

Edizione di sabato 10 Agosto 2019

ACCERTAMENTO

Modelli Isa: a cosa serve il campo “note aggiuntive”?

di Luca Caramaschi

DICHIARAZIONI

Enti non commerciali: deducibilità delle spese e dei componenti negativi promiscui

di Federica Furlani

CRISI D'IMPRESA

Sovraindebitamento: liquidazione del patrimonio anche solo con redditi futuri

di Massimo Conigliaro

REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdite su crediti: periodo di competenza

di Sandro Cerato

PENALE TRIBUTARIO

I limiti temporali del sequestro cautelare di somme sul c/c

di Luigi Ferrajoli

ACCERTAMENTO

Modelli Isa: a cosa serve il campo “note aggiuntive”?

di Luca Caramaschi

Alcuni professionisti che nelle scorse settimane hanno provveduto alla **compilazione dei modelli Isa** per conto dei propri clienti si sono chiesti quale sia il reale significato da attribuire al **campo “note aggiuntive”** e per quali situazioni sia opportuno evidenziare in esso **situazioni di anomalia**.

Le perplessità circa l'**opportunità/necessità** di compilazione del richiamato campo derivano non solo dal contenuto delle **istruzioni generali alla compilazione dei modelli Isa** ma anche dalla **natura stessa di questo nuovo strumento di “compliance”**.

Come ribadito dalla stessa Agenzia delle entrate nella recente [circolare 17/E/2019](#), che richiama alla previsione contenuta nell'[articolo 9-bis D.L. 50/2017](#), l'introduzione degli Isa risponde all'esigenza di **favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari**, in un'ottica di **rafforzamento della collaborazione tra contribuenti e pubblica amministrazione**, diversamente dagli studi di settore che, al contrario, hanno rappresentato un vero e proprio strumento di accertamento.

Per questi ultimi, infatti, la compilazione del **campo “note aggiuntive”** assolveva proprio alla funzione di **“giustificazione” della non congruità** del contribuente che assumeva rilevanza (e assumerà ancora per le annualità interessate dalla disciplina degli studi oggetto di accertamento) in sede di **contraddittorio obbligatorio** con l'amministrazione finanziaria.

Ciò emergeva chiaramente dal contenuto delle istruzioni parte generale alla compilazione dei modelli studi di settore che affermavano quanto segue **“Attenzione – Nella scheda “Note aggiuntive” dell'applicazione Gerico è richiesta l'indicazione delle cause che hanno determinato l'attestazione della non congruità dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore e/o delle cause che giustificano un'incoerenza rispetto agli indicatori economici individuati dai predetti studi”**.

Osservando l'analogia formulazione contenuta nelle **istruzioni, parte generale, alla compilazione dei modelli Isa** il cambio di impostazione appare evidente.

In esse infatti si afferma che **“Nella sezione “note aggiuntive” dell'applicazione è possibile comunicare all'Amministrazione Finanziaria informazioni relative alla posizione soggettiva interessata dall'applicazione dell'Isa. Specifiche indicazioni in merito sono contenute nelle istruzioni dei quadri dei dati contabili F e G, con riferimento all'aliquota Iva, e nella modulistica di alcuni Isa”**.

Scorrendo le **istruzioni** alla compilazione dei **quadri riferiti agli elementi contabili** si riscontra ulteriormente che l'utilizzo del campo **“note aggiuntive”** è funzionale esclusivamente a fornire la **prova contraria prevista dal comma 9 dell'articolo 9-bis D.L. 50/2017**, consistente nella possibilità, da parte del contribuente, di indicare nel **rigo F34** l'aliquota Iva relativa alle attività dallo stesso esercitata in alternativa all'**aliquota media** calcolata di *default*.

Un **utilizzo “specifico”**, quindi, e non più destinato genericamente alla indicazione delle cause che hanno determinato la **“non affidabilità” del contribuente** (o la **non congruità** e coerenza, come accadeva nella disciplina degli **studi di settore**).

Se, quindi, è pur vero che, ai fini della disciplina degli Isa, la **“non affidabilità”** di taluni indicatori (non tutti) **può essere migliorata incrementando la materia imponibile** (con la stessa logica con la quale negli **studi di settore** si parlava di **“adeguamento”**), la natura degli Isa quale **mero strumento di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo** determina di fatto una sorta di **“ineluttabilità” del giudizio** espresso con i nuovi indicatori, che tuttavia **non si tradurrà mai in un accertamento** fondato sui medesimi, bensì su altre metodologie a disposizione dell'**Amministrazione finanziaria** (indagini finanziarie, accertamenti analitici o analitico-induttivi, ecc.).

Tutto ciò premesso, **esclusa la necessità** di compilare il campo al di fuori dei casi espressamente previsti nelle istruzioni generali e in quelle relative alla **compilazione dei singoli modelli**, resta comunque una **considerazione di “opportunità”** nel valutare la compilazione del campo **“note aggiuntive”** in ambito Isa.

Se si pensa che un eventuale accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria, **“stimolato”** dalla **non affidabilità** emersa dagli **indicatori di affidabilità fiscale** relativo ad una determinata annualità, normalmente **interviene a diversi anni di distanza dalla medesima**, è probabile che il contribuente faccia poi fatica a **“ricostruire”** le **condizioni particolari** che hanno eventualmente caratterizzato l'annualità oggetto di verifica.

Ecco che il campo **“note aggiuntive”** contenute nel modello Isa potrebbe comunque assolvere ad una **funzione di “memoria”** di quanto avvenuto nel corso di quell'anno, oltre al fatto che tali osservazioni **verrebbero già messe a disposizione della stessa Amministrazione finanziaria** in via anticipata e con la possibilità quindi di tenerne conto **nella fase di indagine preliminare**.

Si pensi, ad esempio, ad una ditta individuale (**attività di estetista**) nella quale la titolare è stata interessata, nel corso del periodo d'imposta, dalla **nascita di un figlio**, assentandosi quindi dal lavoro per diversi mesi. Per non **interrompere l'attività** ha **assunto, per questo periodo, una lavoratrice dipendente** in possesso dei requisiti per svolgere l'attività.

Nel compilare il **modello Isa** di questo contribuente, che in passato **ha sempre avuto risposte positive dall'esito del software Ge.ri.co** (studi di settore), si rileva che il livello degli **indicatori Isa** è prossimo allo zero.

Si pensi inoltre a tutte quelle posizioni imprenditoriali e professionali, spesso di ridotte dimensioni, caratterizzate da condizioni di **“marginalità economica”** (ad esempio, il contribuente è già titolare di pensione ma continua a svolgere l'attività) e che determinano un risultato di **“scarsa affidabilità”** che potrebbe indurre l'amministrazione a focalizzare l'attenzione sul contribuente.

Se l'Amministrazione fosse preventivamente in possesso di queste informazioni, potrebbe tranquillamente, **attraverso una indagine bancaria** sul contribuente (“suggerita” dalle indicazioni fornite dal contribuente nel campo note) verificare che, nel primo caso l'estetista ha percepito **l'assegno di maternità** e, nel secondo caso, che il pensionato percepisce regolarmente **l'assegno della pensione**.

In questo senso si ritiene che la compilazione del **campo “note aggiuntive”** possa comunque svolgere anche in ambito Isa un **efficace compito di “prevenzione”** che ciascun contribuente dovrà attentamente valutare.

Seminario di specializzazione

CONVERSIONE DEL DECRETO CRESCITA, ISA E NOVITÀ DELL'ESTATE

Scopri le sedi in programmazione >

DICHIARAZIONI

Enti non commerciali: deducibilità delle spese e dei componenti negativi promiscui

di Federica Furlani

Ai sensi dell'[articolo 143 Tuir](#), il **reddito complessivo degli enti non commerciali**, di cui alla [lett. c\) del comma 1 dell'articolo 73](#), è formato dalla **somma dei redditi delle seguenti categorie** (determinati in base alle norme del **Tuir** che li regolano):

1. redditi **fondiari** (fabbricati e terreni);
2. redditi **di capitale** (rendite finanziarie, partecipazioni, ...);
3. redditi **di impresa** (produzione di beni e servizi, commercio, intermediazione, ...);
4. redditi **diversi**;

ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad **esclusione** di quelli **esenti** dall'imposta e di quelli soggetti a **itenuta alla fonte a titolo di imposta** o ad **imposta sostitutiva**.

Con riferimento alla determinazione del **reddito di impresa** per gli enti in contabilità ordinaria, e ai fini della compilazione del **quadro RF** del **modello Redditi Enti non commerciali**, l'[articolo 144, comma 4, Tuir](#) prevede che **le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi**.

Per gli **immobili utilizzati promiscuamente** è deducibile la **rendita catastale** o il canone di locazione anche finanziaria per la parte corrispondente al predetto rapporto.

Ricordiamo che, nell'ipotesi di **esercizio abituale di attività commerciale**, l'[articolo 144, comma 2, Tuir](#) impone **l'obbligo di tenere la contabilità separata**, attuando pertanto la **netta separazione tra ambito commerciale e ambito istituzionale** dell'attività svolta.

L'obbligo di separazione della contabilità determina la **necessità di imputare distintamente le spese e gli altri componenti negativi** relativi all'attività istituzionale da quelli relativi all'attività commerciale.

In presenza di **costi promiscui**, ovvero costi riferibili **contemporaneamente** sia all'**attività commerciale** che a quella **istituzionale**, ad esempio utenze telefoniche, energia elettrica ovvero materiali di consumo, quali cancelleria o materiali di pulizia, utilizzati nello

svolgimento dell'una e dell'altra attività, è necessario procedere alla loro **ripartizione** secondo un **criterio ben definito**.

La deducibilità di tali oneri nell'ambito della **determinazione del reddito di impresa**, va determinato sulla base del rapporto sopra descritto ai sensi dell'[articolo 144, comma 4, Tuir](#).

La relativa percentuale si determina a **livello dichiarativo** compilando la specifica **sezione del quadro RS** del **modello Redditi ENC 2019** dedicata alla *“Deducibilità delle spese e dei componenti negativi promiscui”*:

Deducibilità delle spese e componenti negativi promiscui	RS24 Ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa	,00
	RS25 Ricavi e proventi, compresi quelli relativi all'attività istituzionale	,00
	RS26 Spese e altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività	,00

In particolare:

- nel **rgo RS24**, va indicato l'**ammontare dei ricavi ed altri proventi** che concorrono alla formazione del reddito d'impresa;
- nel **rgo RS25**, va indicato l'ammontare complessivo di **tutti i ricavi e i proventi** conseguiti dall'ente non commerciale (compresi quelli che non concorrono a formare il reddito d'impresa, quelli decommercializzati e quelli relativi all'attività istituzionale), senza tener conto di quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva;
- nel **rgo RS26**, va indicato l'ammontare delle **spese e degli altri componenti negativi**, compresi gli **ammortamenti** e gli **accantonamenti**, nei limiti in cui ne è ammessa la deduzione, relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, nonché la rendita catastale rivalutata o il canone di locazione, anche finanziaria, relativo ad immobili ad uso promiscuo.

Per gli **immobili utilizzati promiscuamente** è infatti deducibile la **rendita catastale** o il **canone di locazione** anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto.

Sulla base della compilazione della predetta sezione è possibile determinare la **variazione in aumento**, pari alla quota **non deducibile del costi promiscui**, da indicare nell'apposito **rgo RF27**:

RF27 Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5	,00
---	-----

Nel **rgo RF27** va infatti indicato l'importo delle spese e degli altri componenti negativi, diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, per la parte **indeducibile** ai sensi dell'[articolo 109, comma 5, Tuir](#).

Seminario di specializzazione

LA DISCIPLINA DELLE ASSOCIAZIONI SECONDO IL CODICE DEL TERZO SETTORE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CRISI D'IMPRESA

Sovraindebitamento: liquidazione del patrimonio anche solo con redditi futuri

di Massimo Conigliaro

La procedura di **liquidazione del patrimonio** prevista dalla **L. 3/2012** in tema di sovraindebitamento può essere esperita anche in assenza di beni da liquidare, facendo affidamento soltanto sui **redditi futuri** del debitore.

È questo il [**principio espresso dal Tribunale di Pordenone**](#), in composizione collegiale, il **14 marzo 2019** in accoglimento del reclamo proposto.

La questione, tuttora **dibattuta in giurisprudenza**, è di notevole rilevanza nell'ambito delle **procedure di sovraindebitamento**, in quanto gli [**articoli 14-ter e seguenti L. 3/2012**](#) non offrono indicazioni precise.

È noto che la **procedura di liquidazione** rappresenta un ulteriore strumento di soddisfacimento dei creditori del soggetto non fallibile, delineato come **procedimento esecutivo-espropriativo d'indole concorsuale**, avente ad oggetto l'**intero patrimonio** del debitore, fatta eccezione dei **beni espressamente esclusi**.

La disciplina è strutturata al pari di una **tradizionale procedura fallimentare**, articolandosi nelle fasi dell'**apertura**, dell'**inventario dei beni**, della **formazione dello stato passivo** ed infine dell'**esdebitazione**.

Oggetto della liquidazione sono **tutti i beni del debitore**, compresi gli accessori, le pertinenze e i frutti prodotti dai beni ad eccezione di quelli personali.

Fanno parte del patrimonio della liquidazione anche i **beni sopravvenuti nei quattro anni successivi** al deposito della domanda di liquidazione, dedotte le passività incontrate per l'acquisto e la conservazione dei beni medesimi.

Ai sensi dell'[**articolo 14-ter, comma 6, L. 3/2012**](#) alcune categorie di beni non sono comprese nella liquidazione.

Si tratta dei **crediti impignorabili** ai sensi dell'[**articolo 545 c.p.c.**](#), dei **crediti aventi carattere alimentare e di mantenimento**, degli **stipendi**, delle **pensioni**, dei **salari** e di ciò che il debitore guadagna con la sua attività, sia pure nei limiti di quanto occorra al mantenimento suo e della sua famiglia indicati dal giudice, dei frutti derivanti dall'**usufrutto legale sui beni dei figli**, dai

beni costituiti in **fondo patrimoniale** e dei frutti di essi, salvo quanto disposto dall'[articolo 170 cod. civ.](#), dalle **cose che non possono essere pignorate** per disposizione di legge.

Nel caso affrontato dal **Tribunale di Pordenone**, la parte ricorrente – che aveva contratto debiti quale esercente l'**attività di distribuzione di carburanti** (nel frattempo cessata) – presentava **istanza di liquidazione dei propri beni**, dichiarando di voler **ristrutturare il debito** destinando la quota disponibile del proprio stipendio di lavoratore dipendente.

Evidenziava inoltre di non avere altri beni, né mobili né immobili.

Il **Tribunale di Pordenone**, in composizione monocratica quale giudice del sovradebitamento (Est. Dall'Armellina), dichiarava **inammissibile il ricorso** con **decreto del 26.09.2018** (dep. 2.10.2018), “*in quanto la proposta di liquidazione di tutti i beni del debitore presuppone all'evidenza che vi sia un patrimonio da liquidare*”; ciò in **consapevole dissenso** con altra giurisprudenza, citata nel provvedimento (**Tribunale di Milano 16.11.2017** e **Trib. Rovigo**) dalla quale però il giudice friulano **ha ritenuto di discostarsi**.

Nella fattispecie – si legge nel decreto – **non vi erano beni** “*di qualsiasi specie da esitare, limitandosi al ricorrente a mettere a disposizione una parte (non elevata) del proprio stipendio per un periodo di quattro anni*” offendo ai creditori il **pagamento nella misura del 10-15%**. Aggiungeva che, peraltro, il contratto di lavoro dell'istante era a tempo determinato e ciò non garantiva il pagamento per l'**intero periodo della liquidazione**.

In sede di **reclamo**, la parte debitrice eccepiva che era del tutto ammissibile la procedura *ex articolo 14 ter L. 3/2012 anche in assenza di beni da liquidare* e in presenza del **solo reddito**, e che, in ordine all'asserita **precarietà del rapporto di lavoro** della debitrice, l'**articolo 14 ter L. 3/2012** non prevedeva tra i requisiti di ammissibilità della procedura “*l'effettuazione di un giudizio prognostico circa il futuro soddisfacimento dei creditori*”, valutazioni semmai oggetto di una **successiva valutazione nel procedimento** volto ad ottenere il beneficio della **liberazione dei debiti residui regolato dall'articolo 14 terdecies L. 3/2012**.

Aggiungeva, poi, che la presenza di un **reddito certo** al momento della domanda non era un **requisito di ammissibilità** della procedura posto che durante i quattro anni della stessa è possibile che il soggetto richiedente integri le proprie entrate.

Il **Tribunale di Pordenone**, in composizione collegiale (Pres. Tenaglia, est. Bolzoni) con pronuncia del **14.03.2019**, ha **ritenuto di poter superare la soluzione negativa** supportata da una interpretazione letterale dell'[articolo 14 ter L. 3/2012](#), secondo la quale la norma fa specifico riferimento alla presenza di **beni mobili e immobili** da liquidare in assenza dei quali verrebbe meno la stessa ragione dell'istituto (istituto che prevede, tra l'altro, la nomina di un **liquidatore** proprio al fine di **alienare i beni del debitore e soddisfare i creditori**, operazioni del tutto **superflue per somme già liquide e trasferibili**).

A sostegno della tesi viene addotta la circostanza che nella nozione di “beni” di cui all'**articolo**

810 cod. civ. possano rientrare anche le **somme di denaro**, nonché:

- il fatto che [l'articolo 14 ter, comma 6, lett. b\), L. 3/2012](#) esclude dalla liquidazione i redditi da stipendi e pensioni solo nei limiti di quanto occorre al **mantenimento** proprio e della propria **famiglia**;
- il fatto che nel **patrimonio da liquidare** rientrano *ex articolo 14 undecies 3/2012* anche i **crediti** eventualmente **sopravvenuti** nel quadriennio successivo al deposito della domanda di ammissione alla procedura così da far rientrare all'interno del patrimonio del debitore **ogni somma idonea a soddisfare i creditori**;
- il fatto che, in difetto di beni da alienare, permane comunque l'**utilità del liquidatore**, posto che allo stesso è demandato anche il compito di accertamento dei crediti, riconoscimento dei diritti di prelazione e predisposizione dei piani di riparto al fine di soddisfare i creditori;
- il fatto che [l'articolo 14 quater L. 3/2012](#) preveda che la **risoluzione dell'accordo** o la **revoca del piano del consumatore** consentano la **conversione** di tali istituti nella procedura di liquidazione, così da desumersi che **la procedura liquidatoria sia la più ampia e contenitiva tra procedure previste dalla L. 3/2012**;
- il fatto che il legislatore abbia tenuto distinti i **profili di ammissibilità** della procedura con quelli di **ammissibilità della esdebitazione** posto che la valutazione meritoria non è stata presa in considerazione quale condizione di ammissibilità della procedura di liquidazione ma solo quale presupposto per la successiva concessione della **eventuale esdebitazione**.

Il collegio ha quindi **accolto il reclamo** proposto, **revocato** il decreto di inammissibilità e **trasmesso gli atti al giudice designato** per un nuovo pronunciamento.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdite su crediti: periodo di competenza

di Sandro Cerato

Ai fini della **determinazione del reddito d'impresa** dei soggetti diversi da banche, altre società finanziarie e imprese di assicurazione, il trattamento fiscale degli oneri derivanti dalla **inesigibilità dei crediti** divenuta “**definitiva**” (c.d. perdite su crediti) risulta disciplinato dall'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), secondo cui le **perdite su crediti** sono **deducibili dal reddito d'impresa** (senza limiti e con meccanismo analitico) qualora risultino da **elementi certi e precisi**.

La sussistenza dei citati **elementi certi e precisi** – che deve essere generalmente dimostrata dal contribuente – è comunque **presunta in casi tassativamente previsti dalla legge**, quali:

- **l'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali** (perdite da crediti esistenti, ma da valutarsi come inesigibili a causa dello stato giuridico del debitore);
- il **credito è di modesta entità** e siano decorsi almeno sei mesi dal termine previsto per il pagamento dello stesso (perdite da crediti esistenti, ma da valutarsi come inesigibili a causa delle caratteristiche intrinseche del credito);
- la **prescrizione o cancellazione dal bilancio del credito** in applicazione dei principi contabili (perdite “di natura realizzativa”, in quanto connesse ad eventi che fanno venire meno l'esistenza del credito).

Con la [risposta all'interpello n. 12 del 21.09.2018](#) è stato esaminato il caso di una società esercente attività d'impresa in contabilità ordinaria che, nel periodo d'imposta 2017, individuava e correggeva un **errore** contabile relativo all'imputazione di una **perdita su crediti per la fornitura di beni merce** (effettuata nel biennio 2007-2008), mediante la chiusura della voce “**credito verso Cliente**” e **imputazione della posta negativa di patrimonio netto**, in conformità al **principio contabile Oic 29**.

Posto che il debitore era stato ammesso alla **procedura di concordato preventivo nel 2008**, con dichiarazione esecutiva resa dal **Giudice Delegato nel 2013**, la società istante chiedeva se poteva comunque presentare una **dichiarazione integrativa** per **dedurre dal reddito d'impresa del 2013 la perdita sul credito**, ritenendo che gli **elementi di certezza e precisione**, posti a presidio della possibile deduzione fiscale di tale componente reddituale, si sarebbero **concretizzati nel 2013**, anno in cui il Giudice Delegato aveva **autorizzato il pagamento finale dei debiti**.

In buona sostanza, i dubbi della società istante erano due:

- il primo, relativo **all'individuazione del corretto periodo di competenza fiscale** della perdita su crediti;
- il secondo, riguardante la possibilità di “sanare” l'errore derivante dalla mancata deduzione del componente negativo nel corretto periodo d'imposta, attraverso la presentazione di una **dichiarazione integrativa “a favore”**, ai sensi [dell'articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#).

Focalizzando l'attenzione solo sul primo aspetto, nella [risposta resa all'istanza di interpello n. 12/2018](#), l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che la **competenza fiscale della perdita su crediti** decorre dalla data di apertura della procedura e sino al momento in cui il **credito deve essere cancellato dal bilancio**.

In particolare, è stato affermato che, nel caso oggetto di interpello, il **corretto periodo temporale di competenza della perdita su crediti** è compreso tra la **data di apertura della procedura di concordato preventivo** (avvenuta nel 2008) e **l'esercizio in cui sarebbe dovuta avvenire la cancellazione in bilancio del credito** medesimo che, coerentemente con quanto indicato dal contribuente istante, sarebbe coinciso con **l'esercizio 2013**, ovvero con l'anno in cui il **Giudice Delegato della procedura ha autorizzato i pagamenti finali dei debiti**, dando atto che il **residuo attivo non consentiva ulteriori riparti**.

Master di specializzazione

LA RIFORMA DELLA LEGGE FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

I limiti temporali del sequestro cautelare di somme sul c/c

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 30414 del 2019**, la Corte di Cassazione si è espressa in tema di **sequestro cautelare**, con specifico riferimento all'**elemento temporale**.

Nel caso di specie, il Tribunale del riesame aveva rigettato l'impugnazione proposta dall'indagato avverso il decreto di sequestro preventivo emesso dal Giudice per le indagini preliminari **finalizzato alla confisca per equivalente** nei confronti del medesimo ed alla **confisca diretta** nei confronti della società di cui l'indagato era amministratore unico, in relazione al reato di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).

Avverso tale ordinanza l'indagato promuoveva ricorso per Cassazione, lamentando **l'illegittima estensione** del vincolo cautelare anche alle **somme pervenute sui conti della società dopo l'emissione del decreto di sequestro**. Secondo il ricorrente, infatti, quanto era affluito dopo la disposizione del vincolo non poteva rientrare nella nozione di **profitto del reato**.

La Suprema Corte, ha accolto il ricorso per tale motivo, richiamando precedenti principi di diritto elaborati dalla **giurisprudenza di legittimità**.

Le **Sezioni Unite**, con la [sentenza n. 10561/2014](#), avevano affermato al riguardo che, nei confronti di una persona giuridica, **è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro** o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale **profitto**, oppure i **beni direttamente riconducibili al profitto**, siano nella **disponibilità** di detta persona giuridica.

Inoltre, in tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, *“è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario”*

Nel caso in cui il **prezzo** o il **profitto** derivante dal reato sia costituito da **denaro**, la **confisca** delle somme di cui il soggetto abbia comunque la disponibilità deve essere qualificata come **confisca diretta** e **non occorre la prova** del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della confisca e il reato.

La natura fungibile del bene, che si confonde con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, perde qualsiasi connotato di autonomia sulla identificabilità fisica, rendendo **superfluo accertare se il denaro percepito quale profitto o prezzo dell'illecito sia stato speso**,

occultato oppure **investito**. Secondo le **Sezioni Unite**, ciò che rileva è che “*le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo*, ovunque o presso chiunque custodito nell’interesse del reo”.

La natura fungibile del denaro, tuttavia, **non consente la confisca diretta delle somme depositate sul c/c dell’imputato**, “*ove si abbia la prova che le stesse non possono in alcun modo derivare dal reato e costituiscano, pertanto, profitto dell’illecito*”.

Infatti, **qualora le somme non possano derivare dal reato**, “*non sono sottoponibili a sequestro* difettando in esse la caratteristica di profitto, pur sempre necessaria per potere procedere, in base alle definizioni e ai principi di carattere generale, ad un sequestro in via diretta”.

È dunque **illegitima l’apprensione diretta delle somme di denaro entrate nel patrimonio dell’imputato in base ad un titolo lecito**, o in relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, se non risulta provato che **tali somme siano collegabili, anche indirettamente, all’illecito commesso**.

La **confisca diretta** può avere ad oggetto un importo di pari entità presente nei conti bancari o nei depositi nella disponibilità dell’autore del reato, purchè si tratti di **denaro già confluito nei conti o nei depositi al momento della commissione del reato ovvero al momento del suo accertamento**.

Solo così è possibile sostenere la **sequestrabilità del denaro**, poi confiscabile in via diretta, “*indipendentemente da ogni verifica in ordine al rapporto di concreta pertinenzialità con il reato, perché tale relazione è considerata in via fittizia sussistente proprio per effetto della confusione del profitto concretamente conseguito con tutte le altre disponibilità economiche del reo*”.

Pertanto, nel caso in esame, la Corte ha rilevato che **il vincolo cautelare avrebbe colpito somme che risultavano percepite in maniera cronologicamente scollegata con l’illecito commesso** e, dunque, “*per poter essere qualificate come profitto accrescitivo, cioè come disponibilità monetaria accresciuta in conseguenza del profitto del reato, assume rilievo la prova che la disponibilità delle somme, successivamente sequestrate, costituiscano un risparmio di spesa conseguito a seguito della commissione del reato tributario*”.

Seminario di specializzazione

GLI ILLECITI SOCIETARI

Scopri le sedi in programmazione >