'amministratore non aveva convocato due assemblee necessarie per l'approvazione annuale di due bilanci. Inoltre, l'ultimo bilancio approvato mostrava una perdita, situazione che avrebbe dovuto spingere l'amministratore ad adottare gli opportuni provvedimenti. Infine, risultava che l'amministratore non aveva provveduto a pagare diversi debiti della società. In particolare non aveva versato alcune imposte, non aveva saldato le rate di un mutuo bancario, né estinto debiti verso un Comune. L'amministratore si difendeva affermando che i debiti non erano stati pagati dalla società per l'impossibilità materiale di provvedervi a causa di una carenza di liquidità. Il tribunale di Firenze, tuttavia, ritenne che la carenza di liquidità non giustifichi le condotte dell'amministratore, in quanto questi avrebbe

quantomeno dovuto convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti: ricapitalizzazione o messa in liquidazione della società.

L'ordinanza del tribunale merita di essere segnalata in quanto riguarda la domanda cautelare di revoca di un amministratore che si era già dimesso. Verrebbe naturale affermare che quando il soggetto abbia cessato di ricoprire la carica di amministratore (a seguito delle dimissioni), non sussistano esigenze cautelari di revoca: come può commettere ulteriori gravi irregolarità se non è più nelle sue funzioni? In realtà il tribunale di Firenze dà peso al fatto che trattandosi di amministratore unico, una volta rassegnate le dimissioni, egli continua a permanere in carica in regime di prorogatio. E, in effetti, l'articolo 2385, comma 1, prevede che "l'amministratore che rinuncia all'ufficio deve darne comunicazione al consiglio d'amministrazione e al presidente del collegio sindacale. La rinuncia ha effetto immediato, se rimane in carica la maggioranza del consiglio di amministrazione o, in caso contrario, dal momento in cui la maggioranza del consiglio si è ricostituita in seguito all'accettazione dei nuovi amministratori".

Il senso della disposizione è quello di assicurare che vi sia sempre un consiglio di amministrazione funzionante. Quando poi vi è un amministratore unico, le sue dimissioni determinano il venir meno dell'organo gestorio, rendendo impossibile l'amministrazione della società. Per questa ragione, l'amministratore unico che si è dimesso rimane comunque in carica fino a quando non sia sostituito da un nuovo amministratore.

Poiché si trattava di provvedimento "cautelare", il tribunale di Firenze ha infine valutato se la mancata revoca fosse in grado di causare alla società, come recita l'articolo 700 del C.p.c., "un pregiudizio imminente e irreparabile". La risposta del giudice fiorentino è positiva: le gravi irregolarità compiute dall'amministratore (mancata convocazione di due assemblee per l'approvazione degli ultimi due bilanci, mancata adozione di iniziative nonostante l'ultimo bilancio approvato mostrasse una perdita e mancato pagamento di diversi debiti sociali) sono indicative di una particolare pericolosità dell'amministratore che potrebbero essere reiterate, se l'amministratore rimanesse in carica, anche solo in regime di prorogatio. In conclusione, il tribunale dispone la revoca dell'amministratore dalla carica sociale.

Il risarcimento del danno

Nelle disposizioni relative alle S.p.a., è previsto che "gli amministratori ... sono revocabili dall'assemblea in qualunque tempo ... salvo il diritto dell'amministratore

al risarcimento dei danni, se la revoca avviene senza giusta causa” (art. 2383 c. 3 c.c.). La ratio della disposizione è la seguente: il rapporto fra società e amministratore è di tipo fiduciario e, laddove la fiducia sia venuta meno, l'assemblea è sempre libera di revocare l'amministratore, il quale non può pretendere in nessun caso di rimanere in carica. Tuttavia, in un'ottica di tutela dell'amministratore, allo stesso il Legislatore ha riconosciuto il diritto di essere risarcito qualora la revoca sia avvenuta senza una giusta causa.

L'amministratore revocato non ha diritto, nemmeno se manca la giusta causa, di essere ripristinato nella sua carica, cosa che invece può accadere con un lavoratore dipendente. Quindi, la tutela prevista dalla legge è solo risarcitoria, non reale. A tale riguardo si può menzionare una sentenza della corte di appello di Brescia (App. Brescia 15 giugno 2017 n. 853) nella quale l'amministratore di una s.r.l. veniva revocato dall'assemblea. L'amministratore era anche socio della S.r.l. ed ha deciso di impugnare la delibera assembleare con la quale era stato revocato, chiedendone l'annullamento e dunque il ripristino nella posizione di amministratore. La corte afferma che nessuna ragione di invalidità della delibera assembleare può discendere dalla revoca in sé, posto che al potere di nomina attribuito dalla legge ai soci si collega inscindibilmente anche il potere di revoca. Secondo il Giudice, l'assemblea dei soci conserva sempre la facoltà di revocare ad nutum l'amministratore (ancor di più in caso di nomina a tempo indeterminato) anche quando tale determinazione costituisca, puramente e semplicemente, l'espressione di una nuova e diversa maggioranza, come accaduto nel caso di specie.

La questione è se l'articolo 2383, comma 3, sia applicabile anche alle s.r.l. Per rispondere al quesito, bisogna opportunamente distinguere fra incarico di amministratore a tempo determinato e incarico a tempo indeterminato. Nelle S.p.a. l'incarico di amministratore viene svolto per tre anni: la legge stabilisce che “gli amministratori non possono essere nominati per un periodo superiore a tre esercizi, e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio della loro carica” (articolo 2383, comma 2). Considerate le caratteristiche della S.p.a. come società aperta, la ratio della disposizione è quella di evitare che l'amministratore rimanga in carica per troppo tempo. Nella S.r.l., invece, non sono previsti limiti: se nella S.r.l. l'amministratore è nominato a tempo indeterminato, non si può applicare direttamente l'articolo 2383, comma 3, del Codice civile, in quanto tale norma presuppone una durata determinata. Per le S.r.l., invece, la giurisprudenza considera applicabili le disposizioni generali sul mandato.

La questione del risarcimento del danno conseguente alla revoca dell'amministratore è stata oggetto di una recente sentenza del tribunale di Milano (Trib. Milano 9 giugno 2021 n. 4898). Si trattava di una s.r.l. con amministratore unico, il quale – improvvisamente – veniva revocato dalla carica a mezzo delibera assembleare, con la vaga motivazione di una “riorganizzazione aziendale”. Il giudice milanese spiega che, per la revoca di un amministratore, non è necessario un inadempimento, ma può bastare il venir meno del rapporto fiduciario. Il tribunale si interroga su quali siano le basi normative del diritto dell'amministratore a percepire un risarcimento in conseguenza di una revoca priva di giusta causa. Invece di applicare in via analogica alla S.r.l. l'articolo 2383 C.c., il giudice milanese ritiene applicabile l'articolo 1725 c.c. sul mandato.

Il secondo comma dell'articolo 1725 stabilisce che “se il mandato è a tempo indeterminato, la revoca obbliga il mandante al risarcimento, qualora non sia dato un congruo preavviso, salvo che ricorra una giusta causa”. Nel caso affrontato dal tribunale, non sussiste alcuna giusta causa imputabile all'amministratore, essendo motivata la revoca con esigenze di ristrutturazione aziendale. Ne consegue che la società è obbligata a dare un congruo preavviso oppure, in alternativa, a pagare all'amministratore una somma. Inoltre il giudice ha affermato che è da ritenersi congruo un preavviso di sei mesi e, poiché detto preavviso non era stato dato, condanna la società a pagare un risarcimento. Il risarcimento viene commisurato al compenso che l'amministratore avrebbe percepito se fosse rimasto in carica altri sei mesi. Nel caso di specie, l'amministratore percepiva un compenso di 80.000 euro annui, per cui la società viene condannata a pagare all'amministratore 40.000 euro.

Va detto che non è automatico riuscire a ottenere il risarcimento del danno in conseguenza della revoca. Il tribunale di Milano (trib. Milano 8 ottobre 2019 n. 8989), ha affrontato il caso di un amministratore che, revocato dall'assemblea di una S.r.l., agiva in giudizio contro la società per ottenere il risarcimento. Il giudice premette che le ragioni che integrano la giusta causa devono essere specificamente enunciate nella delibera assembleare, senza che sia possibile una successiva deduzione in sede giudiziaria di ragioni ulteriori. In tale ambito spetta alla società l'onere di dimostrare la sussistenza di una giusta causa di revoca, trattandosi di un fatto costitutivo della facoltà di recedere senza conseguenze risarcitorie. Nel caso affrontato dal tribunale di Milano, l'amministratore venne revocato in quanto aveva ceduto a terze informazioni riservate concernenti la società. Più precisamente, l'amministratore revocato si era

introdotta nel locale destinato a ufficio del presidente della società e aveva consultato documenti ivi posizionati, compresi documenti custoditi in armadi.

Secondo il giudice milanese una simile condotta configura violazione dei doveri dell'amministratore, la quale giustifica una revoca senza che lo stesso possa pretendere alcun risarcimento dalla società. In ogni caso, si tratta di condotte che determinano il venir meno del rapporto fiduciario caratterizzante la relazione fra società e amministratore. In conclusione, il tribunale di Milano rigetta la domanda risarcitoria avanzata dall'amministratore revocato.

Come abbiamo potuto notare al socio di S.r.l. è data una tutela al proprio investimento sia al momento di nominare l'amministratore della società sia successivamente, esercitando il diritto di accesso agli atti, con l'istituto della revoca cautelare dell'amministratore stesso.

L'Approfondimento – 3

Le novità del Bilancio 2021

di Federico Camani

PREMESSA

Ai fini della predisposizione del bilancio 2021, si deve tenere conto di alcune novità.

Tra le più importanti, si segnala la necessità di redigere il bilancio nel rispetto del principio della continuità dell'attività, principio per il quale non è più ammessa deroga, contrariamente a quanto era stato stabilito per il bilancio 2019 e 2020.

Anche per il bilancio 2021 il Legislatore ha concesso la possibilità di sospendere in tutto o in parte gli ammortamenti, previo accantonamento della quota sospesa mediante utilizzo di parte degli utili maturati nell'esercizio in corso al 31.12.2021 o di parte delle riserve disponibili o, in assenza, di utili futuri.

Per le imprese che hanno rivalutato i marchi e l'avviamento, vi è la necessità di operare una scelta in base alla durata del periodo di ammortamento cui si vuole sottostare. La finanziaria 2022 ha, infatti, disposto l'allungamento del periodo di ammortamento dei marchi e dell'avviamento rivalutati a 1/50 e non più a 1/18. Per mantenere inalterati gli effetti sull'allungamento della vita utile, le imprese devono versare un'imposta sostitutiva maggiorata.

Si segnala, infine, l'ingresso della c.d. SUPER-ACE, con coefficiente maggiorato al 15% e della possibilità di effettuare, su determinate voci di bilancio, la compensazione di partite.

Tante e altre novità, nel corso di questo intervento.

COMPENSAZIONE DI PARTITE

Con la modifica dell'articolo 2423-ter, comma 6, C.c., il Legislatore ha introdotto la possibilità di effettuare la compensazione di partite nell'ambito del bilancio d'esercizio in corso al 31.12.2021, tra costi e ricavi e tra attivo e passivo.

La compensazione deve essere indicata in nota integrativa, con espressa menzione dell'importo lordo e della compensazione effettuata. Tale obbligo riguarda anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'articolo 2435-bis, C.c.

A riguardo, l'OIC ha introdotto specifici emendamenti ai principi contabili nazionali, attenzionando l'obbligo di informativa che deve essere dato in Nota Integrativa in merito alle compensazioni di partite. In particolare:

- OIC 12 – Composizione e schemi del bilancio d'esercizio, con obbligo della predetta indicazione in Nota Integrativa;
- OIC 24 – Immobilizzazioni immateriali, per le quali, al pari delle immobilizzazioni materiali trattate dall'OIC 16, nel caso la società abbia ricevuto contributi pubblici che vengono contabilizzati a diretta riduzione del costo storico dell'immobilizzazione, in Nota Integrativa devono essere indicati gli importi relativi al costo lordo dell'immobilizzazione e all'ammontare del contributo ricevuto;
- OIC 25 – Imposte sul reddito, con obbligo di indicare in Nota Integrativa gli importi dei debiti e crediti tributari compensati per effetto di specifiche disposizioni fiscali, con determinazione di una base netta da regolare in un unico pagamento;
- OIC 26 – Operazioni, attività e passività in valuta estera, con indicazione in Nota Integrativa degli importi lordi degli utili e delle perdite su cambi inclusi nella voce C.17 del Conto Economico.

PARTECIPAZIONI IN ALTRE IMPRESE

Così come definito dall'articolo 2361, C.c., le società di capitali non possono assumere partecipazioni in altre imprese se per la misura e per l'oggetto della partecipazione esse vanno a modificare l'oggetto sociale determinato dallo statuto. Peraltro, in caso di partecipazioni in imprese che determinano una responsabilità illimitata per le obbligazioni delle medesime, si rende necessaria l'approvazione delle stesse da parte dell'assemblea dei soci, nonché un conseguente obbligo di informativa, da parte degli amministratori, in Nota Integrativa.

Con l'integrazione di cui all'articolo 2361, il Legislatore ha imposto di riportare le indicazioni riguardanti:

- la denominazione;

- la sede legale;
- la forma giuridica,

della società di cui si detiene la partecipazione.

BILANCIO DELLE SNC/SAS IN FORMA ORDINARIA

Per effetto della modifica dell'articolo 111-duodecies delle disposizioni di attuazione del Codice Civile, le società in accomandita semplice e le società in nome collettivo sono obbligate a redigere il bilancio secondo le norme per le S.p.A. qualora i soci illimitatamente responsabili siano esclusivamente S.p.A., S.a.p.a. e S.r.l anche di:

- un altro stato UE;
- un altro stato extra UE, qualora le società siano giuridicamente assimilabili a società a responsabilità limitata, secondo i principi di diritto dettati da un altro stato UE.

IL PRINCIPIO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

Per i bilanci degli esercizi in corso al 31.12.2019 e al 31.12.2020, il Legislatore aveva riconosciuto la possibilità di derogare al principio del "going concern", per venire incontro alle difficoltà economiche cui le imprese nazionali hanno dovuto far fronte.

In particolare, per effetto delle disposizioni emanate con il decreto "rilancio" (ex D.L. 34/2020), era stato stabilito che:

- nella predisposizione del bilancio il cui esercizio è stato chiuso entro il 23.2.2020 (in linea di massima, per i bilanci 2019) e non ancora approvato a tale data, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività ai sensi dell'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1, C.c. è effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio;
- nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31.12.2020, è possibile valutare le voci e la prospettiva della continuazione dell'attività sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23.2.2020.

Di fatto, la possibilità di derogare al principio del “going concern” era stata prevista sia per i bilanci solari 2019, sia per quelli 2020.

Per i bilanci in corso al 31.12.2021 il Legislatore, tuttavia, non ha concesso alcuna deroga al predetto principio, pertanto si devono considerare:

- il paragrafo 21 di cui all’OIC 11, secondo cui “la valutazione delle voci di bilancio va effettuata nella prospettiva della continuazione dell’attività e quindi tenendo conto del fatto che l’azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito”;
- il paragrafo 22 di cui all’OIC 11, secondo cui “nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell’azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio”. Nei casi in cui, a seguito di tale valutazione prospettica, siano identificate incertezze significative in merito a tale capacità, nella Nota integrativa devono essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate, alle incertezze identificate, piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Devono inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale. Per incertezze significative si intendono le situazioni o i fattori di rischio che possono minare la continuità aziendale, identificabili tramite il rischio di mercato, il rischio di credito e il rischio di liquidità;
- il paragrafo 23 di cui all’OIC 21, secondo cui “se la valutazione prospettica della capacità dell’azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porta la direzione aziendale a concludere che, nell’arco temporale futuro di riferimento, non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell’attività, ma non siano ancora state accertate le cause di scioglimento di cui all’art. 2484, C.c., la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell’attività, tenendo peraltro conto, nell’applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo. Nella Nota integrativa vanno descritte adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società;

- il paragrafo 24 di cui all'OIC 11, per il quale “se viene accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484, C.c., il bilancio è redatto senza la prospettiva della continuità dell'attività, ma utilizzando i principi di valutazione c.d. “di funzionamento”. L'abbandono dei principi di funzionamento (tipici di un complesso economico funzionale alla produzione di reddito) viene effettuato nel momento in cui i liquidatori redigono il primo dei bilanci intermedi di liquidazione. Nella Nota Integrativi andrà fatta menzione del limitato orizzonte temporale d'attività.

Inoltre, considerata la revoca della deroga di cui ai bilanci 2019 e 2020, occorre tener conto anche di quanto disposto dall'OIC 29, per il quale la prospettiva della continuazione dell'attività può venir meno anche a seguito di fatti accaduti dopo la chiusura del bilancio d'esercizio. È il caso della recente guerra in Ucraina la quale, rappresentando un fattore di rischio quale fatto successivo verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio sociale, può in taluni casi minare la continuità dell'attività di alcune aziende operanti con i paesi dell'Est Europa e dell'Asia Occidentale, in particolare la Russia.

RIDUZIONE CAPITALE SOCIALE PER PERDITE

Per effetto di quanto stabilito dall'articolo 3, comma 1-ter, D.L. 228/2021, c.d. “Decreto Milleproroghe” anche alle perdite dell'esercizio in corso al 31.12.2021 è applicabile l'articolo 6, comma 1, D.L. 23/2020, c.d. “Decreto Liquidità”, che prevede la non operatività delle disposizioni civilistiche in materia di perdita del capitale sociale e riduzione dello stesso al di sotto del minimo legale.

In particolare, al verificarsi di perdite superiori al terzo del capitale sociale ma che non riducono lo stesso al di sotto del minimo legale, non sussiste l'obbligo di porre in essere gli specifici comportamenti previsti dagli articoli 2446 e 2482-bis, C.c., con riferimento:

- al recupero della perdita a meno di un terzo entro l'esercizio successivo;
- alla diminuzione del capitale in misura corrispondente alla riduzione della perdita entro un terzo;
- alle cause di scioglimento connesse alla riduzione e/o perdita del capitale sociale.

Nel caso in cui le perdite siano superiori al terzo del capitale e, contemporaneamente, riducano lo stesso al di sotto del limite legale, non operano le disposizioni previste dagli

articoli 2447 e 2482-ter, con riferimento alle riduzioni di capitale sociale a copertura della perdita e al suo contestuale aumento ad una cifra non inferiore al minimo legale.

In presenza della sopracitata situazione, non operano altresì le cause di scioglimento o trasformazione della società previste dai medesimi articoli 2447 e 2482-ter, C.c.

In particolare, in virtù delle novità introdotte già con i bilanci dell'esercizio in corso al 31.12.2020, per i bilanci 2021 si confermano le seguenti disposizioni:

- per le perdite accertate superiori ad 1/3 del capitale sociale ma che non riducono il capitale stesso al di sotto del minimo legale, gli amministratori devono farne menzione durante l'assemblea ordinaria che approva il bilancio, esplicando la possibilità di rinviare il recupero di dette perdite entro il quinto esercizio successivo (quindi, all'approvazione del bilancio 2026, entro il 30.04.2027);
- per le perdite accertate superiori ad 1/3 del capitale sociale che riducono il capitale stesso al di sotto del limite legale, gli amministratori devono convocare senza indugio l'assemblea ordinaria dei soci, durante la quale può essere deliberato che le decisioni in merito alla riduzione e al contestuale aumento del capitale sociale, a copertura delle perdite, possano essere rinviate al quinto esercizio successivo, ovvero all'assemblea di approvazione del bilancio 2026.

Resta ferma la non applicazione delle cause di scioglimento e/o di trasformazione della società.

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Anche per il bilancio 2021, per effetto della modifica apportata all'articolo 60, comma 7-bis, D.L. 104/2020, c.d. "Decreto Agosto", ad opera dell'articolo 3, comma 5-quinquiesdecies, D.L. 228/2021, è stata riproposta la possibilità di sospendere in tutto o in parte l'imputazione contabile degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali, a prescindere dal comportamento tenuto nel bilancio 2020.

Inizialmente, tale proroga era stata prevista dall'articolo 1, comma 711, Legge 234/2021 (Finanziaria 2022), sia pure limitatamente ai soggetti che nel bilancio d'esercizio 2020 non avevano effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Ora, per effetto dell'intervenuta modifica, tutte le società, a prescindere dalle scelte effettuate nel bilancio 2020, possono optare per la sospensione degli ammortamenti anche nel bilancio 2021.

A fronte della sospensione la società deve rilevare, a passivo dello stato patrimoniale, una riserva indisponibile di utili per un ammontare pari alle quote di ammortamento sospese, al netto delle imposte differite calcolate sulla riserva stessa. Le imposte differite vanno a neutralizzare l'effetto fiscale della sospensione degli ammortamenti operata a bilancio 2021 in quanto, per opera di tale operazione, si genera una differenza temporanea imponibile. In contropartita andrà stornato l'utile d'esercizio al 31.12.2021 o, se non capiente, una riserva disponibile maturata negli esercizi precedenti. In mancanza, andranno accantonati gli utili degli esercizi futuri.

Nel bilancio 2022 riprenderanno regolarmente le registrazioni contabili delle quote ordinarie di ammortamento.

A termine del naturale ciclo di ammortamento previsto per il bene, la cui durata si è allungata di 1 o 2 anni per effetto della proroga di cui alla sospensione degli ammortamenti prevista per il bilancio 2020 e 2021, la riserva indisponibile di utili diverrà disponibile. A tale operazione, da rilevare interamente a patrimoniale mediante una scrittura di giroconto, si accompagnerà anche lo storno del fondo imposte differite, scrittura che andrà a neutralizzare nuovamente gli effetti fiscali della deducibilità delle quote di ammortamento.

SUPER ACE

Esclusivamente per l'anno 2021, il Legislatore ha previsto il rafforzamento dell'ACE con applicazione di un coefficiente maggiorato pari al 15% sulle variazioni in aumento del capitale proprio verificatesi nel periodo d'imposta successivo al 31.12.2020.

In altre parole, il coefficiente maggiorato si applica al minore fra il rendimento nozionale del periodo d'imposta 01.01.2021 - 31.12.2021 e il capitale netto 2021.

Si fa presente che per il calcolo del rendimento nozionale si deve tener conto:

- della riserva di rivalutazione iscritta a bilancio 2020 che sia stata realizzata a seguito dell'imputazione dei maggiori ammortamenti a Conto economico; i maggiori ammortamenti concorrono alla formazione della base imponibile ACE, al netto dell'imposta sostitutiva pagata per il riconoscimento "fiscale" degli stessi;

- delle sterilizzazioni verificatesi nel 2021, le quali vengono prioritariamente imputate agli incrementi verificatesi nel medesimo anno;
- del massimale pari a 5 milioni di euro, oltre il quale si applica l'ACE ordinaria.

RIVALUTAZIONI BENI D'IMPRESA

La Legge 160/2019 ha concesso, per i bilanci 2019 – 2020 – 2021, la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa, così come risultanti dai bilanci chiusi al 31.12 dell'anno antecedente.

La rivalutazione interessa tutti i beni materiali e immateriali e richiede il versamento di una imposta sostitutiva pari al 12%, per i beni ammortizzabili, e al 10% per i beni non ammortizzabili.

Il maggior valore dei beni è riconosciuto ai fini fiscali a partire dal terzo esercizio successivo a quello della rivalutazione (ossia, dal 2024 in caso di rivalutazione effettuata nel bilancio 2021). Ai fini della determinazione delle plus/minusvalenze l'effetto è differito al quarto esercizio successivo (ossia, dal 2025 in caso di rivalutazione effettuata nel bilancio 2021). È prevista la possibilità di affrancare, anche parzialmente, il saldo attivo di rivalutazione mediante il versamento di un'imposta sostitutiva pari al 10%. In questo caso la riserva può essere distribuita ai soci persone fisiche mediante il versamento della ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%. Le imposte sostitutive devono essere corrisposte entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Solo per il periodo d'imposta 2020, il Legislatore aveva concesso la possibilità di rivalutare i beni d'impresa, materiali e immateriali, riconoscendo:

- solo valenza civilistica al maggior valore da rivalutazione;
- valenza civilistica e fiscale al maggior valore da rivalutazione, con applicazione di una imposta sostitutiva ridotta pari al 3%;
- la possibilità di applicare una ulteriore imposta sostitutiva pari al 10% per rendere utilizzabile il saldo di rivalutazione a scopo di dividendo;
- la deducibilità dei maggiori ammortamenti già a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si è optato per la rivalutazione (2021, nel caso di rivalutazione fatta nel bilancio 2020).

Il D.L. 23/2020, ha inoltre concesso, alle imprese del settore turistico e termale, la possibilità di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni risultanti dal bilancio in corso al 31.12.2019. La rivalutazione in esame:

- può essere applicata in uno dei bilanci fra il 2020 e il 2021;
- non prevede costi aggiuntivi, in quanto non è prevista l'applicazione di una imposta sostitutiva per il riconoscimento dei maggiori valori ai fini fiscali;
- il riconoscimento dei maggiori valori si applica direttamente nel bilancio in cui la rivalutazione è effettuata;
- prevede l'applicazione di una imposta di affrancamento pari al 10% nel caso in cui si decida di rendere disponibili le riserve;
- prevede che le plus/minusvalenze da cessione abbiano effetto a partire dal quarto esercizio successivo a quello in cui è effettuata la rivalutazione (bilancio 2025 in caso di rivalutazione fatta nel 2021).

Quanto ai marchi e all'avviamento, l'articolo 1, comma 624, Legge 234/2021, ha previsto che i soggetti che hanno versato le imposte sostitutive pari al 3% per il riconoscimento ai fini fiscali del maggior valore, e all'eventuale 10%, per l'affrancamento della riserva di rivalutazione, sono tenuti a dedurre il maggior valore per un periodo non superiore a 1/50.

Per evitare la penalizzazione dovuta all'allungamento del periodo di ammortamento, originariamente fissato a 1/18, a tali soggetti è stata concessa la possibilità di:

- revocare in tutto o in parte gli effetti della rivalutazione, chiedendo a rimborso o in compensazione le imposte sostitutive versate;
- confermare la rivalutazione fatta ma deducendo l'ammortamento in 50 anni (no versamenti aggiuntivi);
- confermando la rivalutazione fatta e l'allungamento del periodo di ammortamento a 1/50, versando una imposta sostitutiva maggiorata pari al 9-11-13 per cento, determinata considerando le percentuali del 12-14-16 per cento previste dall'articolo 176, comma 2-ter, TUIR, al netto dell'imposta già versata pari al 3%.

Come stabilito dall'articolo 3, comma 3-bis, D.L. 4/2022, c.d. "Decreto Sostegni-ter", alla revoca è possibile attribuire anche effetto civilistico, eliminando dal bilancio gli effetti della rivalutazione effettuata. Tale possibilità consente di evitare il disallineamento determinato

dal mantenimento in bilancio del maggior valore ai fini dell'ammortamento civilistico rispetto a quello da considerare ai fini dell'ammortamento fiscale, nonché la gestione della fiscalità differita.

PATENT BOX

Ai fini della determinazione delle imposte relative al 2021, vanno tenute in considerazione le nuove disposizioni riguardanti l'agevolazione c.d. "Patent box".

In particolare, l'articolo 6, D.L. 146/2021, c.d. "Decreto Fiscale", in luogo della previgente agevolazione ha introdotto, a favore delle imprese, una nuova deduzione con riferimento ai costi di ricerca e sviluppo relativi a specifici beni immateriali. Più specificatamente, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nel Provvedimento 15.2.2022, i soggetti titolari di reddito d'impresa possono optare per l'applicazione della maggiorazione del 110%, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai seguenti beni immateriali, utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali, invenzioni biotecnologiche, brevetti per modello d'utilità;
- disegni e modelli giuridicamente tutelati;
- due o più beni immateriali tra quelli precedentemente indicati, collegati tra loro da un vincolo di complementarità, tale per cui la realizzazione di un prodotto/famiglia di prodotti/processo/gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

L'opzione va comunicata con il Modello Redditi 2022 relativamente al periodo d'imposta 2021 e ha una durata di 5 anni. L'opzione è irrevocabile e rinnovabile.

L'agevolazione in esame interessa i soggetti che svolgono le attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla creazione o allo sviluppo dei predetti beni, anche mediante contratti di ricerca stipulati con:

- società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- Università o enti di ricerca e organismi equiparati.

Posto che le nuove previsioni sono applicabili alle opzioni esercitate nel 2021, le stesse hanno effetto sulla determinazione delle imposte relative a tale esercizio.

APPROVAZIONE BILANCIO – ASSEMBLEE A DISTANZA

L'articolo 3, comma 1, D.L. 228/2021, ha disposto il differimento, fino alle assemblee tenute entro il 31.07.2022 delle disposizioni ex articolo 106, comma 7, D.L. 18/2020, c.d. "Decreto Cura Italia". In particolare, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie:

- il voto può essere espresso per via elettronica o per corrispondenza;
- l'assemblea può svolgersi, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti degli artt. 2370, comma 4, 2479-bis, comma 4, e 2538, comma 6, C.c. senza necessità che il presidente/segretario o il Notaio si trovino nel medesimo luogo;
- le srl possono consentire che l'espressione del voto dei soci avvenga mediante consultazione scritta o consenso espresso per iscritto.

Non è stata disposta alcuna proroga al termine di approvazione del bilancio 2021 che resta confermata al 30.04.2022. Di conseguenza l'approvazione del bilancio entro 180 giorni è possibile soltanto in presenza di "particolari esigenze" ai sensi dell'articolo 2364, C.c.

L'angolo informatico

La dematerializzazione dei documenti degli studi professionali

di *Daniele Ziantoni*

In un mondo come quello attuale dove, sempre di più, si cercano metodologie per ridurre lo spreco e la creazione di immondizia, nel mondo dei nostri studi e sicuramente da tenere in considerazione la stampa della documentazione.

Seppur la carta sia un elemento di facile riciclo, ciò che è da tenere in considerazione è quello che viene utilizzato per la stampa di documenti stessi.

Infatti, nonostante si possa acquistare carta riciclata gli studi acquistano carta riciclata, ma "sbiancata" ovvero sia che utilizza il cloro che consente lo sbiancamento di tale carta; senza in effetti la carta avrebbe quel colore "marroncino" che ai clienti potrebbe non piacere.

Pertanto bisogna considerare l'ipotesi che lo studio non utilizzi in alcun modo all'utilizzo di carta per la stampa di documentazioni superflua.

Si badi bene si parla di stampa documentazione superstita ed è logico domandarsi cosa si intende con documenti superflui e che in quanto tali non necessitino di essere stampati.

Sicuramente devono essere stampati documenti quali, ad esempio, contratti dichiarazioni che necessitino di firma autografa, etc

Documentazione che, invece, può essere ritenuta superflua possono essere, ad esempio, le fatture elettroniche oppure, mail o Pec.

Proviamo a fare un'analisi e cercare di visualizzare quali sono le tipologie di documenti presenti all'interno dei nostri studi professionali:

1. Fatture elettroniche;
2. Documentazione bancaria (es. e/c contabili etc)
3. Prospetti dei costi del personale e più in generale costi sostenuti dal cliente;
4. Oneri deducibili, spese mediche etc;
5. Dichiarazioni fiscali;
6. Fogli lavoro degli elaborati fiscali;
7. Corrispondenza;
8. Etc

Da questa prima analisi già si nota che molta documentazione è fin dalla sua origine in formato digitale; si badi bene alla terminologia: formato digitale e non elettronico.

Perché questa distinzione? Sebbene digitale ed elettronico sotto molti punti di vista sono considerati sinonimi, nel linguaggio dei nostri studi professionali il formato elettronico è da associarsi alle cosiddette fatture elettroniche, ovvero un documento digitale / informatico che è dotato di un tracciato comune e che, quindi, rende tutti i documenti uguali.

Una seconda analisi che dobbiamo fare è la validità del documento cartaceo, ovvero della validità di quel documento che viene stampato da un documento in origine di tipo digitale.

Un esempio sono le fatture elettroniche, infatti la fattura elettronica affinché sia valida da un punto di vista normativo, viene considerata tale quella elettronica che viene per l'appunto conservata in modo sostitutivo.

Cerchiamo, adesso, di analizzare la varia documentazione e cercare di capire quale di questi documenti debba essere necessariamente stampato oppure, possa essere conservato in formato digitale nei nostri archivi.

Punto 1. Fatture Elettroniche

Caratteristica di questi documenti è quella di avere un tracciato comune a tutti i documenti emessi pertanto, una volta caricati all'interno del sistema contabile, il sistema stesso conoscendone il relativo tracciato, agevola notevolmente lavoro in quanto la contabilizzazione è in gran parte automatizzata.

Pertanto, si reputa la stampa di questi documenti inutile in quanto la conservazione cartacea non ha alcuna valenza. Qualcuno potrebbe obiettare che la stampa di questi documenti è necessaria per una migliore visualizzazione e quindi controllo con quanto proposto dal programma.

In realtà tale affermazione è superata in quanto tutti i computer possono disporre di due schermi. In questo modo in uno schermo si avrà il programma di contabilità nell'altro schermo la relativa fattura se anche qualcun altro obiettasse in merito al costo di uno schermo, si fa presente che con l'avvento delle nuove tecnologie il costo degli schermi si è notevolmente ridotto e che già semplicemente con la stampa di 3000/4000 fatture il costo dello schermo è ampiamente ripagato (nel calcolo del costo si consideri non solo il costo della carta, ma anche il toner, il degrado della stampante e anche il tempo materiale della stampa stessa).

A parere di chi scrive la stampa di questi documenti dovrebbe essere riservata a specifiche fatture che devono essere conservate come evidenza.

Punto 2. Documentazione bancaria

Questa documentazione la maggior parte delle volte è già in origine di tipo digitale in quanto, viene già scaricata in PDF dal sito della banca. Pertanto una volta che viene ricevuta via e-mail oppure caricata nel portale dello studio la stampa della stessa può risultare superflua.

Infatti, molti software consentono di "allegare" alla singola scrittura contabile lo specifico documento.

In questo modo, quindi, non solo non sarà necessario stampare il documento per visualizzarlo (si ritorna al concetto dell'utilizzo del doppio schermo), ma sarà anche superfluo stampare lo stesso in quanto è già allegato alla relativa scrittura contabile. Una giusta obiezione potrebbe essere quella che il documento deve rimanere agli atti in quanto facente parte della documentazione dell'azienda e che come tale deve essere conservato.

Punto 3. Prospetti costi del personale e altri costi

Anche qui valgono le stesse regole della documentazione bancaria, di fatto questi documenti arrivano già in formato PDF nella mail, oppure inoltrati dal cliente o anche inviati dal consulente del lavoro al cliente il quale, a volte li stampa. In questo caso è superfluo dire che sarebbe sufficiente che il cliente inoltrasse direttamente la mail.

Nel caso di altri costi sostenuti dal cliente, se il documento non è in origine cartaceo, si può valutare la conservazione dello stesso in formato digitale.

C'è da dire, che il più delle volte questi documenti sono cartacei e pertanto come tali devono essere archiviati.

Punto 4. Oneri deducibili ed altri documenti simili

Un punto di fondamentale interesse è la conservazione dei documenti a supporto degli oneri deducibili. Ci riferiamo in particolare a spese mediche, asilo nido, attività sportiva eccetera.

È ovvio che questi documenti sono cartacei e come tali ci vengono portati a mano. Rimane da capire, in base all'organizzazione dei diversi studi, come si procede alla loro conservazione.

Alcuni studi fotocopia in massa tutti i documenti, restituiscono gli originali al cliente e si trattengono le copie all'interno del fascicolo della dichiarazione.

Nello specifico vogliamo far riferimento alla lavorazione dei modelli 730. Infatti vengono allegati, al singolo dichiarativo, tutti gli oneri deducibili e vengono poi messi in conservazione sostitutiva.

A questi punti è ovvio che, avendo già proceduto a scansionare e gli stessi, addirittura sono conservati elettronicamente a cura del CAF, la fotocopia degli stessi è superflua.

Punto 5. Dichiarazioni fiscali

Su questo punto si possono aprire molti punti di vista e di valutazione in particolare, la dichiarazione deve essere firmata sia dal contribuente che dal professionista pertanto è giusto che venga stampata su carta e firmata.

Tuttavia esistono degli altri sistemi che consentono di eliminare totalmente il ciclo della carta durante l'arco di creazione invio firma e conservazione della dichiarazione stessa.

In particolare la cosiddetta firma web o firma FEA consente di creare un documento che, nonostante al suo interno sia una firma digitale, non è strettamente necessario che venga conservato con gli appositi metodi sostitutivi e, infatti, è correttamente archiviato sia stampato su carta sia conservato digitalmente con il cosiddetto metodo della conservazione sostitutiva.

Punto 6 e 7. Fogli lavoro, corrispondenza etc

In questo caso è superfluo dire che è normale che i professionisti in fase di lavorazione della dichiarazione creino dei fogli per il lavoro e il controllo delle dichiarazioni stesse e che appunto su questi fogli mettano degli appunti.

In questo caso è pacifico che gli stessi possono essere tranquillamente stampati e conservati in formato cartaceo in quanto sono per l'appunto fogli di lavoro.

Concetto è diverso e per la corrispondenza. Infatti, se trattasi di e-mail questa è normale che vengano stampate ed in caso conservate in capace.

Attenzione, però, esistono molti sistemi informatici che consentono di effettuare il backup delle caselle e-mail e, pertanto, se la stampa dell'e-mail è solo per il semplice scopo di conservare al fine di essere sicuri che non vadano perse basta essere coscienti che esistono questi sistemi.

Concetto diverso è invece per le PEC. Infatti le PEC sono assimilabili, come concetto, alle fatture elettroniche. Infatti questi documenti vengono firmati digitalmente dai gestori dell'indirizzo di posta che consente, quindi, di certificare la data e l'ora di invio e di ricezione delle e-mail.

In linea generale, le PEC se stampate non hanno alcun valore, è infatti necessario fornire la "Busta digitale" che ha inviato il relativo messaggio.

Le prossime scadenze



29 aprile 2022

OPZIONE BONUS EDILIZI

Termine per comunicare le opzioni relative alle spese 2021 (e alle spese 2020 per le rate successive alla prima).

30 aprile 2022

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

Termine per presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2021.

REGIME OSS - IOSS

Termine per presentare la dichiarazione e la liquidazione dell'imposta in relazione al 1° trimestre 2022 (mese precedente) per i soggetti che hanno aderito al regime OSS (IOSS).

RIMBORSI

Termine per presentare telematicamente, all'Ufficio competente, della domanda di rimborso, o di utilizzo in compensazione, dell'imposta a credito relativa al 1° trimestre 2022, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

ESTEROMETRO

Termine di presentazione telematica della comunicazione contenente i dati delle operazioni transfrontaliere rese o ricevute, riferite al 1° trimestre 2022.

DOCUMENTI INFORMATICI

Termine per versare con F24 in via telematica, l'imposta di bollo relativa alle fatture, agli atti, ai documenti e ai registri

emessi o utilizzati nel 2021 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (D.M. 17.06.2014 - Ris. Ag. Entrate 2.12.2014, n. 106/E).

3 maggio 2022

CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

Dal 3.05.2022 al 24.05.2022 i commercianti possono presentare la domanda per richiedere contributi a fondo perduto a sostegno delle attività maggiormente colpite durante l'emergenza Covid.

16 maggio 2022

VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili/trimestrali per operare la liquidazione relativa al trimestre precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per effettuare il versamento della 1^a rata del contributo fisso minimo per il 2022.

INAIL

Termine per versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2021/2022.
