

**Risposta n. 196/2022**

**OGGETTO:** All'articolo 101, comma 5 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917. Somme sottoposte a sequestro preventivo.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società istante, in data ... 2021, ha avuto notificato dalla Guardia di Finanza (Nucleo di Polizia Economico Finanziaria ...) il Decreto di sequestro preventivo n. ...., emesso in data 24 luglio 2021 dal G.I.P. del Tribunale di ... .., avente ad oggetto il sequestro di somme di denaro giacenti sui rapporti bancari intestati o nella disponibilità della società ALFA S.r.l. per Euro ... e della società BETA S.r.l. per Euro ... (di seguito, il "Decreto di Sequestro").

Il Decreto di Sequestro è stato emesso nell'ambito di un'indagine penale, per fatti risalenti al 2011, 2012 e 2013, sulla base della quale la Procura della Repubblica di ... ipotizza che negli anni indicati la GAMMA S.r.l. (società controllata dalla ALFA S.r.l. ) e le società destinatarie del Decreto di Sequestro abbiano eseguito delle compensazioni ritenute, oggi, preferenziali perché avrebbero alterato la *parcondicio creditorum*, allorquando si è verificato il fallimento della GAMMA S.r.l. nel gennaio dell'anno 2016.

Inoltre, il Decreto di Sequestro è stato emesso a carico di entrambe le società sopra menzionate poiché lo stesso non contemplava l'operazione societaria straordinaria in forza della quale, con atto di fusione per incorporazione a rogito del Notaio ... di ... del ... 2020, a far data dal 1° gennaio 2021, la società BETA S.r.l. è stata oggetto di fusione per incorporazione nella società ALFA S.r.l. e, per effetto, ai sensi dell'art. 2504 bis c.c. la società incorporante è subentrata in tutti i rapporti ed i diritti della società incorporata. Dunque, in forza del predetto atto di fusione per incorporazione, il Decreto di Sequestro ha prodotto i suoi effetti unicamente nei riguardi della ALFA S.r.l. per un importo complessivo pari ad Euro ...) (di seguito, la "Somma Sequestrata").

Alla data odierna e si presume almeno sino al 31 dicembre 2021, la società istante non avrà la materiale disponibilità della Somma Sequestrata anche in considerazione del fatto che, le Banche ove sono accessi i conti correnti sui quali è depositata la Somma Sequestrata hanno provveduto ad intestare la stessa al Fondo Unico Giustizia gestito da Equitalia Giustizia S.p.A.

Il Decreto di Sequestro è stato emesso dal G.I.P. presso il Tribunale di ... ai sensi dell'art. 321, comma 2, c.p.p. ed invero poiché *«Il giudice può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca»*.

Infatti, essendo che l'ipotesi di reato ipotizzata (bancarotta preferenziale) potrebbe comportare, in caso di un'eventuale condanna, anche l'applicazione della pena accessoria della confisca diretta della Somma Sequestrata, il G.I.P. del Tribunale di ... ha disposto, su richiesta della Procura della Repubblica di ..., la misura cautelare reale. Quest'ultima, è consistita nel sequestro preventivo per un importo pari a ... sulle somme liquide depositate sui conti correnti della ALFA S.r.l.

Andando con ordine, in dottrina per confisca si intende ogni atto di sottrazione coattiva di beni al titolare, con contestuale attribuzione definitiva degli stessi allo Stato in conseguenza della commissione di un reato o comunque di un'attività illecita o pericolosa. Altresì, la confisca può essere di due tipi: diretta o per equivalente.

La confisca diretta permette l'acquisizione dei beni che costituiscono il prezzo ovvero il profitto del reato mentre, la confisca per equivalente viene disposta quando quella in via diretta non è possibile e si esegue colpendo beni di cui il reo abbia anche la mera disponibilità per un valore corrispondente a quello del prezzo o del profitto del reato.

Rispetto a quanto sopra, per analogia, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca facoltativa (art. 321, comma 2, c.p.p.) ha l'obiettivo di vincolare il bene in vista della scelta dell'organo giudicante, futura ed eventuale, di disporre l'ablazione definitiva del bene sottraendo lo stesso al titolare ed in via anticipata.

La sottrazione in via anticipata delle somme alla ALFA S.r.l., pur essendo pacifico e palese che queste non costituiscano direttamente il prezzo ovvero il profitto del reato ipotizzato dalla Procura della Repubblica di ... poiché i fatti costituenti ipotesi di reato risalgono agli anni 2011, 2012 e 2013 e dunque è ampiamente possibile dimostrare che le Somme Sequestrate provengono dall'attività di impresa regolarmente e lecitamente esercitata dalla società nell'anno 2021, secondo la recente giurisprudenza di legittimità non connotano il sequestro sotto il profilo del "sequestro preventivo finalizzato alla confisca (per equivalente) facoltativa", bensì come «sequestro preventivo finalizzato alla confisca (diretta) facoltativa». Per effetto di ciò, le somme giacenti sui conti correnti vanno sempre considerate come il prezzo ovvero il profitto del reato ipotizzato e, dunque, anche nel caso di specie, la Somma Sequestrata deve considerarsi come tale.

A dimostrazione di quanto sopra, con ordinanza n. 7021/2021 era stata rimessa alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione la seguente questione di diritto: *«se il sequestro delle somme di denaro giacenti sul conto corrente bancario debba sempre qualificarsi finalizzato alla confisca diretta del prezzo del profitto derivante dal reato anche nel caso in cui la parte interessata fornisca la prova della derivazione del denaro da un titolo lecito»*. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, pronunciandosi sulla questione all'udienza del 27 maggio 2021, hanno fornito la

seguinte soluzione: *«qualora il profitto derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca viene eseguita, in ragione della natura del bene, mediante l'ablazione del denaro comunque rinvenuto nel patrimonio del soggetto fino alla concorrenza del valore del profitto medesimo e deve essere qualificata come confisca diretta e non per equivalente»*.

Dunque, accertato - a parere dell'interpellante - che la Somma Sequestrata \_ è qualificata come il prezzo ovvero il profitto del reato ipotizzato dalla Procura della Repubblica di ..., deve altresì aggiungersi quanto segue.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 14 della legge 24/12/1993, n. 537: *«Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento»*.

Dal tenore letterale della norma emerge chiaramente che non devono essere assoggettati a tassazione i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito penale se già questi sono stati sottoposti a sequestro. Sul tema, la Corte di Cassazione si è recentemente espressa affermando che: *«L'operatività di tale meccanismo, secondo l'interpretazione data alla norma dalla costante giurisprudenza di legittimità, è tuttavia subordinata alla circostanza che il provvedimento ablatorio sia intervenuto nello stesso periodo di imposta cui il provento si riferisce. Il sequestro e la confisca dei proventi, in altri termini, sono opponibili al fisco purché intervengano nel medesimo periodo in cui si è verificato il presupposto imponible, dal*

*momento che solo in questa ipotesi detti provvedimenti ablatori determinano, dal punto di vista fiscale e in relazione al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., una riduzione del reddito» (Cass. pen., 19/06/2020, n. 18575 - v. anche Cass. civ., 05/11/2019, n. 28375).*

Con documentazione integrativa, acquisita con prot. n. RU ..., rappresenta di qualificarsi come una micro impresa di cui all'art. 2435-ter del codice civile, seppur rappresenta di aver redatto il bilancio di esercizio nella forma ordinaria ed in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 2435 bis e seguenti del codice civile.

Inoltre, nella medesima documentazione integrativa, l'istante ha precisato che:

- la somma sottoposta a sequestro preventivo è stata giro contata ad una voce di credito iscritta nell'attivo circolante «Crediti verso FUG» (Fondo Unico Giustizia), e al ...2021, il «Credito verso FUG» è stato stralciato a conto economico rilevando così «*Perdite su crediti*» di pari ammontare Euro ...;

- le operazioni contestate dalla Procura della Repubblica di ..., trattandosi esclusivamente di compensazioni finanziarie di elementi patrimoniali (crediti e debiti), non hanno prodotto alcun impatto a conto economico e, conseguenzialmente, non hanno avuto alcun riflesso fiscale;

- i pagamenti contestati come «illeciti e preferenziali» sono avvenuti mediante compensazione tra debiti e crediti reciproci, effettivamente esistenti tra la GAMMA S.r.l. e la ALFA S.r.l. (ed BETA S.r.l., oggi fusa per incorporazione in ALFA S.r.l.).

La fattispecie appena descritta, a parere dell'interpellante, presenta caratteri di obiettiva incertezza poiché, essendo che il comma 4 dell'articolo 14 della legge 24/12/1993, n. 537 fa un esplicito richiamo alle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del TUIR che hanno portata generale e dunque si riferiscono tanto alle persone fisiche, quanto a quelle giuridiche come nel caso di specie, con riguardo a quest'ultime appare di difficile applicazione.

Infatti, se con riguardo alle persone fisiche potrebbe procedersi - semplicemente

- non indicando in dichiarazione le somme oggetto del sequestro o della confisca, in relazione alle persone giuridiche, per le quali le somme (sequestrate) giacenti sui conti correnti vanno qualificate come il prezzo ovvero il profitto del reato, l'applicazione del comma 4 dell'art. 14 della legge 24/12/1993, n. 537 non appare così immediata poiché, essendo il reddito fiscale determinato partendo dal bilancio d'esercizio e non potendo omettere di includere i ricavi dell'esercizio in corso (come potrebbe invece agirsi in caso di persona fisica), si configurano due distinte soluzioni:

1. sulla scorta di quanto espressamente disposto dal comma 4 dell'art. 14 della legge 24/12/1993, n. 537 e di tutto quanto rappresentato in punto di diritto, la ALFA S.r.l. dovrà ritenere e trattare la Somma Sequestrata come un elemento passivo deducibile sin dall'anno 2021, invero l'anno in cui si è verificato il sequestro con il Decreto di Sequestro;

2. contrariamente a quanto espressamente disposto dal comma 4 dell'art. 14 della legge 24/12/1993, n. 537 e da tutto quanto rappresentato in punto di diritto, la ALFA S.r.l. non dovrà ritenere e trattare la Somma Sequestrata come un elemento passivo deducibile sin dall'anno 2021, invero l'anno in cui si è verificato il sequestro con il Decreto di Sequestro, ma solamente allorquando dovesse giungere una sentenza definitiva di condanna che contempli, quale pena accessoria, quella della confisca della Somma Sequestrata.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere dell'istante, sulla scorta di quanto espressamente disposto dal comma 4 dell'articolo 14 della legge 24/12/1993, n. 537 e di tutto quanto rappresentato in punto di diritto, la ALFA S.r.l. dovrà ritenere e trattare la Somma Sequestrata come un elemento passivo deducibile sin dall'anno 2021, invero l'anno in cui si è verificato il sequestro con il Decreto di Sequestro. La Somma Sequestrata, secondo l'interpellante,

non può che essere trattata alla stregua di una perdita fiscale poiché, seppur non volontariamente ma in forza del Decreto di Sequestro, la ALFA S.r.l. risulta sprossessata - oggi e sino a data da destinarsi - della Somma Sequestrata ed altresì quest'ultima e nella piena disponibilità di un soggetto terzo quale Equitalia Giustizia S.p.A.

In definitiva, essendo la Somma Sequestrata una perdita certa nell'esercizio 2021, rispettando il cd. requisito della "certezza", nonché obiettivamente determinabile, rientrando nel cd. requisito della "obiettiva determinabilità", ciò consente oltre ogni ragionevole dubbio di aderire alla prima tesi prospettata ed invero che la ALFA S.r.l. possa ritenere e trattare la Somma Sequestrata come un elemento passivo deducibile sin dall'anno 2021, invero l'anno in cui si è verificato il sequestro con il Decreto di Sequestro poiché, in estrema sintesi, questo ha comportato una perdita certa ed obiettivamente determinabile nella sua quantificazione nell'esercizio 2021. Infatti, sussiste per l'istante, nel caso di specie, l'avveramento di entrambe le due condizioni previste dal citato comma 1 dell'articolo 109 del TUIR ed invero: (i) quello dell'"obiettiva determinabilità" e (ii) quello della "certezza dell'esistenza".

Se si optasse per la seconda soluzione, asserisce l'istante, si rischia di:

- disattendere il preciso dettato normativo del comma 4 dell'art. 14 della legge 24/12/1993, n. 537 ed il chiaro ed univoco orientamento giurisprudenziale in materia;

- violare l'articolo 53 della Costituzione, il quale prevede che: *«tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» ed inoltre che "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività»*. Infatti, non vi sarebbe modo di giustificare l'imposizione dell'obbligo in capo alla ALFA S.r.l. di concorrere alle spese pubbliche mediante la tassazione della Somma Sequestrata poiché questa, ad oggi e certamente per tutto l'anno 2021, non determina il presupposto previsto dall'art. 53 della Costituzione. Ciò, poiché la Somma Sequestrata è inutilizzabile da parte della Società, sia sul piano fattuale e materiale considerata la

vigenza del Decreto di Sequestro ma anche, per quanto occorrer possa precisare ulteriormente, sul piano formale considerato che la stessa non risulta neanche intestata alla ALFA S.r.l. , ma al Fondo Unico Giustizia gestito da Equitalia Giustizia S.p.A. in ossequio alle previsioni di cui all'art. 2 del D.L. 16 settembre 2008, n. 143, convertito in Legge 13 novembre 2008, n. 181.

A supporto di quanto sopra, l'adesione alla prima soluzione prospettata dall'odierna società istante è dettata anche dal rispetto del c.d. «principio della competenza economica», statuito dall'art. 2423 bis del Codice civile, il quale esige che nella redazione del bilancio di esercizio si tenga conto *«dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento»*, nonché coerente con quanto disposto dall'articolo 109, comma 1, del TUIR per cui *«i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni»*.

Sulla scorta di quanto sopra, il criterio della competenza (nella sua accezione civilistica) non deve essere dunque derogato, ma integrato con la previsione normativa di cui all'art. 109, comma 1, del TUIR secondo il quale le componenti negative di reddito iscritte a conto economico concorreranno alla determinazione del reddito d'impresa (nella sua accezione fiscale) unicamente nel seguente caso: quando queste diventano certe nell'esistenza (cd. requisito della "certezza") e determinabili in modo obiettivo nell'ammontare (cd. requisito della "obiettiva determinabilità").

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili, dei valori fiscali indicati in istanza e nei vari allegati prodotti, restando impregiudicato



qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi, nonché la qualificazione civilistica in ragione della quale le somme qui in esame *«costituiscono direttamente il prezzo ovvero il profitto del reato ipotizzato dalla Procura della Repubblica di ...»*.

Sempre preliminarmente, si rammenta che essendo in presenza di una micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, non possono trovare applicazione le previsioni di cui all'articolo 13-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 che modificando il comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, ha disposto che *«per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili»*.

L'articolo 101, comma 5, del Tuir, prevede che le perdite su crediti sono deducibili, tra l'altro, se risultano da elementi certi e precisi. In particolare, l'ultimo capoverso del citato comma 5, prevede inoltre che *«Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili»*.

La società istante, in data 2021, ha ricevuto un dalla Guardia di Finanza - Nucleo di Polizia Economico Finanziaria ... - un Decreto di sequestro preventivo, emesso in data ... 2021 dal G.I.P. del Tribunale di ..., avente ad oggetto il sequestro di somme di denaro giacenti sui rapporti bancari intestati o nella disponibilità della società ALFA S.r.l. e della società BETA S.r.l., quest'ultima incorporata dall'istante a partire dal 1° gennaio 2021.

Detto Decreto è stato emesso nell'ambito di un'indagine penale, per fatti risalenti al 2011, 2012 e 2013, sulla base della quale la Procura della Repubblica di ... ipotizza che, negli anni indicati, la GAMMA S.r.l. (società controllata dalla ALFA S.r.l. ) e le

società destinatarie del Decreto di Sequestro abbiano eseguito delle compensazioni ritenute preferenziali perché avrebbero alterato la *parcondicio creditorum*, allorquando si è verificato il fallimento della GAMMA S.r.l. nel gennaio dell'anno 2016.

La somma oggetto di sequestro preventivo è stata imputata contabilmente dall'istante come «Perdite su crediti», a seguito dello stralcio «Crediti verso FUG» (Fondo Unico Giustizia) operata al 30.09.2021.

Sul piano contabile, assumendo acriticamente di essere in presenza di un credito, si osserva che secondo quanto disposto dal paragrafo 71 dell'OIC 15 «*La società cancella il credito dal bilancio quando:*

*a) i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono (parzialmente o totalmente); oppure*

*b) la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito».*

Con riferimento all'ipotesi sub a), nel medesimo principio, al paragrafo 72, si precisa che «*I diritti contrattuali si estinguono per pagamento, prescrizione, transazione, rinuncia al credito, rettifiche di fatturazione e ogni altro evento che fa venire meno il diritto ad esigere determinati ammontari di disponibilità liquide, o beni/servizi di valore equivalente, da clienti o da altri soggetti».*

Passando poi all'ipotesi di trasferimento del credito, nel paragrafo 73 si precisa che «*Ai fini della valutazione del trasferimento dei rischi si tiene conto di tutte le clausole contrattuali ...»* e, al paragrafo 77, che «*Qualora a seguito della cessione siano stati trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito ma rimangano in capo al cedente taluni rischi minimali, potrebbe essere necessario, se ricorrono le condizioni previste dall'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto", effettuare un apposito accantonamento»* (cfr. par. 18, OIC 31).

Ciò posto, la fattispecie qui in esame non risulta integrare per quanto descritto in istanza i requisiti per rilevare la cancellazione del credito rilevato in bilancio. Infatti, non si è in presenza dell'estinzione dei diritti contrattuali, poiché si è in presenza di

crediti iscritti a seguito del sequestro delle somme da parte Procura della Repubblica di ... la cui «estinzione» è collegata all'esito del procedimento e, in particolare, alla circostanza (rappresentata anche dall'interpellante) che si assista, in caso di un'eventuale condanna, all'applicazione della pena accessoria della confisca diretta della Somma Sequestrata.

In relazione alla deducibilità fiscale delle perdite rilevate in bilancio, si rammenta che esclusivamente la perdita di qualsiasi diritto giuridico, economico e patrimoniale sul credito - che a titolo di esempio si configura con la prescrizione di ogni azione finalizzata a soddisfare la partita creditoria - è un'ipotesi che dà luogo in capo al creditore alla rilevazione contabile della perdita e alla deducibilità fiscale della stessa (*cf.* circolare n. 24/E del 1° agosto 2013 e principio di diritto n. 16 del 2021).

Pertanto, alla luce di tutto quanto sopra illustrato, si ritiene che le somme sottoposte a sequestro preventivo non siano deducibili ai fini IRES nel 2021, poiché la perdita rilevata in bilancio non integra gli «*elementi certi e precisi*» di cui all'articolo 101, comma 5 del TUIR, essendo in via astratta possibile che il sequestro perda efficacia e tenuto conto che solo al momento di chiusura del procedimento, con l'irrogazione della pena accessoria costituita dalla confisca delle somme qui in esame, si realizza l'estinzione del diritto connesso al credito.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**