

## LA DISCIPLINA FISCALE APPLICABILE AI BENI SEQUESTRATI E CONFISCATI ALLE CONSORTERIE CRIMINALI

di **Luca D'Amore**

### **1. Premessa**

In materia fiscale non esiste, nonostante l'introduzione dell'art. 51 del D. Lgs. 6 settembre 2011, n. 159 (c.d. codice delle leggi antimafia), una normativa tributaria specifica (sia in materia d'imposte dirette che indirette), che disciplini il trattamento da riservare ai beni oggetto di sequestro e confisca, sia in sede penale che civile.

Il provvedimento di sequestro, come noto, determina lo spossessamento dei beni del destinatario del provvedimento onde affidare, in attesa del giudizio, la gestione e l'amministrazione degli stessi a un custode-amministratore giudiziario, così come previsto dalle diverse disposizioni sopra richiamate.

Ne consegue, pertanto, che il soggetto passivo d'imposta, non avendo la disponibilità dei propri beni e della ricchezza dagli stessi prodotti si troverebbe, pur volendo, nell'impossibilità oggettiva di pagare i tributi. Sotto un profilo strettamente giuridico non realizzerebbe, poi, in capo al soggetto passivo il presupposto essenziale dell'imposizione diretta che è quello del possesso dei redditi (nel senso di giuridica disponibilità).

La materia da regolare diventa ancora più complessa se si tiene conto del fatto che il sequestro può colpire non solo beni "statici", ma anche beni "dinamici" quali l'azienda o rami d'azienda del proposto, ovvero partecipazioni sociali.

In questo scenario il supporto del commercialista appare oltremodo indispensabile per sciogliere i vari nodi problematici che il professionista (custode-amministratore giudiziario) è chiamato quotidianamente ad affrontare.

Sicuramente è auspicabile un generale intervento legislativo in materia, finalizzato a razionalizzare e semplificare il regime tributario ed i connessi adempimenti, oltretutto ad affrontare le altre criticità riscontrate giornalmente dagli operatori del settore.

### **2. L'excursus storico**

Sino alla circolare n. 156/E del 2000<sup>1</sup>, i custodi - amministratori giudiziari, in assenza di una

---

<sup>1</sup> Avente ad oggetto: "Irpeg - Legge 31 maggio 1965, n. 575 - "Disposizioni contro la mafia" - Redditi derivanti dai beni sequestrati".

prassi amministrativa in materia, tenevano comportamenti che, se seppur assai diversificati, nella maggior parte dei casi si concretizzavano nel presentare comunque le dichiarazioni, liquidare le imposte e pagare, ove in presenza della relativa disponibilità economica.

La circolare richiamata ha affermato dei principi, vincolanti per gli uffici e indirettamente anche per i custodi - amministratori, in buona parte condivisibili, pur con qualche correttivo.

I principi contenuti nella Circolare citata sono stati riportati nell'art. 51 del D.Lgs. n. 159/2011, modificato con la Legge n. 228/2012 e poi dal D. Lgs. n. 175/2014.

La tassabilità dei proventi illeciti, dopo lunghi dibattiti dottrinali e interventi giurisprudenziali, è principio ormai da tempo presente nella legislazione vigente, atteso che con il comma 4, dell'art. 14, Legge n. 537/1993<sup>2</sup> è stato stabilito che *“nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in essi classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascun a categoria”*<sup>3</sup>.

Il legislatore ha, quindi, affermato la generale soggezione alle imposte sui redditi dei proventi di qualsivoglia attività illecita<sup>4</sup>, escludendo dall'imposizione i soli proventi concretamente *“già sottoposti a sequestro o confisca penale”*, a prescindere dall'obbligatorietà o meno dell'adozione di tale ultima misura<sup>5</sup>.

Ciò posto, va, innanzitutto, osservato che appare inspiegabile la mancata inclusione, tra gli eventi suscettibili di evitare la sottoposizione a tassazione dei proventi illeciti, della confisca adottata in sede amministrativa<sup>6</sup> e di quella prevista come misura di prevenzione patrimoniale. Il problema,

---

<sup>2</sup> Probabilmente significativo è che la norma in questione sia stata inserita in una legge dedicata ad *“interventi correttivi in materia di finanza pubblica”*, cioè in un provvedimento normativo volto alla correzione del disavanzo del bilancio pubblico e, dunque, essenzialmente ispirato dalle istanze della c.d. ragion fiscale.

<sup>3</sup> Come noto, l'art. 14, comma 4 è stato successivamente modificato dall'art. 36, comma 34 bis D.L. n. 223/2006 in base al quale *“il comma 4 dell'art. 14, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma TUIR, sono comunque considerati come redditi diversi.*

<sup>4</sup> Senza distinguere, cioè, tra attività intrinsecamente ed estrinsecamente illecite e tra attività penalmente, civilmente ed amministrativamente illecite, come evidenziato dalla dottrina.

<sup>5</sup> Cfr. Cass., sez. II, 19 aprile 1995, n. 4381, in *Guida normativa de Il Sole 24 Ore*, 11 maggio 1995, 24, con nota di GIULIANI, *Una decisione in contrasto con la Cassazione penale*, in *Corr. trib.*, 1995, 1765, con nota di FERRAÙ, in *Cass. pen.*, 1995, 2312, n. 1469, con nota di DELL'ANNO.

<sup>6</sup> In proposito, va rilevato che l'ambito di applicabilità della confisca amministrativa, così come delineato dall'art. 20 della Legge 24 novembre 1981, n. 689, risulta singolarmente ben più ampio di quello della confisca penale, giacché le autorità amministrative, fatti ovviamente salvi i diritti dei terzi estranei, possono disporre la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere la violazione amministrativa e debbono disporre la confisca delle cose che ne sono il prodotto e delle cose la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione o l'alienazione delle quali costituisce violazione amministrativa.

però, può essere agevolmente risolto sulla base del rilievo che anche tali misure patrimoniali importano effetti ablatori del tutto analoghi a quelli della confisca penale e, dunque, per analogia incompatibili con la tassazione.

Maggiori difficoltà suscita, invece, l'inserimento del sequestro penale (ma, per quanto detto, lo stesso discorso potrebbe valere per il sequestro disposto in sede amministrativa o nell'ambito di un procedimento di prevenzione<sup>7</sup>) tra gli eventi incompatibili con la tassazione, se si considera che quella generata dal sequestro è una situazione provvisoria e suscettibile anche di evolvere a favore dell'imputato/proposto.

Nel qual caso, ovviamente, non vi sarà più ragione di escludere dall'imposizione i proventi già sequestrati e occorrerà stabilire se e con quali modalità sia tenuto a pagare l'imposta relativa al periodo in cui i suoi beni sono stati sottoposti a sequestro.

Sulla base di quest'ultima normativa, che si discosta da quanto previsto dalla circolare dell'Agenzia sopra richiamata, l'orientamento di alcuni giudici della prevenzione era il non assoggettamento dell'amministrazione giudiziaria a tassazione in relazione ai redditi prodotti dai beni sequestrati o confiscati, fermo restando l'obbligo tributario in capo al proposto nel caso di restituzione dei beni all'esito della procedura.

In tal senso si possono citare numerosi provvedimenti di giudici delegati, la circolare del 20 gennaio 1995 della DRE Sicilia<sup>8</sup>, nonché i principi generali in tema di unicità della tassazione (atteso che l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato da tutti i redditi posseduti e, quindi, anche da quelli, in ipotesi, relativi a beni non confiscati).

Di diverso avviso l'Agenzia, che nella menzionata Circolare n. 156/E del 2000, assimilava l'amministratore giudiziario al curatore dell'eredità giacente e prevedeva l'assoggettamento ad imposta con un meccanismo alquanto farraginoso e di difficile applicazione pratica, soprattutto con la standardizzazione dei software telematici per la presentazione delle dichiarazioni, che non contemplano ipotesi così particolari.

L'Agenzia delle Entrate, con la successiva risoluzione n. 19 del 2003 ha ribadito che l'amministratore giudiziario, durante la fase giurisdizionale, opera quale rappresentante in *incertam personam* e cura la gestione delle somme versate alla custodia, con applicazione delle norme sull'eredità giacente sopraindicate. Questa interpretazione non appare in linea con l'art. 6, TUIR, né con la norma di recente introdotta che prevede per le aziende sequestrate la

---

<sup>7</sup> Diversa soluzione dovrebbe, invece, valere per il sequestro (giudiziario o conservativo) disposto dal giudice civile, il quale, per sua natura, non è destinato ad evolvere in una confisca, sicché par veramente arduo ritenere che esso possa sottrarre alla tassazione il bene sequestrato o il reddito da questo ricavato.

<sup>8</sup> Attestante che l'amministratore giudiziario, non detenendo la veste di soggetto passivo, non ha alcun obbligo di adempimento di natura fiscale.

sospensione dell'esecuzione da parte degli ADR della riscossione dei crediti erariali.

### **3. La disciplina attuale e gli adempimenti**

L'intervento legislativo del 2011 ha previsto nell'art. 51 del codice antimafia una disciplina che regola la tassazione nelle ipotesi di sequestro di prevenzione in linea con l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate.

E' necessario tenere in considerazione che nella fase del sequestro (che in teoria dovrebbe durare un periodo di tempo limitato), l'amministratore giudiziario si trova già appesantito da tutta una serie di attività volte a valutare i presupposti per la prosecuzione dell'azienda, con tutte le difficoltà del caso legate all'ambiente "criminale" in cui opera, sicché appare eccessivo chiedergli anche ulteriori oneri di carattere fiscale assolutamente dispendiosi e superflui, atteso che nel caso di confisca definitiva gli eventuali debiti tributari si estinguono per confusione.

Ciò premesso, le scelte dell'amministratore giudiziario potranno essere orientate sulla base delle seguenti linee guida<sup>9</sup>.

Preliminarmente è necessario distinguere la fase della confisca definitiva da quella del sequestro o "confisca non definitiva".

Con la confisca definitiva il codice antimafia (art. 50) prevede che i crediti erariali si estinguono per confusione. La norma trova applicazione generale non solo nelle ipotesi delle misure di prevenzione, ma anche in tutti i sequestri che terminano con una confisca, atteso che con il definitivo trasferimento del bene all'Erario i debiti e i crediti finiscono per confondersi<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Sul punto ci sia consentito il rinvio a "Amministratore giudiziario, Sequestro - Confisca - Gestione dei beni - Coadiutore dell'ANBSC", di P. FLORIO, G. BOSCO, L. D'AMORE, IPSOA, Milano, 2014.

<sup>10</sup> Con nota prot. n. 954-94716/2010 del 17.06.2010, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, in risposta ad interpello presentato da un amministratore giudiziario siciliano relativamente all'estinzione per confusione dei debiti e dei crediti inerenti ad una società di capitali confiscata in via definitiva, ha evidenziato quanto segue: "La confisca, sia essa facoltativa sia essa obbligatoria, consiste nell'adozione di un atto ablativo che può colpire tutti i tipi di diritti sui beni, ivi compresi i diritti derivanti da quote di partecipazione societaria - per mezzo del quale la cosa che ne costituisce oggetto è trasferita coattivamente allo Stato, che subentra al soggetto destinatario del provvedimento. Nondimeno, appare necessario distinguere l'ipotesi in cui oggetto di sequestro/confisca sia l'intero patrimonio aziendale della società, da quella in cui si proceda alla confisca delle quote di partecipazione societaria. Nel primo caso il provvedimento di confisca (e, preventivamente, quello di sequestro) riguarda l'intero patrimonio aziendale della società, inteso come complesso unitario di beni e di rapporti che viene colpito dalla misura di prevenzione. Tale tipologia di intervento - normalmente utilizzata nell'ipotesi del c.d. socio tiranno, che, in concreto, dispone della società come cosa propria, ovvero nell'ipotesi di società a responsabilità limitata avente un unico socio - è idoneo ad assicurare l'esigenza di privare immediatamente il reo del potere di disporre dei beni intestati alla società. Nel caso in cui, invece, oggetto del sequestro siano quote di partecipazione societaria, lo Stato versa nella medesima situazione del socio, con riguardo sia ai poteri amministrativi che ai diritti economici derivanti dalla partecipazione sociale. Secondo consolidata giurisprudenza, la quota di società a responsabilità limitata costituisce l'oggettivazione della posizione contrattuale del socio ed, in quanto tale, il legislatore la considera un bene mobile immateriale (cfr.: Cass. pen., 21 febbraio 1994; Cass. pen., sez. IV, 21 febbraio 1993; Cass. civ., 23 gennaio 1997, n. 697; Cass. civ., 12 dicembre 1986, n. 7409). Poiché il sequestro preventivo delle quote (e la successiva confisca) non

Il professionista, pertanto, dovrà concentrarsi sulla fase del sequestro e successiva confisca, fino a quando la stessa non diventa definitiva, salvo nel caso di sequestro di società o aziende per le quali le cautele fiscali dovranno essere maggiori. Lo stesso professionista dovrà, infatti, effettuare una distinzione tra beni personali sequestrati e beni quali aziende, facendo un'ulteriore distinzione tra aziende gestite in forma collettiva (società) o individuale.

Nel caso dei beni personali sequestrati per un periodo superiore all'anno dovrà richiedere un codice fiscale (quale ente non commerciale) intestato alla procedura e dichiarare i redditi prodotti dai beni (ad esempio dichiarare i fitti attivi percepiti dalla locazione degli immobili) - in linea

---

*colpisce né la società persona-giuridica, né il suo patrimonio, ma esclusivamente il diritto dei singoli soci, in caso di sequestro/confisca delle quote sociali, a differenza di quanto avviene nel caso di confisca di azienda, lo Stato subentra nella mera titolarità delle quote sociali e nei diritti che il suo possesso attribuisce. La distinzione tra confisca di azienda e confisca delle quote sociali di partecipazione all'impresa rileva - stante la diversa natura del diritto acquisito dallo Stato - ai fini dell'individuazione delle modalità con cui l'obbligazione tributaria, gravante sulla società al momento dell'adozione della misura ablatoria, si estingue. Ai sensi dell'articolo 2-sexies, comma 15, della legge n. 575 del 1965 (introdotto con la legge n. 94 del 15 luglio 2009 e, successivamente, modificato con il decreto legge 4 febbraio 2010, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2010, n. 50), infatti, "Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o società sequestrali, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile". Da una lettura sistematica della disposizione, in linea con i principi del diritto civile e del diritto societario deve dunque ritenersi che la stessa si riferisca alle ipotesi in cui la confisca determini il venir meno della diversità dei soggetti del rapporto obbligatorio, ciò che ricorre nelle sole ipotesi di confisca dei beni aziendali, non anche di confisca delle quote sociali. Né appare sostenibile che, attraverso il citato articolo 2-sexies - che espressamente rinvia al contenuto dell'articolo 1235 del codice civile - il legislatore abbia voluto introdurre un diverso modo di estinzione delle obbligazioni per confusione, non basato, cioè, sull'identità soggettiva dei soggetti del rapporto obbligatorio. Tale impostazione appare del resto confermata dalla circolare del Ministero dell'Interno del 5 agosto 2009 n. 11001/118/5 che, nell'evidenziare come la ratio della disposizione sia quella di consentire l'estinzione per confusione dei crediti erariali, associa tale effetto alle sole ipotesi in cui venga meno la diversità dei soggetti del rapporto obbligatorio a seguito di confisca di aziende o società sequestrate. Analogamente, l'ulteriore previsione che prevede la cessazione dell'azione esecutiva esattoriale è espressamente limitata ai soli beni aziendali sequestrati o confiscati, per i quali sia stato nominato un amministratore giudiziario. Pertanto si è dell'avviso che l'estinzione del debito d'imposta per confusione operi solamente nelle ipotesi di confisca di azienda o di beni aziendali (in tale secondo caso limitatamente alle imposte afferenti tali beni), e solo in quanto cessi di esistere la soggettività giuridica della società in favore dello Stato, circostanza questa che non si verifica in caso di confisca di quote sociali in cui non si determina una coincidenza soggettiva nel rapporto obbligatorio. Con riferimento alle ipotesi di confisca di azienda o di beni aziendali, l'articolo 2-nonies della legge 575 del 1965 prevede specifiche modalità di gestione dei beni confiscati e, con riferimento ai beni aziendali, dispone che gli stessi siano mantenuti al patrimonio dello Stato e destinati: a) all'affitto quando vi siano fondate prospettive di continuazione o di ripresa dell'attività produttiva, a titolo oneroso a società e ad imprese pubbliche o private, ovvero a titolo gratuito, senza oneri a carico dello Stato, a cooperative di lavoratori dipendenti dell'impresa confiscata; b) alla vendita, qualora vi sia una maggiore utilità per l'interesse pubblico o qualora la vendita medesima sia finalizzata al risarcimento delle vittime dei reati di tipo mafioso; c) alla liquidazione, qualora vi sia una maggiore utilità per l'interesse pubblico o qualora la liquidazione medesima sia finalizzata al risarcimento delle vittime dei reati di tipo mafioso. Non è chiaro, dai dati forniti con l'istanza, quale modalità gestionale sia stata adottata nel caso di specie, nell'ambito delle tre sopra delineate. Quanto sopra premesso, affinché possa prodursi l'estinzione dei debiti d'imposta è necessario che il debito di cui si prospetta l'estinzione pertenga all'azienda oggetto di confisca, irreversibilmente entrata a far parte del patrimonio dello Stato e da questo "gestita" nelle forme previste dalla legge. Solamente in tale caso i debiti erariali esistenti alla data del sequestro (momento cui retroagiscono gli effetti della confisca) si estinguono per confusione ai sensi dell'art. 1253 del codice civile. Va da sé che l'insorgenza di debiti erariali successivamente alla confusione dipende dalla specifica destinazione dei beni aziendali oggetto di confisca".*

con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 156/E del 2000.

In passato un'alternativa utilizzata era quella di chiedere al titolare dei beni di presentare la propria dichiarazione (con la propria partita IVA e il proprio codice fiscale, indicando anche i redditi di cui ai beni sequestrati) e di liquidare le relative imposte. Al pagamento delle stesse provvedeva l'amministratore giudiziario calcolando in percentuale la sola parte riferita ai beni sequestrati e provvedendo al pagamento unicamente di questa parte, mentre la restante era versata dal proposto.

Altra soluzione potrebbe essere quella di trasmettere la dichiarazione con il codice fiscale e la partita IVA dell'azienda sequestrata; in questo caso l'amministrazione finanziaria riceverebbe due dichiarazioni dal proposto con lo stesso codice fiscale, di cui una predisposta dall'amministratore giudiziario per i redditi prodotti dai beni sequestrati e l'altra dal proposto per i redditi derivanti da beni non oggetto di sequestro. La soluzione appare percorribile se non fosse per il fatto che l'Agenzia, ricevendo due dichiarazioni, potrebbe chiedere chiarimenti o nella peggiore delle ipotesi, tramite procedure telematiche automatizzate, emettere avvisi bonari o cartelle di pagamento per la difficoltà nell'abbinare i pagamenti a due dichiarazioni dei redditi per lo stesso periodo d'imposta.

Nel caso, invece, in cui ci si trovi al cospetto di beni costituiti in forma di società di capitali, essendoci una separazione patrimoniale, l'amministratore giudiziario potrà sostituirsi al precedente amministratore e presentare la dichiarazione, liquidare e pagare le imposte.

Il caso più complesso riguarda, infine, le società di persone (assimilabili alle società di capitali che abbiano optato per la c.d. trasparenza fiscale) e le ditte individuali in quanto non sussiste per le stesse, fiscalmente, una separazione reddituale per cui i redditi della società e/o della ditta individuale vengono attribuiti direttamente ai soci o al proposto (che però non percepiscono di fatto alcun reddito). In questo caso anche l'intervento del legislatore con l'art. 51 del D. Lgs. n. 159/2011 non sembra aver offerto una soluzione appagante anche da un punto di vista pratico - applicativo.

In conclusione, il legislatore ha disciplinato un sistema (generico) di tassazione provvisoria a carico del patrimonio sequestrato senza tuttavia disciplinarne nel dettaglio i contenuti. Diversi sono i dubbi e le difficoltà applicative della norma che richiedono certamente un intervento del legislatore: la norma non chiarisce, ad esempio, chi sia il soggetto che deve emettere le fatture, se queste devono essere emesse a nome dell'amministrazione giudiziaria; non è stata indicata quale aliquota applicare (proporzionale o progressiva), né il soggetto a cui devono essere notificati gli atti di accertamento, né quello legittimato ad impugnarli.

In ogni caso si ritengono difficilmente applicabili le sanzioni in quanto si versa in ipotesi di

violazioni determinate da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali di riferiscono (art. 6, comma 2 D.Lgs. n. 472/97).

Con riferimento, infine, alle modifiche in materia fiscale previste nel testo normativo del D. Lgs. n. 159/2011, si precisa che la norma, sino alle recenti modifiche di fine 2014, aveva introdotto un'esenzione per i redditi derivanti dagli immobili sequestrati.

Più in particolare, i redditi derivanti dai beni sequestrati continuavano a essere assoggettati a tassazione in pendenza di sequestro. Il reddito veniva tassato e dichiarato dall'amministratore giudiziario se il sequestro si protraeva oltre il periodo d'imposta in cui aveva avuto inizio; per la frazione di periodo dalla data del sequestro e fino alla fine dell'esercizio, così come per ogni anno successivo l'amministratore era tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrenti, agli obblighi contabili e quelli a carico del sostituto d'imposta.

Gli immobili, invece, risultavano esenti<sup>11</sup> da imposte, tasse e tributi durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e comunque fino alla loro assegnazione o destinazione.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 12/E del 2013, a seguito delle modifiche introdotte dalla c.d. legge di stabilità 2013, aveva precisato che con decorrenza dal 1° gennaio 2013, la disciplina di cui ai commi da 1 a 3 dell'art. 51 del codice antimafia non si applicava agli immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca.

Detto regime di esenzione veniva meno in caso di revoca della confisca. In tale ipotesi, infatti, si prevede una procedura che pone a carico del proprietario il pagamento di tutti i tributi dovuti per il periodo in cui il cespite è stato appreso. A tal fine l'amministratore giudiziario ha l'obbligo di informare l'Agenzia delle entrate che provvede 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

---

<sup>11</sup> È stato posto il dubbio se l'esenzione riguardasse solo il bene immobile inteso come "patrimonio" e quindi riferito alle sole imposte, tasse e tributi sugli immobili (l'IMU, TARES, etc.), oppure anche al reddito prodotto dall'immobile, tra l'altro previsto in linea generale come tassabile dal comma 1 dell'art. 51, D. Lgs. n. 159/2011. In realtà, per come formulata la norma, sembrava sussistere un'esenzione generale da imposte, tasse e tributi per ogni immobile e quindi anche in relazione al reddito. A far propendere per questa interpretazione è lo stesso testo normativo nella successiva parte del comma *3-bis*, dell'art. 51 dove prevede che in caso di revoca della confisca, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle entrate e agli altri enti competenti per la liquidazione delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria. In effetti se il legislatore ha previsto un obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate della cessazione del sequestro (per procedere così con la tassazione sugli immobili dei redditi fondiari IRPEF e IRES, uniche imposte gestite dall'Agenzia delle Entrate), l'art. 51, comma *3-bis* non poteva che essere interpretato per un'esenzione da ogni imposta, tassa e tributo inerente gli immobili, ivi compresi i relativi redditi. Tale interpretazione avrebbe così esteso l'esenzione anche per gli immobili intestati a società, non espressamente indicati nel provvedimento di sequestro, ma rientranti nel "complesso dei beni della società X" riportato nei provvedimenti. In questi casi, comunque, sarebbe stato opportuno istituire nel bilancio un apposito fondo rischi "per imposte in pendenza di sequestro" onde accantonare le eventuali somme necessarie per pagare le imposte in caso di dissequestro.

restituiti.

In ogni caso, anche a seguito delle recenti modifiche, l'art. 51 del D. Lgs. n. 159/2011 non consente di dichiarare e tassare i redditi di un compendio di beni sequestrati al cui all'interno si trovano società, ditte individuali e singoli beni (mobili e immobili), così come non risolve il problema più diffuso legato all'univocità del codice fiscale della ditta individuale con quello del proposto. Codice fiscale che viene largamente utilizzato da tutta la P.A. e dagli istituti di credito per individuare e censire ogni soggetto e che potrebbe creare duplicazione di dati nelle comunicazioni all'Agenzia delle Entrate, che oggi avvengono tutte in via telematica.

#### **4. Le modifiche dell'art. 32 del D. Lgs. 21 novembre 2014, n. 175**

Come noto l'art. 32 del D.Lgs. n. 21 novembre 2014, n. 175 recante “*Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*” ha riformulato il comma 3-bis del menzionato art. 51 del codice antimafia.

In base alla relazione illustrativa ed ai primi chiarimenti forniti dall'amministrazione finanziaria<sup>12</sup>, la modifica in esame è tesa a delimitare l'ambito di applicazione del regime fiscale speciale per i beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva e finalizzata 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.

Come si è appena visto l'originario comma 3-bis della disposizione in esame, prevedeva (con decorrenza 1° gennaio 2013), un'esenzione da imposte, tasse e tributi dovuti in relazione ai beni immobili oggetto dei provvedimenti di prevenzione.

Si trattava comunque di un'esenzione temporanea atteso che, in caso di restituzione dei suddetti beni al proposto, era (ed è) prevista la liquidazione, in capo a quest'ultimo, di quanto dovuto per tutto il periodo 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<sup>13</sup>.

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

---

<sup>12</sup> Cfr. Circolare n. 31/E del 2014.

<sup>13</sup> Si tratta, ad esempio, dell'IMU, che ha per presupposto, ai sensi dell'art. 8, comma 2 D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale; oppure dell'IVIE dovuta, in base all'art. 19, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 dal proprietario dell'immobile ovvero dal titolare di altro diritto reale sullo stesso.



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.

Con riferimento 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'irrilevanza dello stesso, ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, qualora sia determinato secondo le regole del reddito fondiario<sup>14</sup>.

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 dà 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.

28 febbraio 2015

---

<sup>14</sup> In conseguenza di siffatto paradigma normativo, 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 irrilevanza 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.