

**Edizione di giovedì 13 Aprile 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Cessione dell'impianto fotovoltaico**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Bilancio 2022 e iter di approvazione**

di Alessandro Bonuzzi

## **CRISI D'IMPRESA**

**Delegato alle vendite e Custode giudiziario: le Linee guida della Scuola Superiore della Magistrature**

di Ernestina De Medio

## **AGEVOLAZIONI**

**Società in liquidazione senza agevolazioni per gli investimenti**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

## **ACCERTAMENTO**

**Contraddittorio endoprocedimentale necessario: il monito della Consulta**

di Arianna Semeraro

## CASI OPERATIVI

---

### ***Cessione dell'impianto fotovoltaico***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



#### **Domanda**

Una società s.r.l. agricola la quale svolge attività di produzione di cereali, piante da foraggio, uva e frutti oleosi, che ha optato per la tassazione su base catastale in base all'articolo 1, comma 1093, L. 296/2006; nell'ambito dell'attività agricola gestisce un impianto fotovoltaico con potenza pari a 998 KW per la produzione di energia elettrica, non posizionato su immobili (quindi non è scambio sul posto) ma installato su terreno adibito esclusivamente alla produzione e rivendita di corrente elettrica.

La società dispone di circa 200 ettari di terreno parte in proprietà e parte in affitto, l'impianto fotovoltaico occupa circa un 20% dei terreni.

Si precisa che secondo quanto previsto dai criteri identificati dal Mipaaf con nota n.3896 del 27 luglio 2008 la produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200kw si considera connessa all'attività agricola in quanto il volume d'affari dell'attività agricola eccede quello derivante dalla vendita dell'energia elettrica oltre i 200kw.

Il quesito è il seguente: la società intende cedere l'impianto fotovoltaico (escluso il terreno su cui poggia l'impianto, prevedendo quindi un diritto di superficie per l'acquirente dell'impianto), si richiede se tale operazione genera plusvalenze rilevanti fiscalmente?

In quale misura?

Ulteriore precisazione il valore contabile dell'impianto è circa 1.900.000 euro residuo ammortizzabile circa 1.700.000 euro il prezzo di vendita (ancora da definire) ma in linea di massima circa 2.700.000 euro.

La plusvalenza è calcolata sul residuo ammortizzabile oppure si può valutare l'attualizzazione

derivante dalla produzione riveniente dagli anni futuri dell'impianto?

Inoltre, rileva fiscalmente per intero? La società ha optato anche per il regime di trasparenza articoli 115 e 116, Tuir.

Infine, la cessione è configurabile come ramo d'azienda o del singolo impianto quale bene strumentale?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***Bilancio 2022 e iter di approvazione***

di **Alessandro Bonuzzi**



La redazione del **Progetto di bilancio** da parte degli amministratori, composto da Stato patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa e Rendiconto finanziario, da inizio all'*iter* finalizzato all'**approvazione del bilancio da parte dei soci**.

In questa fase gli amministratori sono altresì tenuti a predisporre la **Relazione sulla gestione** ex [articolo 2428 cod. civ.](#), laddove prescritta.

Il progetto di bilancio e la Relazione sulla gestione devono essere trasmessi all'**organo di controllo** (Collegio sindacale o revisore o società di revisione) **almeno 30 giorni prima** rispetto a quello fissato per l'approvazione del bilancio, evidentemente laddove sia presente l'organo di controllo.

Pertanto, qualora l'assemblea di approvazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2022 fosse stata convocata per il **27 aprile 2023**, la trasmissione all'organo di controllo del Progetto di bilancio e della Relazione sulla gestione doveva avvenire – con calcolo a ritroso – **entro il 28 marzo 2023**.

In assenza di organo di controllo, gli amministratori **depositano** direttamente il progetto di bilancio e la Relazione sulla gestione presso la **sede sociale nei 15 giorni antecedenti l'assemblea** e fino all'approvazione.

Quindi, qualora l'assemblea di approvazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2022 fosse stata convocata per il 27 aprile 2023, il deposito presso la sede sociale del Progetto di bilancio e della Relazione sulla gestione dovrà avvenire dal **12 aprile 2023**.

Il **bilancio 2022** va approvato, e quindi l'assemblea di approvazione del bilancio può essere convocata, **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio**, quindi entro il **30 aprile 2023**.

Il termine di 120 giorni va riferito alla data della **prima convocazione** dell'assemblea e,

dunque, il bilancio può essere approvato anche in **seconda convocazione**, oltre la fine del mese di aprile.

Nell'avviso di convocazione può essere già fissato il giorno per la seconda convocazione, che comunque non può tenersi nello stesso giorno della prima. La seconda convocazione è ritenuta possibile anche per le **Srl**, se prevista dall'atto costitutivo.

È possibile approvare il bilancio d'esercizio anche **entro il maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio**, ma soltanto se tale possibilità è **prevista dallo statuto**, in presenza di:

- società tenuta alla redazione del **bilancio consolidato**;
- **particolari esigenze** connesse con la struttura e l'oggetto della società.

Per l'anno 2022 il termine di 180 giorni scade il **29 giugno**.

Ad esempio, possono costituire **particolari esigenze** le seguenti situazioni:

1. esistenza di **sedì operative distaccate**, anche all'estero, ciascuna dotata di propria autonomia gestionale e contabile, con conseguente necessità di consolidamento dei risultati;
2. recepimento, ai fini della redazione del bilancio, dei **Principi contabili internazionali** (Ias/Ifrs);
3. esistenza di **cause di forza maggiore** (ad esempio incendi, furti, calamità naturali);
4. esistenza di **patrimoni separati**;
5. partecipazione della società ad operazioni di **ristrutturazione aziendale** (ad esempio, fusione, scissione, conferimento, eccetera);
6. **cambiamento di sistemi o programmi informatici** per la rilevazione delle operazioni di gestione;
7. presenza, tra le immobilizzazioni finanziarie, di una partecipazione valutata con il **metodo del patrimonio netto**;
8. necessità di disporre, per le imprese edili, dell'approvazione degli **stati di avanzamento lavori** (Sal) da parte del committente.

Ad ogni modo, l'esigenza particolare deve essere riconosciuta dagli **amministratori** con una **delibera adottata prima del termine ordinario dei 120 giorni**, nonché **evidenziata** dagli amministratori nella Relazione sulla gestione o, in caso di bilancio in forma abbreviata, nella Nota integrativa.

L'[articolo 106, comma 7, D.L. 18/2020](#), al fine di facilitare lo svolgimento delle assemblee nel rispetto delle disposizioni volte a ridurre il rischio di contagio da Covid-19, ha riconosciuto la **possibilità** per le società, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, di svolgere l'assemblea di approvazione del bilancio **anche esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione**, sempreché sia garantita l'identificazione dei partecipanti, la partecipazione e l'esercizio del diritto di voto.

L'[articolo 3, comma 10-undecies, D.L. 198/2022](#), c.d. “Decreto Milleproroghe” ha **prorogato tali previsioni fino alle assemblee da tenersi entro il 31 luglio 2023**, comprendendo quindi anche le assemblee che si dovranno tenere per approvare il bilancio dell'esercizio 2022.

Si ricorda che in caso di assemblea “telematica” non è necessario che il Presidente e il segretario si trovino nel medesimo luogo; tuttavia, è richiesto che **nel luogo indicato nell'avviso di convocazione sia presente il segretario**, ossia il soggetto designato a verbalizzare lo svolgimento della riunione e le decisioni assunte dai soci (Massima 11 marzo 2020, n. 187 del Consiglio Notarile di Milano).

## CRISI D'IMPRESA

# ***Delegato alle vendite e Custode giudiziario: le Linee guida della Scuola Superiore della Magistrature***

di Ernestina De Medio



La scuola Superiore della Magistratura, in data 7.4.2023, ha pubblicato le **linee guida per la formazione dei professionisti** che provvedono alle **operazioni di vendita delegate** ai fini dell'iscrizione nell'elenco di cui all'**articolo 179 ter disp. att. c.p.c.** da cui il Magistrato attinge (sceglie) i **nominativi cui affidare le operazioni delegate** ai sensi dell'[articolo 591 bis c.p.c.](#) e [534 bis c.p.c.](#), ove non sia incaricato un istituto di vendite giudiziarie, nonché le **attività di custodia** di cui all'[articolo 559 c.p.c.](#) in sostituzione del debitore.

La disciplina sottesa alle linee guida era stata anticipata sin con la riforma contenuta nella L. 119/2016 di conversione del D.L. 59/2016 che introduceva **obblighi specifici di formazione per l'iscrizione**, prima, e l'aggiornamento, poi, per i professionisti delegati, contemplando una commissione per ciascuna Corte di Appello di appartenenza territoriale presso la quale sarebbero dovuti essere tenuti gli elenchi e che sarebbe dovuta essere deputata alla vigilanza sugli iscritti ed alla valutazione delle domande di iscrizione.

L'allora comma 4 dell'articolo 179 ter disp. att. c.p.c. prevedeva l'elaborazione di dette **linee guida** da parte della Scuola Superiore della Magistratura demandando ad un decreto non regolamentare del Ministero della Giustizia l'individuazione degli obblighi di formazione e le modalità di presentazione delle domande; tale decreto **non ha mai visto la luce** e le linee guida allora individuate non hanno mai avuto applicazione.

Dunque sino ad oggi **l'elenco dei professionisti delegati alle vendite** è sempre stato tenuto presso ogni Tribunale, aggiornato, con provvedimento del presidente del Tribunale, ogni tre anni, con quei professionisti che tramite il proprio ordine di appartenenza (Consiglio dell'ordine degli avvocati, Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili, Consiglio Notarile) ne hanno fatto richiesta.

Il D.Lgs. 149/2022, in attuazione della L. 206/2021, ha riscritto l'**articolo 179 ter disp. att. c.p.c.**

**eliminando la commissione distrettuale presso le Corti di Appello** ed affidando al Presidente del Tribunale il presidio dell'albo che continuerà ad essere tenuto presso ogni Tribunale, ma sarà formato da un comitato presieduto dallo stesso presidente e composto da un Giudice delle esecuzioni immobiliari e da un professionista iscritto nell'albo professionale e designato dal consiglio dell'Ordine a cui appartiene il richiedente l'iscrizione.

L'iscrizione può essere chiesta dagli **iscritti nei rispettivi ordini professionali** allegando il certificato di residenza nel circondario del Tribunale presso il quale è tenuto nell'elenco cui si vuole essere accedere.

I **requisiti per l'iscrizione all'Albo** sono **alternativamente** individuati in:

1. l'aver svolto nel quinquennio precedente **non meno di dieci incarichi da professionista delegato** alle operazioni di vendita, senza che alcuna delega sia stata revocata in conseguenza del mancato rispetto dei termini o delle direttive stabilite dal Giudice dell'esecuzione;
2. l'essere in possesso del **requisito di avvocato specialista** in diritto dell'esecuzione forzata ai sensi del Decreto del Ministero della Giustizia n. 144 del 12.8.2015;
3. aver partecipato in **modo proficuo e continuativo a scuole o a corsi di alta formazione organizzati, anche delegando ordini locali, dal CNF o dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili o dal Consiglio Notarile** ovvero organizzati dalle associazioni forensi specialistiche maggiormente rappresentative di cui all'[articolo 35, comma 1, lettera s\), L. 247/2012](#) nello specifico settore della delega nelle operazioni di vendita nelle esecuzioni forzate e di aver superato con profitto la prova di esame finale al termine della scuola o del corso. La specifica formazione di cui alla presente lettera può essere acquisita anche mediante la **partecipazione ad analoghi corsi per i quali sia previsto il superamento con profitto di una prova finale** di esame, organizzati da università pubbliche o private.

Scopo della riscrittura dell'articolo 179 ter disp. att. c.p.c., in uno alla riscrittura dell'articolo 179 quater disp.att. c.p.c., è stato quello di **garantire l'affidabilità e la competenza dei professionisti incaricati** assicurando la trasparenza e la rotazione nel conferimento degli incarichi in una prospettiva di collaborazione tra Magistrato e professionista funzionale ad ottenere il risultato migliore per il creditore nella salvaguardia del debitore esecutato evitando la depauperazione dell'immobile.

In quest'ottica sono state emanate le **linee guida della SSM dirette a fungere da spina dorsale per tutti i corsi di formazione** necessari per ottenere la prima iscrizione all'albo in maniera da preservare l'uniformità e l'adequatezza di ciascuna offerta formativa nel rispetto di un elevato livello di preparazione teorica e tecnica che consenta il superamento della prova finale del corso mirata all'adempimento di tutti i compiti legati alla delega ed a tutte le operazioni collegate all'incarico.

La **durata minima dei corsi è fissata in venti ore** ai fini della formazione iniziale ed il contenuto



della formazione prevede una conoscenza che va dai **requisiti del titolo esecutivo** (con distinzione tra quelli giudiziali e stragiudiziali) alla efficacia degli stessi con particolare riferimento alle **vicende di sospensione e caducazione**, per poi affrontare – attraverso l'analisi dei temi relativi agli atti prodromici alla procedura esecutiva ed ai principi sottesi all'esecuzione forzata, nonché al contenuto dell'atto di pignoramento ed al soggetto passivo dell'espropriazione – i **nuovi compiti del custode e le fasi del sub – procedimento di vendita** dal versamento del fondo spese da parte del creditore, all'offerta telematica, sino all'aggiudicazione, al versamento del saldo-prezzo ed al trasferimento del bene espropriato, concludendo con i **principi relativi alla graduazione dei crediti** nella distribuzione del ricavato e l'impugnativa dei provvedimenti del Giudice dell'esecuzione.

La prova finale del corso, che deve essere superata con profitto, si svolgerà con domande (50 scelte in un calderone di quattrocentocinquanta complessive predisposte dai Consigli Nazionali in concerto tra loro) a risposta chiusa che ne consenta la **correzione automatica**.

L'**iscrizione ha durata triennale** e per la conferma è necessaria una nuova domanda con allegati i documenti previsti ivi compresi quelli idonei a dimostrare il mantenimento della specifica competenza tecnica; il triennio decorre dal momento in cui il comitato inserisce il nominativo nell'elenco, inoltre il comitato, previa audizione dell'interessato, ogni semestre, sospende fino ad un anno o cancella (in caso di gravi e reiterati inadempimenti) i delegati ai quali in una o più procedure esecutive sia stata revocata la delega in conseguenza del mancato rispetto dei termini per le attività delegate, delle direttive stabilite dal Giudice dell'esecuzione, o degli obblighi derivanti dagli incarichi ricevuti.

I nuovi elenchi, così formati, saranno utilizzati per **attingere professionisti cui delegare le procedure instaurate successivamente al 28.02.2023** (la Legge Bilancio n. 197/2022 ha anticipato al 28.02.2023 l'operatività del D.Lgs. 149/2022 e l'articolo 179 ter disp. att. C.p.c. non figura tra le norme che sono espressamente indicate entrare in vigore successivamente).

L'articolo 179 quater disp. att. c.p.c. è stato **modificato con l'introduzione della previsione che a nessuno dei professionisti iscritti** possano essere conferiti incarichi in misura superiore al 10% di quelli affidati dall'ufficio e dal singolo Giudice, in modo da evitare la concentrazione degli incarichi in capo a pochi professionisti.

Tra le principali novità sostanziali introdotte dalla riforma, sulle quali le linee guida della scuola superiore della Magistratura richiedono sia prestata particolare attenzione nei predisponendo corsi di formazione, vi è la centralità della figura del **custode** dell'immobile pignorato nominato contestualmente a quella dello stimatore ed il dovere allo stesso imposto di controllo della documentazione ipo-catastale ([articolo 559 c.p.c.](#)).

Il D.Lgs. 149/2022 ha, infatti, modificato l'articolo 559, comma 2, c.p.c., prevedendo la **nomina anticipata del custode, contestualmente alla nomina dell'esperto** e ribadendo la ristretta cerchia dei soggetti abilitati all'incarico, da individuare nell'istituto vendite giudiziarie (I.V.G.) o in uno dei professionisti delegabili per le operazioni di vendita, inseriti nell'elenco di cui

all'articolo 179-ter disp. att. c.p.c.; è stata poi inserita nel comma 2 una **clausola di salvezza** (*«Salvo che la sostituzione nella custodia non abbia alcuna utilità ai fini della conservazione o della amministrazione del bene o per la vendita»*), in forza della quale, **in situazioni eccezionali** e dall'ambito applicativo limitatissimo, al giudice dell'esecuzione è data **facoltà di non provvedere alla sostituzione del debitore con un custode giudiziario**.

Il successivo **comma 3** dell'[articolo 559 c.p.c.](#) recepisce i **nuovi compiti del custode giudiziario** (che si sommano a quelli analiticamente indicati nel D.M. 80/2009), cioè il **controllo**, in ausilio all'esperto stimatore, della completezza della documentazione di cui all'[articolo 567 c.p.c.](#), con l'aggiunta di una **relazione informativa** in un termine che il giudice dell'esecuzione, nell'esercizio dei poteri di direzione della procedura, avrà cura di fissare.

La nuova normativa ha riscritto (nuovamente) anche la disciplina sull'**ordine di liberazione dell'immobile** pignorato (e sul punto le linee guida in commento chiedono anche un approfondimento con un breve excursus dell'evoluzione della figura del custode dall'assetto anteriore alle riforme del 2005 sino a quello attuale con particolare riferimento alla attività propulsiva e successiva all'ordine di liberazione) intervenendo – per la quinta volta in sei anni – sull'[articolo 560 c.p.c.](#)

L'[articolo 1, comma 12, lettera f\), L. 206/2021](#) prevede che il giudice dell'esecuzione debba *«ordinare la liberazione dell'immobile pignorato non abitato dall'esecutato e dal suo nucleo familiare ovvero occupato da soggetto privo di titolo opponibile alla procedura **al più tardi nel momento in cui pronuncia l'ordinanza con cui è autorizzata la vendita** o sono delegate le relative operazioni e che debba ordinare la liberazione dell'immobile abitato dall'esecutato convivente col nucleo familiare al momento in cui pronuncia il decreto di trasferimento, ferma restando comunque la **possibilità di disporre anticipatamente la liberazione nei casi di impedimento alle attività degli ausiliari del giudice**, di ostacolo del diritto di visita di potenziali acquirenti, di omessa manutenzione del cespite in uno stato di buona conservazione o di violazione degli altri obblighi che la legge pone a carico dell'esecutato o degli occupanti»*.

L'[articolo 1, comma 12, lett. h](#) prevede che sia il **custode ad attuare il provvedimento di liberazione** dell'immobile pignorato, secondo le disposizioni del giudice dell'esecuzione immobiliare, senza l'osservanza delle formalità di cui agli artt. 605 ss. del codice.

Nella Relazione illustrativa della delega si legge: *«La proposta modifica è volta ad ottenere la liberazione anticipata degli immobili occupati sine titolo o da soggetti diversi dal debitore convivente col nucleo familiare, conformemente a quanto già ritenuto, sulla base del previgente articolo 560 del codice di procedura civile, dalle “Buone prassi”»*.

Ne discende una **evidente una maggiore tutela data all'esecutato** che abiti l'immobile staggito con la propria famiglia, prevedendo che la liberazione possa essere disposta soltanto in esito all'aggiudicazione del bene, sempre che l'esecutato non ostacoli lo svolgimento della procedura o non arrechi danni all'immobile o pregiudizio agli interessi del futuro aggiudicatario.

Gli interventi succedutisi in questi anni sul tema della liberazione dell'immobile hanno finito per **esasperare una disputa tra chi ritiene di realizzare la generale esigenza di tutela del diritto alla casa**, con la posticipazione di qualche mese del rilascio di un immobile magari già alienato a terzi, che vantano una analoga esigenza abitativa, e chi ritiene che **la liberazione anticipata dell'immobile dia maggior efficienza alle procedure esecutive**.

Un **punto di equilibrio** si è trovato nei principi enunciati dalla Corte costituzionale, che con la sentenza n. 128/2021 ha affermato come il diritto all'abitazione costituisca un «diritto sociale» e «rientri fra i requisiti essenziali caratterizzanti la socialità cui si conforma lo Stato democratico voluto dalla Costituzione» e, benché non espressamente menzionato, debba ritenersi incluso nel catalogo dei diritti inviolabili; il suo oggetto – l'abitazione – deve considerarsi «bene di primaria importanza».

La realizzazione del diritto del creditore e l'efficienza delle procedure esecutive immobiliari sono certamente favorite dalla **possibilità di porre in vendita un immobile che l'acquirente possa ricevere libero dal precedente occupante**, ma tale obiettivo può realizzarsi, senza la necessità di un anticipato allontanamento dall'immobile di colui che lo occupa come casa di abitazione e non tenga comportamenti ostativi od ostruzionistici, fornendo alla procedura gli strumenti per ottenere la liberazione certa dell'immobile dopo l'aggiudicazione definitiva.

Ora il criterio direttivo dettato dalla lett. f) del [comma 12 dell'articolo 1 L. 206/2021](#) si proponeva lo scopo di far **liberare l'immobile non abitato dal debitore e dai suoi familiari ovvero occupato da soggetto privo di titolo** opponibile alla procedura sin dal momento in cui il Giudice dell'esecuzione abbia disposto la vendita, delegandone le operazioni.

Quando invece l'immobile sia abitato dal debitore e dai suoi familiari, salve le ipotesi di ostruzionismo o di violazioni degli obblighi, la liberazione dovrà essere disposta **non appena sia avvenuta l'aggiudicazione**, prima cioè del decreto di trasferimento, con il quale si produce l'effetto traslativo della vendita forzata.

In tale configurazione – si osserva sempre nella Relazione illustrativa al D.Lgs. 149/2022 – l'ordine di liberazione **non assume natura o veste sanzionatoria di qualsivoglia condotta non gradita del debitore**, ma mira a garantire un corretto equilibrio tra gli interessi in gioco: da un lato, l'interesse a liberare l'immobile per realizzare la maggiore soddisfazione dei crediti azionati e, quindi, in ultima analisi, tutelare il credito; dall'altro lato, l'interesse del debitore all'abitazione, avente natura di vero e proprio diritto fondamentale, come tale idoneo a comprimere, seppur in via temporanea, il pieno esercizio della tutela esecutiva.

Proprio la salvaguardia del diritto all'abitazione, avente valenza di «diritto sociale», rientrante «fra i requisiti essenziali caratterizzanti la socialità cui si conforma lo Stato democratico voluto dalla Costituzione» come *ratio* della permanenza *ex lege* del debitore nell'immobile occupato a fini abitativi di cui alla richiamata sentenza della Corte Costituzionale, ha indotto a non recepire *stricto sensu* la locuzione «**convivente**» adoperata dal legislatore delegante, in guisa

da riconoscere la permanenza sino al trasferimento anche al debitore che occupi da solo l'immobile.

Ad ogni buon conto il D.Lgs. 149/2022, quanto ai presupposti e ai tempi di adozione dell'ordine di liberazione, ha **confermato l'impianto di massima risultante dalle modifiche del 2019 e del 2020**, distinte in due fattispecie correlate allo stato di occupazione dell'immobile pignorato, a seconda che al momento del pignoramento: *i)* sia utilizzato dal debitore a fini diversi dall'abitazione oppure sia occupato da un terzo privo di titolo opponibile alla procedura, oppure *ii)* sia abitato dal debitore e dai suoi familiari.

Nel **primo caso**, l'emanazione del provvedimento di liberazione è **obbligatoria** ed è sottratta alla discrezionalità del giudice dell'esecuzione, con la previsione di un termine *ne ultra quem*, ai sensi del nuovo settimo comma dell'articolo 560 c.p.c., così formulato: *«Il giudice dell'esecuzione, con provvedimento opponibile ai sensi dell'articolo 617, ordina la liberazione dell'immobile non abitato dall'esecutato e dal suo nucleo familiare oppure occupato da un soggetto privo di titolo opponibile alla procedura non oltre la pronuncia dell'ordinanza con cui è autorizzata la vendita o sono delegate le relative operazioni»*, anche qui senza valenza innovativa, ma meramente ricognitiva di quanto già statuito dall'articolo 560 c.p.c. prima delle riforme del 2019 e di quanto costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità.

Nel **secondo caso** (immobile occupato dal debitore e dai suoi familiari), è stato mantenuto l'ordito risultante dalle riforme del 2019/2020: il debitore che, al momento del pignoramento, occupi l'immobile staggito **non perde la detenzione dello stesso sino al decreto di trasferimento**; la permanenza nell'occupazione del cespite è *ope legis*, non abbisogna cioè (come accadeva invece nel sistema anteriore) di un'autorizzazione del giudice dell'esecuzione.

Si riafferma, dunque, la **doverosità della liberazione a prescindere dalla richiesta dell'aggiudicatario**, legittimato tuttavia a rinunciarvi, indipendentemente dalla pronuncia del decreto di trasferimento, che non interrompe le funzioni custodiali; all'attuazione dell'ordine di liberazione provvederà quindi il custode, in seno alla **procedura esecutiva immobiliare** (e dunque senza la necessità di munirsi del ministero di un difensore e senza l'onere della previa notifica del titolo esecutivo e del precetto) anche successivamente alla pronuncia del decreto di trasferimento, eventualmente avvalendosi della forza pubblica o di altri ausiliari, previa autorizzazione del giudice dell'esecuzione.

Altro elemento di centralità della riforma oggetto di attenzione nelle linee guida è la ridisegnata disciplina del reclamo avverso gli atti del professionista delegato.

Il nuovo articolo 591-ter c.p.c. dopo aver confermato che *“quando, nel corso delle operazioni di vendita, insorgono difficoltà, il professionista delegato può rivolgersi al giudice dell'esecuzione, il quale provvede con decreto”*, aggiunge che le parti possono reclamare dinanzi al giudice dell'esecuzione gli atti del delegato nel termine di 20 giorni decorrenti dal compimento dell'atto o dalla sua conoscenza.

Infine, si prevede che contro il provvedimento adottato del giudice dell'esecuzione adito in sede di reclamo è esperibile il rimedio di cui all'articolo 617 c.p.c..

La disciplina del reclamo avverso i provvedimenti del professionista delegato viene novellata anche per un altro significativo aspetto, poiché mentre fino ad oggi l'articolo 591-ter c.p.c. indicava quale rimedio praticabile avverso il provvedimento del giudice che decide sul reclamo quello di cui all'articolo 669- *terdecies* c.p.c., la riforma sostituisce ad esso il presidio della **opposizione agli atti esecutivi ex articolo 617 c.p.c.**

La modifica incide indirettamente sulla stabilità degli atti del professionista e sulla portata dell'ordinanza con la quale il giudice dell'esecuzione si pronuncia sul reclamo.

Invero, la natura dei provvedimenti adottati dal giudice dell'esecuzione, era assai controversa con particolare riferimento al loro carattere di decisorietà ed idoneità a costituire cosa giudicata.

Il nuovo tessuto dell'articolo 591-ter c.p.c. pone rimedio a vari problemi affrontati dalla dottrina e dalla giurisprudenza creando un **meccanismo di stabilizzazione degli atti del subprocedimento di vendita**, volto a scongiurare il rischio che i vizi di esso si riverberino, a posteriori, sul decreto di trasferimento.

L'eliminazione dello strumento del reclamo al collegio, e la sua sostituzione con l'opposizione agli atti esecutivi ex articolo 617 c.p.c., da un lato assicura un percorso giurisdizionale pieno al procedimento di reclamo, che in tal guisa affluisce al procedimento oppositivo avverso gli atti del giudice dell'esecuzione; dall'altro, cristallizza il divenire della fase della vendita, costruendo una preclusione processuale (che matura per effetto del decorso del termine per l'opposizione) impedendo che violazioni non tempestivamente dedotte, siano lamentate per il tramite della **opposizione agli atti esecutivi dispiegata contro il decreto di trasferimento**, decreto che sarà certamente ancora passibile di impugnativa, ma soltanto per vizi suoi propri, e non già per distorsioni verificatesi durante la vendita.

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Società in liquidazione senza agevolazioni per gli investimenti***

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Il credito di imposta per gli **investimenti in beni strumentali nuovi**, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato è **riconosciuto a tutte le imprese residenti** nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi da [1052](#) a [1058-ter](#), dell'articolo 1 L. 178/2020.

Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle **normative sulla sicurezza** nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

L'agevolazione subisce le **limitazioni soggettive relative allo stato di salute** dell'impresa.

Il credito d'imposta **non spetta alle imprese in stato di liquidazione volontaria**, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o sottoposte ad altra procedura concorsuale prevista dal R.D. 267/1942, dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al D.Lgs. 14/2019, o da altre leggi speciali o che **abbiano in corso un procedimento** per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Sono, inoltre, escluse le imprese **destinatari di sanzioni interdittive** ai sensi dell'[articolo 9, comma 2, D.Lgs. 231/2001](#) ([circolare 9/E/2021](#)).

La disposizione ricalca l'esclusione prevista dalla precedente norma di cui all'[articolo 1, comma 186, L. 160/2019](#).

Anche con riferimento al credito di imposta per gli investimenti in **ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative**, l'[articolo 1, comma 199, L. 160/2019](#) contiene **analoghe disposizioni**.



In linea generale possono accedere al credito d'imposta ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica, **tutte le imprese residenti** nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che effettuano investimenti in una delle attività ammissibili definite nei [commi 200, 201 e 202, dell'articolo 1 L. 160/2019](#).

La fruizione del beneficio è subordinata al rispetto della **normativa sulla sicurezza dei luoghi di lavoro** e al corretto adempimento degli obblighi di versamento previdenziali e assistenziali.

**Sono escluse** le imprese in **stato di liquidazione volontaria**, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal R.D. 267/1942, dal codice di cui al D.Lgs. 14/2019, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni. Anche in questo caso sono, inoltre, escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'[articolo 9, comma 2, D.Lgs. 231/2001](#).

Analogo criterio è stato ribadito per il **nuovo regime Patent box** di cui all'[articolo 6 D.L. 146/2021](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 215/2021, collegato all'utilizzo nell'ambito di un'attività di impresa di specifici beni immateriali da parte del titolare del diritto al loro sfruttamento economico.

Il punto 1.3 del **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate protocollo n. 48243/2022 del 15.02.2022**, contenente le norme attuative, **esclude, in ogni caso, dalla possibilità di esercizio dell'opzione nuovo PB** e, quindi, dalla fruizione del beneficio le imprese:

1. che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;
2. in **stato di liquidazione volontaria**, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, o altra procedura concorsuale non finalizzata alla continuazione dell'attività economica prevista dal R.D. 267/1942, dal codice di cui al D.Lgs. 14/2019, come modificato dal D.Lgs. 83/2022, o da altre leggi speciali, ovvero che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Con riferimento alle imprese assoggettate ad **amministrazione straordinaria** e a **concordato preventivo**, si ritiene che l'opzione possa essere comunque esercitata qualora la procedura sia finalizzata alla **continuazione dell'attività economica**. La medesima soluzione si ritiene applicabile anche in ipotesi di **concordato fallimentare**, nel caso in cui lo stesso non sia finalizzato alla liquidazione dell'attività aziendale ma alla sua **continuazione**.

Il punto 1.4 del Provvedimento citato prevede che **l'opzione per il nuovo regime Patent box non è efficace se le cause di esclusione** previste dal punto 1.3 **sopravvengono rispetto all'avvenuto esercizio della medesima opzione**; tale **perdita di efficacia opera a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta** in cui la causa di esclusione si verifica (circolare 5/E/2023,

paragrafo 3.1).

Ricordiamo infine che le società di capitali messe in liquidazione nell'anno 2022 dovranno indicare nella **prima dichiarazione dei redditi** SC2022 (per il **periodo ante-liquidazione**, si utilizzano i modelli dell'anno in cui ha avuto inizio la liquidazione) relativa al periodo che va dall'1/1/2022 alla data di messa in liquidazione, i seguenti riferimenti: **Stato 2** – Società in liquidazione per cessazione di attività e **Situazione 6** – Periodo normale d'imposta e periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di messa in liquidazione, come nell'esempio sotto riportato di una Srl messa in liquidazione il 1° ottobre 2022.



## ACCERTAMENTO

---

### ***Contraddittorio endoprocedimentale necessario: il monito della Consulta***

di Arianna Semeraro



La **Corte Costituzionale** ha lanciato un **monito** al legislatore affinché introduca un **generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale** applicabile a tutte le tipologie di accertamento tributario.

Queste le conclusioni raggiunte dalla Consulta che con **sentenza n. 46/2023**, pur dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale proposta, afferma come **l'inesistenza di un generalizzato obbligo di preventivo contraddittorio non sia più coerente con l'evoluzione dell'intero sistema tributario**.

Nel dettaglio, la CTR Toscana rimetteva al Giudice delle leggi la questione sollevando **l'illegittimità costituzionale dell'articolo 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente** nella parte in cui prevede l'obbligo di instaurare un contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, **solo nel caso in cui la verifica venga effettuata presso i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali del contribuente** (le cosiddette verifiche in loco).

La censura mossa è volta a far sì che l'articolo 12, comma 7 cit. possa assurgere a **principio generale** e trovare applicazione in ogni caso anche quando, come avvenuto nel caso di specie, la verifica venga effettuata presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate (**c.d. verifiche a tavolino**).

Come noto, il **comma 7 citato** impone all'Amministrazione finanziaria la compilazione del processo verbale di chiusura delle operazioni di indagine da parte degli organi di controllo, il suo rilascio al contribuente, il decorso di un termine dilatorio di sessanta giorni prima dell'adozione dell'avviso di accertamento, durante il quale questi può presentare osservazioni e, in caso di mancato accoglimento delle stesse, un obbligo di motivazione rafforzato.

Tuttavia, questo **specifico iter procedimentale**, incentrato sulla garanzia del contraddittorio, è

prescritto solamente **qualora l'istruttoria sia stata realizzata accedendo ai locali di pertinenza del contribuente.**

Per la CTR Toscana il procedimento appena descritto dovrebbe trovare applicazione anche quando l'accertamento tributario venga fatto per mezzo di c.d. verifiche a tavolino poiché, diversamente opinando, secondo il giudice di merito si rischia di creare una **disparità di trattamento** tra coloro i quali vengono accertati tramite verifiche in loco e quelli che, diversamente, vengono controllati tramite i documenti di cui l'Agenzia delle entrate dispone, **con la conseguente violazione del diritto di difesa per i secondi.**

La Corte Costituzionale dichiara la questione di legittimità costituzionale **inammissibile** senza tuttavia perdere l'occasione di **inviare un importante monito** al legislatore affinché intervenga al fine di **garantire l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria.**

Intervento, quest'ultimo, **non più procrastinabile** per la Consulta alla luce dell'intero impianto normativo in materia e massimamente dell'evoluzione legislativa del sistema tributario che negli ultimi anni, seppur con norme speciali, **ha ampliato sempre più** i casi in cui l'Agenzia delle entrate è tenuta a instaurare un preventivo contraddittorio con il contribuente.

Trattasi di **disposizioni specifiche** che prescrivono l'interlocuzione preventiva con il contribuente con modalità ed effetti diversamente declinati a seconda della dinamica istruttoria seguita dall'Amministrazione e delle esigenze a essa sottese.

Si pensi **all'[articolo 38 D.P.R. 600/1973](#)** che, in relazione alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche, prescrive che l'Agenzia convochi il contribuente e avvii il procedimento di accertamento con adesione, ovvero alla preventiva richiesta di chiarimenti disposta in materia antielusiva **dall'[articolo 10-bis, Statuto](#)**, piuttosto che **all'[articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997](#)** in forza del quale, prima di emettere un avviso di accertamento l'ufficio deve notificare al contribuente l'invito a comparire per avviare il procedimento di accertamento con adesione e, nel caso di mancato accoglimento delle difese addotte, è obbligato a darne specifico conto mediante l'obbligo di motivazione rafforzata dell'avviso.

Sulla scorta di tali specifiche applicazioni, la Corte Costituzionale conclude affermando come la **manca di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale risulti ormai distonica** rispetto all'evoluzione normativa tributaria, ma d'altro lato non manca di sottolineare come **l'eterogeneità** dei diversi modelli accertativi e delle diverse esigenze sottese **renda complessa** l'introduzione di una norma di carattere generale.

Ne deriva dunque il monito al legislatore **ad individuare la modalità più corretta** e che tenga conto delle specificità sottese ma che riesca ad ogni modo ad **assicurare il coinvolgimento del contribuente in ogni tipo di accertamento.**

Non può che essere **accolto con favore** l'indirizzo espresso dalla Consulta e volto a criticare un impianto legislativo non più contemporaneo e in linea con **il diritto di difesa e di**

**collaborazione Fisco-contribuente** a cui l'accertamento tributario deve ambire.

Il recepimento di tale suggerimento da parte del legislatore eliminerebbe la disarmonia ad oggi esistente e farebbe univoca e generalizzata applicazione del **principio europeo** secondo cui è *“diritto di ogni individuo essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio”*, che il legislatore nazionale ha più volte dimostrato di condividere mediante le specifiche e ben tipizzate fattispecie dapprima citate.