

Edizione di venerdì 18 Dicembre 2020

CASI OPERATIVI

Sequestro del c/c di società estranea al reato
di **EVOLUTION**

RISCOSSIONE

Decreto Ristori-quater: le novità in materia versamenti da riscossione
di **Alessandro Carlesimo**

AGEVOLAZIONI

Scaldabagno a pompa di calore e termostufa a pellet “insieme” al 110%
di **Sergio Pellegrino**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La scissione e il riporto delle perdite fiscali
di **Ennio Vial**

CONTENZIOSO

La prova della notifica in caso di irreperibilità del destinatario
di **Luigi Ferrajoli**

CASI OPERATIVI

Sequestro del c/c di società estranea al reato

di **EVOLUTION**



Chi è legittimato ad impugnare il decreto di sequestro del c/c di una società estranea al reato ipotizzato a carico del suo amministratore nella gestione di un'altra società?

Preliminarmente, è d'uopo chiarire che il provvedimento di sequestro del conto corrente di una società "terza", in quanto estranea al reato ipotizzato a carico del suo amministratore nella gestione di un'altra società, è certamente legittimo laddove non si rinvenivano somme sui conti correnti di quest'ultima.

Occorre rammentare infatti che il sequestro preventivo è una misura cautelare reale, finalizzata all'esecuzione della futura confisca, che grava sul patrimonio dell'indagato ed impone limitazioni sulla disponibilità di cose o beni.

Più precisamente, il sequestro preventivo funzionale alla confisca diretta o per equivalente, così come previsto dall'articolo 321, comma 2, c.p.p., può avere ad oggetto le cose che servono o furono destinate a commettere il reato, ovvero le cose che ne sono il prodotto o il profitto.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

RISCOSSIONE

Decreto Ristori-quater: le novità in materia versamenti da riscossione

di **Alessandro Carlesimo**



Con la pubblicazione in G.U. del **D.L. 157/2020** (cd. Decreto Ristori quater), il Legislatore rivisita le regole di riscossione dei carichi pendenti in vista del protrarsi della situazione di emergenza da Covid-19.

In primis, viene aggiornato il **calendario delle scadenze associate ai versamenti delle definizioni agevolate, prevedendo il differimento, dal 10 dicembre 2020 al 1° marzo 2021**, del termine entro il quale è possibile saldare le rate dovute nel corso dell'anno 2020 ([articolo 4 D.L. 157/2020](#)).

Il riscadenzamento consente di non perdere le agevolazioni dello speciale istituto definitorio e, in particolare, riguarda **sia le somme dovute in base alla "rottamazione - ter" (articoli 3 e 5 D.L. 119/2018), sia gli importi dovuti in base all'adesione al "Saldo e stralcio" (articolo 1 L. 145/2018).**

Il debitore, quindi, non decade dalle definizioni **agevolate se versa in un'unica soluzione, entro il 1° marzo 2021, gli importi originariamente dovuti entro il:**

- 28 febbraio 2020, 31 maggio 2020, 31 luglio 2020 e 30 novembre 2020 (in caso di adesione alla **rottamazione ter**);
- 31 marzo 2020 e 31 luglio 2020 (in caso di adesione al **saldo e stralcio**).

Il nuovo termine concesso è **improcrastinabile, non essendo possibile beneficiare dell'ulteriore periodo di tolleranza di cinque giorni** applicabile alle scadenze "ordinarie" della rottamazione ter (cfr. [articolo 3, comma 14-bis, D.L. 119/2018](#)).

Il Decreto Ristori quater non modifica invece il **periodo di sospensione dei versamenti relativi ai ruoli che non formano oggetto della pace fiscale.**

Resta quindi invariato il termine del 31 gennaio 2020 (da ultimo prorogato ad opera dell'[articolo 1, D.L. 129/2020](#)) data entro la quale devono essere onorate le **rate comprese nel periodo 8 marzo – 31 dicembre 2020**.

In secondo luogo, il Decreto porta con sé alcune modifiche alla disciplina della **rateazione di cui all'articolo 19, D.P.R. 602/1973**, **facilitando l'accesso e la permanenza nel regime di pagamento dilazionato**.

Al riguardo, è data la possibilità ai contribuenti decaduti dalla prima versione della **rottamazione** (D.L. 193/2016) e dalla **rottamazione-bis** (D.L. 148/2017), di richiedere **nuovi piani di dilazione** ai sensi della menzionata norma. Considerato che tale opportunità era già stata accordata ai contribuenti **decaduti dalla rottamazioni-ter** e dal **saldo e stralcio**, è possibile concludere che il Legislatore abbia inteso evitare disparità di trattamento tra le **due categorie di debitori**, consentendo anche ai primi di differire l'importo in presenza di situazioni di contingente difficoltà economica.

Inoltre, il Decreto rende **più semplice la riammissione alla dilazione nel caso in cui sia intervenuta la decadenza rispetto a un precedente piano di rateizzazione accordato**: [l'articolo 7, comma 5, D.L. 157/2020](#) dispone che *“I carichi contenuti nei piani di dilazione per i quali, anteriormente alla data di inizio della sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis dell'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, è intervenuta la **decadenza dal beneficio**, possono essere nuovamente dilazionati ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, presentando la richiesta di rateazione entro il 31 dicembre 2021, **senza necessità di saldare le rate scadute alla data di relativa presentazione.**”*

La novella permette così al contribuente che sia stato escluso dalla rateazione del debito a seguito dell'omesso pagamento delle rate, di **ottenere l'accoglimento di una nuova rateazione senza dover necessariamente pagare le residue rate non saldate**.

A queste novità si aggiungono altre **misure favorevoli al contribuente**:

- per le richieste di rateazione avanzate entro **il 31 dicembre 2021**, viene **innalzata da 60 mila a 100 mila euro l'ammontare del debito iscritto oltre il quale la rateizzazione è concessa** subordinatamente all'onere di documentare la temporanea ed obiettiva difficoltà;
- anche per le istanze di rateizzazione presentate fino **al 31 dicembre 2021**, viene aumentato **da 5 a 10 il numero massimo di rate insolute non consecutive che configurano la decadenza** dai piani di rientro accordati.

Viene infine riscritto [l'articolo 19 D.P.R. 602/1973](#), nella parte in cui sono regolati i poteri dell'agente esercitabili nelle more del perfezionamento della rateazione.

Al proposito, il nuovo comma 1-quater 2 prevede che, in caso di pagamento della prima rata, si

estinguano le procedure esecutive in corso, sempre che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo **non abbia reso dichiarazione positiva** o non sia stato **già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati**.

AGEVOLAZIONI

Scaldabagno a pompa di calore e termostufa a pellet “insieme” al 110%

di **Sergio Pellegrino**



Cinque nuove risposte ad istanze di interpello in materia di **superbonus** pubblicate nella giornata di **ieri** dall'Agenzia delle Entrate.

Quattro di queste sono dedicate all'accesso all'agevolazione da parte di **soggetti non residenti**.

Di diverso tenore, invece, la [risposta n. 600](#), che affronta il caso della **sostituzione di una caldaia a gasolio** con uno **scaldabagno a pompa di calore** e una **termostufa a pellet** in un **edificio unifamiliare** e della possibilità di fruire del **superbonus** in relazione alle spese sostenute.

Per poter beneficiare dell'agevolazione in relazione agli **interventi di efficientamento energetico**, come è noto, è necessario effettuare almeno **uno degli interventi trainanti** individuati dal [primo comma dell'articolo 119 del D.L. n. 34/2020](#), vale a dire un **intervento di isolamento termico** ovvero di **sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale**.

L'intervento **trainante**, **unitamente** a quelli **trainati**, deve garantire un **miglioramento di almeno due classi energetiche** per l'edificio, da misurarsi attraverso il confronto fra **APE ante-intervento** e **APE post-intervento**.

Nel caso in esame, l'installazione di uno **scaldabagno a pompa di calore per la produzione di acqua calda sanitaria** può essere fatto rientrare da parte dell'istante tra gli **interventi trainanti** di cui alla [lettera c\), comma 1, dell'articolo 119](#), con il **limite di spesa**, fissato dalla stessa norma, di **30.000 €**.

Non altrettanto, evidentemente, può dirsi in relazione all'installazione della **termostufa a pellet**, che non ricade, invece, nell'ambito oggettivo individuato dalla **lettera c) del primo comma**.

Va verificata, quindi, la possibilità di farla rientrare fra gli **interventi trainati**, in virtù della previsione contenuta nel **secondo comma dell'articolo 119**, che legittima l'applicazione della detrazione "potenziata" al 110% per tutti gli **interventi di efficienza energetica** individuati dall'**articolo 14 del D.L. n. 63/2013**.

La **termostufa a pellet**, quale **generatore di calore alimentata a biomassa combustibile**, è ricompresa nell'ambito del **comma 2-bis** della norma, che stabilisce che *"La detrazione nella misura del 50 per cento si applica altresì alle spese sostenute nell'anno 2020 per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro"*.

L'installazione della **termostufa a pellet** godrebbe, quindi, "normalmente" della detrazione prevista nell'ambito della disciplina dell'**ecobonus**, consentendo al soggetto che realizza l'intervento di beneficiare di una **detrazione del 50%**, fino ad un **importo massimo di 30.000 €**, da fruire in quote costanti in **10 periodi di imposta**.

Nel momento in cui, però, essa viene **effettuata "congiuntamente" ad un intervento trainante** – intendendosi con tale accezione il sostenimento della spesa nell'intervallo intercorrente tra la data di inizio lavori e la data di fine lavori dell'intervento trainante -, può beneficiare del **superbonus**, con la **detrazione al 110%** e il **"recupero" in 5 periodi di imposta**.

Il **limite di spesa** deve essere ricavato partendo dalla **detrazione massima** prevista dalla disciplina dell'**ecobonus** e **dividendo tale importo per 1,1**: ammonta, quindi, a 27.272,73 €.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La scissione e il riporto delle perdite fiscali

di **Ennio Vial**



Come noto l'[articolo 84 Tuir](#) ammette, in capo alle società, l'utilizzo di **perdite pregresse** nei **limiti dell'80%**, a **riduzione del reddito imponibile**.

Peraltro, **nei primi tre esercizi di attività**, e sempreché le stesse siano riferibili allo svolgimento di un'**effettiva nuova attività produttiva**, le **perdite sono riportabili senza limiti di tempo ed in misura piena**.

È lecito chiedersi cosa accade se una **società con perdite pregresse** iscritte a bilancio deve procedere con un'**operazione di scissione**.

Nell'**operazione di scissione**, infatti, la lettura dell'[articolo 84 Tuir](#), va combinata con quanto previsto dall'[articolo 173](#), che, al **comma 10**, stabilisce che *“alle **perdite fiscali delle società che partecipano alla scissione**, si applicano le disposizioni del comma 7 dell'articolo 172, riferendosi alla società scissa le **disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate** e alle beneficiarie quelle riguardanti la **società risultante dalla fusione o incorporante** (...)”*.

In base al [comma 7](#) dell'**articolo 172 Tuir**, *“le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la **società incorporante**, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante **per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto** quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla **situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater cod. civ.** senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un **ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica**, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'**articolo 2425 cod. civ.**, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori”*.

Di fatto, pertanto, **nell'operazione di scissione** ci si comporta secondo le regole proprie della

fusione.

Ipotizzando che la scissa abbia **maturato perdite negli esercizi pregressi**, la prima questione riguarda la **ripartizione delle perdite fiscali**. Le stesse, infatti, andranno ripartite **in proporzione al patrimonio contabile** che rimane in capo alla scissa o che verrà attribuito alla beneficiaria.

Inoltre, le **perdite trasferibili non possono eccedere la proporzione di patrimonio contabile attribuito alla beneficiaria**. La seconda osservazione riguarda il **test di vitalità**, che si basa sul **confronto con una media dei due esercizi anteriori** a quello precedente la delibera di scissione, rispetto la media dell'esercizio precedente la delibera.

La media di riferimento è relativa ai **costi per il personale e i ricavi dell'attività caratteristica**.

Come, infatti, prevede il [comma 7](#) dell'**articolo 172**, detto test è superato, e pertanto le perdite diventano riportabili laddove sia dimostrato che:

- i **ricavi dell'esercizio anteriore alla delibera della scissione siano almeno pari al 40% della media dei due esercizi precedenti**,
- i **costi del personale dell'esercizio anteriore alla delibera della scissione siano almeno pari al 40% della media dei due esercizi precedenti**.

Sostanzialmente quindi, una volta soddisfatti questi **due requisiti**, si ritiene superato anche il **test di vitalità**.

La [circolare 9/E/2010](#) e la [risoluzione 168/E/2009](#) hanno avuto modo di chiarire che i **test del patrimonio netto** e della **vitalità** non trovano applicazione nei seguenti casi:

- in relazione alla **società scissa** in qualsiasi caso;
- in capo alla società beneficiaria **neocostituita**.

I test operano, nel caso della scissione, **solamente in capo ad una beneficiaria** qualora la stessa sia **preesistente alla scissione**: è infatti questo l'unico caso in cui può palesarsi la **compensazione intersoggettiva** delle perdite ed il **commercio di bare fiscali**.

CONTENZIOSO

La prova della notifica in caso di irreperibilità del destinatario

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

I PRINCIPI DI PROCEDURA CIVILE NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In ambito tributario, questione di particolare interesse riguarda **la prova** che deve essere fornita dall'Ufficio per il **perfezionamento della notifica** degli **avvisi di accertamento** eseguita a mezzo del servizio postale, ai sensi della L. 890/1982, nel caso della c.d. **irreperibilità relativa del destinatario** (ossia quando non sia possibile eseguire la notifica essendo il soggetto **momentaneamente assente dalla propria residenza o domicilio**, ma non risulta trasferito in un altro luogo).

In tale situazione, l'[articolo 8, comma 4](#), della Legge citata prevede che: “*del tentativo di notifica del piego e del suo deposito è data notizia al destinatario, a cura dell'operatore postale, mediante avviso in busta a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento che, in caso di assenza del destinatario, deve essere affisso alla porta d'ingresso oppure immesso nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. L'avviso deve contenere l'indicazione del soggetto che ha richiesto la notifica e del suo eventuale difensore, dell'ufficiale giudiziario al quale la notifica è stata richiesta e del numero di registro cronologico corrispondente, della data di deposito e dell'indirizzo del punto di deposito, nonché l'espresso invito al destinatario a provvedere al ricevimento del piego a lui destinato mediante **ritiro dello stesso entro il termine massimo di sei mesi**, con l'avvertimento che la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi **dieci giorni dalla data di spedizione** della lettera raccomandata di cui al periodo precedente e che, decorso inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente*”.

Tale questione, però, non è di facile interpretazione, infatti, la giurisprudenza sull'argomento registra **decisioni contrastanti e divergenti**.

Secondo un primo orientamento giurisprudenziale: “*la notificazione a mezzo posta, qualora l'agente postale non possa recapitare l'atto, **si perfeziona**, per il destinatario, trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata contenente l'avviso della tentata notifica e la comunicazione di avvenuto deposito del piego presso l'ufficio postale, sicché, **ai fini della sua ritualità, è richiesta, L. n. 890 del 1982 ex articolo 8, la sola prova della spedizione della missiva raccomandata c.d. C.A.D.** (che si evince dal numero della raccomandata di spedizione indicata*

sull'avviso di ricevimento) **e non anche dalla sua avvenuta ricezione**" (Cassazione Civile, n. 26945/2017).

La **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 15374/2018** ha precisato ulteriormente che *"al fine di stabilire l'esistenza e la tempestività della notificazione di un atto eseguita a mezzo posta, inclusa l'ipotesi in cui l'atto sia stato depositato presso l'ufficio postale per assenza del destinatario e sia stata spedita la lettera raccomandata contenente l'avviso di tentata notificazione, occorre fare riferimento esclusivamente ai dati risultati dall'avviso di ricevimento, essendo soltanto tale documento idoneo a fornire la prova dell'esecuzione della notificazione, della data in cui è avvenuta e della persona cui il plico è stato consegnato"*.

In tale prospettiva, dunque, **l'avviso di ricevimento è documento idoneo** e, a un tempo, **sufficiente a dare prova della ritualità del procedimento notificatorio**, pertanto **non si ritiene necessaria** la dimostrazione della ricezione della C.A.D. ad opera del destinatario, ovvero **la produzione** del secondo avviso di ricevimento quello inerente la raccomandata informativa.

Diversamente, il **secondo orientamento giurisprudenziale**, quello più recente, prevede che *"in tema di notificazione a mezzo posta, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio nel caso di irreperibilità relativa del destinatario deve avvenire – in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata della L. n. 890 del 1982, articolo 8, attraverso l'esibizione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (c.d. C.A.D.), in quanto solo l'esame di detto avviso consente di verificare che il destinatario abbia avuto effettiva conoscenza del deposito dell'atto presso l'ufficio postale e che ne sia stato pertanto tutelato il diritto di difesa"* (Cassazione Civile, n. 5077/2019).

In tale ulteriore ipotesi, il perfezionamento della notifica, in caso di irreperibilità relativa del destinatario, è data **dall'Ufficio producendo in giudizio la copia dell'avviso di ricevimento della raccomandata C.A.D.**, essendo **l'unico documento idoneo** a fornire la **prova dell'esecuzione della notificazione**, della data in cui è avvenuta e della persona cui il plico è stato consegnato.

Per cercare di fare chiarezza sull'argomento, recentemente la Suprema Corte **con la sentenza n. 21714/2020**, ha rimesso gli atti al Presidente per valutare la possibilità di assegnare la questione alle **Sezioni Unite**.

Non ci resta che attendere la decisione.