

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

Premessa

Come è noto la gestione dei beni sottoposti a sequestro penale o di prevenzione comporta, per l'amministratore giudiziario, l'assunzione di innumerevoli compiti e 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 in passato rientra, sicuramente, la questione fiscale delle amministrazioni dei beni sottoposti a sequestro penale e di prevenzione.

In passato l'assenza di una normativa di riferimento per le questioni di natura fiscale si traduceva in una grave lacuna della legislazione in materia di amministrazione e gestione dei beni sotto posti a sequestro.

Gli amministratori giudiziari assumevano i comportamenti più diversi e spesso si attenevano alle disposizioni impartite dal Tribunale o dal Giudice delegato alla procedura, in contrasto con le prassi amministrative che si stavano sempre più delineando.

L'eterogeneità dei beni sottoposti a sequestro (beni mobili, mobili registrati, immobili, compendi aziendali, quote societarie, azioni, universalità di beni etc.) e dei soggetti ai quali, nel medesimo procedimento penale o preventivo, potrebbero essere sequestrati i suddetti beni, hanno reso ancor più complicate e laboriose l'applicazione delle vigenti norme in materia fiscale, vista la presunta necessità di dover imporre a tassazione in modo diverso i beni in costanza di sequestro ed i frutti che dagli stessi derivano.

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) agli aspetti fiscali dei beni sottoposti a sequestro o confisca, colmando, almeno formalmente, il vuoto normativo che

persisteva in passato. Gli stessi articoli, considerato l'impatto normativo ed applicativo che hanno avuto sulla gestione dei beni in sequestro, hanno già subito diverse modifiche sia nel 2012 (legge di stabilità n. 228/2012) e sia, recentemente, nel 2014 con il decreto legislativo sulle semplificazioni (d.lgs. 175/2014). Da qui l'emanazione di anno in anno delle istruzioni ministeriali alla compilazione delle dichiarazioni dei redditi, anch'esse recentemente modificate per l'anno d'imposta 2014, in relazione a quanto previsto dal riformato comma 3 –bis dell'art. 51 del D.lgs.vo 159/2011.

Ancora una volta, dunque, le recenti modifiche hanno messo in luce obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria in materia di tassazione dei beni in sequestro e da cui si desume la necessità per gli operatori del settore di ricevere una più organica trattazione normativa della specifica materia.

Sommario:

- 1. Gli orientamenti della dottrina e dell'amministrazione finanziaria prima dell'entrata in vigore del codice antimafia.**
- 2. La prima formulazione dell'art. 51 del D.lgs.vo 159/2011.**
- 3. Modifiche introdotte con la legge di stabilità 2012 (legge 228/2012).**
- 4. Le istruzioni Ministeriali alle dichiarazioni dei redditi 2014 (anno d'imposta 2013).**
- 5. Modifiche introdotte con il decreto legislativo sulla semplificazione fiscale (D.Lgs. 175/2014).**
- 6. Istruzioni unico persone fisiche 2015 (redditi 2014).**
- 7. Alcuni cenni sul sequestro dei beni ex art. 12 sexies legge 356/1992;**
- 8. Alcuni cenni sugli aspetti fiscali dell'amministrazione dei beni in sequestro ex art. 321 c.p.p.**

1. 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 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 senso 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 dovesse essere assoggettata a tassazione in relazione ai redditi prodotti dai beni sequestrati o confiscati e che l'obbligazione tributaria dovesse ricadere sul proposto in caso di restituzioni dei beni (revoca del sequestro o confisca) o si dovesse 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

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 consorsi... le province e le regioni non sono soggetti all'imposta.

prevalente ha, infatti, ritenuto che non si potessero assoggettare a tassazione i redditi prodotti dai beni sequestrati o confiscati.

L'amministrazione finanziaria, tuttavia, in epoca successiva interveniva sul tema con orientamenti in contrasto con quelli precedenti. 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 famosa Circolare del Ministero delle Finanze del **07/08/2000 n. 156/E**⁴, che ha specificatamente trattato i redditi derivanti dai beni sequestrati, in nota riportata integralmente.

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 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 porrebbe alla paradosale conclusione per cui, in caso di successiva revoca del sequestro, il soggetto indiziato vorrebbe 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 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

Degna di considerazione è apparsa, anche la risposta del 20/11/2000 resa dalla Direzione Regionale delle entrate per la Lombardia, che sostanzialmente riaffermava 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 provvedeva al pagamento delle imposte.⁵

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 precisava l'applicabilità dell'art. 187 T.U.I.R. (eredità giacente) al sequestro giudiziario in genere: nella fattispecie, fu trattato anche il sequestro giudiziario ex art. 670 del c.p.c.

Quanto affermato in linea di principio dall'amministrazione finanziaria con le circolari sopra richiamate, non sempre è stato condiviso dalla dottrina e dalla

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:

- 1) ***che l'amministratore giudiziario deve presentare un'autonoma dichiarazione relativa ai redditi prodotti con i beni sequestrati e liquidare provvisoriamente le relative imposte;***
- 2) ***che, nel caso in cui il sequestro si concluda con la revoca, il soggetto passivo viene individuato, con effetto retroattivo, nell'indiziato cui i beni sono restituiti e nei suoi confronti verranno liquidate le imposte definitive da cui scomputare quelle versate a cura dell'amministratore.***

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

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, si pongono alcuni problemi relativi al comportamento che l'amministratore deve assumere nei casi in cui i beni oggetto di sequestro non promanino redditi da cui attingere per far fronte al versamento delle imposte (come nei casi di reddito dei fabbricati non locati), ovvero tale disponibilità finanziaria si verifichi successivamente. Nel caso rappresentato, il custode può validamente presentare la dichiarazione dei redditi e liquidare le imposte dovute, ma non può procedere al versamento, mancando la disponibilità finanziaria. A parere della scrivente la fattispecie rappresentata deve essere trattata diversamente a seconda che il procedimento si concluda con la confisca o con la revoca del sequestro. Nella prima ipotesi, in assenza di redditi rinvenibili dai beni in precedenza sequestrati, l'amministratore ha solo l'obbligo di custodire il bene e presentare le relative dichiarazioni entro i termini previsti. La liquidazione delle imposte non avrà luogo in quanto i beni entreranno a far parte del patrimonio statale con effetto retroattivo e quindi saranno esenti da imposte ab origine ai sensi dell'art. 88, del TUIR, (ora art. 74). Pertanto il mancato versamento nei termini non comporterà alcun effetto.

Diversamente, qualora la procedura si concluda con la revoca del sequestro, i beni si consolideranno in capo al soggetto in precedenza possessato 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”.

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 modalità e spesso con proposte/istanze ai giudici delegati che autorizzavano di volta in volta il pagamento o meno delle relative imposte, a volte ricorrendo a soluzioni pratiche legate alla presenza o meno di liquidità per il relativo pagamento.

2. La prima formulazione dell’art. 51 del D.lgs.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**, al fine di colmare 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 13.10.2011)

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.*

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.

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. *Se il sequestro si protrae oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio, il reddito derivante dai beni sequestrati, relativo alla residua frazione di tale periodo e a ciascun successivo periodo intermedio è tassato in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrano, agli obblighi contabili e quelli a carico del sostituto d'imposta di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.*
3. *In caso di confisca la tassazione operata in via provvisoria si considera definitiva. In caso di revoca del sequestro l'Agenzia delle Entrate effettua la liquidazione definitiva delle imposte sui redditi calcolate in via provvisoria nei confronti del soggetto sottoposto alla misura cautelare.*

L'art. 51, nell'originaria formulazione, ripercorre 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 fosse concluso con la revoca, il soggetto passivo sarebbe stato individuato, con effetto retroattivo, nell'indiziato cui i beni sarebbero stati restituiti e nei suoi confronti l'Agenzia delle Entrate avrebbe effettuato la liquidazione delle imposte definitive, scomputando quelle eventualmente versate a cura dell'amministratore giudiziario.

Naturalmente, il testo normativo sopra citato, se da un lato colmava il problema sino ad ora evidenziato della carenza di norme specifiche di fonte giuridica primaria, dall'altro, gravava 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.

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.

La normativa introdotta dal codice antimafia trovava naturale applicazione per tutti i procedimenti di prevenzione la cui proposta di sequestro era successiva al **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) ed ad eventuali soggetti giuridici.

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, deve 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.

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 il fatto che tali adempimenti dovessero essere svolti per i beni immobili in sequestro ed 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 amministrazione non sempre genera risorse liquide che consentono all'amministratore giudiziario il pagamento delle relative imposte.⁸

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, tutte tendenti a non ritenere l'amministratore giudiziario soggetto passivo di tali tributi.

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

3. Modifiche introdotte con la legge di stabilità (legge 228/2012)

L'art. 1 comma 189 lett. c) L. 228/12 (entrata in vigore il 01.01.2013) recita :

⁸ Si pensi per un solo istante ad un sequestro di beni immobili intestati ad una pluralità di eredi del decuis (proposto), non affittati a terzi e per i quali occorrerebbe eseguire una moltitudine di dichiarazioni dei redditi (Modello Unico Pf. per ogni intestatario) dichiarando i soli redditi di natura dominicale

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.*

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. 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 IMU⁹ ed altri tributi.

4. Le istruzioni Ministeriali alle dichiarazioni dei redditi 2014 (anno d'imposta 2013)

Un primo intervento a riguardo è stato effettuato con **le istruzioni ministeriali ai modelli Unico P.F. ed IRAP 2014, periodo d'imposta 2013**, che, proprio in virtù delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità, 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.

Caso Immobili Esenti:

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Indicatori	Correttiva nei termini	Dichiarazione Integrativa a lavoro	Dichiarazione Integrativa	Dichiarazione Integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 522/96)	Eventi eccezionali								
	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>								
DATI DEL CONTRIBUENTE	Comune (o Stato estero) di nascita											Provincia (sigla)	Data di nascita			Sesso					
	BRINDISI											BR	giorno	15	mes	01	anno	1963	M	<input checked="" type="checkbox"/>	F
	celibe/nubile	coniugato/a	vedovo/a	separato/a	divorziato/a	deceduto/a	tutelato/a	minore	Partita IVA (eventuale)												
	1	2	3	4	5	6	7	8													
Accettazione eredità giacente		Liquidazione volontaria		Immobili sequestrati esenti		Stato		Riservato al liquidatore ovvero al curatore fallimentare													
				<input checked="" type="checkbox"/>				Periodo d'imposta													
								dal		giorno		mes		anno		al	giorno		mes		anno
RESIDENZA ANAGRAFICA		Comune											Provincia (sigla)	C.a.p.			Codice comune				

⁹ 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 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.

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 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 dell'immobile in sequestro ed indicando, se affittato a terzi, il maggior reddito imponibile derivante dal canone di locazione convenuto. Non compilerà i quadri RN, RV ed RX e dunque, non calolerà imposte.

L'amministratore giudiziario 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 dicembre" 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:

- presentate dal proposto o titolare per i beni non in sequestro e che hanno generato redditi tassabili;
- le dichiarazioni dei redditi presentate dall'amministratore giudiziario per i beni in sequestro (aziende, rami di azienda etc..) per i quali lo stesso ha provveduto a liquidare provvisoriamente le imposte;
- le dichiarazioni dei redditi presentate dall'amministratore giudiziario in cui ha "segnalato" i beni immobili esenti, senza provvedere ad alcun pagamento, stante la sospensione dell'imposizione fiscale.

Esempio Azienda in sequestro:

DATI DEL CONTRIBUENTE	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)		Data di nascita			Sesso									
	BRINDISI		BR		giorno	15	15	1963	anno	M X F							
	BRINDISI		BR		15			1963			M X F						
calbo/nubile		coniugato/a		vedovo/a		separato/a		divorziato/a		disciuto/a		tutelato/a		minore		Partita IVA (eventuale)	
1		2		3		4		5		6		7		8		1 2 4 1 2 5 7 1 2 5 4	
Accettazione eredità giacente		Liquidazione volontaria		Immobili sequestrati esenti		Stato		Riservato al liquidatore ovvero al curatore fallimentare.									
								Periodo d'imposta									
								dal giorno mese anno di giorno mese anno									
RESIDENZA		Comune		Provincia (sigla)		C.a.p.		Codice comune									

RISERVATO A CHI PRESENTA LA DICHIARAZIONE PER ALTRI	Codice fiscale (obbligatorio)		Codice carica		Data carica				
	C V L S D R 8 2 P 2 8 B 1 8 0 Y		5		giorno	15	15	2013	anno
	CAVALLO		SANDRO					Sesso	
Data di nascita		Comune (o Stato estero) di nascita						Provincia (sigla)	
giorno mese anno		BRINDISI						BR	
28 09 1982		BRINDISI						BR	

Codice attività 475950		studi di settore: cause di esclusione ²		studi di settore: cause di inapplicabilità ³		
RG1		parametri: cause di esclusione ⁴		esclusione compilazione INE ⁵		
Determinazione del reddito	RG2	Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b) e 2 dell'art 85	con emissione di fattura ²		125125,00	
			(di cui ¹	125000,00)		
	RG3	Altri proventi considerati ricavi			12512,00	
	<input type="checkbox"/> Artigiani	RG5	Ricavi non annotati nelle scritture contabili	Parametri e studi di settore ¹	Maggiorazione ³	,00
		RG6	Plusvalenze patrimoniali	(di cui ¹	,00)	,00
		RG7	Sopravvenienze attive			,00
	<input type="checkbox"/> Rientro lavoratrici/lavoratori	RG8	Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi di durata non ultrannuale			45845,00
		RG9	Rimanenze finali relativa ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (Art. 93)			,00
		RG10	Altri componenti positivi	Recupero Tremonti-ter ¹	Utili distribuiti dal soggetto estero ²	,00
			(di cui ¹	,00)	Trasferimento residenza all'estero ²	,00
			Reddito da trust ³	Recupero Reti di imprese ⁴		,00
			,00)			,00
		RG12 A) Totale componenti positivi	(sommare gli importi da rigo RG2 e RG10)		183482,00	
		RG13	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi di durata non ultrannuale			12520,00
		RG14	Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale			,00
		RG15	Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci			74512,00
		RG16	Spese per lavoro dipendente e assimilato e per lavoro autonomo			12510,00
		RG17	Utili spettanti agli associati in partecipazione			,00
		RG18	Quote di ammortamento			12545,00
		RG19	Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46			547,00
	RG20	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali			,00	

L'Agenzia delle Entrate, dunque, potrà ricevere per il medesimo soggetto passivo d'imposta e per un unico periodo d'imposta addirittura tre dichiarazioni fiscali con evidenti problematiche telematiche di ricezione dei dati da parte dell'anagrafe tributaria, trattandosi di ipotesi particolare e quasi certamente non gestite dal sistema informatico, che sistematicamente procede a tenere in considerazione solo l'ultima dichiarazione pervenuta dal medesimo soggetto.

Le istruzioni ministeriali sopra richiamate, poi, riguardano solo i modelli UNICO P.F. ed IRAP (in questo caso le istruzioni sono riportate solo nel modello relativo all'anno d'imposta 2013) e nulla si stabilisce per l'Unico S.C. (Società di Capitali), Enti non commerciali ed Unico S.P. (Società di Persone). 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; in questo caso l'esenzione generica che la legge prevede per i beni immobili in sequestro, benché non precisato da alcuna circolare o istruzione, 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 righi relativi ai redditi degli immobili non strumentali per l'esercizio dell'impresa.

- IRAP

Le istruzioni al modello IRAP 2013, 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, che avrà cura di indicare che trattasi di immobili esenti nel frontespizio del modello.

d) Sequestro di rami di aziende o quote societarie di minoranza.

Non è infrequente il caso in cui sono sottoposte a sequestro solo rami di aziende e/o quote societarie di minoranza. In caso di sequestro di rami di aziende produttivi di redditi, la circolare 156/E del 2000 ha specificato che *“si ritiene opportuna l'adozione di una contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del DPR 633/72.”* In effetti mentre ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ciò non determina alcun problema, ai fini dell'imposizione diretta nulla è specificato. Da quanto sopra precisato nelle istruzioni ministeriali occorrerà, comunque, presentare una dichiarazione dei redditi (Unico PF) per i redditi relativi al ramo produttivo in sequestro. Sarà cura dell'amministrazione finanziaria eseguire all'esito della procedura eventuali rideterminazioni delle imposte con quelli dichiarati dal proposto o dal titolare dell'azienda non in sequestro. Per quanto concerne, invece, le società di capitali non si pongono problematiche afferenti la progressività dell'imposta, essendo l'IRES una imposta proporzionale. Nel caso di sequestro di quote societarie di minoranza l'amministratore giudiziario eserciterà, invece, tutti i diritti riservati dalla legge e spettanti al socio di una società di capitali.

5. Modifiche introdotte con il decreto legislativo sulla semplificazione fiscale (D.Lgs. 175/2014).

Un ultimo chiarimento legislativo in materia è stato introdotto dall'art. 32 del d.lgs. 175/2014, in vigore dal 13.12.2014, che ha riformulato 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 [redditi fondiari] e dell'art. 70¹⁰ 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, altresì, nell'ipotesi di cui all'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo¹¹, 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.”*

Nelle note di commento all'art. 32 contenute nello schema del d.lgs. 175/2014 viene precisato:

¹⁰ Art. 70 del D.P.R. 917/1986 c.d. TUIR “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.”

¹¹ Art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del D.P.R. 917/1986 c.d. TUIR “... 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 è 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 è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.”

"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.

Con la circolare n. 31/E del 30.10.2014 l'Agenzia delle Entrate ha commentato le novità fiscali introdotte dal d.lgs. 175/2014, fornendo dei primi chiarimenti.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate 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 registro, ipo-catastale 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. È, 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* dell'art. 51 del d.lgs. 159/2011 dispone espressamente l'irrilevanza 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:

- 1) del capo II del titolo I (**redditi fondiari**);
- 2) dell'art. 70 del D.P.R. 917/1986 (**redditi di natura fondiaria**)
- 3) dell'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (**proventi immobiliari**), del D.P.R. 917/1986

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 sarà necessario distinguere tra **immobili strumentali** (per natura o per destinazione), **immobili merce** ed **immobili patrimoniali**. Com'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, 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 esclusivamente 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 2015, saranno determinati dalle variazioni in aumento ed in diminuzione nei righe 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 . Istruzioni Unico persone fisiche 2015 (redditi 2014).

A fronte di tale ultima modifica legislativa, D.Lgs. 175/2014, le istruzioni ad Unico persone fisiche 2015 redditi 2014, non si sono, dunque, discostate sostanzialmente rispetto a quelle dell'anno precedente:

Immobili sequestrati

I beni immobili oggetto di provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, il cui reddito è determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I ("Redditi fondiari"), dell'art. 70 ("Redditi di natura fondiaria") e dell'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo ("Proventi immobiliari") del TUIR, non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, ai sensi del comma 3-bis dell'articolo 51, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, come sostituito dall'art. 32 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175. In tali ipotesi, 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. In questa seconda dichiarazione va barrata la casella “Immobili sequestrati, 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).***

IRAP:

Nel recente modello di istruzioni della dichiarazione IRAP 2015 (redditi 2014) **nulla viene detto, invece, in relazione ai beni immobili sequestrati, eliminando anche quanto specificato nel precedente modello IRAP 2014 (redditi 2013)**, sopra riportato. Ciò è la conseguenza delle modifiche introdotte dal d.lgs. 175/2014, che ha chiarito come non sussiste un'esenzione fiscale *tout court* per i redditi derivanti dagli immobili, ma una sospensione dell'imposta in tutti i casi in cui il presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso dei beni e/o i redditi siano determinati quali redditi di natura fondiaria. **Le modifiche introdotte dal D.lgs. 175/2014 costituiscono, dunque, un passo indietro in termini di assoggettamento ad IRAP dei proventi derivanti dai beni immobili in sequestro, proprio in virtù del fatto che le imposte sui redditi si sospendono solo quando questi si determinano secondo quanto previsto dal capo II del titolo I e dell'art. 70 e 90, comma 1 e 2 del T.U.I.R.** Eventuali frutti (canoni di locazione di beni patrimonio) saranno, pertanto, assoggettati a tassazione IRAP, in relazione alla loro collocazione civilistica e fiscale nel valore della produzione e/o tra i proventi straordinari (come nel caso di plusvalenze di cessione di immobili patrimonio etc.), senza essere assoggettati, in tale ultimo caso, ad IRAP.

7. 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

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.

8. 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

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."

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.

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 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.

Sandro Cavaliere