

**STRUMENTI DI CONTRASTO ALLA CRIMINALITA'
ORGANIZZATA: I PROFILI FISCALI
DELL'AMMINISTRAZIONE GIUDIZIARIA DI BENI ED
AZIENDE SOTTO SEQUESTRO**

**INSTRUMENTOS PARA COMBATIR LA CRIMINALIDAD
ORGANIZADA: PERFILES FISCALES DE LA ADMINISTRACIÓN
JUDICIAL DE BIENES Y EMPRESAS INCAUTADAS**

**TOOLS TO COMBAT CRIME 'ORGANIZED: TAX PROFILES OF
JUDICIAL ADMINISTRATION OF GOODS AND ENTERPRISES
UNDER SEIZURE**

FILIPPO ALESSANDRO CIMINO*

Recibido: 15/06/2016

Aceptado: 05/09/2016

Sumario.- I. INTRODUZIONE; II. L'EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA: 1. IL VUOTO NORMATIVO E LA PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE PRIMA DELL'INTRODUZIONE DEL T.U. N. 159/2011; 2. LA LEGGE DELEGA N. 136/2010 E LA REGOLAMENTAZIONE CONTENUTA NEL T.U. N. 159/2011; 3. LE MODIFICHE APPORTATE ALL'ART. 51 DEL T.U. N. 159/2011. LA TASSAZIONE DEGLI IMMOBILI; III. GLI ADEMPIMENTI FISCALI IN CAPO ALL'AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO; 1. CONNESSI AL SEQUESTRO DI PATRIMONI APPARTENENTI A PERSONE FISICHE CHE NON SONO SOGGETTI PASSIVI DELL'IVA; 2. CONNESSI AL SEQUESTRO DI PATRIMONI APPARTENENTI A PERSONE FISICHE CHE SONO SOGGETTI PASSIVI DELL'IVA; 3. CONNESSI AL SEQUESTRO DI PATRIMONI APPARTENENTI A SOCIETÀ DI CAPITALI; 4. CONNESSI AL SEQUESTRO DI PATRIMONI APPARTENENTI A SOCIETÀ DI PERSONE; IV. CONCLUSIONI.

Sumario.- I. INTRODUCCIÓN; II. LA EVOLUCIÓN DE LA DISCIPLINA: 1. EL VACÍO LEGAL Y LA PRÁXIS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA ANTES DE LA INTRODUCCIÓN DE TU 159/2011; 2. LA LEY 136/2010 Y LA REGULACIÓN CONTENIDA EN TU 159/2011; 3. LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL ART. 51 TU 159/2011. EL IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD; III. LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL ADMINISTRADOR JUDICIAL; 1. RELACIONADAS CON EL EMBARGO DE LOS BIENES PERTENECIENTES A PERSONAS QUE NO ESTÁN SUJETAS AL IVA; 2. EN RELACIÓN CON EL EMBARGO DE LOS BIENES PERTENECIENTES A LOS INDIVIDUOS QUE ESTÁN SUJETOS AL IVA; 3. EN RELACIÓN CON EL EMBARGO DE LOS BIENES PERTENECIENTES A LAS CORPORACIONES; 4. RELATIVAS A LA INCAUTACIÓN DE LOS BIENES PERTENECIENTES A UNA ASOCIACIÓN; IV. CONCLUSIÓN.

Summary.- I. INTRODUCTION; II. LEGISLATION DEVELOPMENT: 1. LACK OF LEGISLATION AND PROCEDURES OF THE INCOME REVENUE AUTHORITY BEFORE THE CONSOLIDATED LAW NO. 159/2011; 2. ENABLING ACT NO. 136/2010 AND REGULATION OF THE CONSOLIDATED LAW NO. 159/2011; 3. MODIFICATIONS OF THE CONSOLIDATED LAW NO. 159/2011 TO SECT. 51; III. TAXES AND DUES FOR THE COURT APPOINTED

ADMINISTRATOR; 1. RELATED TO THE SEIZING OF ASSETS OWNED BY NATURAL PERSONS THAT ARE NOT VAT TAXABLE; 2. RELATED TO THE SEIZING OF ASSETS OWNED BY NATURAL PERSONS THAT ARE VAT TAXABLE; 3. RELATED TO THE SEIZING OF ASSETS OWNED BY CAPITAL COMPANIES; 4. RELATED TO THE SEIZING OF ASSETS OWNED BY PARTNERSHIPS; IV CONCLUSIONS.

Resumen.- L'aggressione ai patrimoni illeciti, tramite sequestro e confisca, costituisce un indispensabile mezzo di contrasto alla criminalità organizzata: la grande efficacia di tali strumenti ha reso evidente come essi siano ormai assai più incisivi rispetto alle pene detentive inflitte. Dal punto di vista teorico l'amministrazione giudiziaria dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata coinvolge interessi e principi di estrema importanza e di rilievo costituzionale, quali la tutela della pubblica sicurezza, il diritto alla proprietà privata, la libertà personale e quella di iniziativa economica.

Palabras clave.- Contrasto alla criminalità organizzata, Amministrazione giudiziaria, Tassazione

Resumen.- Atacar los bienes ilegales a través de incautación y confiscación es un medio indispensable para la lucha contra el crimen organizado: la eficacia de este tipo de herramientas es más incisiva que las penas de prisión impuestas. Desde una perspectiva teórica, la administración judicial de los bienes incautados y confiscados del crimen organizado afecta a intereses y principios de suma importancia y de relevancia constitucional, como la protección de la seguridad pública, el derecho a la propiedad privada, la libertad personal y la libertad de iniciativa económica .

Palabras clave.- Lucha contra el crimen organizado, Administración judicial, Impuestos

Abstract.- Attack to illegitimate assets through seizure and confiscation has become an essential mean to fight against organised crime. Its effectiveness remarks their higher incisiveness than prison sentences. From a theoretical point of view, Court appointed administration of seized and confiscated assets from organised crime involves extremely important interests and principles of constitutional relevance, as protection of public security, private property rights, personal and economic initiative freedom.

Keywords.- Fighting organized crime, Court appointed administration, Taxation

I. INTRODUZIONE

Il provvedimento di sequestro determina lo spossessamento dei beni e l'affidamento, in attesa del giudizio, della gestione e dell'amministrazione degli stessi ad un amministratore giudiziario. Ne consegue che il soggetto passivo d'imposta, non avendo la disponibilità dei propri beni e della ricchezza da essi prodotti si trova nell'impossibilità oggettiva di adempiere all'obbligazione tributaria.

La materia è particolarmente complessa, ove si consideri che il sequestro può colpire non soltanto beni *statici*, ma altresì beni *dinamici* come l'azienda, rami d'azienda o partecipazioni sociali. Il presente lavoro si propone di tracciare la tormentata evoluzione normativa in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario. A tal fine sembra opportuno dapprima distinguere le fasi dell'evoluzione legislativa, evidenziandone le criticità e le problematiche tuttora irrisolte, e successivamente delineare gli adempimenti fiscali posti a carico degli operatori.

Da un punto di vista teorico, la problematica a monte è quella relativa all'assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati.

In particolare l'art. 14 della legge n. 537/1993 ha provveduto a disciplinare la tassazione dei proventi da reato¹. La soluzione adottata dal legislatore recepisce come elemento fondante la necessità di inquadrare il provento illecito in una delle categorie reddituali codificate dall'art. 6 del T.U.I.R.; è pertanto l'esistenza della causa giuridica ed economica a fare sì che il reddito illecito costituisca materia imponibile.

La norma non opera alcuna distinzione tra le varie categorie di attività vietate: sia l'illecito civile che quello penale o amministrativo possono essere fonte di reddito imponibile.

L'art. 14 dispone altresì che *"i relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria"*, senza procedere ad ulteriori precisazioni e senza nulla prevedere in ordine ai costi illeciti: la determinazione dei redditi deve pertanto avvenire secondo quanto previsto dal Testo Unico per le singole categorie.

I costi illeciti dovrebbero essere deducibili come quelli leciti, in presenza dei requisiti della certezza, dell'inerenza e della determinabilità con riguardo all'ammontare.

Parte della giurisprudenza ha tuttavia ritenuto che i costi illeciti non possano avere rilevanza nella determinazione del reddito. Tale orientamento non sembra condivisibile in quanto appare incoerente ammettere la tassazione dei proventi illeciti senza consentire la deduzione dei costi, con la possibilità che si realizzi una doppia tassazione nelle ipotesi in cui il costo illecito sostenuto da un soggetto e non deducibile dallo stesso venga dichiarato e tassato in capo ad altro soggetto per il quale ha costituito provento illecito tassabile.

Il legislatore è intervenuto in materia più volte, modificando pesantemente l'impianto normativo originario. Dapprima, con l'art. 2, comma 8, della L. n. 289/2002, ha espressamente disposto l'indeducibilità di costi e spese riconducibili a fatti, atti o

*Professore associato di diritto tributario presso l'Università Kore di Enna. filippo.cimino@unikore.it

¹ L'art. 14, comma 4, della legge citata dispone che *"i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale"* sono assoggettati alle imposte sui redditi purché posseggano i requisiti per trovare collocazione all'interno di una delle categorie reddituali previste dal D.P.R. n. 917/1986.

attività qualificabili come reato “*fatto salvo l’esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti*”.

Successivamente, con l’art. 36, comma 34 bis, della L. 248/2006, ha sancito che l’art. 14 della L. 537/1993 si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie reddituali di cui all’articolo 6 del D.P.R. 917/1986, sono comunque considerati come “*redditi diversi*”.

Infine, con l’art. 8, comma 1, del D.L. n. 16/2012 ha adottato una serie di limitazioni al regime di indeducibilità dei costi. In particolare l’indeducibilità viene limitata ai costi “*direttamente utilizzati*” per commettere delitti non colposi, e viene stabilito che se il processo penale si conclude in senso favorevole al contribuente, a questi compete il rimborso delle maggiori imposte versate in dipendenza della mancata, originaria deduzione.

II. L’EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA:

1. Il vuoto normativo e la prassi dell’Agenzia delle Entrate prima dell’introduzione del T.U. n. 159/2011.

Prima dell’introduzione del T.U. n. 159/2011 (cd. Codice antimafia) veniva lamentato un vuoto normativo, occupato, almeno parzialmente, dalla giurisprudenza e dalla prassi.

Gli operatori, in assenza di una compiuta normativa di riferimento, hanno cercato di elaborare, con la condivisione dell’Autorità Giudiziaria, un *modus operandi* univoco per la gestione dei beni oggetto delle misure patrimoniali; in particolare è emersa la pressante esigenza di individuare il soggetto su cui grava l’onere di presentazione della dichiarazione d’imposta e di adempimento dell’obbligazione tributaria, relativamente ai redditi derivanti dai beni sottoposti a sequestro.

In estrema sintesi l’Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 156/E del 2000, ha rilevato che i redditi derivanti dall’amministrazione dei beni sequestrati sono soggetti a tassazione² e che “*i beni sequestrati, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, configurano un patrimonio separato, assimilabile per analogia (...) all’eredità giacente*”, con assimilazione della figura dell’amministratore giudiziario a quella del curatore dell’eredità giacente³.

² Secondo l’Agenzia delle Entrate l’art. 14, co. 4, della L. n. 537/1993 “*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*”. Pertanto, i redditi prodotti dai beni sequestrati non beneficiano di particolari esenzioni, ma devono essere ordinariamente assoggettati a tassazione, secondo le regole previste dal Testo Unico per le imposte sui redditi. Diversamente, si pervenirebbe alla paradossale conclusione per cui, in caso di successiva revoca del sequestro, il soggetto che ha subito il sequestro dei beni verrebbe a godere di una ingiustificata esenzione fiscale per i redditi prodotti durante la fase cautelare.

³ In entrambi i casi infatti, secondo l’Agenzia delle Entrate, l’amministratore gestisce in via provvisoria il patrimonio, in attesa che esso venga devoluto a un soggetto, in atto non individuato, a titolo definitivo.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate non è stata univocamente condivisa dalla giurisprudenza.

Si segnala l'orientamento del Tribunale di Napoli che, con la Direttiva di gestione del 17.07.2008, III Sez. Pen., ha stabilito che tutti gli obblighi, formali e sostanziali, collegati ai beni sequestrati devono ricadere unicamente sull'indiziato, unico soggetto passivo d'imposta, ed in particolare che le *“imposte di carattere personale devono essere assolte con le disponibilità economiche del sottoposto o terzo intestatario e non dalla Custodia Giudiziaria”*.

Questo secondo orientamento richiama la lettera dell'art. 14, co. 4, della L. n. 537/1993, la quale esclude che siano compresi nelle categorie reddituali di cui all'art. 6 del TUIR i proventi derivanti dai fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo *“ove già sottoposti a sequestro o confisca penale”*.

Pertanto, secondo questa posizione, l'amministratore giudiziario non dovrebbe adempiere ad alcun obbligo fiscale in relazione ai redditi prodotti dai beni sequestrati o confiscati nell'ambito di una procedura di prevenzione patrimoniale, fermo restando l'obbligo tributario in capo al proposto nel caso di restituzione dei beni all'esito della procedura.

Altra giurisprudenza ha invece condiviso la posizione dell'Agenzia delle Entrate, affermando che i redditi provenienti dai beni sottoposti a sequestro non perdono mai rilevanza fiscale e non godono di specifiche esenzioni, e che l'obbligo di liquidare e versare le imposte collegate ai redditi prodotti dai beni sequestrati non può che gravare sull'amministratore che ha il rapporto di materiale contiguità con i beni medesimi⁴.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate non sembra esente da critiche. Invero l'interpretazione ministeriale tende a sovrapporre e confondere la figura dell'amministratore giudiziario con quella del curatore fallimentare, del commissario liquidatore o amministratore giudiziario di nomina civilistica, o ancora del curatore dell'eredità giacente. Sul piano teorico, non sembra corretto applicare all'amministratore giudiziario le norme previste per il curatore fallimentare o per il

Soggetto passivo d'imposta viene individuato in colui che assumerà, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati e, pertanto, lo Stato o l'indiziato, a seconda che il procedimento di prevenzione si concluda con la confisca oppure o con la restituzione dei beni. Ne consegue che all'amministratore giudiziario, in qualità di rappresentante per i beni sequestrati, fanno capo gli obblighi derivanti dall'applicazione analogica dell'art. 19 del D.P.R. n. 42 del 1988 (ora art. 5 ter del D.P.R. 22 luglio 1998 n. 322). Pertanto lo stesso amministratore è tenuto a presentare, nei termini ordinari, le dichiarazioni fiscali (ai fini dell'IVA, delle imposte sui redditi e delle ritenute operate) relative ai periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria, con esclusione del periodo d'imposta nel corso del quale essa cessa, con il conseguente obbligo di effettuare i versamenti dei tributi ivi liquidati.

⁴ Sul punto si ricorda l'intervento del Tribunale di Lecce, I Sez. Pen., il quale con provvedimento n. 313/06 dell'11.12.2006 ha affermato che *“occorre sgombrare il campo dalla tesi secondo cui la predetta circolare (156/E/2000) avrebbe statuito una prestazione patrimoniale al di fuori della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione”*.

curatore dell'eredità giacente, i quali si prendono cura di ricchezze provvisoriamente immobilizzate e destinate, comunque, ad essere distribuite.

2. La legge delega n. 136/2010 e la regolamentazione contenuta nel T.U. n. 159/2011.

La disciplina fiscale delle masse in misura di prevenzione patrimoniale è stata oggetto della legge delega 13 agosto 2010, n. 136 (Piano straordinario contro le mafie, nonché delega al Governo in materia di normativa antimafia).

Ai sensi dell'art. 1, comma 3, numero 6), lettera h), della legge citata, il Governo deve emanare appositi decreti legislativi per la disciplina della tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati secondo i seguenti criteri e principi direttivi: la tassazione deve essere effettuata con riferimento alle categorie reddituali previste dal Tuir; la tassazione deve essere effettuata in via provvisoria, in attesa dell'individuazione del soggetto passivo d'imposta a seguito della confisca o della revoca del sequestro; sui redditi soggetti a ritenuta alla fonte derivanti dai beni sequestrati, deve essere applicata, da parte del sostituto d'imposta, l'aliquota stabilita dalle disposizioni vigenti per le persone fisiche. Il legislatore delegante non ha affrontato la problematica dell'imposizione locale gravante sui beni immobili sequestrati.

Il D.Lgs. n. 159 del 6.9.2011, emanato in attuazione della legge delega, reca agli artt. 50 e 51 le norme relative al regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati. In particolare l'art. 50 disciplina i profili fiscali della fase della confisca definitiva, e l'art. 51 quelli relativi alla fase del sequestro e della confisca non definitiva.

L'intervento del Legislatore è stato accolto con favore dagli operatori, atteso l'evidente vuoto normativo che connotava la materia. Tuttavia dall'attento esame del tessuto normativo emergono rilevanti profili di incertezza in merito alle modalità applicative degli adempimenti fiscali rimessi all'amministratore giudiziario.

L'art. 50 dispone che *“le procedure esecutive, gli atti di pignoramento e i provvedimenti cautelari in corso da parte della società Equitalia Spa o di altri concessionari di riscossione pubblica sono sospesi nelle ipotesi di sequestro di aziende o partecipazioni societarie disposto ai sensi del presente decreto. E' conseguentemente sospeso il decorso dei relativi termini di prescrizione”*. La sospensione del termine di prescrizione è in linea con la previsione del successivo art. 55 sulle azioni esecutive di terzi. L'art. 50 riguarda, tuttavia, unicamente le fattispecie di sequestro di aziende e di partecipazioni; pertanto la sospensione esattoriale non sembra operare in caso di sequestro di singoli beni. Non risulta invece espressamente sospeso il termine di decadenza; pertanto, ove sia stato notificato un avviso di accertamento esecutivo, l'agente della riscossione dovrà attivare l'espropriazione forzata a pena di decadenza entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

L'art. 50, al secondo comma, dispone che *“nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai*

sensi dell'articolo 1253 del codice civile". La norma che dispone l'estinzione dei crediti erariali per confusione trova applicazione non solo nelle ipotesi delle misure di prevenzione, ma anche in tutti i sequestri che terminano con la confisca, atteso che con il trasferimento del bene allo Stato i debiti si confondono. La norma, tuttavia, vale unicamente per i crediti erariali, non per i tributi locali⁵.

Si possono al riguardo evidenziare dubbi di legittimità comunitaria per violazione sia delle normative in tema di aiuti di stato che della disciplina dell'IVA.

Con riguardo al successivo art. 51, un primo profilo che merita di essere evidenziato attiene al fatto che il legislatore abbia limitato il proprio intervento alla sola disciplina fiscale ai fini Irpef, senza estenderlo all'Ires. La *ratio* di siffatta scelta sembra intuibile: infatti, ove il sequestro abbia ad oggetto una società di capitali o altro soggetto Ires, attesa la separazione patrimoniale che connota siffatti soggetti, l'amministratore giudiziario si sostituirà al precedente amministratore presentando le dichiarazioni e liquidando e versando le imposte in nome e per conto della società oggetto di sequestro.

Certamente più complesso è il caso in cui oggetto di sequestro siano beni personali ovvero aziende gestite in forma individuale o collettiva (società di persone).

L'assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati ha trovato conferma ad opera dell'art. 51, comma 1, ove si stabilisce che "*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 decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 con le medesime modalità applicate prima del sequestro*". L'articolo 51 del D.Lgs. n.159/2011, pertanto, disciplina il regime fiscale dei beni sequestrati, richiamando l'applicazione delle categorie reddituali previste dal Testo unico delle imposte sui redditi.

Inoltre ha trovato conferma la tesi dell'Amministrazione Finanziaria secondo la quale l'amministratore giudiziario, in pendenza di sequestro, opera nella veste di rappresentante *in incertam personam*, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato⁶.

⁵ Inoltre, entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni previste dall'art. 31, comma 1, D.L. n. 78/2010, ove è stabilito che la compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento.

⁶ In tal senso, il comma 2 del citato art. 51 dispone che "*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 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*". Invero il legislatore avrebbe dovuto più correttamente esprimersi in termini di "*determinazione provvisoria del reddito*" piuttosto che

3. Le modifiche apportate all'art. 51 del T.U. n. 159/2011. La tassazione degli immobili.

Con la Legge n. 228/2012 sono state disposte rilevanti modifiche all'art. 51 del D.Lgs. 159/2011, con l'introduzione dei commi 3-bis e 3-ter⁷.

L'introduzione di questi due commi, in vigore dal 1 gennaio 2013, ed in particolare del comma 3-bis relativo alla tassazione degli immobili sequestrati, ha originato dubbi interpretativi di difficile soluzione.

Innanzitutto il comma 3-bis sembra disporre una rilevante semplificazione: infatti si potrebbe ritenere che il regime di "esenzione" valga sia ai fini delle imposte dirette sui redditi, che delle imposte locali e indirette. Pertanto, a seguito di una prima interpretazione, sembrerebbe ragionevole ritenere che tutti i redditi derivanti dagli immobili siano esentati da imposte.

Tuttavia emergono evidenti problemi di coordinamento tra il novellato art. 51, comma 3-bis, introdotto dalla L. 228/2012, ed i precedenti commi 1 e 2 del medesimo art. 51.

Infatti nel comma 1 dell'art. 51, che dispone l'assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati, il legislatore ha espressamente richiamato l'art. 6 del D.P.R. n. 917/1986, norma inserita nelle "Disposizioni generali" del TUIR ed utilizzata altresì per definire il presupposto di applicazione dell'Ires. Ed il richiamo all'art. 6 nel primo comma dell'art. 51 sembra volere indicare che sono comprese nell'alveo applicativo della norma tutte le tipologie di reddito, tra cui i redditi fondiari ed il reddito di impresa. Alla luce di ciò il comma 3-bis introdotto dalla L. 228/2012 potrebbe essere interpretato nel senso che l'esenzione riguarda soltanto le imposte indirette sugli immobili, e non quelle dirette sui redditi che sono regolate dal comma 1 (per quanto riguarda le modalità di determinazione) e dal comma 2 (per quanto riguarda l'obbligo dichiarativo e di versamento). Un indizio in tal senso si ritrova nel tenore letterale della norma, ove prevede che "gli immobili sono esenti", e non il reddito dagli stessi prodotti. Conseguentemente, è da ritenere che il bene immobile, in quanto tale, non sia assoggettabile a tassazione e, per tal fatto, le imposte indirette e le imposte locali non siano dovute; mentre le imposte dirette, da determinarsi sulla base del reddito prodotto dal bene in sequestro, si renderanno dovute per le persone fisiche non imprenditori sulla

di "tassazione", atteso che l'amministratore giudiziario non può certamente "tassare" un reddito, ma soltanto determinarlo per procedere agli adempimenti fiscali conseguenti.

⁷ In particolare il comma 3-bis dispone che "Gli immobili sono esenti da imposte, tasse e tributi durante la vigenza dei provvedimenti 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"; il comma 3-ter stabilisce che "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".

base del reddito fondiario, e per i soggetti che producono reddito di impresa secondo le ordinarie regole di tassazione.

In secondo luogo, più che di esenzione in senso tecnico, sembra trattarsi di una sospensione da tassazione per il periodo di durata del sequestro.

Proprio per fugare i dubbi interpretativi sopra segnalati, il legislatore ha modificato il comma 3-bis dell'art. 51 con l'art. 32 del D.Lgs. n. 175 del 21.11.2014 (cd. decreto in materia di semplificazione fiscale), con decorrenza dal 1 gennaio 2014⁸, disponendo la mera sospensione; essa rileva solo durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono.

Come chiarisce la relazione illustrativa al decreto, la sospensione è rapportata ad una fase del procedimento di prevenzione in cui non è ancora chiara la destinazione finale degli immobili (devoluzione allo Stato o restituzione all'indagato)⁹. Risulta pertanto sospeso il versamento delle imposte che, in assenza del provvedimento di sequestro, sarebbero dovute dall'indagato in relazione all'immobile oggetto di misura cautelare¹⁰. La sospensione non riguarda invece le imposte che esulano dall'ambito applicativo della norma, in relazione alle quali l'amministratore giudiziario ha l'obbligo di occuparsi di tutti gli adempimenti contabili e dichiarativi che derivino dal patrimonio sequestrato e confiscato.

Risultano, invece, esenti da imposta di registro, dalle imposte ipotecaria e catastale nonché dall'imposta di bollo, gli atti e i contratti posti in essere durante la vigenza della misura cautelare relativi agli immobili la cui proprietà od il cui possesso costituiscano presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi.

Per quanto concerne, ancora, il reddito prodotto dai beni immobili in sequestro o confiscati non definitivamente, il terzo periodo del novellato comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. 159/2011 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 non concorrono alla formazione ed alla determinazione del reddito imponibile 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 D.P.R. 917/1986 (redditi di natura

⁸ In particolare la novella dispone la sospensione, e non più l'esenzione, del "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".

⁹ Alla disposizione non si ascrivono effetti finanziari trattandosi di una norma di portata chiarificatrice.

¹⁰ Si tratta: dell'imposta municipale propria (dovuta in forza del possesso dell'immobile); del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (salvo che l'imposta non sia dovuta da altro soggetto diverso dall'indagato); dell'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (dovuta, per quanto rileva nel sequestro, in forza del diritto di proprietà dell'immobile) di cui, rispettivamente, all'articolo 13, 14 e 19 del D.L. 6 dicembre 2011 n. 201.

fondiarie) e dell'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (proventi immobiliari), del D.P.R. 917/1986¹¹.

Rimane invariato l'ultimo periodo del comma 3-bis, ove è disposto che, nell'ipotesi in cui la confisca venga revocata, l'amministratore giudiziario debba darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate e agli altri enti competenti affinché provvedano 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. Sul punto, rimane il dubbio, nell'ipotesi di decadenza dell'azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria, se quest'ultima debba liquidare le imposte relative agli immobili in esame.

III. GLI ADEMPIMENTI FISCALI IN CAPO ALL'AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO.

L'articolo 33 del D.Lgs. 159/2011 precisa che l'amministrazione giudiziaria può essere disposta per un periodo non eccedente i 5 anni. Essa alla scadenza può essere rinnovata per uguale periodo se permangono le condizioni in base alle quali è stata applicata¹².

L'amministratore giudiziario cura la gestione del patrimonio¹³ per conto di un soggetto non ancora individuato, ovvero lo Stato o l'indiziato¹⁴.

La liquidazione delle imposte deve essere effettuata dall'amministratore giudiziario per ogni periodo d'imposta (art. 7 T.U.I.R.), e la stessa ha certamente carattere di provvisorietà ove il procedimento cautelare si protragga oltre il periodo d'imposta nel corso del quale è disposto il sequestro. L'amministratore giudiziario è, quindi, tenuto a presentare un'autonoma dichiarazione relativa ai redditi prodotti con i beni sequestrati, in base alla quale effettuerà la liquidazione provvisoria ed il relativo versamento delle imposte. L'amministratore giudiziario avrà l'onere di dichiarare solo i redditi derivanti dai beni che formano l'oggetto del sequestro, mentre per i beni non compresi nella

¹¹ In particolare si tratta dei redditi fondiari, reddito dominicale dei terreni, reddito agrario, reddito dei fabbricati; dei redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente e redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero; dei proventi immobiliari derivanti da immobili locati e immobili locati riconosciuti di interesse storico artistico. Rientrano nell'ambito applicativo della norma anche gli immobili locati che fanno parte di un complesso aziendale.

¹² L'amministratore giudiziario ha l'obbligo di comunicare mediante raccomandata all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale dell'indiziato, entro 60 giorni, l'assunzione e la cessazione delle funzioni. La comunicazione deve contenere i dati identificativi del soggetto cui l'amministratore si sostituisce nonché gli estremi dei provvedimenti di nomina, di revoca del sequestro e di confisca (C.M. 156/E/2000).

¹³ Per quanto concerne il contenzioso, ai sensi del comma 3 dell'art. 40 del D.Lgs. n. 159/2011, l'amministratore giudiziario non può stare in giudizio senza autorizzazione scritta del giudice delegato. Nessun termine viene sospeso, per cui sempre nell'intento di non creare danno al patrimonio dell'indagato, il contenzioso deve continuare nei diversi gradi di giudizio.

¹⁴ I termini pendenti alla data di conferimento dell'incarico sono sospesi fino all'assunzione delle funzioni e sono prorogati di sei mesi. La ratio della disposizione è consentire al nuovo amministratore dei beni di reperire e predisporre la documentazione necessaria all'adempimento degli obblighi di natura contabile e tributaria (R.M. 27 marzo 2007, n. 62/E).

procedura rimasti nella disponibilità del proposto, sarà onere di quest'ultimo presentare in modo autonomo la dichiarazione dei redditi.

Ove il procedimento cautelare si concluda con la confisca dei beni, 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. 74 del TUIR)¹⁵.

Nel caso, invece, di revoca del sequestro, il soggetto passivo d'imposta è individuato, con effetto ex tunc, nell'indiziato. Questi è chiamato a presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta per il quale è venuta meno la misura restrittiva, con l'obbligo di dichiarare i redditi derivanti dai beni dissequestrati unitamente agli altri redditi da lui prodotti. L'Amministrazione Finanziaria avrà cura di procedere alla liquidazione definitiva e alla conseguente iscrizione a ruolo delle maggiori imposte dovute con riferimento a ciascuno dei periodi d'imposta per i quali l'amministratore giudiziario era stato chiamato alla liquidazione provvisoria delle imposte¹⁶.

Con riferimento all'IVA¹⁷ l'amministratore giudiziario proseguirà regolarmente l'attività dell'indiziato, senza necessità di aprire una nuova partita IVA¹⁸. Pertanto proseguirà con la medesima partita IVA del soggetto passivo ante sequestro, e nei termini ordinari provvederà alla liquidazione iva mensile o trimestrale in base all'opzione effettuata in precedenza.

Ove vengano sequestrate aziende commerciali o agricole¹⁹ l'amministratore giudiziario ha l'obbligo di adempiere agli obblighi contabili e a quelli a carico dei sostituti di imposta²⁰.

Si evidenzia che il sequestro e la confisca possono avere ad oggetto ogni tipo di bene (immobili, mobili, diritti di credito, diritti reali, complessi aziendali, quote o azioni di società di capitali, partecipazioni in società di persone, universalità di beni), salvo che

¹⁵ In tal senso, il primo periodo del comma 3 dell'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011 dispone che *"in caso di confisca la tassazione operata in via provvisoria si considera definitiva"*.

¹⁶ In tal senso il secondo periodo del comma 3 dell'art. 51 del D.Lgs. n. 159/2011 dispone che *"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"*.

¹⁷ L'amministratore giudiziario deve in ogni caso comunicare all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate l'avvenuta variazione ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 (C.M. 156/E/2000).

¹⁸ In ordine a tale profilo si rileva una diversa prassi consistente nell'apertura di una nuova partita IVA intestata alla *"procedura"*. È da sottolineare come tale orientamento, seppure mostri il pregio di ottenere una completa separazione delle posizioni, si ponga in evidente contrasto con la ratio delle disposizioni recate dall'art. 51 del Codice. Tali disposizioni invero si connotano per la finalità di non spezzare il nesso tra la gestione precedente dell'impresa ed eventualmente quella futura in caso di revoca del sequestro.

¹⁹ Nel caso sia sottoposto a sequestro soltanto un ramo d'azienda, per cui l'attività dell'amministratore concorre con quella dell'indiziato con la medesima partita IVA, l'Agenzia ha ritenuto opportuna l'adozione di una contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 633/1972 (C.M. 156/E/2000).

²⁰ Gli adempimenti a carico dei sostituti d'imposta, ossia il pagamento delle ritenute d'acconto sui compensi professionali e delle ritenute sulle retribuzioni, come anche la presentazione del modello 770, sono a carico dell'amministratore giudiziario.

non esista un espresso divieto normativo. Ne consegue che l'amministratore giudiziario è chiamato a compiere scelte diverse, in ragione della diversa disciplina, civile e fiscale, cui sono sottoposti i beni medesimi. Pertanto si espongono riflessioni separate in ordine agli adempimenti connessi al sequestro di patrimoni che possono appartenere a persone fisiche con o senza obblighi IVA, ma che possono pure appartenere a società di persone o a società di capitali.

1. Connessi al sequestro di patrimoni appartenenti a persone fisiche che non sono soggetti passivi dell' IVA.

L'amministratore giudiziario ha l'onere: di dichiarare i redditi fondiari secondo quanto disposto dagli artt. 25 e ss. del D.P.R. n. 917/1986²¹; di dichiarare i redditi di partecipazione conseguenti al sequestro di quote societarie²²; di dichiarare i redditi di capitale conseguenti al sequestro degli strumenti finanziari previsti dall'art. 44 del D.P.R. n. 917/1986, ove ricorrano i presupposti che impongono la presentazione della dichiarazione.

2. Connessi al sequestro di patrimoni appartenenti a persone fisiche che sono soggetti passivi dell'IVA.

Il provvedimento restrittivo potrà colpire il compendio di beni attraverso i quali si esercita l'attività e, dunque, il complesso di beni organizzati che costituiscono l'azienda ai sensi degli artt. 2555 ss. c.c. Allorché l'azienda appartenga ad una persona fisica, l'amministratore giudiziario subentra nell'amministrazione e gestione del patrimonio con conseguente insorgenza in capo allo stesso di tutti gli obblighi di natura amministrativa e fiscale che dovranno essere assolti nei termini di legge²³.

3. Connessi al sequestro di patrimoni appartenenti a società di capitali.

L'amministratore giudiziario subentra unicamente nella gestione delle partecipazioni, e non della società la quale continua ad essere gestita dall'amministratore nominato dall'assemblea. Tale circostanza rileva anche ai fini fiscali e, pertanto, soggetto passivo di imposta è la società di capitali e obbligato ai relativi adempimenti è l'amministratore della società.

²¹ Ove i beni risultino locati, deve tenersi conto dell'ammontare dei canoni percepiti ai sensi dell'art. 37, comma 4 bis, del D.P.R. n. 917/1986.

²² In particolare ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. n. 917/1986 il reddito imponibile delle società di persone viene attribuito ai soci in proporzione alle quote di partecipazione al capitale.

²³ Pertanto l'Amministratore Giudiziario ha l'onere di presentare al Registro delle imprese, nel termine di trenta giorni dal relativo provvedimento di nomina, la cd. comunicazione unica prevista dall'art. 9 del D.L. n. 7 del 31 gennaio 2007, che include tutti gli obblighi informativi da assolversi nei confronti del medesimo Registro delle imprese nonché nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, dell'INPS e dell'INAIL. Inoltre deve provvedere, nei termini di legge, alla presentazione delle dichiarazioni ai fini IVA, delle imposte sui redditi, ed IRAP, con conseguente liquidazione delle imposte e versamento delle stesse a saldo ed in acconto.

Nella fattispecie deve essere presa in considerazione la quota che il prevenuto ha nella società.

Ove il sequestro interessi la minoranza del capitale sociale, con conseguente impossibilità per l'amministratore di rimuovere gli organi sociali, l'amministratore subentra unicamente nella gestione delle partecipazioni e non nella società, e dovrà adempiere esclusivamente agli obblighi fiscali connessi al possesso della partecipazione²⁴.

Nel caso in cui il sequestro abbia interessato la maggioranza o la totalità delle partecipazioni, e il custode abbia assunto anche la carica di amministratore iure privatorum, dovrà adempiere agli obblighi formali e sostanziali che conseguono all'assunzione della carica²⁵.

Nel caso in cui sia stata esercitata l'opzione per il regime di tassazione per trasparenza ai sensi degli artt. 115 e 116 T.U.I.R., anche per le società di capitali si verifica l'imputazione in capo ai soci dei redditi prodotti dalla società, con la conseguenza che da un punto di vista fiscale, viene assimilata la tassazione degli utili delle società di capitali alle società di persone²⁶.

4. Connessi al sequestro di patrimoni appartenenti a società di persone.

Ove il sequestro interessi la quota appartenente al socio accomandante con conseguente impossibilità per l'amministratore di procedere ad atti di gestione della società, l'amministratore potrà soltanto visionare le situazioni periodiche che gli vengono fornite dall'amministratore e dovrà adempiere esclusivamente agli obblighi fiscali connessi al possesso della partecipazione. Conseguentemente dovrà dichiarare i redditi di partecipazione attribuiti per trasparenza al socio, corrispondendo le relative imposte dovute su tali redditi.

Nel caso in cui il sequestro interessi quote appartenenti al socio accomandatario o al socio di società in nome collettivo, l'amministratore assume anche la carica di amministratore della società e dovrà quindi adempiere a tutti gli obblighi formali e sostanziali che conseguono all'assunzione della carica²⁷.

²⁴ Conseguentemente dovrà dichiarare i redditi di capitale unicamente nel caso in cui, in corso di procedura, l'assemblea dovesse deliberare la distribuzione degli utili conseguiti dalla società.

²⁵ Dovrà quindi presentare al Registro delle imprese, nel termine di trenta giorni dalla delibera di sostituzione degli amministratori, la cd. comunicazione unica prevista dall'art. 9 del D.L. n. 7 del 31 gennaio 2007; e dovrà provvedere, nei termini di legge, alla presentazione delle dichiarazioni fiscali ai fini IVA, delle imposte sui redditi, ed IRAP, con conseguente liquidazione delle imposte e versamento delle stesse a saldo ed in acconto.

²⁶ Pertanto l'amministratore giudiziario nominato per il sequestro di una quota di partecipazione in società di capitali soggetta a trasparenza fiscale, deve provvedere a presentare il modello unico contenente tale reddito dell'indagato.

²⁷ Avrà cura quindi di presentare al Registro delle imprese, nel termine di trenta giorni dalla nomina, la cd. comunicazione unica prevista dall'art. 9 del D.L. n. 7 del 31 gennaio 2007 e di provvedere, nei termini

IV. Conclusioni.

Il tortuoso percorso legislativo che ha delineato il regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati non sembra pienamente definito. In particolare il legislatore ha delineato un sistema generico di tassazione provvisoria a carico del patrimonio sequestrato, senza tuttavia disciplinarne nel dettaglio i contenuti. Tra le problematiche tuttora irrisolte rientra, per esempio, il mancato adeguamento, in sede di dichiarazione dei redditi, allo strumento accertativo degli studi di settore in presenza di sequestro antimafia, totalitario delle quote e dell'intero patrimonio di una società di capitali o di persone.

Altra problematica di rilievo attiene la responsabilità dell'amministratore giudiziario. Sovente, infatti, accade che, in corso di amministrazione o, peggio ancora, molti anni dopo che la stessa sia terminata, l'amministratore giudiziario sia destinatario di accertamenti fiscali e/o di liquidazioni di imposte, e sanzioni in relazione ai redditi prodotti dai beni oggetto del sequestro. Di certo sembra che debba essere esclusa l'applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie per obiettive condizioni di incertezza (art. 6, comma 2°, D.lgs. 472/97), e comunque per difetto dell'elemento soggettivo (art. 5, D.lgs. 472/97).

di legge, alla presentazione delle dichiarazioni fiscali ai fini IVA, delle imposte sui redditi, ed IRAP, con conseguente liquidazione delle imposte e versamento delle stesse a saldo ed in acconto.