

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

**Problematiche fiscali delle amministrazioni giudiziarie e gli artt. 50
e 51 del D. Lgs. 06/09/2011 n. 159, “codice antimafia”.**

1. Premessa

Come è noto la gestione dei beni sottoposti a sequestro penale o di prevenzione comporta, per l'amministratore giudiziario, l'assunzione di innumerevoli responsabilità, nonché l'onere di dover risolvere, per quanto possibile, l'insorgere delle più disparate problematiche connesse alla gestione dei beni sottoposti a provvedimento ablativo.

Tra le incertezze operative più significative che gli amministratori giudiziari hanno dovuto affrontare rientra, sicuramente, la questione fiscale delle amministrazioni dei beni sottoposti a sequestro penale e di prevenzione.

Sin dalle prime amministrazioni giudiziarie (anni 80-90) gli operatori del settore non hanno mai trovato uniformità di risposte alle domande di chi dovesse ottemperare al pagamento delle imposte sui frutti derivanti dalla gestione dei beni sequestrati o sui redditi che scaturiscono dalla sola disponibilità degli stessi e tanto meno di chi dovesse assolvere agli adempimenti di natura fiscale connessi alla loro gestione.

Le risposte date dalla giurisprudenza e dalla dottrina in materia, nel corso del tempo, non sono state certamente univoche e ciò in quanto è sempre mancata una normativa specifica di riferimento.

Gli amministratori giudiziari hanno, infatti, assunto sulla questione i comportamenti più diversi, attenendosi qualche volta alle disposizioni dei giudici delegati o del Tribunale competente adito o a quanto di volta in volta disposto dalla contrastante giurisprudenza e prassi tributaria. Non a caso da un confronto anche tra i più esperti amministratori giudiziari operanti in diverse regioni d'Italia è sempre emersa una certa non univocità dell'approccio ai temi fiscali dei beni sequestrati con assunzione da parte degli addetti ai lavori di comportamenti anche del tutto differenti e contrastanti tra loro, ognuno di questi supportati, a prima vista, da “ragionevoli” motivazioni e deduzioni.

L'eterogeneità dei beni sottoposti a sequestro (beni mobili, mobili registrati, immobili, compendi aziendali, quote societarie, azioni, universalità di beni etc.) e la

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

pluralità dei soggetti ai quali, nel medesimo procedimento penale o preventivo, sono o possono essere sequestrati i suddetti beni, complicano, per così dire, ancor più le cose, specie in relazione alla fattibilità di dover imporre a tassazione i beni sequestrati ed i frutti che da essi possano derivare in costanza di sequestro.

Solo recentemente, il decreto legislativo 06 settembre 2011, n. 159 (codice antimafia e delle misure di prevenzione...) nel titolo III relativo a "*l'amministrazione, la gestione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati*", nel capo IV "*Regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati*" ha dedicato due articoli (artt. 50 e 51) ad alcuni aspetti fiscali dei beni sottoposti a sequestro o confisca, colmando, almeno formalmente, il vuoto normativo che persisteva in passato. Ma prima di addentrarsi nell'esame dei contenuti della normativa attualmente in vigore, appare necessario fare qualche passo indietro e rivisitare le problematiche fiscali e l'evoluzione della prassi e della giurisprudenza più significativa dell'ultimo ventennio.

2. Gli orientamenti della dottrina e dell'amministrazione finanziaria prima dell'entrata in vigore del codice antimafia.

L'orientamento dominante, sin dai primi sequestri penali e di prevenzione (anni 80-90), è stato quello di considerare che tutti gli obblighi fiscali formali e sostanziali connessi ai beni sequestrati dovessero ricadere unicamente sul proposto che resta il soggetto passivo d'imposta. In tal senso anche la circolare del 20.01.1995 della Direzione Regionale delle Entrate per la Sicilia, che specificava *la mancanza di soggettività passiva da parte dell'amministratore giudiziario e di conseguenza la non obbligatorietà degli adempimenti fiscali*. Tale tesi veniva, altresì, confortata dalla dottrina tributaria che, rifacendosi ai principi generali in tema di tributi, mal considerava eventuali situazioni di frazionamento dei redditi (redditi tassati dal proposto non sequestrati e redditi tassati dall'amministratore giudiziario sottoposti a sequestro), rilevato che si sarebbe giunti anche a risultati iniqui derivanti dalla progressività a scaglioni dell'IRPeF, che si applica, invece, sul reddito complessivo del soggetto passivo d'imposta.

Orientati nel medesimo modo lo erano anche la maggior parte dei giudici della prevenzione, che unitamente alla maggioranza degli amministratori giudiziari hanno

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

sempre ritenuto che l'amministrazione giudiziaria non debba essere assoggettata a tassazione in relazione ai redditi prodotti dai beni sequestrati o confiscati e che l'obbligazione tributaria debba ricadere sul proposto in caso di restituzioni dei beni (revoca del sequestro o confisca) o si debba estinguere per confusione (in ipotesi di confisca definitiva) per effetto dell'art. 1253 del codice civile¹.

D'altronde, questo ultimo ragionamento si basava sul fatto che i beni sequestrati nel procedimento preventivo entravano a far parte del patrimonio dello Stato, con effetto ex tunc e conseguente esenzione ab origine delle imposte, anche ai sensi dell'art. 74 del T.U. delle imposte sui redditi.

A conforto di tale tesi, giuridicamente interveniva anche una prima interpretazione data da parte dei giudici di merito dell'art. 14 della legge 24.12.1993, n. 537 a proposito della classificazione dei redditi (art. 6 del T.U.I.R) che ha specificato che *“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.”*. Sulla base di tale assunto la dottrina prevalente ha, infatti, ritenuto che non si potessero assoggettare a tassazione i redditi prodotti dai beni sequestrati o confiscati.

L'amministrazione finanziaria, contrariamente a tale tesi, è intervenuta più volte sul tema. Tra gli interventi più importanti si annoverano la circolare del Ministero delle Finanze n. 184/E del 14/08/1996, relativamente agli adempimenti IVA² e la più

¹ Art. 1253 c.c.:”quando la qualità di creditore e di debitore si riuniscono nella stessa persona, l'obbligazione si estingue e i terzi che hanno prestato garanzia per il debitore sono liberati”.

² [La Direzione regionale delle Entrate per la Campania](#) ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in merito alla seguente questione. Il custode giudiziario della "Darsena San Bartolomeo" sita in Castel Volturno (CE), già condotta dalla C. S.n.c. ha richiesto con la presentazione della dichiarazione di inizio attività all'ufficio I.V.A. di Caserta, l'attribuzione del numero di partita I.V.A. per l'amministrazione dei suddetti beni. Tale richiesta è stata rifiutata dall'Ufficio I.V.A. adducendo la carenza, nella fattispecie, del presupposto oggettivo I.V.A. ed il presumibile carattere occasionale dell'attività di custode giudiziario. La suddetta Direzione regionale delle Entrate, non condividendo la tesi dell'Ufficio, ha sostenuto che, quantunque fosse provata la carenza dell'elemento oggettivo, l'obbligo di comunicazione, sancito dall'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sussiste per il semplice fatto che venga intrapreso l'esercizio d'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, secondo la definizione che di tali concetti viene fornita, rispettivamente, dagli articoli 4, 5, e 7 del citato D.P.R. n. 633 del 1972. Tanto premesso si osserva quanto segue: Il custode giudiziario è un ausiliare del giudice dal quale direttamente ripete l'investitura. Egli amministra e conserva i beni sequestrati uniformandosi ai criteri e ai limiti fissati dal giudice. Il custode è, invece, legittimato attivamente e passivamente nelle azioni concernenti la conservazione e l'amministrazione dei beni stessi fino al momento della cessazione del vincolo imposto. Egli pertanto, amministra le cose sequestrate per conto di chi in definitiva risulterà il titolare del diritto controverso ovvero in attesa che si accerti l'ipotesi di reato formulata. Orbene, la nomina del custode giudiziario, non determina la cessazione dell'azienda e, quindi, ai fini I.V.A., l'inizio di una nuova attività bensì, comporta che il custode subentra nella gestione dell'azienda in luogo del titolare (Cass. 7 ottobre 1969, n. 2534). Si verifica, pertanto, una variazione nella figura del rappresentante dell'azienda, che prima dell'affidamento della stessa in custodia giudiziaria era un soggetto diverso dal custode. Detta variazione del rappresentante determina, in via generale, l'obbligo, a norma dell'articolo 35, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, di darne comunicazione all'Ufficio I.V.A. competente. Conseguentemente, il custode giudiziario, entro il termine di giorni 30 dalla sua nomina, deve presentare all'ufficio I.V.A. competente, ove titolare dell'azienda oggetto di custodia sia una persona fisica, il modello AA9/6, compilando il quadro "A" "variazione dati" nonché il quadro "D" senza indicare il "codice carica" e la "data inizio procedimento". Deve, altresì, redigere il quadro "H" del medesimo modello indicando la funzione

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

famosa Circolare del Ministero delle Finanze del 07/08/2000 n. 156/E³, che ha specificatamente trattato i redditi derivanti dai beni sequestrati, in nota riportata integralmente.

Degna di considerazione è apparsa, anche la risposta del 20/11/2000 resa dalla Direzione Regionale delle entrate per la Lombardia, che invece si riporta qui di seguito nella parte essenziale : (Omissis) *“(L’amministratore giudiziario) in epigrafe ha chiesto il parere alla scrivente in merito agli obblighi di natura tributaria che l’amministratore giudiziario è chiamato ad adempiere con particolare riferimento alla*

svolta di "commissario giudiziario" e "la data di affidamento dell'incarico" da parte dell'Autorità giudiziaria nonché il quadro "G" nell'ipotesi in cui il depositario delle scritture contabili sia lo stesso custode e non più il titolare dell'azienda o un suo incaricato. Ove, invece, si tratti di soggetti diversi dalle persone fisiche, il custode giudiziario è tenuto a presentare all'Ufficio I.V.A. il modello AA7/6, compilando secondo le modalità sopra indicate, rispettivamente i quadri "A, C, H" ed eventualmente "F". Pertanto, la richiesta presentata dal custode giudiziario della "Darsena S. Bartolomeo" per l'attribuzione del numero di partita I.V.A. per inizio di attività non deve essere accolta, in quanto il custode medesimo non è un autonomo soggetto d'imposta ma un mero rappresentante. Oltre che alla presentazione della dichiarazione di variazione dati, lo stesso custode è tenuto ad adempiere, nel periodo di affidamento dell'incarico risultante dal provvedimento del giudice, agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e di presentazione della dichiarazione annuale.

³ **Circolare del Ministero delle Finanze (CIR) n. 156/E del 7 agosto 2000.** OGGETTO: Irpeg - Legge 31 maggio 1965, n. 575 - "Disposizioni contro la mafia" - Redditi derivanti dai beni sequestrati.

Premessa

- 1) Assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati
- 2) Soggetto passivo d'imposta e soggetto tenuto agli adempimenti fiscali
- 3) Adempimenti fiscali
- 4) Liquidazione provvisoria e definitiva.

Premessa

La legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modifiche, recante "Disposizioni contro la mafia", prevede, tra le misure di prevenzione patrimoniale volte a contrastare particolari fenomeni di associazione criminale, il c.d. "sequestro anti-mafia". Esso comporta, nei confronti del soggetto indiziato di appartenere ad una associazione di stampo mafioso, lo spossessamento dei beni di provenienza illecita che rientrano nella sua disponibilità diretta o indiretta. Il soggetto è quindi temporaneamente privato della disponibilità dei suddetti beni, in attesa che il procedimento si concluda con la definitiva confisca degli stessi o, al contrario, con la restituzione. L'amministrazione dei beni sequestrati, a norma degli articoli 2-sexies, 2-septies e 2-octies della legge richiamata, è affidata ad un amministratore giudiziario nominato dal Tribunale con il decreto di sequestro. Con lo stesso decreto è nominato anche il giudice delegato, cui sono attribuiti poteri di indirizzo e di controllo sull'amministrazione dei beni sequestrati, tra cui l'autorizzazione al compimento degli atti di straordinaria amministrazione. In particolare, per effetto del comma 1 dell'art. 2-sexies citato, dal momento del sequestro, fino a quello della confisca o della revoca, l'amministratore provvede alla custodia, alla conservazione ed all'amministrazione dei beni sequestrati, anche al fine di incrementarne, se possibile, la redditività. Considerata la crescente diffusione dei sequestri in esame, aventi ad oggetto patrimoni di cospicuo ammontare, si ritiene opportuno fornire alcuni chiarimenti circa i profili fiscali dell'amministrazione giudiziaria.

1) Assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati

In primo luogo, a scanso di ogni equivoco, è opportuno ricordare che i redditi derivanti dall'amministrazione dei beni sequestrati sono soggetti a tassazione. Non è sostenibile, infatti, la tesi che vorrebbe escludere i suddetti redditi dalla tassazione, sulla base di una forzatura interpretativa dell'articolo 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537. Quest'ultima norma, come è noto, stabilisce che devono intendersi ricompresi nelle varie categorie reddituali di cui all'articolo 6 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), 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. Come è evidente, la norma appena richiamata non è applicabile alla fattispecie in oggetto: infatti, pur se la provenienza dei beni sequestrati è illecita, l'impiego degli stessi, da parte dell'amministratore giudiziario e sotto la vigilanza del giudice delegato, costituisce attività non soltanto lecita, ma dovuta, in forza delle norme di legge e del decreto di sequestro. Ne consegue che i redditi prodotti dai beni sequestrati non possono beneficiare di particolari esenzioni, ma devono essere assoggettati a tassazione, facendo riferimento alle ordinarie categorie reddituali previste dal TUIR. Diversamente ragionando, si verrebbe alla paradossale conclusione per cui, in caso di successiva revoca del sequestro, il soggetto indiziato verrebbe a godere di una ingiustificata esenzione fiscale per i redditi prodotti durante la fase cautelare.

2) Soggetto passivo d'imposta e soggetto tenuto agli adempimenti fiscali

In secondo luogo, occorre individuare il soggetto passivo d'imposta e quello tenuto agli adempimenti fiscali relativi ai beni sottoposti a sequestro. I beni sequestrati, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, configurano un patrimonio separato, assimilabile per analogia, sotto il profilo che qui interessa, all'eredità giacente disciplinata dall'art. 131 del TUIR (attualmente art. 187 TUIR) e dall'art. 19 del DPR 4 febbraio 1988, n. 42. In entrambi i casi, infatti, l'amministratore esercita in via

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

presentazione della dichiarazione dei redditi nei casi in cui i beni oggetto di sequestro fossero:

a) *beni immobili;*

b) *quote di società di persone;*

e qualora non si fosse conformato all'orientamento espresso dal ministero con la citata circolare n. 156, quale sia il comportamento da adottare.

Al riguardo occorre sottolineare che la più volte citata circolare n. 156, nel premettere che alla fattispecie si applicano le disposizioni relative all'eredità giacente, ha affermato:

provvisoria l'amministrazione di un patrimonio, nell'attesa che lo stesso sia devoluto ad un soggetto che attualmente non è individuato a titolo definitivo e che pertanto non ne ha la disponibilità. La veste di soggetto passivo d'imposta spetta a colui il quale assumerà, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati: ne consegue che, come nel caso dell'eredità giacente è considerato soggetto passivo il chiamato che accetti, con effetto retroattivo, l'asse ereditario, così nel caso di sequestro il soggetto passivo d'imposta sarà individuato solo a posteriori (seppure con effetto ex tunc) nello Stato o nell'indiziato, a seconda che il procedimento si concluda con la confisca oppure con la restituzione dei beni. L'amministratore giudiziario, in pendenza di sequestro, **opera dunque nella veste di rappresentante in incertam personam**, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato. Nei confronti dell'amministratore, pertanto, possono essere applicate, con le dovute distinzioni, le regole generali previste per il curatore dell'eredità giacente e, in particolare, quelle di cui all'art. 19 del DPR n.42 del 1988 citato.

3) Adempimenti fiscali

Per quanto esposto, all'amministratore giudiziario, in qualità di rappresentante per i beni sequestrati, fanno capo gli obblighi derivanti dall'applicazione analogica del richiamato art. 19 del DPR n. 42 del 1988. Tra di essi certamente rientra quello di presentare, nei termini ordinari, le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria, con esclusione del periodo d'imposta nel corso del quale essa cessa. Resta peraltro fermo, in capo al soggetto sottoposto alla misura cautelare, l'obbligo di presentare una autonoma dichiarazione relativa ai redditi che, non essendo interessati dal sequestro, restano nella sua disponibilità. Nel caso in cui tra i beni sequestrati siano comprese aziende commerciali o agricole, l'amministratore dovrà adempiere anche agli obblighi contabili e quelli a carico dei sostituti d'imposta di cui al DPR 29 settembre 1973, n. 600 (cfr. comma 2, lett. a, del citato art. 19). L'amministratore dovrà inoltre comunicare nel termine di sessanta giorni (mediante raccomandata diretta all'Ufficio delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale dell'indiziato) l'assunzione e la cessazione delle funzioni (cfr. comma 2, lett. c, del citato art. 19). Ai fini della corretta individuazione dei rapporti, è opportuno che la comunicazione contenga i dati identificativi del soggetto cui l'amministratore si sostituisce nonché gli estremi dei provvedimenti di nomina, di revoca del sequestro e di confisca. Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, invece, non ponendosi un problema di progressività dell'imposta e di cumulo dei redditi, l'amministratore proseguirà regolarmente l'attività dell'indiziato, senza necessità di aprire una nuova partita Iva, curando tuttavia di comunicare all'Ufficio delle entrate l'avvenuta variazione ai sensi dell'art 35 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Nel caso in cui sia sottoposto a sequestro soltanto un ramo d'azienda, per cui l'attività dell'amministratore concorre con quella dell'indiziato, con la stessa partita Iva, si ritiene opportuna l'adozione di una contabilità separata ai sensi dell'art 36 del citato DPR n. 633 del 1972. Si ricorda, infine, che l'amministratore, in qualità di rappresentante, risponde delle sanzioni amministrative tributarie per le violazioni a lui imputabili ai sensi del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

4) Liquidazione provvisoria e definitiva

Come già anticipato, l'amministratore giudiziario opera, al pari del curatore dell'eredità giacente, quale rappresentante di un soggetto passivo che, nelle more del procedimento, non è ancora definitivamente individuato ed è pertanto privo della disponibilità dei beni. Ne consegue che, in analogia a quanto disposto dal citato articolo 131 del T.U.I.R. (attualmente art. 187 T.U.I.R.), qualora il procedimento cautelare si protragga oltre il periodo d'imposta nel corso del quale è disposto il sequestro, il reddito dei beni sequestrati sarà determinato in via provvisoria, secondo le disposizioni che regolano la tassazione delle persone fisiche. L'amministratore, pertanto, presenterà una autonoma dichiarazione, relativa ai redditi prodotti con i beni sequestrati, in base alla quale effettuerà la liquidazione provvisoria ed il relativo versamento delle imposte. In esito al procedimento cautelare, occorre distinguere il caso della confisca da quello della restituzione all'indiziato. Nell'ipotesi di confisca, il rapporto provvisorio si consolida in modo definitivo, per effetto della confusione in capo allo Stato della qualità di soggetto attivo e di soggetto passivo del rapporto tributario (ex art. 88 del TUIR). In caso di revoca del sequestro, invece, poiché il soggetto passivo del rapporto è individuato, con effetto retroattivo, nell'indiziato cui i beni sono restituiti, è necessario che il reddito derivante da questi ultimi beni concorra, unitamente agli altri redditi di costui, alla formazione del reddito complessivo dell'indiziato per ciascun periodo d'imposta interessato dal sequestro. In caso di revoca, pertanto, l'indiziato dovrà innanzi tutto presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è venuta meno la misura cautelare; per questo periodo d'imposta, egli provvederà direttamente, nei termini ordinari, a dichiarare i redditi derivanti dai beni dissequestrati unitamente agli altri redditi da lui prodotti. In secondo luogo, relativamente a ciascuno dei periodi d'imposta precedenti, per i quali sia stata presentata separata dichiarazione da parte dell'amministratore e dell'indagato, l'Amministrazione Finanziaria provvederà alla liquidazione definitiva e alla conseguente iscrizione a ruolo delle maggiori imposte dovute ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. b) del DPR 29 settembre 1973, n. 602. Alla liquidazione definitiva provvedono i competenti Uffici finanziari, ai sensi dell'art. 36-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600, in base alle risultanze delle dichiarazioni già presentate, in pendenza di sequestro, dall'amministratore giudiziario e dall'indiziato: non è pertanto necessaria la presentazione di ulteriori dichiarazioni in relazione ai periodi d'imposta progressi. Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

1) *che l'amministratore giudiziario deve presentare un'autonoma dichiarazione relativa ai redditi prodotti con i beni sequestrati e liquidare provvisoriamente le relative imposte;*

2) *che, nel caso in cui il sequestro si concluda con la revoca, il soggetto passivo viene individuato, con effetto retroattivo, nell'indiziato cui i beni sono restituiti e nei suoi confronti verranno liquidate le imposte definitive da cui scomputare quelle versate a cura dell'amministratore.*

Appare, quindi, del tutto pacifico che l'amministratore giudiziario ha l'obbligo di custodire ed amministrare i beni, uniformandosi ai criteri ed ai limiti imposti dal giudice, fino al momento della cessazione del vincolo. Nel frattempo assumerà la qualifica di "rappresentante" di chi, in definitiva, risulterà titolare del diritto controverso, con gli adempimenti connessi compresi quelli relativi alla presentazione della dichiarazione alla liquidazione e versamento delle imposte provvisoriamente determinate.

*Con riferimento a quest'ultimo aspetto, si pongono alcuni problemi relativi al comportamento che l'amministratore deve assumere nei casi in cui i beni oggetto di sequestro non promanino redditi da cui attingere per far fronte al versamento delle imposte (come nei casi di reddito dei fabbricati non locati), ovvero tale disponibilità finanziaria si verifichi successivamente. Nel caso rappresentato, **il custode può validamente presentare la dichiarazione dei redditi e liquidare le imposte dovute, ma non può procedere al versamento, mancando la disponibilità finanziaria.***

A parere della scrivente la fattispecie rappresentata deve essere trattata diversamente a seconda che il procedimento si concluda con la confisca o con la revoca del sequestro. Nella prima ipotesi, in assenza di redditi rinvenibili dai beni in precedenza sequestrati, l'amministratore ha solo l'obbligo di custodire il bene e presentare le relative dichiarazioni entro i termini previsti. La liquidazione delle imposte non avrà luogo in quanto i beni entreranno a far parte del patrimonio statale con effetto retroattivo e quindi saranno esenti da imposte ab origine ai sensi dell'art. 88, del TUIR, (ora art. 74). Pertanto il mancato versamento nei termini non comporterà alcun effetto.

Diversamente, qualora la procedura si concluda con la revoca del sequestro, i beni si consolideranno in capo al soggetto in precedenza spossessato e le imposte verrebbero liquidate, integralmente in capo a quest'ultimo, a cura dell'amministrazione finanziaria, scomputando le eventuali imposte pagate, in via provvisoria, dall'amministratore. Qualora il custode non abbia effettuato alcun versamento, per mancanza di provvista, nessuna

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

sanzione potrà essere comminata allo stesso, per omesso o ritardato versamento, per mancanza del necessario requisito della colpa.

Se la provvista dei mezzi economici diviene disponibile in epoca successiva alla presentazione della dichiarazione (come nei casi di redditi di partecipazione in società di persone o di successiva locazione dei beni immobili) è opinione di questa Direzione regionale che le relative imposte debbano comunque essere versate anche se in ritardo, rimanendo ferma la non sanzionabilità della condotta del custode”.

In tale direzione si sono susseguite anche altre pronunce, come la risoluzione del 27/03/2007 n. 62 con cui si precisa l'applicabilità dell'art. 187 T.U.I.R. (eredità giacente) al sequestro giudiziario in genere, nella fattispecie, è stato trattato quello previsto dall'art. 670 del c.p.c. (custodia giudiziaria).

Quanto affermato in linea di principio dall'amministrazione finanziaria con le circolari sopra richiamate pur essendo, a modesto avviso dello scrivente, solo in parte condivisibile, ha trovato la gran parte dei Giudici delegati e degli amministratori giudiziari contrari ad una loro completa applicazione, in quanto si è ritenuto che una semplice circolare non potesse derogare a quanto disposto dall'art. 6 del TUIR, così come modificato dall'art. 14 della legge 537/93.

Tra le altre cose, il vuoto normativo sull'argomento durato sino all'entrata in vigore del codice antimafia (gli artt. 50 e 51 del codice antimafia hanno specificatamente trattato del regime fiscale dei beni sequestrati e confiscati) rendeva impensabile che un aspetto così delicato potesse essere “disciplinato” da circolari dell'amministrazione finanziaria che hanno pur sempre carattere interpretativo e non normativo, prive di rilevanza esterna e per giunta non impugnabili da parte dei terzi.⁴

3. l'art. 51 del D.L.vo 159/2011.

⁴ Purtuttavia, alla stregua degli atti generali della pubblica amministrazione, quando il loro contenuto sia idoneo a determinare immediatamente un pregiudizio nella sfera giuridica di un soggetto, saranno impugnabili anche a prescindere dalla adozione di atti applicativi. In tali casi, seppure la circolare a contenuto precettivo nasca per vincolare i soli organi dell'amministrazione, il giudice può annullarla come ogni altro atto amministrativo quando ne ravvisi l'illegittimità.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

L'art. 1 n. 6 lett. h della legge 136/2010 (piano straordinario antimafia) ha delegato il governo per disciplinare la tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati, provvedendo a colmare, finalmente, lo specifico vuoto normativo in materia.

Il 06.09.2011, il Consiglio dei Ministri ha approvato in via definitiva il decreto legislativo contenente il *“Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136”*(pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale del 28/09/2011 ed entrato in vigore il 13.09.2011*)

Il codice è composto da 120 articoli e 4 libri. Nel libro primo, terzo titolo, il capo IV è intitolato *“Regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati”* ed è composto da due articoli e precisamente l'art. 50 e 51, rispettivamente intitolati *“Procedure esecutive dei concessionari di riscossione pubblica”* e *“Regime fiscale”*. Tralasciando per il momento l'art. 50, di cui si tratterà in seguito, l'art. 51 recita:

(Regime fiscale)

1. *I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'articolo 6 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 con le medesime modalità applicate prima del sequestro.*
2. *Se il sequestro si protrae oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio, il reddito derivante dai beni sequestrati, relativo alla residua frazione di tale periodo e a ciascun successivo periodo intermedio è tassato in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrano, agli obblighi contabili e quelli a carico del sostituto d'imposta di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.*
3. *In caso di confisca la tassazione operata in via provvisoria si considera definitiva. In caso di revoca del sequestro l'Agenzia delle Entrate effettua la liquidazione definitiva delle imposte sui redditi calcolate in via provvisoria nei confronti del soggetto sottoposto alla misura cautelare.*

In sostanza l'art. 51 ripropone le linee guida della circolare n. 156/E del 7 agosto 2000 che principalmente avevano previsto la tassazione di tutti i redditi classificati dall'art. 6 del TUIR, con le medesime modalità applicate prima del sequestro, nonché l'obbligo per l'amministratore giudiziario di presentare autonome

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

dichiarazioni relativi ai redditi prodotti con i beni sequestrati, liquidando provvisoriamente le relative imposte; nel caso in cui il sequestro si concluda con la revoca, il soggetto passivo viene individuato, con effetto retroattivo, nell'indiziato cui i beni sono restituiti e nei suoi confronti l'Agenzia delle Entrate provvederà ad effettuare la liquidazione delle imposte definitive, scomputando quelle eventualmente versate a cura dell'amministratore.

Naturalmente, il testo normativo sopra citato, se da un lato risolve il problema sino ad ora evidenziato della carenza di norme specifiche di fonte giuridica primaria, dall'altro, ha aggravato ancor più l'amministratore giudiziario di ulteriori obblighi e responsabilità di natura fiscale, appesantendo la già non semplice attività di custodire, conservare e soprattutto amministrare i beni sequestrati.

La normativa in questione si applica, naturalmente, a tutti i procedimenti sorti dal 13.10.2012 (art. 117, comma 1 D.Lgs. 159/2011) e lascia, a modesto avviso dello scrivente, diverse problematiche di natura fiscale irrisolte ed inerenti la gestione dei beni sequestrati e confiscati.

A prima vista sembrerebbe che lo Stato abbia utilizzato il principio, se così può essere definito, "*di fare cassa a tutti i costi*" mediante una tassazione di natura provvisoria che incomberebbe in capo all'amministratore giudiziario sin dalla data di sequestro e per ogni periodo d'imposta successivo al sequestro, quand'anche in caso di confisca definitiva gli eventuali debiti di natura tributaria si estinguerebbero per confusione, mentre in caso di restituzione graverebbero unicamente sul titolare del bene.

Tuttalpiù, ad avviso dello scrivente, sarebbe stato sufficiente prevedere tale disciplina per le sole aziende (reddito d'impresa) sottoposte a sequestro, mentre, molto più semplicemente, non si sarebbe dovuto prevedere alcun obbligo di natura fiscale per gli altri redditi (previsti dall'art. 6 del TUIR) per esempio per quelli derivanti dall'amministrazione dei beni immobili e dei frutti da essi derivanti quando questi fossero stati originariamente intestati a persone fisiche non titolari di partita IVA, atteso che, in caso di confisca definitiva anche tali frutti confluiscono, unitamente agli immobili da cui derivano, nel patrimonio dello Stato, mentre, in

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

caso di revoca del sequestro tali beni saranno riconsegnati agli aventi diritto su cui graveranno le relative imposte.

Si pensi, per un solo istante a tutti gli obblighi di natura tributaria che graveranno sull'amministratore giudiziario, ad esempio, in procedure ove sono sottoposti a sequestro pochi immobili e risultano intestatari di essi una moltitudine di soggetti o vi siano eredi del proposto.

L'amministratore giudiziario, secondo il tenore letterale dell'art. 51 sopra richiamato, nella fattispecie, dovrebbe redigere una dichiarazione dei redditi per ogni soggetto o erede e liquidare le imposte per ognuno di essi. Potrebbe, in questi casi, accadere che l'amministratore giudiziario, dichiarando i redditi prodotti durante la fase giudiziaria e liquidando le relative imposte, in caso di revoca del sequestro o della confisca, dovendo l'ufficio ricalcolare i relativi redditi dell'intestatario originario, questo possa determinare, a posteriori e contrariamente a quanto dichiarato e versato dall'amministratore, un credito d'imposta a favore del titolare del bene. Un altro elemento da considerare e non specificato nella norma è la eventuale non applicazione delle sanzioni nei casi di successiva determinazione delle imposte a titolo definitivo, in caso di revoca del sequestro (fattispecie che dovrebbe comunque essere accolta dall'ufficio in senso favorevole per il titolare del bene per effetto dell'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante norme in tema di statuto del contribuente.)

Ed ancora nulla si specifica sull'eventuale sospensione (come invece si precisa nell'art. 50 del D.lgs. 150/2011 ove ciò è stato previsto per le procedure esecutive e per gli atti di pignoramento) dei termini prescrizionali per la liquidazione definitiva delle imposte sui redditi del soggetto che è rientrato nella titolarità del bene sequestrato in caso di revoca del sequestro. Infatti, se si considera che molte procedure durano, in genere, più di sei anni, in ipotesi in cui l'amministratore giudiziario, per mancanza di provvista, non abbia provveduto al pagamento delle imposte, il titolare del bene sequestrato potrebbe far valere i termini prescrizionali per l'accertamento delle imposte e trarne beneficio dal mancato pagamento dei tributi maturati in costanza di sequestro.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

Si è persa, anche, l'occasione per disciplinare su chi debbano gravare le imposte sugli immobili sottoposti a sequestro o confisca (ICI, in passato) come l'IMU.

Il presupposto d'imposta⁵ per il pagamento dell'ICI era il possesso di immobili a titolo di proprietà o di uno dei diritti reali di godimento di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli ubicati nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa. Sono obbligati ad effettuare il relativo pagamento chi possiede fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli situati nel territorio dello Stato a titolo di proprietà, usufrutto, uso o abitazione, anche se residenti all'estero. Orbene, l'amministratore o il custode giudiziario non è proprietario, non è titolare di alcun diritto reale, ne tanto meno è indicato tra i soggetti obbligati al pagamento dell'ICI dalla norma. Sulla base di tale considerazione i Giudici delegati e la dottrina prevalente hanno sempre ritenuto che l'ICI dovesse restare a carico del proposto o dell'originario intestatario, se vi fossero, naturalmente, i presupposti per il pagamento. In caso di confisca definitiva del bene, invece, il problema non sorge per il pagamento del tributo, in quanto ai sensi dell'art. 7 D.Lgs 504/1992, l'immobile rientrerebbe nel patrimonio dello Stato, per cui diviene un immobile esente da ICI.

Alla medesima conclusione, oggi, si è pervenuti in materia di IMU (imposta municipale unica). Il comma 1, dell'art. 9, dlgs n. 23/2011 (federalismo fiscale) ha chiaramente stabilito che, in via generale, i debitori del tributo sono i proprietari, i titolari di diritti reali, i concessionari delle aree demaniali e, in presenza di locazione finanziaria, i locatari, non contemplando la normativa alcun caso di beni sottoposti a sequestro e/o a confisca.

Dello stesso orientamento i Giudici delegati delle misure di prevenzione, che hanno, sino ad ora, sostenuto la tesi che l'IMU grava sul titolare del bene sequestrato.

Atteggiamento più prudente è stato recentemente assunto sul tema dall'Agenzia Nazionale per l'Amministrazione e la Destinazione dei Beni Sequestrati e Confiscati alla criminalità organizzata con sede in Reggio Calabria (ANBSC), che con una nota datata 22.06.2012 ha informato gli amministratori giudiziari ed i coadiutori di aver avanzato un quesito al Ministero dell'Economia e delle Finanza –

⁵ D.Lgs. n. 504 del 30.12.1992 e succ. modd.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

Direzione Generale per il Federalismo Fiscale – circa la possibilità di estendere l'esenzione IMU prevista per gli immobili posseduti dallo Stato, anche ad immobili non aziendali confiscati ed ancora in gestione all'ANBSC. Nella nota citata, si informa che, non essendo pervenuta ancora alcun chiarimento si deve procedere alla liquidazione di quanto dovuto per la prima rata IMU, limitatamente alla quota di spettanza dell'Ente Locale, viceversa, far valere, per la quota Stato, il disposto dell'art. 50 co.2 del D.Lgs.159/2011, (confusione ex art. 1253 c.c.).

Infine, qualcuno ha mosso alcuni rilievi sul fatto che nulla è stato precisato nell'art. 51 del D.lgs. 159/2011 in tema di tassazione dei redditi delle persone giuridiche ai fini IRES ed ai fini IRAP, così come per le società di persone.

Invero, per le società di capitali lo scrivente ritiene che il legislatore non avesse bisogno di trattare in modo specifico l'argomento, considerato che è pacifico, oramai, anche per prassi consolidata applicata nei Tribunali ove le misure patrimoniali sono più frequenti, che l'amministratore giudiziario con l'immissione in possesso dell'intera azienda si sostituisce all'organo amministrativo, assumendo oltre all'incarico di amministratore giudiziario di tutti i beni sottoposti a sequestro, quello, iure privatorum, di amministratore unico della società. In tale ipotesi, l'amministrazione diretta della società comporterà automaticamente la gestione dei beni sequestrati (compendio aziendale), dovendo la società provvedere al pagamento delle imposte e di tutti i tributi derivanti dall'attività economica che svolge (in caso di prosecuzione dell'attività d'impresa) nel pieno rispetto delle norme civilistiche e fiscali.

Altro aspetto, invece, è rappresentato dal sequestro di "ramo di azienda" ove, secondo lo scrivente il soggetto d'imposta rimane, sempre e comunque, la società di capitali. Tuttalpiù l'amministratore giudiziario dovrà mettere a disposizione della medesima società parte dei frutti rinvenienti dalla gestione del ramo di azienda e contribuire, proporzionalmente al reddito dichiarato dalla società, al versamento delle relative imposte, tenendo una contabilità separata, che si ritiene debba essere maggiormente più ispezionante ed incisiva di quella intesa dalla circolare 156/E del 2000 e prevista dall'art. 36 DPR n. 633 del 1972.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

Differente, invece, è il caso di sequestro delle sole quote sociali o di una quota di minoranza del capitale sociale. L'amministratore giudiziario, in tale caso, esercitando tutti i diritti previsti dal codice civile per il socio di società di capitali, potrebbe (sotto ponendo la questione al giudice delegato) revocare l'amministratore in carica secondo le disposizioni del codice civile o semplicemente esercitare tutti i diritti connessi alla qualifica di socio, se in minoranza. L'eventuale distribuzione di utili ai soci dovrebbe, tra le altre cose, soggiacere alle ordinarie norme in materia di tassazione di redditi di capitale previsti dall'art. 47 del TUIR.

Più complessa appare, invece, l'amministrazione dei beni appartenenti ad una società di persone (azienda o altra tipologia di beni immobili, mobili etc.). Per tali società non sorge alcun problema in relazione alla soggettività passiva in materia di IRAP, mentre qualche dubbio potrebbe sorgere in relazione al reddito prodotto, che viene imputato per ogni singolo socio indipendentemente dalla percezione dello stesso, dovendo, altresì, contribuire unitamente a tutti gli altri redditi previsti dall'art. 6 del TUIR alla determinazione complessiva della base imponibile IRPEF del socio o del proposto.

Per completezza di esposizione si precisa, infine, che nessun dubbio emerge per le imposte indirette, poiché queste, facendo presumibilmente capo all'azienda sottoposta a sequestro, devono essere corrisposte sia in costanza di sequestro sia dopo la confisca in caso di esercizio dell'attività di impresa.

Un ulteriore problema, che per esperienza diretta, si è visto in più di qualche occasione emergere dall'amministrazione dei beni sequestrati e confiscati e non meno degno di rilievo rispetto agli altri sopra esposti, è quello legato alla registrazione da parte dell'amministratore giudiziario dei contratti di fitto di beni sottoposti a sequestro. Spesso accade che per la registrazione di tali contratti l'amministratore giudiziario compaia (negli atti dell'ufficio) personalmente come "dante causa" e non come persona che agisce in nome e per conto dell'amministrazione giudiziaria, per cui è molto facile che a distanza di qualche anno lo stesso amministratore si veda recapitare avvisi accertamento ai sensi dell'art. 41 bis del DPR 600/73, di rettifica delle proprie dichiarazioni o avvisi di

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

irrogazione sanzioni per mancato pagamento dell'imposta di registro annuale sui canoni di locazione.

Resta, tuttavia, fondamentale la valutazione preliminare sulla tipologia dei beni sottoposti a sequestro (immobili, mobili, diritti di credito, diritti reali, compendi aziendali, quote o azioni di società di capitali, partecipazioni in società di persone, universalità di beni) perché sulla base della loro specifica individuazione giuridica ed economica l'amministratore dovrà, di volta in volta, eseguire le opportune scelte gestionali, nonché affrontare le specifiche disposizioni fiscali e civilistiche a cui sono sottoposti i medesimi beni.

4. l'art. 50 del D.Lgs 159/2011.

Gli operatori del settore (giudici ed amministratori giudiziari) sanno benissimo che l'amministrazione diretta di aziende sottoposte a sequestro spesso viene aggredita dalle pretese dei terzi creditori, specie nei casi in cui, in circostanze di momentanea mancanza di liquidità, l'amministratore è costretto a compiere delle scelte sulle preferenze dei pagamenti dei debiti contratti durante la fase di prosecuzione dell'attività commerciale post sequestro. Innanzitutto si ritiene che tali scelte debbano essere orientate al rispetto dei gradi di privilegio dettati dal codice civile, tuttavia il mancato pagamento delle imposte correnti o di quelle ante sequestro produce automaticamente l'iscrizione a ruolo delle imposte e delle relative sanzioni. In queste circostanze non sono mancati, in passato, atti di pignoramento e conseguenti azioni esecutive da parte degli uffici di riscossione nei confronti delle società il cui compendio aziendale era sottoposto a sequestro.

La giurisprudenza, sulla questione, ha sempre, sebbene con qualche difficoltà, accolto la sospensione dell'atto esecutivo nei confronti delle società sequestrate e/o confiscate, tuttavia il legislatore era già intervenuto con la modifica della legge 575/65 ove, all'art. 2 sexies punti 14 e 15, così come modificata dal comma 11 dell'art. 2 L. n. 94 del 15/07/2009, aveva previsto quanto, in buona sostanza, ora viene ora riportato dall'art. 50 del D.lgs. 159/2011, che così recita:

“Procedure esecutive dei concessionari di riscossione pubblica”

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

1. Le procedure esecutive, gli atti di pignoramento e i provvedimenti cautelari in corso da parte della società Equitalia Spa o di altri concessionari di riscossione pubblica sono sospesi nelle ipotesi di sequestro di aziende o partecipazioni societarie disposto ai sensi del presente decreto. È conseguentemente sospeso il decorso dei relativi termini di prescrizione.

2. Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile. Entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

Rispetto alla summenzionata normativa, si corregge solo “l’errore” in cui si parlava di sequestro di società e non di partecipazioni societarie. E’ stato, anche, aggiunto l’ultimo capoverso, al secondo comma, “...entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122” al fine di rendere inapplicabile il divieto di utilizzare in compensazione i crediti erariali in presenza di debiti superiori a 1.500,00 euro, per ovvie ragioni di opportunità.

A dire il vero, il primo comma è il risultato di una prima conquista degli amministratori giudiziari, che spesso si sono visti recapitare atti di pignoramento da parte di Equitalia o altri uffici di riscossione per imposte iscritte a ruolo e non versate dalle società o dalle imprese anche in epoca successiva al sequestro, provocando ingenti danni all’amministrazione giudiziaria di tali aziende, che si sono improvvisamente visti sottrarre o vincolare l’unica risorsa finanziaria disponibile e necessaria per la prosecuzione dell’attività.

La norma in questione appare chiara ed ha l’intento di favorire la gestione delle aziende sequestrate, disponendo la sospensione delle attività esecutive di pignoramento, nonché di emissione di provvedimenti cautelari (ipoteca e fermo), nei confronti di tali soggetti. Naturalmente si sospende anche il decorso dei termini prescrizionali, per non favorire, in caso di revoca del sequestro, i soggetti rientrati nelle disponibilità dei beni.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

Per quanto concerne la confusione dei crediti erariali invece, si ritiene necessario fare altre riflessioni. Anche tale norma ha il chiaro intento di agevolare la gestione delle aziende confiscate, disponendo che i “*crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell’art. 1253 c.c.*”, tuttavia si presta a diverse interpretazioni.

In primis non si specifica con quali modalità tecniche ed operative si opererà tale confusione giuridica, per cui ci si attende che almeno l’amministrazione finanziaria faccia chiarezza sulle modalità di estinzione per confusione ai sensi dell’art. 1253 del c.c., in quanto ciò potrebbe avvenire a mezzo modello F24 o potrebbe essere necessario richiedere agli uffici competenti dell’Agenzia delle Entrate lo sgravio totale delle cartelle esattoriali e degli importi iscritti già a ruolo e riguardanti i tributi erariali.

In secundis, l’utilizzo del termine “credito erariale”, specifica che la “confusione” avverrà per i soli crediti erariali e nulla afferma in relazione ad altri tributi.

Nel caso di società confiscate, per esempio, un problema potrà essere costituito dalle obbligazioni tributarie in materia di IRAP (imposta regionale sulle attività produttive), essendo questa una imposta regionale e non erariale. Secondo il tenore della legge, dunque, le società proprietarie di beni confiscati definitivamente non potranno richiedere la confusione giuridica ex art. 1253 c.c. delle obbligazioni derivanti dall’applicazione dell’IRAP.

Le stesse considerazioni si possono fare per i contributi INPS a carico della società (datore di lavoro) rinvenienti da Dm 10, insoluti.

La limitatezza della norma ai soli crediti erariali pone non pochi problemi a quelle aziende confiscate definitivamente e detenute da società di capitali che, non avendo più ragione di esistere dopo la confisca, sono poste in liquidazione su autorizzazione dell’autorità governativa competente (ora ANBSC - Agenzia Nazionale per l’Amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata).

In moti casi, infatti, capita che il patrimonio immobiliare appartenente a tali società non sia stato alienato all’interno della liquidazione del patrimonio societario e sia,

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

invece, stato assegnato agli Enti territoriali per scopi di utilità sociale così come previsto dalla normativa vigente.⁶

La società, la cui azienda è interamente confiscata, in tali casi, perde la possibilità di introitare la necessaria liquidità per far fronte all'estinzione delle passività aziendali, rendendo alquanto problematica una eventuale ed immediata chiusura della liquidazione societaria. Sarebbe stato forse opportuno che il legislatore avesse delineato, per tali casi, una procedura ad hoc semplificata di liquidazione o una modalità di estinzione della società più agevole per lo stesso liquidatore o amministratore giudiziario.

Va, oltretutto, segnalato che il legislatore, rispetto alla precedente normativa, ha voluto prevedere l'estinzione dei crediti erariali anche per gli altri beni confiscati, diverse delle aziende, non rientranti nel patrimonio aziendale, tuttavia i più ritengono che la previsione legislativa appena enunciata non esimerebbe l'amministratore giudiziario dal mancato pagamento delle imposte, se non per cause riconducibili all'insussistenza di risorse finanziarie e di cui gli organi della procedura (giudice delegato in primis) devono essere sempre informati.

5. Una prima soluzione interpretativa: Direzione Regionale Sicilia del 12.06.2012.

Sull'argomento in questione, recentemente con nota del 12.06.2012, si è espressa la Direzione Regionale della Sicilia con sede in Palermo, la quale ha dato risposta ad una istanza di consulenza giuridica richiesta da alcuni amministratori giudiziari. Nella nota richiamata, sostanzialmente, la Direzione regionale ha fornito una proposta interpretativa agli artt. 50 e 51 del D.Lgs 159/2011, precisando, per l'istituto della confusione, che oltre all'IRAP, ai contributi previdenziali ed ai tributi locali non rientrano tra il novero delle imposte per le quali si possa applicare la confusione prospettata dall'art. 1253, l'IVA e l'IRPeF da ritenute alla fonte. Conseguentemente nella nota la Direzione usa il condizionale "potrebbero" per elencare le imposte che si estinguono per confusione ed in particolare specifica a titolo esemplificativo: l'IRPef, l'IRES, imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, bollo ed altre imposte indirette. Perdipiù, la Direzione, nel suo parere,

⁶ ciò accade quando gli immobili pur essendo intestati a società i cui compendi aziendali siano stati interamente confiscati, sono stati oggetto di autonomo provvedimento di sequestro e confisca.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

pone una limitazione temporale all'applicazione dell'istituto della confusione ai soli crediti erariali sorti antecedentemente alla confisca.

Le motivazioni addotte alle preclusioni suesposte scaturiscono proprio dall'interpretazione di alcune norme fiscali e più precisamente per quanto concerne le ritenute alla fonte a titolo d'imposta dal combinato disposto degli artt. 64 del DPR n. 600/73 ed art. 35 del DPR 602/73, mentre per quanto concerne l'IVA si fa riferimento alla legislazione in materia comunitaria da cui emerge la natura di risorsa finanziaria propria dell'Unione Europea di tale imposta indiretta sui consumi.

Per le ritenute alla fonte l'art. 64 del DPR 600/73 dispone che *“chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso...”* e l'art. 35 del D.P.R. 602/73 (disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito) in tema di *“solidarietà del sostituto di imposta”* recita *“quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido”*. Secondo la nota richiamata proprio in virtù delle disposizioni contenute negli articoli sopra riportati, il sostituto (debitore) che ha operato obbligatoriamente la rivalsa sui redditi del sostituto, in caso di sua inadempienza, potrebbe, paradossalmente, far risultare obbligato in solido il sostituto per il credito erariale inevaso. Da qui l'impossibilità di ritenere estinguibile per confusione il credito erariale in capo al debitore.

In realtà, sul punto occorrerebbe fare, a modesto avviso dello scrivente, qualche altra riflessione. L'articolo 35 del Dpr 602/73 dispone la solidarietà fra sostituto (coobbligato a titolo principale) e sostituto d'imposta (coobbligato dipendente), nel caso in cui il sostituto non effettui la ritenuta a titolo d'imposta, né effettui i relativi versamenti. In realtà una volta accertato che il sostituto ha effettuato le ritenute che poi non ha versato allo Stato, non si può più parlare di solidarietà, poiché l'operazione si estinguerebbe per adempimento in capo all'originario titolare del debito fiscale, mentre si costituisce ex novo in capo al sostituto d'imposta, che ha applicato la ritenuta. Nel caso poi di sostituzione parziale, ovvero di ritenuta a titolo di acconto, le obbligazioni del sostituto e del sostituto sono differenti e autonome e,

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

comunque, prive del vincolo della solidarietà. Il sostituto non è soggetto passivo del tributo, ma è solo il soggetto che, in quanto debitore del sostituito, è obbligato a trattenere e versare al Fisco un importo a titolo di ritenuta di acconto che realizza solo una forma di prelievo fiscale anticipato e provvisorio rispetto all'autonoma obbligazione tributaria del sostituito, la cui imposta sarà determinata solo al momento della dichiarazione e in base al conguaglio risultante dalla liquidazione dell'imposta dovuta per il periodo di imposta.

Un'interpretazione estensiva della solidarietà, come quella sostenuta dall'amministrazione finanziaria nella nota sopra richiamata, sarebbe non soltanto contraria allo stesso testo dell'articolo 64 del Dpr 602/73 citato, ma anche incostituzionale, secondo l'articolo 53 della Costituzione.

Similmente ed in tema di obbligazione solidale tra diversi soggetti, non si spiegherebbe, come mai in materia di imposta di registro, ove per antonomasia si ha una coobbligazione in solido per mancato pagamento dell'imposta, l'art. 57 punto 7 del testo unico approvato con D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 recita *“nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta di registro è unicamente l'altra parte contraente anche in deroga all'art. 8 della legge 27/07/1978 n. 392 e succ. modd...”*; facendo riferimento a tale disposizione, in concreto l'Agenzia delle Entrate competente più volte ha escluso da imposizione l'amministratore giudiziario, che vedendosi recapitare erroneamente un avviso di irrogazione sanzioni e liquidazione d'imposta di registro relativa ad annualità d'imposta successive alla prima per contratti di locazione di immobili confiscati definitivamente, aveva rivolto, mediante l'istituto dell'autotutela, istanza per ottenere l'esclusione dell'imposta e sanzioni irrogate per beni immobili affittati a terzi e confiscati definitivamente.

E ancora, in materia IVA si è detto che nella nota della Direzione Regionale della Sicilia, tale imposta sarebbe da escludere dall'istituto della confusione, per le preclusioni dettate dalle norme e dai trattati comunitari.⁷ In effetti anche per tale imposta vi sarebbe da obiettare il fatto che l'istituto della confusione riguarda i

⁷ Sentenza Corte di Giustizia CE 10.12.2008 n. 174/07 secondo cui [...] *“uno Stato membro non ha il potere di semplificare le modalità di riscossione dell'IVA fino al punto di mettere in pericolo o addirittura escludere la stessa applicazione di tale imposta ad una intera categoria di operazioni imponibili”* ed ancora art. 86 del TCE (Trattato istitutivo della Comunità Europea) secondo cui [...] *“Gli stati membri non emanano ne mantengono, nei confronti delle imprese pubbliche e delle imprese cui riconoscono diritti speciali o esclusioni, alcuna misura contraria alle norme del presente trattato, specialmente a quelle contemplate dagli artt. 12 e da 81 a 89”*.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

crediti erariali e dunque, l'obbligazione tributaria che si determinerebbe dall'applicazione dell'IVA a tutte le operazioni eseguite dalla persona fisica o giuridica mediante la quale si amministrerebbero i beni sequestrati e successivamente confiscati. La norma non esclude dall'applicazione delle imposte categorie di beni o di operazioni, altrimenti, imponibili. Così come non si riconoscono diritti speciali o esclusivi a particolari imprese pubbliche, perché è naturale che se l'impresa con la quale si gestisce il patrimonio confiscato continua a persistere sul mercato è ovvio che avrà il dovere e l'obbligo di versare il debito per l'imposta sul valore aggiunto che scaturisce dalle operazioni di natura commerciale poste in essere normalmente durante la sua attività.

La ratio della norma prevista dall'art. 50, in relazione alla confusione dei crediti erariali, è proprio quella di eliminare la stravagante richiesta da parte del fisco di pretendere imposte o sanzioni a cui lo stesso proprietario del bene (Stato – in caso di confisca definitiva) sarebbe soggetto. Si pensi, ad esempio, alle imposte non versate da parte di società i cui compensi aziendali e quote societarie sono interamente e definitivamente confiscate e le stesse vengono sottoposte a procedure liquidatorie ove non vi sono risorse sufficienti al pagamento delle imposte o il liquidatore si sia attenuto ai gradi di preferenza dettati dal codice civile per l'estinzione delle obbligazioni sociali, senza con ciò poter assolvere al pagamento dei debiti tributari. In tali casi non potrebbe neanche operare quanto previsto dall'art. 36 del Dpr n. 602/1973,⁸ non sussistendo le condizioni di applicazione di

⁸ Art. 36 DPR 602/73. **Articolo 36** - Responsabilita' ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci.
In vigore dal 1 gennaio 1974

"I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilita' e' commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della societa' o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori. I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilita' stabilite dal codice civile. Le responsabilita' previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili. La responsabilita' di cui ai commi precedenti e' accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Avverso l'atto di accertamento e' ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. Si applica il primo comma dell'articolo 39."

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

tale norma. Così come accanto alla responsabilità dei liquidatori/amministratori, la norma individua una specifica responsabilità per debiti tributari anche in capo ai soci. E si tratta di una responsabilità dei soci non sussidiaria rispetto a quella dei liquidatori, in quanto l'amministrazione finanziaria non ha alcun obbligo di preventiva escussione nei confronti dei liquidatori/amministratori, ma è richiesta solo l'infruttuosa riscossione della società.

I soci sono responsabili per i debiti tributari della società estinta a condizione che gli stessi abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione denaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o abbiano ricevuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione. Tale condizione imposta dal legislatore per far scattare la responsabilità per debiti tributari della società in capo ai soci appare sintomatica della ratio della previsione volta a «evitare un'artificiosa spoliazione della società ai soli fini di sottrarre attività all'erario in sede di liquidazione». Orbene, come potrebbe nella fattispecie applicarsi tale norma in caso di società i cui beni confiscati sono stati devoluti per legge e per scopi di utilità sociale? D'altronde l'unico socio, in caso di confisca delle quote sociali, sarebbe lo stesso Stato!

Altra questione degna di riflessione è la limitazione temporale all'applicazione dell'istituto della confusione. Nella nota summenzionata della Direzione il parere offerto è quello di ritenere tale istituto applicabile ai crediti erariali sorti antecedentemente alla confisca. Le motivazioni addotte prendono spunto proprio dall'esame della norma prevista dall'art. 1253 del codice civile, ove l'effetto estintivo della confusione è da rintracciarsi al momento dell'intervenuta identità tra soggetto debitore e soggetto creditore.⁹ Ed ancora, facendo riferimento agli stessi principi comunitari summenzionati, sarebbe da escludere l'applicazione di tale principio successivamente alla confisca, poiché le aziende o i soggetti a cui sono state applicate le misure di prevenzione patrimoniale, in caso di prosecuzione

⁹ *Quando le qualità di creditore e di debitore si riuniscono (470, 490) nella stessa persona, l'obbligazione si estingue, e i terzi che hanno prestato garanzia per il debitore sono liberati.*

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

dell'attività commerciale, si troverebbero in condizioni di concorrenza sleale nei confronti dei propri competitors.

In effetti la continuazione o la prosecuzione dell'attività commerciale dopo la confisca dei beni e dell'azienda assume significato per l'amministrazione giudiziaria solo in relazione ad una eventuale ed elevata redditività della gestione tale da coprire tutti i costi di gestione, inclusi quelli relativi ai compensi dell'amministratore o del coadiutore nominato dall'Agenzia (A.N.B.S.C.), per cui appare del tutto condivisibile che, se dalla gestione di tali beni (aziende in primis) non vi fosse possibilità alcuna di estinguere le passività correnti di natura tributaria, non vi sarebbe ragione alcuna per una eventuale prosecuzione della stessa attività, dopo la confisca.

Alla luce di quanto sopra è ragionevole ritenere che la legislazione in vigore è alquanto generica e lascia ancora irrisolte numerose problematiche di natura applicativa, con il rischio che, ancora una volta, la prassi amministrativa debba nuovamente delineare nel dettaglio procedure e regole, che non sempre tengono conto delle difficoltà gestionali dei beni sequestrati e dei principi cardine a cui, invece, anela l'intero complesso normativo del codice antimafia.

Brindisi 21.11.2012.

Sandro Cavaliere

Consigliere INAG.

6. Le prime modifiche al Codice Antimafia: L.228//12.

Ad abundantiam alla presente relazione, il sottoscritto ritiene di dover fornire la precisazione che l'art. 1, comma 189, lettera c) della Legge n. 228/12 (disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge di stabilità 2013) ha, per la parte che qui interessa, modificato l'art. 51 del D. Lgs. 159/2011.

La modifica normativa apportata, in vigore dal 01.01.2013, nasce da un maxi emendamento presentato nel mese di dicembre 2012, mentre era in discussione già al Senato la c.d. "legge di stabilità" contenente tra le altre cose diverse ed importanti modifiche al D.lgs. n. 159/2011.

L'art. 1 comma 189 lett. c) L. 228/12 recita :

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

c) all'art. 51:

1) la rubrica è sostituita dalla seguente : “ *(Regime – fiscale e degli oneri economici)*”;

2) dopo il comma 3, sono aggiunti i seguenti:

“3 bis. Gli immobili sono esenti da imposte, tasse e tributi durante la vigenza del provvedimento di sequestro e confisca e comunque fino alla loro assegnazione o destinazione. Se la confisca è revocata, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle Entrate e agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti.

“ 3 ter. Qualora sussista un interesse di natura generale, l'Agenzia può richiedere, senza oneri, i provvedimenti di sanatoria, consentiti dalle vigenti disposizioni di legge, delle opere realizzate sui beni immobili che siano stati oggetto di confisca definitiva. Nel caso di vendita di beni immobili ai sensi del comma 5 dell'art. 48, gli oneri del provvedimento di sanatoria sono a carico del soggetto acquirente”.

Appare, dunque, alquanto chiaro dal tenore letterale del punto 3 bis, che gli immobili sequestrati e confiscati sono esenti da imposte, tasse e tributi durante tutto il periodo di sequestro, di confisca e sino all'assegnazione o loro destinazione ed in caso di revoca l'amministratore giudiziario ne deve dare comunicazione all'Agenzia delle Entrate ed agli altri enti competenti che provvederanno alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi in capo al soggetto, cui i beni sono stati restituiti e per tutto il periodo di sequestro o confisca.

La norma rimedia, sicuramente, ad alcune critiche sollevate in relazione alla tassazione degli immobili (IrpeF, ICI, IMU e quant'altro) in quanto usa la locuzione “*esente*” specificando “*da imposte, tasse e tributi*” senza alcun riferimento alla loro natura, se erariale o meno, come, invece, avviene nell'art. 50 per la confusione dei crediti.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

E' chiaro, quindi, che l'esenzione da imposizione degli immobili sequestrati e confiscati, nelle more del procedimento, è totale. L'amministratore giudiziario sarebbe, pertanto, esonerato dal presentare le dichiarazioni dei redditi e conseguentemente tassare in maniera provvisoria tutti gli immobili colpiti dalla misura ablativa ed intestati a persone fisiche o giuridiche, dovendo, invece, espletare gli adempimenti previsti dai punti 1 e 2 dell'art. 51 per tutti i redditi previsti dall'art. 6 del T.U.I.R. ad eccezione proprio di quelli generati dagli immobili sequestrati e confiscati, per la summenzionata previsione normativa.

Lo stesso dicasi per quanto concerne l'IMU e gli altri tributi e tasse di natura governativa, regionale e comunale, tra quest'ultima categoria si annoverano la T.A.R.S.U. e la TOSAP. D'altronde se non fosse così, il legislatore non avrebbe previsto la comunicazione da parte dell'amministratore giudiziario anche "*agli altri enti competenti*", comunicazione che, ad avviso dello scrivente, sarebbe opportuno eseguire, sia all'inizio della procedura, sia al termine in caso di confisca definitiva o revoca.

Brindisi lì 04/01/2013

Sandro Cavaliere
Consigliere INAG.