

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

Aspetti fiscali delle amministrazioni giudiziarie, l'art. 51 del D. Lgs. n. 159 del 06/09/2011 "codice antimafia" e succ. modd.: adempimenti dell'amministratore giudiziario.

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 sinteticamente l’evoluzione della prassi e della giurisprudenza più significativa prima dell’entrata in vigore del D.Lgs. 159/2011.

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 sempre ritenuto che l’amministrazione giudiziaria non debba essere assoggettata a

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

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, assimilandone i redditi come se fossero stati realizzati dagli enti previsti dall'art. 74 del T.U. delle imposte sui redditi.²

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 IVA³ 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 Art. 74 T.U.I.R. : Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli dell'ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi... le province e le regioni non sono soggetti all'imposta.

³ 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 ausiliario 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

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

famosa Circolare del Ministero delle Finanze del 07/08/2000 n. 156/E⁴, che ha specificatamente trattato i redditi derivanti dai beni sequestrati, in nota riportata integralmente.

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 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.

⁴ **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 perverrebbe 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 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

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

Degna di considerazione è apparsa, anche la risposta del 20/11/2000 resa dalla Direzione Regionale delle entrate per la Lombardia, che sostanzialmente riafferma il principio secondo cui sorgono in capo all'amministratore giudiziario gli obblighi di natura tributaria e che in caso di mancanza di liquidità non è sanzionabile il comportamento dell'amministratore giudiziario che non provvede al pagamento delle imposte.⁵

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 e 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 pregressi.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

⁵ **Direzione Regionale Lombardia – risposta del 20.11.2000.:** (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 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:

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

In tale direzione si sono susseguite anche altre pronunce, come la risoluzione n. 195 del 2003 e **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 anche 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, non sempre è stato condiviso dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito, così come dalla gran parte dei Giudici delegati e degli amministratori giudiziari, da sempre contrari ad una completa applicazione della circolare 156/E del 2000. I più sostenevano che la questione fiscale dei beni in sequestro non potesse essere "disciplinata" 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.⁶

Gli aspetti fiscali dei beni in sequestro venivano dunque affrontati dagli amministratori giudiziari nelle più svariate forme e spesso con proposte/istanze ai

-
- 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 producano 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 consolidano 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 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".

⁶ 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

Giudici delegati che autorizzavano di volta in volta il pagamento o meno delle relative imposte.

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

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)

L'art. 51 del D.Lg.vo 159/2011 (testo originario) :

- 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. 917⁷ 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.*

⁷ Art. 6 TUIR:

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi.

2. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati.

3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

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.*

L'art. 51, nell'originaria formulazione, ripropone in buona sostanza 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 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 (si prende a riferimento la data del deposito della proposta di sequestro) dal 13.10.2011 (art. 117, comma 1 D.Lgs. 159/2011) e prima delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2013, (in vigore dal 01.01.2013) lasciava irrisolte tutta una serie di problematiche inerenti i beni immobili sequestrati ed intestati a persone fisiche, titolari o meno di partita IVA.

In effetti, secondo quanto previsto nei commi 1 e 2 sopra citati, l'amministratore giudiziario, a decorrere dalla data di immissione in possesso dei beni in sequestro, dovrà svolgere tutti gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa in vigore per assoggettare ad imposizione i redditi che si determinano durante la gestione giudiziaria, sostituendosi provvisoriamente, al soggetto passivo d'imposta che sarà individuato a posteriore all'esito del giudizio.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

In effetti tale *modus operandi* veniva già attuato da diversi anni dalla maggior parte degli amministratori giudiziari più attenti, non fosse altro per le prassi amministrative citate in premessa e relative alla gestione di compendi aziendali gestiti sotto forma di ditta individuale o società di persone e di capitali; qualche perplessità, invece, destava tale attività per i sequestri di beni immobili originariamente intestati a persone fisiche, sia in relazione alla possibile pluralità dei soggetti originariamente intestatari degli stessi, sia in relazione alla tipologia ed alla gestione di tali beni, la cui determinazione dei redditi non sempre si identifica nella acquisizione di risorse liquide da parte dell'amministratore giudiziario.

Si era, altresì, persa l'occasione per disciplinare la questione su tutti gli altri tributi che gravavano (2011/2012) sul patrimonio immobiliare sequestrato (ICI, IMU, T.A.R.S.U., TOSAP etc), sulla cui incertezza di applicazione ed imposizione si erano sino a quel momento susseguite innumerevoli interpretazioni amministrative e dottrinarie.

Una prima modifica al testo interviene con la legge di stabilità 2013:

Modifiche legge di stabilità (entrata in vigore il 01.01.2013).

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

c) all'art. 51:

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

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.*

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

Appare, dunque, alquanto chiaro dal tenore letterale del comma 3 bis, che gli immobili sequestrati e confiscati sono stati resi “genericamente” 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.

Una prima interpretazione letterale della norma aggiunta portava a ritenere che l’esenzione da imposizione degli immobili sequestrati e confiscati, nelle more del procedimento, è totale, per cui l’amministratore giudiziario sarebbe stato esonerato dal presentare le dichiarazioni dei redditi e conseguentemente tassare in maniera provvisoria tutti gli immobili colpiti dalla misura patrimoniale ed intestati a persone fisiche o giuridiche, dovendo, invece, espletare gli adempimenti previsti dai punti 1 e 2 dell’art. 51 per tutti gli altri 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.

Tuttavia si rendeva necessario un intervento chiarificatore, sia per quanto concerne le modalità operative di comunicazione con il sistema centrale informatico fiscale, sia per quanto concerne l’esenzione degli immobili di natura strumentale e non, appartenenti a società di capitali e rientranti tra i beni aziendali in sequestro.

Inoltre, sono ancora innumerevoli i casi ancora aperti in cui continuano a pervenire al proposto e/o ai titolari dei beni confiscati avvisi di accertamento per infedele dichiarazione dei redditi o comunicazioni di irregolarità e conseguente omissione di pagamento d’imposta sui fabbricati, oltreché atti per il recupero delle imposte e di irrogazioni sanzioni per ICI ed IMU⁸ ed altri tributi.

⁸ Il presupposto d’imposta (D.Lgs. n. 504 del 30.12.1992 e succ. modd) 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, D. Lgs n. 23/2011 (federalismo fiscale) ha chiaramente stabilito che, in via generale, i debitori del tributo sono i proprietari, i titolari di

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

4. Le istruzioni Ministeriali alle dichiarazioni dei redditi.

Un primo intervento a riguardo è stato effettuato, recentemente, con **le istruzioni ministeriali ai modelli Unico P.F. ed IRAP 2014, redditi 2013**, che contemplano, nella parte relativa al frontespizio dei modelli summenzionati, una casella relativa agli immobili sottoposti a sequestro ed esenti da imposte, permettendo così di agganciare ai dati catastali degli immobili l'avvenuto sequestro del bene e la conseguente esenzione d'imposta.

- Istruzioni UNICO P.F. – Frontespizio.

Immobili sequestrati esenti

“Nel caso di beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca esenti da imposte, ai sensi del comma 3-bis dell'articolo 51, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, l'amministratore giudiziario è tenuto a presentare due distinte dichiarazioni.

Nella prima, vanno indicati i redditi di tutti i beni sequestrati diversi dagli immobili, in relazione ai quali devono essere liquidate e versate le relative imposte.

Nella seconda dichiarazione, vanno indicati esclusivamente i dati dei beni immobili oggetto dei provvedimenti cautelari da cui deriva, per effetto della citata disposizione, la sospensione del versamento delle imposte fino alla revoca della confisca o fino alla loro assegnazione o destinazione (circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo VI, paragrafo 2). In questa seconda dichiarazione va barrata la casella “Immobili sequestrati esenti”, compilando esclusivamente i quadri relativi a tali redditi e, pertanto, non devono essere compilati tutti i restanti quadri (come, ad esempio, i quadri RN, RV e RX).

- Istruzioni IRAP – Frontespizio.

Immobili sequestrati esenti:

Nel caso di beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca esenti da imposte, ai sensi del comma 3-bis dell'articolo 51, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, l'amministratore giudiziario è tenuto a presentare due distinte dichiarazioni.

Nella prima va indicato il valore della produzione relativo a tutti i beni sequestrati diversi dagli immobili, in relazione ai quali deve essere liquidata e versata la relativa imposta.

Nella seconda dichiarazione vanno indicati esclusivamente i dati dei beni immobili oggetto dei provvedimenti cautelari da cui deriva, per effetto della citata disposizione, la sospensione del versamento dell'imposta fino alla revoca della confisca o fino alla loro

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.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

assegnazione o destinazione (circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo VI, paragrafo 2). In questa seconda dichiarazione va barrata la casella “Immobili sequestrati esenti”, compilando esclusivamente il quadro ove riportare i dati dei predetti immobili rilevanti ai fini IRAP, senza compilare gli altri restanti quadri (come, ad esempio, i quadri IR e IS).

- Redditi.

Attenendosi alle istruzioni sopra riportate, l'amministratore giudiziario se amministra beni immobili in sequestro procederà a redigere, nel momento in cui “ *il sequestro si protrae oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio*” la dichiarazione dei redditi per il soggetto proposto o titolare dell'immobile sequestrato e barrerà nel frontespizio del modello Unico P.F., la casella “*immobili sequestrati*”.

Avrà cura, inoltre, di indicare nel quadro RA (terreni) o RB (fabbricati) i dati catastali richiesti dal modello dell'immobile in sequestro, indicando, se affittato a terzi, il maggior reddito imponibile derivante dal canone di locazione convenuto. Non compilerà i quadri RN, RV e RX e dunque, non calolerà imposte.

Dovrà, inoltre, presentare una ulteriore dichiarazione dei redditi per conto del soggetto proposto o titolare, quando amministra altri beni (diversi dagli immobili) che generano reddito *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*. Nel caso di sequestro di aziende e beni immobili, per esempio, presenterà due distinte dichiarazioni, di cui una relativa ai soli beni immobili esenti ed una relativa al reddito d'impresa generato dalla data di immissione in possesso e sino al 31.12. di ogni anno e così via per ogni anno d'imposta (01.01.n+1 – 31.12.n+1 etc.) e sino alla revoca del sequestro, ritenendosi l'amministratore giudiziario esonerato da obblighi dichiarativi, naturalmente, per l'anno d'imposta in cui è avvenuta la revoca del sequestro o confisca. In tale ultima fattispecie dovrà, infatti, comunicare all'Agenzia delle Entrate la revoca del sequestro e/o della confisca. *I redditi scaturenti dai beni in sequestro diversi dagli immobili saranno, pertanto, soggetti a tassazione ordinaria da parte dell'amministratore giudiziario e saranno oggetto di eventuale “riliquidazione” da parte dell'ufficio, unitamente a quelli provvisoriamente esenti (immobili) in caso di revoca del sequestro.* L'ufficio avrà, dunque ed in tal caso, il compito di ricalcolare retroattivamente il coacervo di tutti i redditi dell'effettivo titolare, prendendo in esame anno per anno le dichiarazioni dei redditi :

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

- presentate dal proposto o titolare per i beni non in sequestro e che generano redditi;
- le dichiarazioni dei redditi presentate dall'amministratore giudiziario per i beni in sequestro (aziende, rami di azienda etc..) in cui ha liquidato provvisoriamente le imposte;
- le dichiarazioni dei redditi presentate dall'amministratore giudiziario in cui ha "segnalato" i beni immobili esenti.

Il fisco, dunque, potrà ricevere per il medesimo soggetto passivo d'imposta e per un unico periodo d'imposta addirittura tre dichiarazioni fiscali.

Le istruzioni ministeriali sopra richiamate, poi, riguardano solo i modelli UNICO P.F. ed IRAP e nulla si stabilisce per l'Unico SC, Enti non commerciali ed Unico SP. Per i beni immobili intestati a società di persone e/o società di capitali ed enti fiscalmente assimilati, la disciplina fiscale presuppone una classificazione dei relativi immobili, che concorreranno alla determinazione del reddito a seconda della loro natura e destinazione. Tali beni, infatti, quando generano proventi (per esempio sono concessi in affitto a terzi) costituiscono ricavi che incidono nel reddito d'impresa, già tassati in capo alle società o all'impresa durante la fase di sequestro; tuttalpiù l'esenzione generica che la legge prevede per i beni immobili in sequestro potrebbe determinare una variazione in diminuzione dal reddito imponibile d'impresa nel quadro RF società di capitali UNICO SC o nel quadro RF società di persone UNICO S.P, da indicare negli appositi righe relativi ai redditi degli immobili non strumentali per l'esercizio dell'impresa.

Il fisco, tuttavia, acquisirebbe le informazioni richieste dal valore della produzione generato da tale immobile, che come appena sarà specificato, va indicato nella dichiarazione IRAP.

- IRAP

Le istruzioni al modello IRAP, contemplano e prevedono le medesime modalità previste nell'UNICO P.F, con la sola differenza che, ovviamente, qui si discute del "*valore della produzione*". I ricavi generati, per esempio, dalla locazione di immobili in sequestro ed intestati a soggetti giuridici produttivi saranno, infatti, dichiarati con una ulteriore dichiarazione IRAP richiesta all'amministratore giudiziario.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

Egli dovrà compilare due dichiarazioni IRAP, una con il valore della produzione generato dall'immobile in sequestro (esente da imposte) ed una con l'eventuale valore della produzione generato da tutti gli altri beni (per esempio gestione dell'azienda) diversi dagli immobili in sequestro.

Per la prima non calcolerà l'IRAP e, dunque, indicherà nel frontespizio "immobili esenti" e non compilerà gli altri quadri (come, ad esempio, i quadri IR e IS).

Nella seconda calcolerà l'IRAP nei modi ordinari, procedendo al versamento dell'imposta.

5. Il decreto legislativo semplificazione fiscale ...

Un ulteriore atto chiarificatore è sicuramente il testo pubblicato in G.U. 277 del 28.11.2014, entrato **in vigore a partire dal 13.12.2014** del D.Lgs.vo 21.11.2014 n. 175, ove l'art. 32 (pag. 40 - 41 della G.U.) riformula in tal modo il comma 3 bis dell'art. 51 del D.lgs. 159/2011.

*3 -bis . Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono, **è sospeso il versamento** di imposte, tasse e tributi dovuti con riferimento agli immobili oggetto di **sequestro il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi. Gli atti e i contratti relativi agli immobili di cui al precedente periodo sono esenti dall'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dalle imposte ipotecarie e catastali di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642. Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque fino alla loro assegnazione o destinazione, non rilevano, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, **quando determinati** secondo le disposizioni del capo II del titolo I e dell'art. 70⁹ del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. I medesimi redditi non rilevano,***

⁹ 1. I censi, le decime, i quartesi e gli altri redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, ancorché consistenti in prodotti del fondo o commisurati ad essi, e i redditi dei beni immobili situati nel territorio dello Stato che non sono e non devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita, concorrono a formare il reddito complessivo nell'ammontare e per il periodo di imposta in cui sono percepiti.

2. I redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

altresì, nell'ipotesi di cui all'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo¹⁰, del medesimo testo unico.

*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.*

- Note e Commento all'art. 32 contenute nello schema D.Lgs.vo 21.11.2014 n. 175 :

"Per effetto della nuova formulazione, sono oggetto di sospensione esclusivamente le imposte che abbiano come presupposto il diritto di proprietà o il possesso dell'immobile nonché quelle che, in via generale gravano sugli atti ed i contratti relativi agli immobili. Ne risulta quindi sospeso il versamento delle imposte che, in assenza del provvedimento di sequestro, sarebbero dovute dall'indagato in relazione all'immobile oggetto di misura cautelare. Conclude quindi evidenziando che alla disposizione non si ascrivono effetti finanziari trattandosi di una norma di portata chiarificatrice.

Al riguardo, si osserva che le disposizioni che si leggono nello schema appaiono considerare in modo analitico e puntuale i tributi interessati dalla sospensione, diversamente da quanto si legge invece nel testo vigente nel quale si parla in modo generico di una esenzione da imposte, tasse e tributi. Non si hanno osservazioni per quanto di competenza nel presupposto che in sede applicativa la disposizione vigente abbia determinato la sospensione dei pagamenti per tutti i tributi considerati dalla novella (IMU, TARI, IVAFE, imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, imposte di bollo, IRPEF) e non vi siano state incertezze applicative che possano generare contenzioso da parte dei contribuenti confiscati, volto a recuperare eventuali imposte, tasse e tributi pagati e che, con la novella in esame, non risulterebbero più dovuti; profili questi in relazione ai quali può valutarsi la neutralità finanziaria della disposizione in commento.

- L'agenzia delle Entrate il 30.12.2014 con la circolare n. 31/E¹¹ ha commentato le novità fiscali introdotte dal decreto legislativo 21/11/2014 n. 175, fornendo dei primi

¹⁰ ... In caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito e' determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione. Per gli immobili locati riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35 per cento risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito e' determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

chiarimenti. Nel capitolo 23 “Regime fiscale dei beni sequestrati (articolo 32) pag. 60, l’Agenzia ha specificato sostanzialmente quanto segue:

Gli immobili in sequestro non sono genericamente esenti da imposte tasse e tributi, ma rientrano in un particolare regime ove è da intendersi sospeso esclusivamente il versamento delle tasse, delle imposte e dei tributi, che abbiano come presupposto il diritto di proprietà o il possesso dell’immobile, (a titolo esemplificativo, IMU, quale componente della IUC; l’IVIE – imposta sul valore degli immobili situati all’estero; i tributi comunali sui rifiuti e servizi, salvo che non gravino su altro soggetto che detenga a qualsiasi titolo l’immobile; i redditi fondiari l’IRPEF etc.). In considerazione della sospensione del versamento non viene, dunque, meno in capo all’amministratore giudiziario l’obbligo di adempiere agli ulteriori oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva. Oggetto di esenzione espressa sono, invece, le imposte di

¹¹ “ L’art. 32 del decreto riformula il comma 3-bis dell’art. 51 del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 [c.d. “Codice delle leggi antimafia”], aggiunto dall’art. 1, comma 189, lett. d), n. 2), della legge 24 dicembre 2012, n. 228 [c.d. legge di stabilità per il 2013], con il quale viene definito un regime fiscale speciale per i beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva. La modifica in esame è **volta a meglio delimitare** l’ambito di applicazione del suddetto regime fiscale, finalizzato ad evitare che l’amministrazione giudiziaria anticipi il versamento di somme in una fase del procedimento di prevenzione in cui non è ancora chiara la destinazione finale dell’immobile che è stato appreso (devoluzione allo Stato o restituzione al soggetto proposto). In particolare, il comma 3-bis, nella precedente formulazione, prevedeva, a far data dal 1° gennaio 2013, un’esenzione da imposte, tasse e tributi dovuti in relazione ai beni immobili oggetto dei provvedimenti di prevenzione. Esenzione, comunque, temporanea dal momento che, in caso di restituzione dei suddetti beni al soggetto sottoposto alla misura cautelare, era prevista la liquidazione, in capo a quest’ultimo, di quanto dovuto per il periodo di durata dell’amministrazione giudiziaria.

Per effetto della nuova formulazione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, in luogo della “esenzione” è disposta la “**sospensione del versamento**” da imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile. Si tratta, ad esempio, dell’IMU – imposta municipale propria (quale componente della IUC – imposta unica comunale) – che ha per presupposto, ai sensi dell’art. 8, comma 2, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 [c.d. “Federalismo Fiscale Municipale”], il possesso di immobili diversi dall’abitazione principale; oppure dell’IVIE – imposta sul valore degli immobili situati all’estero – dovuta, in base all’art. 19, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 [c.d. “Decreto Monti”], convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, dal proprietario dell’immobile ovvero dal titolare di altro diritto reale sullo stesso. Essendo la “sospensione” limitata al “versamento”, ne consegue che, anche con riguardo ai beni immobili, non viene meno, in capo all’amministratore giudiziario, l’obbligo di adempiere agli ulteriori oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva.

Ai sensi del secondo periodo del novellato comma 3-bis, non risulta, invece, dovuto, perché oggetto di esenzione espressa, il versamento delle imposte di registro, ipo-catastale e di bollo qualora gli atti ed i contratti posti in essere durante il periodo di durata dell’amministrazione giudiziaria abbiano ad oggetto i beni immobili la cui proprietà o il cui possesso costituiscano presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi. Quanto al reddito prodotto dai beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, il terzo periodo del novellato comma 3-bis dispone espressamente l’irrelevanza dello stesso, ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, qualora sia determinato secondo le regole del reddito fondiario. In particolare, per effetto della nuova formulazione della disposizione de qua, è disposto che non concorrono alla formazione del reddito imponibile i redditi prodotti dai beni immobili situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all’estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I (“Redditi fondiari”) e dell’art. 70 (“Redditi di natura fondiaria”) del TUIR.

È disposto, inoltre, che i medesimi redditi non rilevano anche nell’ipotesi di cui all’art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (“Proventi immobiliari”) del TUIR. Da tale “irrelevanza” discende che il reddito prodotto dai richiamati beni non concorre alla determinazione del reddito imponibile. Nondimeno lo stesso deve, comunque, essere esposto in dichiarazione dei redditi, al fine di consentire all’Amministrazione finanziaria la liquidazione dell’imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare.

Resta, invece, confermata, rispetto alla precedente formulazione, la previsione di cui all’ultimo periodo del comma 3-bis, secondo cui nei casi di revoca della misura di prevenzione, l’amministratore giudiziario ne da comunicazione all’Agenzia delle entrate ed agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi dovuti per il periodo di durata dell’amministrazione giudiziaria ed il cui versamento è stato sospeso, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

registro, ipocatastale e di bollo, che gravano sugli atti ed i contratti relativi a tali immobili, durante il sequestro.

Appare, dunque, risolta la questione sulle imposte (di registro, bollo etc..) che gravano sui contratti inerenti i beni immobili, ancorché eseguiti dall'amministratore giudiziario con soggetti terzi. E', dunque, prevista una specifica esenzione, sebbene qualche perplessità possa sorgere con riferimento alla parte dell'imposta a carico del terzo, specie in occasione del rinnovo di contratti scaduti per il pagamento dell'imposta di registro. L'interpretazione della norma condurrebbe, comunque, a ritenere tali atti del tutto esenti, eliminando così ogni genere di contenzioso sul fatto che l'onere del pagamento dell'imposta di registro possa ricadere anche in capo all'amministratore giudiziario, obbligato in solido con il terzo contraente.

Per quanto concerne, ancora, il reddito prodotto dai beni immobili in sequestro o confiscati non definitivamente, il terzo periodo del novellato comma 3 bis dispone espressamente l'irrelevanza dello stesso, ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, qualora sia determinato secondo le regole del reddito fondiario. I redditi prodotti dai beni immobili situati in Italia ed all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I (redditi fondiari), dell'art. 70 del TUIR (redditi di natura fondiaria) e dell'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (proventi immobiliari), non concorrono alla formazione ed alla determinazione del reddito imponibile. La circolare su tale circostanza precisa che anche tali redditi devono essere esposti in dichiarazione al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare.

Alla luce di quanto sopra esposto nell'ambito del patrimonio immobiliare ai fini fiscali ed in ambito imprenditoriale è necessario distinguere tra **immobili strumentali** (per natura o per destinazione), **immobili merce** ed **immobili patrimoniali**. Come è noto i primi concorrono a formare il reddito d'impresa e sono rilevati come costi pluriennali e formano oggetto di ammortamento contabile e fiscale. I secondi sono rilevati a costi e ricavi e rimanenze per essere oggetto di produzione e di scambio nell'ambito dell'attività d'impresa. I terzi sono rilevati come gli immobili strumentali,

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

ma partecipano all'imponibile fiscale sulla base delle disposizioni in materia di redditi fondiari, senza possibilità di dedurre i relativi costi.

E' chiaro che la disposizione in esame si riferisce alla sospensione del versamento delle imposte relative a questi ultimi redditi ed ai proventi immobiliari che tali immobili generano. Diviene, pertanto necessario procedere ad una ricognizione di tutti gli immobili aziendali (in caso di sequestro di compendio aziendale con immobili), onde riscontrare la loro corretta classificazione fiscale.

In caso di immobili patrimonio locati, per esempio, i riflessi sul modello Unico saranno determinati dalle variazioni in aumento ed in diminuzione nei righi da RF10 a RF39, in aumento per neutralizzare le spese e gli oneri contabilizzati ed eventuali quote di ammortamento imputate a conto economico, in diminuzione per eventuali proventi contabilizzati in bilancio (canoni di fitto etc) ed ancora in aumento per l'ammontare del reddito determinato in base a quanto previsto dall'art. 90 del TUIR.

Per neutralizzare, tuttavia, tali variazioni e rendere non imponibili le voci sopra richiamate si renderà ancora necessaria una integrazione alle istruzioni al modello unico, considerato che nulla è stato chiarito per le società di capitali ai fini della sospensione del versamento delle imposte che ne scaturiscono e nulla è previsto nel relativo frontespizio sugli immobili esenti.

6. Alcuni cenni sul sequestro dei beni ex art. 12 sexies legge 356/1992;

Sulla misura preventiva del sequestro funzionale alla confisca ex articolo 12sexies legge 356/92 di particolare aiuto, nella materia che qui ci interessa, è stata la legge di stabilità 2013, (24/12/2012, n. 228) che ha sostituito l'art. 12 sexies comma 4 bis, estendendo l'applicazione delle norme contenute nel D.lgs. 159/2011 al sequestro e confisca ex art. 12 sexies.¹²

¹² **Art. 1, comma 190, l. n. 228/12:**

"All'articolo 12-*sexies* del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356, e successive modificazioni, **il comma 4-bis** è sostituito dal seguente:

"4-*bis*. Le disposizioni in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati previste dal decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni, si applicano ai casi di sequestro e confisca previsti dai commi da 1 a 4 del presente articolo, nonché agli altri casi di sequestro e confisca di beni adottati nei procedimenti relativi ai delitti di cui all'articolo 51, comma 3-*bis*, del codice di procedura penale. In tali casi l'Agenzia coadiuva l'autorità giudiziaria nell'amministrazione e nella custodia dei beni sequestrati, sino al provvedimento conclusivo dell'udienza preliminare e, successivamente a tale provvedimento, amministra i beni medesimi secondo le modalità previste dal citato decreto legislativo n. 159 del 2011. Restano comunque salvi i diritti della persona offesa dal reato alle restituzioni e al risarcimento del danno."

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

E' pacifico, dunque, che le norme previste dagli artt. 50 e 51 del D.lgs.vo 159/2011 debbano applicarsi anche all'amministrazione dei beni in sequestro così come previsto dall'art. 12 sexies della legge 356/2012, in quanto il rinvio è riferito al solo titolo III del D.lgs. 159/2011, di cui gli artt. 50 e 51 fanno parte.

7. alcuni cenni sugli aspetti fiscali dell'amministrazione dei beni in sequestro ex art. 321 c.p.p.

Per l'amministrazione dei beni in sequestro ex art. 321 c.p.p. l'unico riferimento normativo e di collegamento è dato dall'art. 104 bis delle disp. att. del c.p.p.¹³

Non vi sono altri rinvii alla legge 575/65 e succ. modd. e/o al D.lgs.vo 159/2011; tuttavia, di recente, la Suprema Corte di Cassazione si è espressa in più occasioni a delineare la differenza tra le norme ed i principi di diritto che regolano il sequestro preventivo penale e le misure di prevenzione patrimoniale, nonché sull'impossibilità di un eventuale applicazione analogica delle norme contenute in tema di amministrazione dei beni in sequestro e tutela dei diritti dei terzi.¹⁴

Diversamente nella prassi amministrativa e nelle risposte a vari interPELLI da parte di alcuni amministratori giudiziari, le Direzioni Regionali delle Agenzie delle Entrate, in più occasioni, hanno ritenuto che l'amministrazione dei beni in sequestro ex art. 321 c.p.p., in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, configurano comunque un patrimonio separato, assimilabile per analogia, all'eredità giacente, dovendo l'amministratore giudiziario, anche in tal caso, esercitare in via provvisoria l'amministrazione di un patrimonio, nell'attesa che lo stesso venga devoluto ad un soggetto che attualmente non è individuato a titolo definitivo e che pertanto non ne ha la disponibilità. I riferimenti amministrativi rimandano alla circolare 156/E del 2000, alla risoluzione 13/10/2003 n. 195 ed alle successive risoluzioni del 27.03.2007, n. 62

¹³ **Amministrazione dei beni sottoposti a sequestro preventivo.**

1. Nel caso in cui il sequestro preventivo abbia per oggetto aziende, società ovvero beni di cui sia necessario assicurare l'amministrazione, esclusi quelli destinati ad affluire nel Fondo unico giustizia, di cui all'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, l'autorità giudiziaria nomina un amministratore giudiziario scelto nell'Albo di cui all'articolo 2-sexies, comma 3, della legge 31 maggio 1965, n. 575. Con decreto motivato dell'autorità giudiziaria la custodia dei beni suddetti può tuttavia essere affidata a soggetti diversi da quelli indicati al periodo precedente; (articolo aggiunto dalla lettera b) del comma 9 dell'art. 2, L. 15 luglio 2009, n. 94.

¹⁴ Cass. Sezione unite civili 19532/11; Cass. Sezione Penale n. 10471/14.

SANDRO CAVALIERE
Dottore Commercialista e Revisore legale
amministratore giudiziario

e del 29/05/2008 n. 216/E. Le stesse direzioni, in netta contrapposizione con quanto sino a quel momento sostenuto, hanno anche fornito alcune risposte nel senso che è stata negata una applicazione diretta delle disposizioni contenute dall'art. 51 del D.lgs.vo 159/2011 ai sequestri ex art. 321 c.p.p. ciò proprio in virtù del fatto che essendo in presenza di norme speciali di natura penale, le stesse, ai sensi dell'art. 14 d.p.c.c., non sono suscettibili di interpretazione analogica e pertanto possono trovare applicazione solo nelle ipotesi di sequestro dei beni in seguito a contestazione di reati di stampo mafioso e negando, pertanto, il regime di esenzione (ora di sospensione del versamento dell'imposta) previsto per i beni immobili oggetto di sequestro. Da un lato, dunque, l'amministrazione finanziaria ritiene applicabile la circolare 156/E del 2000 e dall'altro ritiene non applicabile l'art. 51 comma 3 bis per l'esenzione degli immobili, dimenticando che proprio l'art. 51 nasce dall'aver condiviso, in buona sostanza, i principi dettati nella medesima circolare. Appare pertanto, ancora una volta indispensabile un intervento del legislatore volto a disciplinare in modo uniforme i vari tipi di sequestro e confisca anche sotto l'aspetto fiscale.

Brindisi lì 05/01/2015

Sandro Cavaliere