



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario

AREE DI DELEGA CNDCEC

Funzioni giudiziarie e ADR

COMMISSIONE DI STUDIO

Adempimenti fiscali
dell'amministratore giudiziario

CONSIGLIERA DELEGATA

Giovanna Greco

PRESIDENTE

Gerardo Mastrodomenico

20 GENNAIO 2026



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali
dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

RICERCA

Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbuto

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angioletta

Michele de Tavonatti

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Eliana Quintili

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Gabriella Viggiano

Giuseppe Venneri

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali
dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele





LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali
dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Area di delega CNDCEC “Funzioni giudiziarie e ADR”

A cura della Commissione di studio “Adempimenti fiscali
dell’amministratore giudiziario”

■ Consigliera CNDCEC delegata

Giovanna Greco - *Segretario CNDCEC*

■ Presidente

Gerardo Mastrodomenico

■ Componenti

Alfredo Dima

Damiano Dima

David Faltoni

Luigi Meleleo

Carolina Rumboldt

Mario Tagarelli

■ Esperto

Sandro Cavaliere

■ Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Luca D’Amore - *Ricercatore area giuridica*





Sommario

1. PREMESSA	1
2. IL CODICE DELLE LEGGI ANTIMAFIA. IL D.LGS. N. 159/2011: LIBRO I, TITOLO III, CAPO IV. IL REGIME FISCALE DEI BENI SEQUESTRATI O CONFISCATI	2
2.1. Evoluzione legislativa e ambito applicativo	2
3. L'ART. 50 DEL D.LGS. N. 159/2011	5
3.1. Premessa	5
3.2. L'estinzione per confusione dei crediti erariali	6
3.3. I primi interventi dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza tributaria in materia di estinzione per confusione e le più recenti pronunce	8
3.4. La risoluzione n. 114/e del 31.08.2017 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa di Roma	10
4. IL REGIME FISCALE DEI BENI IN SEQUESTRO – L'ART. 51 DEL D.LGS. N. 159/2011	14
4.1. Premessa	14
4.2. La prassi vigente e la prima formulazione della norma	16
4.3. L'evoluzione normativa: le modifiche introdotte dalla legge n. 228/2012 e dal d.lgs. n. 175/2014	18
4.4. La sanatoria degli immobili confiscati in via definitiva	22
5. LE IMPOSTE INDIRETTE	22
5.1. L'imposta sul valore aggiunto	22
5.2. L'imposta di registro, ipocatastale e di bollo	27
6. LE IMPOSTE DIRETTE	33
6.1. L'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta sul reddito delle società	33
6.1.1. Casi pratici di compilazione delle dichiarazioni fiscali	36
6.2. L'imposta regionale sulle attività produttive	40
6.3. La imposizione fiscale degli immobili ubicati all'estero sottoposti a misura ablativa	41

**LINEE GUIDA**

Linee guida in materia di adempimenti fiscali
dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

6.4. La gestione delle aziende in sequestro, primi adempimenti e la fiscalità nelle varie forme di impresa	43
6.5. La fiscalità nelle varie forme di impresa	46
6.6. La gestione delle aziende in sequestro, primi adempimenti e la fiscalità nelle varie forme di impresa	48
7. I TRIBUTI LOCALI	49
7.1. L'imposta municipale unica	49
7.2. La tassa sui rifiuti, l'imposta comunale sulla pubblicità e la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche	58
8. QUESTIONI IRRISOLTE	59
8.1. Le ultime risoluzioni dell'agenzia delle entrate ed alcune pronunce della Corte di Cassazione sugli adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario	59
8.2. La problematica irrisolta del passaggio di consegne tra l'amministratore giudiziario ed il coadiutore dell'ANBSC. A chi spettano gli adempimenti fiscali?	66
8.3. Alcune problematiche fiscali riscontrate dagli aventi diritto in caso di restituzione dei beni e non ancora regolamentate	67
9. CONCLUSIONI E PROSPETTIVE DE IURE CONDENDO	70





1. Premessa

L'ufficio dell'amministratore giudiziario rappresenta una funzione di particolare complessità e responsabilità nell'ambito delle misure ablative penali e di prevenzione (sequestro e confisca). L'amministratore giudiziario è chiamato a gestire i beni sottoposti a provvedimento ablativo secondo precise procedure e con obblighi di rendicontazione dettagliata, dovendo operare sotto la direzione del giudice delegato e nel rispetto di un articolato quadro normativo.

Tra le questioni più delicate che l'amministratore giudiziario si trova ad affrontare, quella fiscale ha storicamente rappresentato uno degli aspetti più problematici, caratterizzato da significative incertezze interpretative e applicative sia prima che dopo l'intervento organico del d.lgs. n. 159/2011 (Codice Antimafia – di seguito per brevità CAM). La gestione fiscale dei beni sequestrati e confiscati si presentava, infatti, particolarmente complessa, dovendosi l'amministratore orientare in un sistema frammentario, basato su prassi amministrative e disposizioni del Tribunale o del giudice delegato, con l'ulteriore difficoltà derivante dalla varietà tipologica dei beni oggetto di sequestro (mobili, immobili, aziende) e dei relativi regimi fiscali.

Con gli artt. 50 e 51 CAM (i cui contenuti erano in parte già trasfusi nella previgente legge n. 575/65), il legislatore ha tentato di colmare questo vuoto normativo, delineando un quadro più organico della disciplina fiscale dei beni sottoposti a sequestro e confisca. In particolare, l'art. 51 ha stabilito principi fondamentali come la continuità della imposizione fiscale dei redditi derivanti dai beni sequestrati e gli obblighi dell'amministratore giudiziario in materia di adempimenti fiscali e dichiarativi.

Tuttavia, il sistema normativo ha continuato ad evolversi attraverso successivi interventi legislativi, tra cui la legge di stabilità n. 228/2012 e il decreto legislativo sulle semplificazioni n. 175/2014, che hanno progressivamente affinato e precisato la disciplina.

Nonostante i richiamati interventi normativi, permane l'assenza di una disciplina tributaria organica e specifica, sia in materia di imposte dirette che indirette, che tenga conto delle peculiarità della gestione dei beni sequestrati e confiscati.

La complessità della materia è ulteriormente accentuata dal fatto che l'amministratore giudiziario deve operare in un contesto in cui si intrecciano aspetti di diritto penale, amministrativo e tributario, dovendo garantire una gestione efficiente e conforme alla legge, nel rispetto sia degli interessi erariali che dei diritti dei terzi coinvolti.

Da qui l'idea di elaborare il presente documento quale strumento fondamentale di supporto operativo al professionista chiamato a svolgere il ruolo di amministratore giudiziario (o di consulente dell'amministrazione giudiziaria) nel delicato compito di compiutamente e correttamente gestire i beni attinti da misura anche sotto il profilo fiscale.



2. Il Codice delle Leggi Antimafia. Il d.lgs. n. 159/2011: libro I, titolo III, capo IV. Il regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati

2.1. Evoluzione legislativa e ambito applicativo

Per comprendere appieno l’evoluzione della disciplina fiscale dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata, occorre, seppur brevemente, ripercorrere il percorso seguito dagli operatori del settore (Agenzia delle Entrate, giudici delegati, amministratori giudiziari etc) prima che intervenisse il CAM all’uopo passando in rassegna gli orientamenti delle amministrazioni che – in assenza di chiare disposizioni – hanno dettato le discipline risolutive dei casi concreti.

Sul piano metodologico, pare opportuno innanzitutto partire da una questione che appare logicamente preliminare al tema specifico della fiscalità dei beni sequestrati e confiscati ossia quella della tassabilità dei proventi illeciti.

La questione ha a lungo impegnato studiosi del diritto tributario, oltreché la dottrina penalistica e la giurisprudenza. L’art. 80 dell’abrogato d.P.R. n. 597/1973, rubricato “Altri redditi”, recitava: *“Alla formazione del reddito complessivo, per il periodo d’imposta e nella misura in cui è stato percepito, concorre ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati nelle disposizioni del presente decreto”*.

Questo articolo, sebbene non riprodotto dal legislatore nel TUIR, durante la sua validità, veniva interpretato come “norma di chiusura” dell’intera disciplina tributaria, subendo dure critiche da dottrina e giurisprudenza per la sua indeterminatezza e la sua possibile arbitrarietà nell’applicazione, in contrasto quindi con il principio di riserva di legge in materia tributaria. Nonostante ciò, la norma veniva posta alla base dei ragionamenti da quella parte di dottrina che riteneva i redditi illeciti sottoponibili a imposizione fiscale, argomentando che il possesso del reddito fosse condizione necessaria e sufficiente per la sottoposizione a imposizione fiscale in base all’art. 80, e che la sottoposizione a imposizione fiscale di queste fonti di reddito era “dovuta”, per non creare una sperequazione in violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Fino alla svolta della legge n. 537/1993, la Suprema Corte in diverse sentenze aveva negato la possibilità di sottoporre a imposizione fiscale i proventi illeciti, in base al fatto che il prezzo del reato non potesse considerarsi reddito in senso tecnico tributario.

È infatti con l’art. 14 della citata legge n. 537/1993 che questi proventi sono assoggettati a imposizione fiscale. L’articolo recita: *“Nelle categorie di reddito di cui all’articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in 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. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria”*.



Seppur con molte critiche, è questo il pilastro, modificato nel tempo, su cui si è costruita la tassabilità dei proventi illeciti, argomento che continua ad interessare gli studiosi del diritto tributario.

Negli anni Novanta, fin dai primi sequestri di prevenzione, gli operatori del settore impegnati nell'amministrazione dei compendi sottoposti al vincolo del sequestro, sostenevano che tutti gli obblighi di carattere fiscale, sia formali che sostanziali, connessi ai beni sottoposti al provvedimento ablativo, dovessero ricadere unicamente sul proposto, in quanto egli, nonostante il provvedimento cautelare giudiziario, rimaneva formalmente titolare dei beni ed in quanto tale soggetto passivo d'imposta.

In questa direzione si muoveva anche la circolare del 20 gennaio 1995 della Direzione Regionale delle Entrate per la Sicilia, che a tal proposito specificava la mancanza di soggettività passiva da parte dell'amministratore giudiziario e di conseguenza la non obbligatorietà degli adempimenti fiscali.

Questa tesi era, altresì, corroborata dalla dottrina tributaria che, interpretando la situazione fattuale alla luce dei principi generali in tema di tributi, non vedeva di buon occhio l'eventualità che i redditi del bene sottoposto a sequestro e quelli del proposto potessero essere calcolati in maniera frazionata, posto che si sarebbe arrivati a risultati palesemente iniqui derivanti dalla progressività a scaglioni dell'IRPEF, che come noto si applica sul reddito complessivo del soggetto passivo d'imposta.

Sulla stessa corrente di pensiero, si collocava la stragrande maggioranza degli amministratori giudiziari e dei giudici della prevenzione: era opinione comune che i frutti derivanti dall'amministrazione giudiziaria non dovessero essere assoggettati a imposizione fiscale e che eventuali oneri tributari dovessero esser imputati al proposto, nel caso di restituzione dei beni (ossia revoca del sequestro o della confisca) oppure che l'obbligazione tributaria si dovesse estinguere nelle ipotesi di confisca definitiva, in quanto la figura del debitore e del creditore diveniva unica, operando in tal caso l'istituto giuridico della confusione, disciplinato dall'art. 1253 del c.c..

Tale teoria trovava la sua base nel fatto che i beni sequestrati nel corso di un procedimento di prevenzione, entravano a far parte del patrimonio dello Stato, con effetto *ex tunc*: proprio da ciò discendeva una esenzione *ab origine* delle imposte, intendendo i redditi realizzati durante la fase di sequestro come se fossero stati realizzati dagli enti previsti dall'art. 74 del TUIR¹.

La prima conferma legislativa di tali orientamenti e teorie sviluppate dalla prassi, arrivava dal già citato art. 14 della legge n. 537/1993 che, come detto in precedenza, prevedeva l'assoggettamento a imposizione fiscale (se rientranti nelle categorie elencate dall'art. 6 del TUIR) dei redditi e dei proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito (sia esso civile, penale o amministrativo). Nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1 del TUIR, 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**. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria.

¹ Art. 74 del TUIR: "Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli dell'ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta".



In tale disposizione normativa, però, compariva un inciso che non poteva lasciare indifferenti gli amministratori giudiziari e i giudici delegati: questi redditi provenienti da attività illecite, potevano sì essere sottoposti a imposizione fiscale, ma con un limite, ossia il fatto che gli stessi non fossero già stati oggetto di sequestro o confisca penale.

In questa “limitazione”, la maggioranza della dottrina vedeva confermate le proprie teorie, ritendo che non potessero essere assoggettati a imposizione fiscale i redditi eventualmente prodotti dai beni sottoposti a sequestro.

Con interventi successivi, ed in contrasto con gli orientamenti sopra esposti, interveniva però l’amministrazione finanziaria con la circolare del Ministero delle Finanze del 7 agosto 2000 n. 156/E.

Questa circolare (considerata anche la “circolare madre” di tutti gli interventi di prassi e normativi che si sono susseguiti dal 2000 sino ad oggi), in sostanza, introduceva per la prima volta una serie di obblighi fiscali a carico degli amministratori giudiziari di beni sottoposti a sequestro o confisca non definitiva, ai sensi dell’art. 2 della legge n. 575/1965.

Con la citata circolare si sosteneva la tassazione di tutti i redditi classificati dall’art. 6, d.P.R. n. 917/1986, 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 concludeva con la revoca, il soggetto passivo veniva individuato, con effetto retroattivo, nel soggetto a cui i beni erano restituiti e nei suoi confronti l’agenzia delle entrate avrebbe effettuato la liquidazione delle imposte definitive, scomputando quelle eventualmente versate nel corso del procedimento dall’amministratore giudiziario. Si equiparava, sia pure con le dovute distinzioni, la figura dell’amministratore giudiziario di beni sottoposti a sequestro o confisca a quella disciplinata dall’art. 187 del TUIR, ossia a quella del curatore dell’eredità giacente.

Pertanto, l’amministratore giudiziario, ancorché sprovvisto di qualsiasi qualificazione di soggetto passivo d’imposta, avrebbe l’obbligo di operare quale rappresentante in *“incertam personam”* di un patrimonio separato, la cui titolarità, sebbene ancora formalmente in capo al soggetto attinto dalla misura, non gli permette né di averne la disponibilità né di acquisirne i relativi frutti. Ed è su questi che l’amministratore giudiziario deve procedere a presentare un’autonoma dichiarazione fiscale ed effettuare la liquidazione delle imposte in modo provvisorio e secondo le norme che ordinariamente vengono applicate alle diverse tipologie di reddito previste dalla legge.

Nella stessa direzione si sono susseguite altre circolari e risoluzioni, che hanno sostanzialmente ribadito (sia pur impropriamente per quanto ritenuto da dottrina dominante e di cui sarà argomentato nel prosieguo) l’applicabilità dell’art. 187 del TUIR (ossia dell’eredità giacente), nelle ipotesi di sequestro giudiziario.

È bene precisare però che quanto affermato dall’amministrazione finanziaria non è mai stato del tutto condiviso dagli operatori del settore e dalla dottrina dominate, contrari in larga parte ad un’applicazione pedissequa della circolare 156/E del 2000, per i seguenti motivi:



- già la circolare della Direzione Regionale delle Entrate per la Sicilia del 1995 aveva escluso che l'amministratore giudiziario assumesse la veste di soggetto passivo d'imposta e pertanto non avesse nessun obbligo di dichiarazione, che risultano a carico dei proprietari dei beni;
- l'amministratore giudiziario non acquista neanche pro tempore la disponibilità e men che meno la titolarità di alcun diritto reale sui beni sequestrati e che pertanto, non essendo soggetto passivo, non ha alcun obbligo di adempimento di natura fiscale, non essendoci nessuna norma specifica che deroghi a tale principio;
- da ultimo, è stato ritenuto, che con il sequestro i beni sequestrati non escano in realtà dalla sfera patrimoniale del proprietario, conservandone dunque la titolarità e pertanto sia quest'ultimo a conservare la soggettività passiva, e pertanto obbligato ad assolvere gli adempimenti previsti dalla normativa fiscale.

Questa ostilità, peraltro, si basavano sul fatto che la questione fiscale dei beni in sequestro non potesse essere disciplinata da circolari dell'amministrazione finanziaria, sempre che di "disciplina" si potesse parlare giacché, come noto, dette circolari hanno solo un valore interpretativo e non già normativo, essendo dunque sprovviste di una rilevanza esterna e di fatto non impugnabili da terzi.

Da questa situazione derivava un'applicazione parziale della sopracitata circolare ed in assenza di fonti normative specifiche gli amministratori giudiziari fronteggiavano le problematiche inerenti al tema in modi diversi, talvolta con istanze ai giudici del procedimento per l'autorizzazione del pagamento di volta in volta delle relative imposte talaltra ricorrendo a soluzioni pratiche, in base alla disponibilità di fondi che rendevano possibile o meno il pagamento.

Da questa confusione però si levava una comune richiesta di chiarezza, rivolta al legislatore, affinché approntasse una disciplina che desse razionale soluzione alle problematiche evidenziate dalla prassi. La legge delega n. 136/2010 recante il piano straordinario contro le mafie, nonché la delega al Governo in materia di normativa antimafia, all'art. 1, comma 3, lett. h), aveva delegato il governo a disciplinare la tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati, provvedendo a colmare lo specifico vuoto normativo in materia. Ed è proprio a questa specifica delega che il legislatore del Codice delle leggi antimafia (d.lgs. n. 159/2011) ha introdotto nel libro I, titolo III il capo IV rubricato *"Regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati"* e due articoli 50 e 51 che appresso verranno opportunamente analizzati.

3. L'art. 50 del d.lgs. n. 159/2011

3.1. Premessa

Il capo IV, denominato *"Regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati"*, è l'ultimo del titolo III del d.lgs. n. 159/2011 e vede, quale prima disposizione di legge, l'art. 50, quest'ultimo rubricato *"Procedure esecutive dei concessionari di riscossione pubblica"*.

LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Il testo non ha subito alcuna modifica dalla legge n. 161/2017 ed è, dunque, rimasto invariato. La norma era, tuttavia, già vigente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 159/2011, in quanto introdotta dal legislatore nel corpo della legge n. 575/1965.

La disposizione in commento **troverebbe piena applicazione a qualsivoglia tipologia di sequestro, ivi compresi quelli di cui all'art. 104-bis delle disp. att. del c.p.p.**, stante il rinvio espresso operato da quest'ultima disposizione alle norme contenute nel Libro I, titolo III del d.lgs. n. 159/2011 **nella parte in cui recano la disciplina della nomina e revoca dell'amministratore giudiziario, dei compiti, degli obblighi dello stesso e della gestione dei beni** (cfr. art. 104-bis, comma 1-bis delle disp. att. del c.p.p.). L'art. 104-bis delle disp. att. del c.p.p. è stato modificato dal d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza)².

Il primo comma ha l'intento di favorire la prosecuzione e la gestione delle imprese le cui aziende o partecipazioni societarie sono in sequestro, disponendo la sospensione delle attività esecutive di pignoramento, nonché di emissione di provvedimenti cautelari (ipoteca e fermo) da parte di Equitalia S.p.a. o di altri concessionari pubblici di riscossione (oggi Agenzia Entrate - Riscossione). Naturalmente si sospende anche il decorso dei termini prescrizionali, per non favorire, in caso di revoca del sequestro, i soggetti rientrati nelle disponibilità dei beni. Anche se tale disposizione sembra prefigurare un caso di sospensione *ex lege* delle azioni esecutive, come disposto dall'art. 55 del d.lgs. n. 159/2011, appare quantomeno opportuna, una azione dell'amministratore giudiziario, volta a comunicare al concessionario della riscossione l'avvenuto sequestro (e l'eventuale decreto di dissequestro e/o revoca della confisca).

3.2. L'estinzione per confusione dei crediti erariali

Il secondo comma dell'art. 50 del d.lgs. n. 159/2011., invece, introduce l'istituto, tanto dibattuto sia in dottrina che in giurisprudenza della **“estinzione per confusione dei crediti erariali”**. Anche tale comma è stato trasfuso dalla legge n. 575/1965 e rispetto alla precedente normativa del 2009, il d.lgs. n. 159/2011 ha corretto solo “l'errore”, che prevedeva il riferimento al sequestro di società e non di partecipazioni societarie. È stato, inoltre, aggiunto l'ultimo capoverso, del secondo comma, ai sensi del quale *“... entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122”*, al fine di rendere inapplicabile il divieto di utilizzare in compensazione i crediti erariali in presenza di debiti superiori a 1.500,00 euro e ciò per ovvie ragioni di opportunità. Sull'interpretazione di quest'ultimo capoverso, che non ha apparentemente destato

² Come osservato da S. CAVALIERE e L. D'AMORE, in AA.VV. – *Compliance responsabilità da reato degli enti*, seconda edizione, Wolters Kluwer, il legislatore della Crisi, nel Titolo X, capo VI (disposizioni di coordinamento della disciplina penale) è intervenuto, all'art. 373, con delle modifiche che hanno eliminato il previgente integrale rinvio, per i sequestri penali, al Libro I, titolo III del c.a.m. L'attuale disposizione, letta in chiave restrittiva, sembrerebbe non rinviare al Capo IV del titolo III del c.a.m., per quanto, buona parte della dottrina, ritiene che il rinvio generico ai compiti ed agli obblighi dell'amministratore giudiziario, possa contemplare anche quanto specificato nel c.a.m. nel regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati, considerato che trattasi di attività che vengono richieste dal legislatore al medesimo amministratore giudiziario per la gestione dei beni staggiti.





problematiche di sorta tra gli operatori del settore, in quanto atto ad eliminare per le aziende confiscate l'ordinario divieto di compensazione di tributi erariali introdotto per tutte le imprese che avessero iscrizioni a ruolo per importi superiori ad euro 1.500,00, si è espressa la Suprema Corte di cassazione³ la quale ha precisato che *"l'estinzione del credito erariale... può avvenire solo nei limiti in cui il credito stesso abbia trovato capienza nel patrimonio della società oggetto di confisca"*. Secondo tale interpretazione, ribadita anche dai più recenti arresti giurisprudenziali⁴ *"l'accertamento dell'eccepita avvenuta estinzione del debito erariale per confusione nell'ipotesi di confisca presuppone altresì la verifica, oltre che dell'ammontare complessivo dei crediti dell'erario, anche dell'entità del patrimonio sociale, affinché sia possibile valutare se, ed in che misura, il credito tributario qui controverso si sia estinto per confusione."*.

Sul punto è intervenuta, anche l'Agenzia delle Entrate – Divisione Contribuenti – Roma, con la Risoluzione n. 70/E del 29/10/2020, frutto di un interpello presentato da un amministratore giudiziario nell'ambito di un sequestro preventivo funzionale alla confisca e sequestro per equivalente. L'Agenzia delle Entrate ha richiamato quanto previsto nell'ultima alinea dell'art. 50, precisando che *"l'estinzione del credito erariale nel caso che occupa può avvenire solo nei limiti in cui il credito stesso abbia trovato capienza nel patrimonio della società oggetto di confisca"*.

Ciò necessariamente osservato appare preliminarmente opportuno affermare il principio generale secondo cui **l'estinzione per confusione dei crediti erariali interviene nell'ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrate, intendendosi per confisca quella definitiva ed inappellabile (ex art. 45 del d.lgs. n. 159/2011)** salvo l'eventuale revocazione prevista ai sensi dell'art. 28 del d.lgs. n. 159/2011.

Dal tenore letterale della norma (che utilizza i termini "credito erariale"), si deduce che la **"confusione"**⁵, quale modalità di estinzione delle obbligazioni, avviene per i soli crediti erariali (imposte dirette ed imposte indirette) afferenti, tuttavia, alla sfera aziendale o ai beni ad essa appartenenti, mentre nulla è previsto con riguardo ad altri tributi. Nel caso di società di capitali o società di persone le cui aziende risultano definitivamente confiscate, per esempio, il legislatore sembrerebbe aver escluso le obbligazioni tributarie in materia di IRAP (imposta regionale sulle attività produttive), essendo questa una imposta regionale e non erariale e così anche per i contributi previdenziali ed assistenziali a carico delle aziende. Inoltre, non è mai apparso chiaro se l'istituto dell'estinzione per confusione dei crediti erariali dovesse riguardare i soli crediti sorti ante sequestro o anche quelli maturati durante la gestione giudiziaria ed addirittura dopo la confisca definitiva e sino alla destinazione dell'azienda. Sul punto dottrina, giurisprudenza e prassi amministrative sembrano, comunque, allo stato aver condiviso il fatto che le conseguenze della confisca, producendo effetti giuridici *ex tunc* e, quindi, alla data del sequestro, dovrebbero generare l'estinzione dell'obbligazione

³ Cass. pen. sez. 5, n. 56 del 03.01.2019; Cass. civ. ord. Sez. 5 n. 754 del 15.01.2019, non massimata.

⁴ Cass. pen., sez. 5, n. 34523, 12.07.2021; Cass. pen. 26927 del 27.03.2024; Cass. pen. Sez. 3 n. 28722 del 12.06.2024.

⁵ Art. 1253 del c.c.: *"Quando le 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"*.



tributaria di natura erariale (Irpef, Ires ed imposta di registro) anche maturata in pendenza di giudizio sui frutti dei beni staggiti.

3.3. I primi interventi dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza tributaria in materia di estinzione per confusione e le più recenti pronunce

Sull'argomento dell'estinzione per confusione dei crediti erariali, con nota del 12.6.2012, si era già espressa la **Direzione Regionale della Sicilia**, con sede in Palermo, la quale ha dato risposta ad una istanza di consulenza giuridica richiesta da alcuni amministratori giudiziari del luogo.

Nella nota richiamata la Direzione regionale ha fornito una proposta interpretativa agli artt. 50 e 51 del d.lgs. n. 159/2011, affermando sostanzialmente che non rientrano nel novero delle imposte per le quali si applica la confusione “*oltre all'IRAP, ai contributi previdenziali ed ai tributi locali*” anche “*l'IVA e l'IRPEF da ritenute alla fonte*”.

In uno specifico passaggio della risposta citata, la Direzione sosteneva che “potrebbero” estinguersi per confusione le seguenti imposte l'IRPEF, l'IRES, l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali, il bollo ed altre imposte indirette. Inoltre, la Direzione, nel suo parere, aveva posto una importante **limitazione temporale** all'applicazione dell'istituto della confusione ai soli crediti erariali sorti antecedentemente alla confisca⁶.

Le motivazioni addotte nella nota della Direzione, a giustificazione delle preclusioni suesposte, scaturivano proprio dall'**interpretazione di alcune norme fiscali**. Più precisamente, si è ritenuto la non estinzione dell'obbligazione tributaria per quanto concerne le ritenute alla fonte a titolo d'imposta, visto il richiamo al combinato disposto degli artt. 64 del d.P.R. n. 600/1973 e 35 del d.P.R. n. 602/1973, mentre, per quanto concerne l'IVA, il riferimento della non estinzione dell'obbligazione è alla legislazione in materia comunitaria, da cui emerge la natura di risorsa finanziaria propria dell'Unione Europea.

Invero l'interpretazione data dalla nota di cui in commento per l'IRPEF da ritenute alla fonte **è stata considerata da dottrina dominante⁷ del tutto erronea**, così come mal posta è stata valutata anche l'interpretazione fornita all'IVA quale risorsa finanziaria dell'unione europea.

Per quanto attiene all'IRPEF da ritenute alla fonte, dopo diverse e contrastanti pronunce della Suprema Corte, in tema di sussistenza a carico del sostituito, in solido con il sostituto, dell'obbligo di corrispondere la ritenuta eseguita ma non versata dal sostituto all'erario, la Suprema Corte, con ordinanza interlocutoria (n. 31742 del 7 dicembre 2018) ha rimesso la questione al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite. La Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 10378 depositata il 12.04.2019, ha stabilito che nel caso in cui il sostituto d'imposta ometta di versare le

⁶ Questione poi superata con successive risposte ad istanze di interpello susseguitesi negli anni e sino ad oggi, nelle quali è stato precisato che l'estinzione per confusione del credito erariale si estende anche ai crediti sorti post sequestro, per tutti i beni definitivamente confiscati e limitatamente all'Irpef ed all'Ires.

⁷ S. CAVALIERE – L. D'AMORE, in AA.VV. *op. cit.*



somme per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione per il recupero delle relative somme, atteso che la responsabilità solidale è condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute. Da ciò, per la fattispecie che qui interessa ne deriva che anche l'IRPEF da ritenute alla fonte, non versata quale sostituto d'imposta da parte dell'azienda definitivamente confiscata potrà estinguersi per confusione ai sensi dell'art. 1253 del c.c..

In tema di estinzione per confusione dei debiti erariali afferenti all'IVA, la questione presenta tuttora profili di incertezza interpretativa, in assenza di orientamenti univoci. Tuttavia, si registrano casi in cui gli amministratori giudiziari, successivamente all'intervenuta confisca definitiva, hanno conseguito il riconoscimento dell'estinzione per confusione dei debiti erariali in materia di IVA sorti in epoca antecedente al sequestro. Per contro, non sussistono dubbi circa la impossibilità di estinguere l'obbligazione tributaria in materia di imposta sul valore aggiunto maturata nel corso della gestione giudiziaria di aziende successivamente oggetto di confisca definitiva.

La giurisprudenza tributaria e la prassi amministrativa hanno manifestato un orientamento tendenzialmente favorevole all'applicazione dell'istituto della confusione relativamente ai crediti erariali ante sequestro, estendendone l'operatività anche alle imposte che, pur non configurandosi tecnicamente come erariali in senso stretto, sarebbero successivamente ricadute nella sfera patrimoniale dello Stato, in ragione della coincidenza soggettiva tra la posizione di soggetto obbligato al pagamento e quella di destinatario del tributo.

Tale interpretazione ha trovato conferma nella prassi amministrativa, come attestato dalla Direzione Regionale della Calabria che, con risposta a interpello n. 919-70/2017 del 26.06.2017, ha riconosciuto l'applicabilità dell'istituto della confusione anche all'IRAP.

La *ratio* sottesa alla disposizione di cui all'art. 50, con riferimento alla confusione dei crediti erariali, risiede, infatti, nell'esigenza di evitare l'anomala situazione in cui l'amministrazione finanziaria si troverebbe a pretendere imposte o sanzioni nei confronti del medesimo soggetto (lo Stato) che, per effetto della confisca definitiva, ha acquisito la proprietà del bene.

Altra questione degna di riflessione attiene alla rilevanza temporale connessa all'applicazione dell'istituto della confusione. Nella nota della Direzione Regionale in precedenza richiamata, il parere offerto è quello che ritiene positivamente applicabile tale istituto ai soli crediti erariali sorti antecedentemente alla confisca. Le motivazioni addotte prendono spunto proprio dall'esame della norma prevista dall'art. 1253 c.c., ove l'effetto estintivo della confusione è da rintracciarsi al momento dell'intervenuta identità tra soggetto debitore e soggetto creditore.

Ciò nonostante, facendo riferimento ai principi comunitari, **sembrerebbe da escludere l'applicazione di tale principio** successivamente all'avvenuta confisca, poiché le aziende o i soggetti, a cui siano state applicate le misure di prevenzione patrimoniale, in caso di prosecuzione dell'attività commerciale, si troverebbero in condizioni di concorrenza sleale nei confronti dei propri *competitors*.

Tra la giurisprudenza sull'argomento è apparsa interessante la sentenza della V Sezione Penale della Corte di Cassazione n. 34523/21 pubblicata il 16.09.2021, nella quale si chiarisce (i) che l'**art. 50**,



comma 2 del d.lgs. n. 159/2011 è applicabile ai crediti erariali maturati sia nel periodo ante sequestro che nella fase stessa di sequestro e (ii) che i debiti tributari inerenti a beni, aziende o partecipazioni societarie, sono assoggettati alla disposizione contenuta nell'art. 1253 c.c. proprio perché in conseguenza della confisca (i cui effetti retroagiscono fino alla data di sequestro) si verifica la **riunione della qualità di soggetto attivo e di soggetto passivo** come previsto dalla citata normativa civilistica. Tale disposizione interessa ovviamente soltanto i debiti erariali, poiché la titolarità dei beni oggetto di confisca viene attribuita in capo allo Stato fin dalla data di emissione del decreto di sequestro. Da tale precisazione consegue che l'inquadramento temporale circa l'origine del debito erariale – *ante o post sequestro* – in questa specifica circostanza non influisce.

3.4. La risoluzione n. 114/e del 31.08.2017 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa di Roma

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa di Roma in data 31.08.2017 ha diramato la **risoluzione n. 114/E** avente ad oggetto “*Confisca di beni ex articolo 50 del d.lgs. n. 159 del 2011 - Esito dei crediti erariali*” fornendo chiarimenti in relazione al corretto comportamento fiscale da tenere nel caso di confisca di beni. L'agenzia nel fornire il parere ha precisato che l'effetto estintivo per confusione dell'obbligazione tributaria si verifica quando il provvedimento ablativo diviene definitivo e quindi l'Erario acquisisce definitivamente (ai sensi dell'art. 45 del d.lgs. n. 159/2011 - “liberi da pesi e vincoli”) beni, aziende o partecipazioni societarie. **È, pertanto, necessario che venga meno la dualità del rapporto obbligatorio**, con conseguente riunione, ai sensi del citato art. 1253 del c.c., della qualità di debitore e di creditore nello stesso soggetto (lo Stato-Erario). Ciò si verifica, ad esempio, qualora oggetto di confisca definitiva siano imprese individuali ovvero quote di partecipazione e patrimonio aziendale, nel caso di società. Con quest'ultima precisazione la risoluzione ha voluto escludere dall'applicazione dell'istituto della confusione i crediti di natura erariale non afferenti alla *res* sottoposta a confisca, se non originariamente intestati ad imprese individuali o rientranti in patrimoni aziendali o quote di partecipazione societarie, conformandosi a quanto i giudici di merito e la dottrina avevano sino a questo momento sostenuto.

Nel definire l'ambito temporale, l'Agenzia ha ricordato che la confisca produce i suoi effetti *ex tunc*, dunque dalla data di esecuzione del provvedimento preventivo, per cui la dualità del rapporto obbligatorio verrebbe meno per tutti i crediti erariali maturati ante sequestro (IRPEF, IVA, IRES ed IRPEF da ritenute d'acconto, imposte di registro e catastale). **Diversamente per i crediti erariali maturati in costanza di sequestro, l'effetto estintivo opererebbe solo per i crediti IRES ed IRPEF, mancando, con riferimento a dette imposte durante tale periodo, il presupposto soggettivo per l'imposizione** (si precisa che lo Stato non è identificabile con una persona fisica né è un soggetto passivo ai sensi dell'art. 74 del TUIR). Resterebbero esclusi dall'effetto estintivo i crediti IRAP⁸, IVA o IRPEF per ritenute di

⁸ La direzione regionale della Calabria, dal canto suo, in una risposta ad un interpello (precisamente il n. 919-70/2017 del 26.6.2017) ha, invece, ritenuto che anche l'IRAP è da considerarsi imposta soggetta all'istituto della confusione. È stato nel dettaglio precisato “che, nonostante la c.d. “*regionalizzazione*”, la natura di tributo statale di tale imposta continua, tuttavia,



acconto o definitive operate alla fonte a titolo d'imposta. Per quest'ultime imposte non verrebbe meno la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio dopo la confisca; ragion per cui non è prevista l'estinzione per confusione dei crediti previdenziali o quelli nei confronti di enti diversi dallo Stato.

Per le ragioni sopra esposte dottrina ha ritenuto di poter concordare con la risoluzione 114/E per una **confusione di tutti i crediti erariali maturati nell'anno precedente al sequestro e prima di questo** come frazione di esercizio, così come del tutto condivisibile è che le aziende in sequestro ed in confisca debbano, durante la fase giudiziaria, procedere al pagamento delle ritenute d'acconto in qualità di sostituto d'imposta e procedere alla liquidazione e pagamento dell'IVA.

Forti dubbi si nutrono, invece, sul fatto che l'istituto della confusione dei crediti erariali possa operare dopo il sequestro e successivamente alla confisca anche definitiva per l'**IRES** [a tal fine si rammenta che l'art. 73 del TUIR annovera tra i soggetti passivi IRES, oltre alle società di capitali, anche gli enti pubblici e privati economici e quelli che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Giova rammentare che non è infrequente trovare sul mercato società di capitale (quasi sempre S.r.l.) dotate di personalità giuridica le cui quote sociali appartengono all'Erario dello Stato e gestite sotto la direzione dell'ANBSC che svolgono principalmente attività di servizi e/o commerciali]. L'art. 74 del TUIR statuisce che non sono soggetti d'imposta "gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi anche quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica ..." ed al secondo comma stabilisce che non costituiscono esercizio dell'attività commerciale l'esercizio delle funzioni statali da parte di enti pubblici e l'esercizio di attività previdenziali assistenziali e sanitarie. A questo punto occorre inquadrare a quale di questi soggetti corrisponde una società di capitali il cui compendio aziendale risulta essere confiscato definitivamente, unitamente alle quote sociali (in caso di confisca non totalitaria non si pone neanche la questione se si possa procedere all'estinzione per confusione dei crediti erariali, non essendo pienamente verificati i presupposti propri dell'istituto).

Dal combinato disposto delle predette norme del TUIR si evince che il legislatore ha voluto considerare gli enti pubblici territoriali, enti passivi d'imposta ai fini IRES escludendoli, tuttavia, dall'applicazione del tributo limitatamente alle attività statali ed istituzionali, ma non a quelle di natura commerciale per le quali sono applicabili tutti gli obblighi di natura commerciale e fiscale ordinariamente previsti dalla legislazione vigente in materia di imprese, tra cui l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi. A tal proposito risulta interessante, per esempio, il fatto che le società destinatarie dei provvedimenti ablativi e le cui quote sociali risultano confiscate definitivamente per intero unitamente al compendio aziendale, siano state inizialmente riconosciute dal MEF (d.l. n. 50/2017) tra le società controllate direttamente o indirettamente dallo Stato (di diritto e di fatto), alle quali i fornitori di beni e servizi avrebbero dovuto fatturare in regime di c.d. "**split payment**" (art. 17-ter del d.P.R. n.

ad essere riconosciuta sulla base della circostanza che a determinare la qualifica erariale o locale del tributo sia la fonte normativa che lo istituisce e ne disciplina gli elementi strutturali. Tale orientamento è riscontrabile nella stessa giurisprudenza della Corte Costituzionale che ritiene "tributi propri" regionali in senso stretto soltanto quelli istituiti e disciplinati dalla Regione con propria legge, escludendo che possa assumere rilievo la destinazione del gettito alla Regione o l'attribuzione alla stessa di funzioni attuative o di riscossione (cfr. ex multis C. Cost. 14.7.2009, n. 216). Pertanto, sebbene l'effettivo beneficiario del gettito risulti essere l'ente territoriale, tale circostanza non incide sulla natura del tributo che permane erariale con la conseguenza che è soggetto a destinazione nell'ipotesi di confisca".



633/1972; art. 1, comma 629 della legge n. 190/2014 – legge di stabilità 2015 – articolo modificato dalla legge n. 96/2017. Tale regime prevede che l'IVA addebitata dal fornitore in fattura non viene incassata da quest'ultimo, ma è versata direttamente all'Erario dal committente (pubblico o assimilato). Il fornitore emette la fattura con IVA esposta, ma riceve solo l'imponibile. Il committente versa l'IVA secondo modalità proprie.

Tuttavia, successivi chiarimenti forniti con la Circolare n. 27/E del 7 novembre 2017, il decreto del MEF del 9 gennaio 2018 e circolare n. 9 del 07.05.2018 hanno precisato che la mera circostanza per cui il socio unico di una società sia divenuto l'Erario dello Stato non determina automaticamente l'applicazione del regime dello split payment. A tal fine, è necessario verificare se la società risulti inclusa negli elenchi predisposti e pubblicati annualmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ai sensi del citato decreto ministeriale.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate, divisione contribuenti, con risposta n. 120/2025 ad un interpello, oltre a richiamare i diversi arresti giurisprudenziali sopra citati, in relazione a tale ultimo argomento ha precisato che *"in tema di "scissione dei pagamenti", prevista dall'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, posto che tale fattispecie risulta riconducibile alle ipotesi di controllo societario indicate nel comma 1-bis del predetto articolo 17-ter, che, alla lettera b), richiama le «società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 [...]»* (previa sua inclusione nell'elenco pubblicato a cura del Dipartimento delle finanze, come stabilito dall'articolo 5-ter del Decreto ministeriale 23 gennaio 2015).

Ragionamento diverso, invece, va fatto per le confische di **aziende esercitate in forma individuale**, i cui redditi dovrebbero essere assoggettati ad IRPEF. In caso di confisca definitiva l'identità giuridica tra soggetto titolare e soggetto passivo d'imposta e soggetto percettore del tributo si consoliderebbe pienamente, riunendosi nella medesima persona. Dopo la confisca definitiva per le aziende esercitate sotto forma di impresa individuale emergono, peraltro, una moltitudine di problematiche anche in relazione ad una eventuale prosecuzione, sia pur limitata sino alla liquidazione o destinazione dell'azienda (cfr. art. 48, comma 8, d.lgs. n. 159/2011), dell'attività commerciale posta in essere, per la quale non solo non è possibile pensare di procedere al pagamento dell'IRPEF, ma verrebbero a cessare, per i motivi anzidetti, anche tutti gli obblighi di presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

Un aspetto cruciale evidenziato dalla giurisprudenza e confermato dall'Agenzia riguarda il principio di capienza. Come stabilito dalla Cassazione civile, Sez. Trib., ordinanza n. 1026 del 16 gennaio 2023, l'estinzione dei crediti erariali avviene nei limiti della capienza del patrimonio oggetto di confisca. Qualora il credito trovi integrale soddisfazione sulla somma ricavata dalla liquidazione del compendio confiscato si estingue integralmente, mentre se trova soddisfazione solo parziale, l'estinzione opera limitatamente a tale parte.

A ben vedere tale interpretazione desta non poche problematiche in relazione alla destinazione delle aziende in confisca come previsto dall'art. 48 comma 8 CAM e non poche altre problematiche in relazione al soddisfacimento dei crediti utilmente collocati nel passivo e che troverebbero



soddisfazione nei limiti dell'art. 53 del CAM, qualora si fosse avviato dopo la confisca definitiva il procedimento previsto dall'art. 60 (*liquidazione dei beni*) e 61 (*Progetto e piano dei pagamenti dei crediti*). Le ragioni risiedono nella fase liquidatoria e successivamente nel piano dei pagamenti, poiché qualora i crediti tributari di natura non erariale o anche erariale (qualora si volesse tenere conto anche di quest'ultimi sia pur estinti per confusione, come sembrerebbe delineato dalla giurisprudenza summenzionata) non dovessero trovare soddisfazione nel piano dei pagamenti predisposto dall'ANBSC, comunque questi non sarebbero soddisfatti, con l'unica conclusione che la società o l'impresa dovrà essere cancellata dal registro imprese e di tali crediti non potrà certamente risponderne l'Erario dello Stato, unico socio (se società). Altra questione in relazione al rispetto del *par condicio creditorum* prevista dall'art. 61 CAM è se in fase di riparto si debba tenere conto anche dei crediti erariali estinti per confusione o meno, visto che l'estinzione per confusione dell'obbligazione comunque decreta la cessazione del diritto di credito. L'eliminazione nel piano dei pagamenti di tali crediti potrebbe causare la liberazione di risorse finanziarie da distribuire nei confronti di altri creditori con grado di preferenza inferiore o chirografari, che in altre condizioni di ordinaria liquidazione concorsuale dei medesimi creditori avrebbe potuto delineare scenari di distribuzione sensibilmente differenti. Anche su questo vi sono diverse interpretazioni e differenti correnti di pensiero su quale debba essere la corretta applicazione da parte dell'ANBSC, ente deputato, in questa fase, alla liquidazione dei beni ed al progetto e piano dei pagamenti dei creditori.

Alcuni, in dottrina⁹, ritengono che all'estinzione per confusione del credito non debba operarsi alcun accantonamento o pagamento anche teorico dell'obbligazione nel piano di distribuzione, in quanto l'erario con la confisca definitiva ha tratto a sé i beni staggiti e con il limite di garanzia previsto proprio dall'art. 53 CAM abbia già limitato la tutela dei terzi (rispetto anche allo Stato) al 60% del valore dei beni confiscati o al minor valore di realizzo degli stessi, al netto di tutte le spese di giustizia e già anticipate durante la fase giudiziaria (compenso degli amministratori giudiziari, dei coadiutori dello stesso etc). Inoltre, l'estinzione delle obbligazioni (dei tributi erariali nella fattispecie) comporta, altresì, lo stralcio nella contabilità delle imprese e dai bilanci societari delle partite debitorie tributarie e tali rettifiche contabili generano "sopravvenienze/plusvalenze" non imponibili ai fini delle imposte dirette, per le ragioni già sopra rese note e nello stesso tempo non assoggettabili a tassazione ai fini Irap.

Come è evidente la disciplina dell'estinzione per confusione dei crediti erariali in caso di confisca definitiva rivela significative lacune sistematiche e incertezze interpretative che richiedono una riorganizzazione normativa organica, indipendente dalle prassi amministrative che, pur autorevoli, non costituiscono fonte del diritto. Solo attraverso una riforma organica sarà possibile garantire quella certezza del diritto che costituisce presupposto essenziale per l'efficace amministrazione della giustizia e la tutela dei diritti dei soggetti coinvolti nei procedimenti di confisca.

⁹ S. CAVALIERE *Criticità gestionali di beni e aziende sequestrate*, in *La liquidazione dei beni ed il progetto e piano dei pagamenti dei crediti* AA.VV., Ad Maiora, cap. 25, 2018; nonché l'art. 50 del d.lgs. n. 159/2011 con particolare riferimento all'estinzione per confusione dei crediti erariali in *Manuale teorico-pratico dell'amministrazione giudiziaria dei beni sequestrati*, Napoli - Edizioni scientifiche Italiane, 2021.



4. Il regime fiscale dei beni in sequestro – L’art. 51 del d.lgs. n. 159/2011

4.1. Premessa

L’articolo 51 CAM, rubricato “Regime fiscale e degli oneri economici”, disciplina le modalità di assoggettamento a imposizione dei redditi derivanti dai beni sottoposti a sequestro.

Tale disposizione è stata introdotta con l’entrata in vigore del d.gs. n. 159/2011 (13.10.2011) ed ha colmato la lacuna normativa esistente fino a quel momento in materia fiscale relativa ai beni in sequestro.

Prima dell’introduzione di tale norma, i comportamenti degli amministratori giudiziari in merito alla fiscalità dei beni sequestrati erano caratterizzati da grande eterogeneità, con pratiche amministrative variegate e spesso contraddittorie, a causa dell’assenza di disposizioni specifiche, salvo alcune indicazioni fornite dai giudici di merito in risposta ad istanze avanzate dagli amministratori giudiziari.

La norma in questione ha avuto un impatto significativo sulle già complesse funzioni degli amministratori giudiziari. L’articolo 51, tuttavia, ha subito nel tempo diverse modifiche, la prima delle quali avvenuta nel 2012 con la legge n. 228/2012, seguita dalla modifica del 2014 mediante il d.lgs. n. 175/2014.

Con la riforma organica del Codice delle leggi antimafia (legge n. 161/2017), l’intervento ha riguardato, per quanto qui interessa, solo un aggiornamento terminologico al comma 2, sostituendo il termine “*tassato*” con “*determinato*”.

Tuttavia, la varietà dei beni sottoposti a sequestro (che comprendono beni mobili, immobili, beni registrati, compendi aziendali, quote societarie, azioni e universalità di beni) e la molteplicità di soggetti che possono essere coinvolti nel medesimo procedimento (sia in ambito penale che di prevenzione), rendono ancora difficile l’applicazione uniforme della normativa fiscale attuale. La norma, purtroppo, appare per alcuni versi incompleta e meriterebbe una regolamentazione più dettagliata, in modo da essere meglio applicabile ai diversi istituti giuridici relativi.

La disposizione in esame trova applicazione in qualsiasi tipologia di sequestro, inclusi quelli disciplinati dall’art. 104-bis delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, grazie al rinvio espresso di quest’ultima norma alle disposizioni contenute nel Titolo III del Libro I del d.lgs. n. 159/2011, che regolano la nomina e la revoca degli amministratori giudiziari, nonché i loro compiti, obblighi e la gestione dei beni sequestrati (cfr. comma 1-bis).

Si riporta, nel prospetto tabellare in calce, l’evoluzione normativa osservata dalla norma oggetto di approfondimento, contenente l’evidenza in colore rosso delle modifiche tempo per tempo apportate dalle varie disposizioni di legge che sono state varate negli anni successivi all’istituzione del Codice Antimafia.



Testo in vigore dal 13.10.2011 al 31.12.2012	Testo in vigore dal 01.01.2013 al 12.12.2014	Testo in vigore dal 13.12.2014 al 18.11.2017	Testo in vigore dal 19.11.2017 al 03.12.2018	Testo in vigore dal 04.12.2018
	<p><i>La L. n. 228/2012 ha disposto, con l'art. 1, comma 189, lettera d), la modifica della rubrica dell'art. 51 e l'introduzione dei commi 3-bis e 3-ter all'art. 51.</i></p> <p>Art. 51 Regime fiscale 1. I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a imposizione fiscale 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. 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 ricorrono, agli obblighi contabili e quelli a carico del sostituto d'imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 3. In caso di confisca la imposizione fiscale 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. 3-bis. Gli immobili sono esenti da imposte, tasse e tributi 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 per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti.</p>	<p><i>Il d.lgs. n. 175/2014 ha disposto, con l'art. 32, comma 1, la modifica dell'art. 51, comma 3-bis.</i></p> <p>Art. 51 Regime-fiscale Regime-fiscale e degli oneri economici 1. I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a imposizione fiscale 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. 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 ricorrono, agli obblighi contabili e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 3. In caso di confisca la imposizione fiscale 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. 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 sui redditi calcolate in via provvisoria nei confronti del soggetto sottoposto alla misura cautelare.</p>	<p><i>La L. n. 161/2017 ha disposto, con l'art. 19, comma 1, la modifica dell'art. 51, comma 2.</i></p> <p>Art. 51 Regime-fiscale e degli oneri economici 1. I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a imposizione fiscale 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. 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 determinato ai fini fiscali in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrono, agli obblighi contabili e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 3. In caso di confisca la imposizione fiscale 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. 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 consiste 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 catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642. Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque fino alla loro assegnazione o destinazione, non rilevano, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I e dell'articolo 70 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'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del medesimo testo</p>	<p><i>Il D.L. n. 113/2018 convertito con modificazioni dalla L. n. 132/2018 ha disposto, con l'art. 36, comma 3-bis, la modifica dell'art. 51, comma 3-ter.</i></p> <p>Art. 51 Regime-fiscale e degli oneri economici 1. I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a imposizione fiscale 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. 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 determinato ai fini fiscali in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrono, agli obblighi contabili e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 3. In caso di confisca la imposizione fiscale 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. 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 consiste 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 catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642. Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque fino alla loro assegnazione o destinazione, non rilevano, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I e dell'articolo 70 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'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del medesimo testo</p>



<p>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.</p>	<p>alla loro assegnazione o destinazione, non rilevano, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I e dell'articolo 70 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'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo, 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.</p> <p>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.</p>	<p>quinto periodo, 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.</p> <p>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.</p>
---	---	--

4.2. La prassi vigente e la prima formulazione della norma

In un'epoca in cui i sequestri di prevenzione erano relativamente pochi (anni 90), il problema fiscale aveva una rilevanza del tutto secondaria. Inizialmente era diffuso un orientamento secondo cui tutti gli obblighi fiscali (formali e sostanziali), connessi ai beni sequestrati, ricadessero unicamente sul proposto, considerato soggetto passivo d'imposta. L'amministrazione finanziaria, tuttavia, interveniva sul tema con orientamenti contrastanti.

Tra gli interventi più importanti si richiama la circolare del Ministero delle Finanze n. 184/E del 14.8.1996, relativamente agli adempimenti IVA e la **circolare del Ministero delle Finanze 7.8.2000 n. 156/E**, che intervenne per specificatamente trattare i redditi derivanti dai beni sequestrati sottoposti ad amministrazione giudiziaria.

Di rilievo poi la risposta del 20.11.2000 resa dalla Direzione Regionale delle Entrate Lombardia che, pur affermando il principio secondo cui sorgono in capo all'amministratore giudiziario gli obblighi di natura tributaria, prevedeva la non sanzionabilità del comportamento dell'amministratore giudiziario che non avrebbe provveduto al pagamento delle imposte per mancanza di provvista. In tale direzione si sono susseguiti anche altri interventi dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 195 del 2003 e n. 62 del 27.3.2007) nelle quali è stata ribadita l'analogia dei compiti dell'amministratore giudiziario con quelli



del curatore dell'eredità giacente e, dunque, la possibile applicazione dell'art. 187 del TUIR (eredità giacente) al sequestro giudiziario in genere.

Quanto affermato, in linea di principio, dall'amministrazione finanziaria con i documenti di prassi sopra richiamati, sino all'entrata in vigore dell'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011, non sempre è stato condiviso dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito, così come da parte dei giudici delegati e degli amministratori giudiziari, da sempre contrari ad una completa applicazione della circolare 156/E del 2000. Tra le varie argomentazioni si sosteneva in generale che la questione fiscale dei beni in sequestro non potesse essere disciplinata, in assenza di normativa specifica, da circolari dell'amministrazione finanziaria¹⁰.

Il codice antimafia, come noto, trova il suo fondamento nella già citata legge delega n. 136/2010 che all'art. 1, comma 3, lett. h), invitava il Governo a *"disciplinare la imposizione fiscale dei redditi derivanti dai beni sequestrati, prevedendo che la stessa: 1) sia effettuata con riferimento alle categorie reddituali previste dal testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22.12.1986, n. 917; 2) sia effettuata in via provvisoria, in attesa dell'individuazione del soggetto passivo d'imposta a seguito della confisca o della revoca del sequestro; 3) sui redditi soggetti a ritenuta alla fonte derivanti dai beni sequestrati, sia applicata, da parte del sostituto d'imposta, l'aliquota stabilita dalle disposizioni vigenti per le persone fisiche; 4) siano in ogni caso fatte salve le norme di tutela e le procedure previste dal capo III del titolo I della parte seconda del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22.1.2004, n. 42, e successive modificazioni"*.

In attuazione di detta delega, il codice antimafia nel testo originario dell'art. 51 riproponeva, in buona sostanza, le linee guida della citata circolare n. 156/E del 07.08.2000, che avevano previsto la imposizione fiscale di tutti i redditi classificati dall'art. 6, del d.P.R. n. 917/1986, 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 veniva individuato, con effetto retroattivo, nel soggetto a cui i beni erano restituiti e nei suoi confronti l'Agenzia delle Entrate avrebbe effettuato la liquidazione delle imposte definitive, scomputando quelle eventualmente versate nel corso del procedimento dall'amministratore giudiziario.

Il testo normativo sopra citato, se da un lato aveva colmato la carenza di norme specifiche di fonte giuridica primaria, dall'altro, aveva – di fatto – aggravato ancor più l'amministratore giudiziario di ulteriori obblighi e responsabilità di natura fiscale, appesantendo la complessa attività di amministrazione giudiziaria dei beni sequestrati, rendendo necessaria la richiesta di nomina di un coadiutore fiscale per non incorrere in violazioni e conseguenti sanzioni.

La normativa fiscale introdotta dal codice antimafia trovava naturale applicazione per tutti i procedimenti di prevenzione la cui proposta di sequestro era stata presentata successivamente al 13.10.2011 (ciò secondo le disposizioni transitorie contenute nell'117, comma 1 del d.lgs. n.

¹⁰ S. CAVALIERE in AA.VV. *op. cit.*, pagg. 335-379, pagg. 405-428, pagg. 583-587.



159/2011). La detta normativa, prima delle modifiche apportate dalla menzionata legge n. 228/2012, tuttavia, lasciava irrisolte tutta una serie di problematiche inerenti ai beni immobili sequestrati ed intestati a persone fisiche, titolari o meno di partiva IVA o anche a soggetti giuridici. In effetti, veniva previsto che l'amministratore giudiziario, a decorrere dalla data di immissione in possesso dei beni in sequestro, avrebbe avuto l'obbligo di svolgere tutti gli adempimenti fiscali per assoggettare ad imposizione i redditi durante la gestione giudiziaria, sostituendosi provvisoriamente, al soggetto passivo d'imposta, da individuare all'esito del giudizio *ad incertam personam*¹¹.

4.3. L'evoluzione normativa: le modifiche introdotte dalla legge n. 228/2012 e dal d.lgs. n. 175/2014

Una prima modifica al contenuto originario dell'art. 51, d.lgs. n. 159/2011 intervenne proprio con la legge n. 228/2012 (legge di stabilità 2013) in vigore dal 1° gennaio 2013.

L'art. 1, comma 189, lett. c), della citata legge, dopo aver rinominato la rubrica dell'art. 51, d.lgs. n. 159/2011 in "Regime fiscale e degli oneri economici" come attualmente in vigore, aggiungeva i seguenti commi:

"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."

Dal tenore letterale del comma 3-bis, appariva chiaro che gli immobili sequestrati e confiscati erano 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 avrebbe dovuto dare comunicazione all'Agenzia delle Entrate ed agli altri enti competenti, che avrebbero provveduto alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi in capo al soggetto, cui i beni fossero stati restituiti.

Una prima interpretazione letterale della norma aggiunta portava a ritenere che l'esenzione da imposizione degli immobili sequestrati e confiscati, nelle more del procedimento, fosse totale, per cui l'amministratore giudiziario sarebbe stato esonerato anche dal presentare le dichiarazioni dei redditi e conseguentemente tassare in maniera provvisoria tutti gli immobili colpiti dalla misura patrimoniale

¹¹ AA.VV. - CNDCEC, *Linee guida in materia di amministrazione giudiziaria dei beni sequestrati e confiscati*, 2015; AA.VV., *Criticità gestionali di beni e aziende sequestrate – Profili giuscommerciali, penali, fallimentari e tributari*, Admaiora 2018, cap. 17; S. CAVALIERE, *Confusione dei crediti erariali e obblighi degli amministratori giudiziari nelle confische antimafia*, CT 2017, 39, 3923; P. FLORIO L. D'AMORE *Manuale dell'amministratore giudiziario Sequestro - Confisca - Gestione dei beni - Coadiutore dell'ANBSC*, Wolters Kluver, 2019, pag. 451 ss.



ed intestati a persone fisiche o giuridiche, dovendo, invece, espletare gli adempimenti previsti dai commi 1 e 2 dell'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011 per tutti gli altri redditi previsti dall'art. 6 del d.P.R. n. 917/1986.

Ancora una volta si rendeva necessario un intervento chiarificatore, sia per quanto concerne le modalità operative di comunicazione con il sistema dell'anagrafe tributaria, sia per quanto concerne l'esenzione degli immobili di natura strumentale e no, appartenenti a società di capitali e rientranti tra i beni aziendali in sequestro.

Un primo intervento al riguardo venne eseguito 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, contemplavano, nella parte relativa al frontespizio dei modelli summenzionati, una casella relativa agli immobili sottoposti a sequestro ed esenti da imposte, permettendo così di agganciare ai dati catastali degli immobili l'avvenuto sequestro del bene e la conseguente esenzione d'imposta [Istruzioni Modello Unico P.F. 2014: Immobili sequestrati esenti: *"Nel caso di beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e **confisca esenti** da imposte, ai sensi del comma 3-bis dell'articolo 51, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, l'amministratore giudiziario è tenuto a presentare due distinte dichiarazioni. Nella prima, vanno indicati i redditi di tutti i beni sequestrati diversi dagli immobili, in relazione ai quali devono essere liquidate e versate le relative imposte. Nella seconda dichiarazione, vanno indicati esclusivamente i dati dei beni immobili oggetto dei provvedimenti cautelari da cui deriva, per effetto della citata disposizione, la sospensione del versamento delle imposte fino alla revoca della confisca o fino alla loro assegnazione o destinazione (circolare 3.5.2013, n. 12/E, capitolo VI, paragrafo 2). In questa seconda dichiarazione va barrata la casella "Immobili sequestrati esenti", compilando esclusivamente i quadri relativi a tali redditi e, pertanto, non devono essere compilati tutti i restanti quadri (come, ad esempio, i quadri RN, RV e RX)".*].

Le istruzioni in argomento sin da subito ponevano, tuttavia, una prima discordanza tra il contenuto normativo introdotto dalla legge di stabilità 2012 e le disposizioni applicative, alla luce del fatto che il sequestro e la confisca dei beni immobili generano **"la sospensione del versamento delle imposte fino alla revoca della confisca o fino alla loro assegnazione o destinazione"** e **non una generica esenzione**. **Ancora una volta la norma era stata scritta con l'uso di terminologia tributaria non appropriata ed andava perfezionata.**

Tale rettifica è stata eseguita con il decreto legislativo in materia di semplificazione fiscale (d.lgs. n. 175/2014), che all'art. 32 ha riformulato il comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011 prevedendo che *"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 26.4.1986, n. 131, dalle imposte ipotecarie e catastali di cui al decreto legislativo 31.10.1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26.10.1972, 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. 70 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22.12.1986, n. 917. I medesimi redditi non rilevano, altresì, nell'ipotesi di cui all'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo, 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.”.

Sull'argomento risultano interessanti le note di commento all'art. 32 contenute nella circolare n. 31/E del 30.12.2014 dell'Agenzia delle Entrate secondo cui 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: l'IMU; 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; l'IRPEF dovuta sui redditi fondiari, 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, ipocatastale e di bollo, che gravano sugli atti ed i contratti relativi a tali immobili, durante il sequestro. Appare, dunque, risolta la questione sulle imposte (di registro, bollo, etc.) che gravano sui contratti inerenti i beni immobili, ancorché eseguiti dall'amministratore giudiziario con soggetti terzi.

Se, da un lato, è prevista una **specifica esenzione per i tributi suindicati**, qualche perplessità continua a permanere sulla parte dell'imposta di registro a carico del terzo, dovuta in relazione alle singole annualità successive all'intervenuto sequestro nelle quali risulta produrre i suoi effetti il contratto di locazione stipulato antecedentemente alla misura ablativa. 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.

Con specifico riferimento all'argomento di cui trattasi, si ritengono assenti le criticità operative nell'ipotesi di registrazione, da parte dell'amministrazione giudiziaria, di un atto rientrante nel perimetro di quelli assoggettabili ad imposta di registro e di bollo; in tale ipotesi l'amministratore giudiziario dovrà limitarsi ad evidenziare, in fase di compilazione del modello RLI, che trattasi di atto esente dalle predette imposte.



Qualche problematica appare manifestarsi nell'ipotesi di subentro, ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. n. 159/2011, in un contratto stipulato antecedentemente al sequestro. A titolo esemplificativo si pensi al subentro, in forza della richiamata normativa (art. 56 del d.lgs. n. 159/2011), in un contratto di affitto di immobile sequestrato, per il quale nelle annualità successive al sequestro, occorra procedere al pagamento dell'imposta di registro. In assenza di specifici documenti di prassi ed interventi chiarificatori, accade sempre più di frequente che l'amministrazione finanziaria, non riconoscendo l'esenzione, proceda con l'emissione di avvisi di irrogazione sanzioni e liquidazioni per mancato versamento dell'imposta di registro, con notifica alle parti obbligate in solido, incluso lo stesso amministratore giudiziario.

La descritta problematica appare superabile procedendo, in alternativa:

- alla risoluzione del precedente contratto di locazione ed alla stipula di uno nuovo (comunicando l'esenzione con modello RLI);
- a formalizzare il subentro ex art. 56 del d.lgs. n. 159/2011 in un apposito "addendum" contrattuale da sottoporre a specifica registrazione (tramite modello 69);
- a compilare, in fase di versamento dell'imposta di registro per l'annualità successiva, il modello RLI evidenziando che il contratto di locazione, originariamente assoggettato ad imposta di bollo e di registro, sia esente dalle medesime imposte.

Per finalità di chiarezza operativa, tutte le descritte casistiche verranno ulteriormente approfondite con specifiche esemplificazioni pratiche nella sezione relativa alle imposte di bollo e di registro (*cfr. infra*).

Ciò necessariamente osservato, venendo nuovamente al 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. n. 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.

La circolare n. 156/E del 7 agosto 2000, in relazione a tale aspetto, aveva precisato che anche **taли redditi devono essere esposti in dichiarazione** al fine di consentire all'amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare.

Alla luce di quanto sopra esposto nell'ambito del patrimonio immobiliare ai fini fiscali ed in ambito imprenditoriale è necessario che vengano adeguatamente individuati: (i) gli **immobili strumentali** (per natura o per destinazione), (ii) gli **immobili merce** e (iii) gli **immobili patrimoniali**.

Come è noto, i primi concorrono a formare il reddito d'impresa e sono rilevati come costi pluriennali, formando oggetto di ammortamento contabile e fiscale. Gli immobili merce sono rilevati a costi e ricavi e rimanenze per essere oggetto di produzione e di scambio nell'ambito dell'attività d'impresa. Gli immobili patrimoniali 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.

Appare evidente 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 SC saranno determinati dalle variazioni in aumento ed in diminuzione nei righi da RF10 a RF39; in aumento per neutralizzare le spese e gli oneri contabilizzati ed eventuali quote di ammortamento imputate a conto economico dal punto di vista civilistico, in diminuzione per eventuali proventi contabilizzati in bilancio (canoni di fitto, etc.) ed ancora in aumento (in righi residuali) per l'ammontare del reddito determinato in base a quanto previsto dall'art. 90 del TUIR.

4.4. La sanatoria degli immobili confiscati in via definitiva

Il comma 3-ter della disposizione in esame è stato aggiunto dall'art. 1, comma 189, lett. d) della legge n. 228/2012 al fine di consentire all'ANBSC di presentare apposita istanza all'amministrazione competente per l'adozione dei provvedimenti di sanatoria consentiti dalle vigenti disposizioni di legge afferenti a immobili confiscati in via definitiva evidentemente interessati da opere abusive.

Affinché avvenga ciò è necessaria la sussistenza di un interesse di natura generale (es. una sanatoria propedeutica alla destinazione del cespote per uso governativo) declinato a cura dell'ANBSC nelle proprie linee guida adottate ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. n. 159/2011; l'amministrazione destinataria della richiesta deve provvedervi senza oneri, purché l'istanza riguardi il rilascio di provvedimenti di sanatoria consentiti dalle vigenti disposizioni di legge.

L'art. 36, comma 3-bis del d.l. 4.10.2018, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 1.12.2018, n. 132, ha sostituito la parte iniziale del comma di cui trattasi (“Qualora sussista un interesse di natura generale”) con “***Ai fini del perseguimento delle proprie finalità istituzionali, l'Agenzia ...***”. La modifica sostituisce il riferimento alla sussistenza di un interesse generale, limitandolo ai soli fini istituzionali.

La norma in commento, letta in combinato disposto con l'art. 35-bis, comma 2 del d.lgs. n. 159/2011, parrebbe legittimare l'amministratore giudiziario a presentare analoga richiesta di sanatoria dell'immobile sequestrato alla competente amministrazione pubblica, valorizzando così l'istituto dell'assegnazione provvisoria introdotto dalla più volte citata legge n. 161/2017 e agevolando al contempo l'attuazione del principio cardine dell'amministrazione giudiziaria di aumentare, ove possibile, la redditività dei beni sequestrati.

5. Le Imposte Indirette

5.1. L'imposta sul valore aggiunto

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) costituisce un tributo armonizzato a livello dell'Unione Europea, disciplinato in Italia dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tale imposta si caratterizza per la sua natura di



tributo plurifase non cumulativo che colpisce il valore aggiunto in ciascuna fase della catena produttiva e distributiva, attraverso il meccanismo della detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti dall'imposta dovuta sulle vendite.

Come chiarito dalla Cassazione civile con sentenza n. 18642/2023, i presupposti applicativi dell'IVA si articolano in:

- 1) presupposto oggettivo - cessioni di beni e prestazioni di servizi;
- 2) presupposto soggettivo - operazioni effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni;
- 3) presupposto territoriale - operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

Dalla lettura ed analisi delle risoluzioni e delle circolari in precedenza citate emerge come l'amministratore giudiziario, operando in continuità nell'esercizio dell'attività d'impresa riconducibile o intestata al proposto, non sia tenuto ad attivare una nuova posizione fiscale (per il tramite dell'apertura di una nuova partita IVA), essendo al contrario tenuto a comunicare all'Agenzia delle Entrate competente l'avvenuta variazione ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. n. 633/1972¹².

Nella fattispecie in cui il provvedimento di sequestro dovesse riguardare imprese (complesso aziendale di ditte individuali o società di persone; intere partecipazioni sociali e complesso aziendale di società di capitali) e l'impresa individuale o l'impresa collettiva proseguano la loro attività aziendale (o meglio proseguano la "gestione" dell'impresa/attività commerciale in costanza di giudizio), l'applicazione dell'IVA non trova limitazione alcuna nelle disposizioni normative contenute nel d.lgs. n. 159/2011 essendo, nel dettaglio, sussistenti tutti e tre i requisiti previsti per l'applicazione dell'IVA in precedenza richiamati.

Al contrario, nell'ipotesi in cui il sequestro dovesse riguardare uno o più rami d'azienda costituenti l'intero compendio aziendale (non in sequestro) e l'attività dell'amministratore giudiziario concorra a quella esercitata dal proposto con la partita IVA dell'operatore economico, risulta consigliabile l'adozione di una contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del citato d.P.R. n. 633/1972 (come anche previsto dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 156/E del 2000 e da tutte le successive risposte ad interpello emanate dalle direzioni dell'Ade).

Non sono risultate, tuttavia, infrequenti soluzioni completamente difformi a quelle precedentemente descritte; è stato possibile, nel dettaglio, rilevare che, nell'ambito della gestione di beni immobili intestati a soggetti giuridici, nell'ipotesi in cui il sequestro non avesse riguardato l'intero compendio aziendale o lo stesso avesse attenuto esclusivamente le quote rappresentative il capitale sociale, alcuni operatori del settore (amministratori giudiziari) procedessero:

- a chiedere l'apertura di un codice fiscale quale ente non commerciale avente in carico la massa patrimoniale in sequestro, quale patrimonio separato in gestione;

¹² Si tratta della comunicazione, da eseguire con modulo AA7/9 o AA9/9, con la quale l'amministratore giudiziario si sostituisce al soggetto avente rappresentanza fiscale del compendio aziendale sequestrato indicando il codice carica n. 5 – Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati.



- a dichiarare il nominativo del professionista nominato alla carica di amministratore giudiziario quale legale rappresentante della massa patrimoniale medesima denominata, a titolo meramente esemplificativo, “*Amministrazione Giudiziaria di ...*” con indicazione del cognome dell’indagato/proposto.

In via del tutto alternativa a quanto raccomandato nelle circolari sopra citate e soprattutto nella circolare 156/E del 2000, tale comportamento ha trovato le proprie ragioni nell’esigenza di dare soggettività fiscale ai beni attinti dalla misura cautelare che, così gestiti da un nuovo soggetto avente denominazione “*Amministrazione Giudiziaria di ...*”, rappresenterebbero una massa patrimoniale separata, che in ogni caso:

- a. non rappresenta un soggetto passivo IVA, non agendo nell’esercizio di un’impresa o di una professione;
- b. svolge, per conto dello Stato italiano, l’esercizio di attività giurisdizionale in materia penale o di esecuzione penale.

Ragioni per le quali, ad esempio, i canoni per la locazione di immobili soggetti alla misura, corrisposti alla massa patrimoniale non sarebbero imponibili ai fini IVA anche nel quadro comunitario (ai sensi della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 in base all’art. 9), in quanto l’autorità giudiziaria disponente e, per esso, l’ufficio dell’amministratore giudiziario come denominato, non vada considerata soggetto passivo IVA, neanche per le attività o operazioni di gestione dei beni in misura cautelare o di prevenzione patrimoniale anche quando, in relazione a tali attività ed alle relative operazioni, vengano percepiti diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Tale *modus operandi*, per quanto parzialmente giustificabile, non ha tuttavia ricevuto molti consensi.

Sempre in materia di IVA, con la risposta all’interpello n. 276/2021 del 21.04.2021, l’Agenzia delle Entrate, operata una ricostruzione del trattamento tributario dei redditi derivanti dai beni sottoposti alla misura cautelare di sequestro antimafia in amministrazione giudiziaria e richiamata la propria prassi, precisa, ancora una volta, che l’amministratore giudiziario non sia tenuto a chiedere un nuovo codice fiscale per l’amministrazione di un compendio immobiliare, dovendo al contrario “*assolvere, per conto e in luogo di ciascuno dei titolari, a tutti gli obblighi fiscali riferibili agli immobili sequestrati, compreso l’obbligo di fatturazione dei proventi riferibili agli immobili appartenenti alle società, tenendo conto della peculiarità delle norme così come sopra ricostruite (che prevendono la sospensione del versamento delle imposte sui redditi, l’irrilevanza dei redditi, quando determinati secondo le regole del reddito fondiario e l’esenzione dalle imposte di registro, ipocatastali e di bollo)*

.

Ultimata la panoramica delle prassi che sono andate via via sviluppandosi nel più recente passato, ad oggi può ritenersi cristallizzato il fatto che l’amministratore giudiziario, nel proseguire la gestione con la medesima partita IVA del soggetto attinto dalla misura ablativa, sarà tenuto:

- c. a sostituirsi al rappresentante legale del soggetto giuridico o al titolare della impresa individuale, già dotati di codice fiscale e partita IVA, quale amministratore giudiziario dei beni sequestrati (codice carica n. 5) presentando, nei trenta giorni dalla data di immissione in possesso dei beni in



- sequestro (e non dalla data del conferimento d'incarico) ai sensi dell'art. 35-ter del d.P.R. n. 633/1972 all'Agenzia delle Entrate la variazione dati con specifico modello AA7/9 o AA9/9 (a seconda che l'impresa sia rispettivamente esercitata in forma individuale o in forma societaria);
- d. nel caso di sequestro di uno o più rami di azienda costituenti l'intero compendio aziendale, ad istituire una contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 633/1972;
 - e. a presentare un'unica dichiarazione fiscale rilevante ai fini IVA considerando il periodo di imposta coincidente con l'anno solare, ciò nell'ipotesi in cui l'amministratore giudiziario sia in possesso di tutta la documentazione contabile e fiscale dell'impresa anche per la frazione del periodo d'imposta ante sequestro (01.01.n – data di sequestro e/o immissione in possesso).

Per quanto attiene agli obblighi di fatturazione e versamento dell'IVA nell'ambito di vendite giudiziarie di veicoli sottoposti a sequestro preventivo ai sensi dell'art. 321 c.p.p. e dell'art. 104-bis disp. att. c.p.p., l'Agenzia delle Entrate, con risposta ad interpello n. 369 del 04.07.2023, ha avuto modo di esprimersi sul caso concreto di una amministrazione giudiziaria avente in gestione una serie di veicoli rinvenuti dalla Polizia Giudiziaria, che non sia estesa anche al compendio aziendale né alle quote sociali delle società intestatarie dei mezzi. La descritta circostanza comporta, in capo all'amministratore giudiziario, l'impossibilità di acquisire i poteri di rappresentanza legale o fiscale delle società proprietarie dei veicoli, rendendo necessario individuare la corretta procedura per la fatturazione delle vendite e il versamento dell'IVA.

L'istante prospettava due possibili soluzioni: da un lato, l'emissione di autofattura da parte degli aggiudicatari; dall'altro, l'emissione delle fatture da parte degli istituti delegati alla vendita in nome e per conto delle società intestatarie.

L'Agenzia delle Entrate, nel fornire il proprio parere, richiamate le disposizioni normative di interesse (art. 104-bis delle disp. att. c.p.p. e artt. 35, comma 5, 40, comma 5-ter, 5-quater e 5-quinquies), nonché le previgenti prassi di riferimento (circolare n. 156/E del 7 agosto 2000), ha avuto modo di precisare:

- a. che ai *"fini IVA, durante la vigenza dell'incarico, l'amministratore giudiziario (sia) tenuto ad adempiere gli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche, dichiarazione IVA annuale e versamento dell'imposta, limitatamente alla riscossione dei canoni relativi alla quota pari al [...]% di ogni singolo bene immobile sequestrato"*;
- b. che ai fini dell'espletamento degli adempimenti IVA posti a suo carico, l'amministratore giudiziario:
 - non sia tenuto a richiedere un autonomo numero di partita IVA, essendo sufficiente che lo stesso utilizzi quello della società destinataria del provvedimento di sequestro, previa presentazione all'Agenzia delle entrate del modello di variazione dati cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
 - debba tenere una contabilità separata;



- sia tenuto a compilare le comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA e la dichiarazione IVA annuale indicando, in entrambi i casi, nel frontespizio il codice fiscale e la partita IVA societaria, inserendo altresì i propri dati anagrafici in qualità di dichiarante e di amministratore giudiziario (codice carica 5);
- ai fini della predisposizione della fattura elettronica per la riscossione dei canoni di locazione, dopo aver inserito nella sezione “cedente/prestatore” i dati della società locatrice destinataria del provvedimento di sequestro, debba valorizzare la voce “soggetto terzo” nel campo relativo al “soggetto emittente”, come da indicazioni fornite con le specifiche regole tecniche di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 (così, tra le più recenti, la risposta n. 277 pubblicata il 19 maggio 2022 nell’apposita sezione del sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate).

Ciò necessariamente osservato, ribadito che in linea generale la vendita di beni sottoposti a sequestro preventivo è operazione alla cui documentazione provvede l’amministratore giudiziario degli stessi, il quale cura anche il versamento della relativa imposta (IVA), se dovuta, l’Ufficio ha evidenziato come una precisazione meriti l’ipotesi in cui la vendita sia delegata a soggetti terzi.

In particolare, è stato chiarito che in ipotesi di vendite giudiziarie aventi ad oggetto beni provenienti da un’impresa, l’incaricato della vendita (commissionario, cancelliere, ufficiale giudiziario, Istituto di vendite giudiziarie) ha l’obbligo di emettere la fattura con l’addebito della relativa IVA, la cui copia dovrà essere trasmessa all’impresa cedente (soggetto esecutato) la quale provvederà, entro 15 giorni dal ricevimento, alla registrazione del documento ed agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l’applicazione del tributo.

Si tratta, dunque, di una forma di vendita documentata in nome e per conto del soggetto passivo d’imposta (colui che è stato sottoposto alla procedura), ex articolo 21, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972, da parte di chi cura materialmente la cessione.

Costui rimette poi allo stesso soggetto passivo l’imposta riscossa affinché ne effettui il versamento, oppure vi provvede direttamente quando sussistono difficoltà (ad esempio l’irreperibilità o l’inerzia di chi ha subito la procedura) ovvero si versi comunque in un momento patologico della circolazione del bene (come avviene nelle varie forme di esecuzione forzata o di sequestro penale), eventualità nella quale, in assenza di una diversa indicazione del legislatore, la necessaria tutela degli interessi erariali deve prevalere.

Dovendo coniugare i vari principi espressi in argomento, come sopra succintamente richiamati, l’Agenzia delle Entrate ha affermato che, fermo il generale obbligo di documentazione e versamento in capo all’amministratore giudiziario, qualora la cessione dei beni sia delegata ad un istituto di vendite giudiziarie, sarà questi a curarne gli incombenti di documentazione (tramite emissione di fattura, se dovuta) e versamento dell’IVA all’erario per conto del soggetto passivo d’imposta sottoposto alla procedura.



Solo in caso di inerzia dell'istituto, o dell'amministratore giudiziario, l'acquirente dei beni, ove a sua volta soggetto passivo d'imposta, dovrà procedere a regolarizzare l'operazione in base all'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 onde evitare la relativa sanzione, pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250.

Va comunque evidenziato che tale procedura non può considerarsi "ordinaria" o alternativa a quella di cui agli articoli 21 e 21-bis del decreto IVA (disciplinanti, rispettivamente, la "Fatturazione delle operazioni" e la "Fattura semplificata"), ma residuale in caso di inerzia dell'istituto, o dell'amministratore giudiziario.

5.2. L'imposta di registro, ipocatastale e di bollo

L'imposta di registro, disciplinata dal d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico dell'imposta di registro), rappresenta un tributo che colpisce determinati atti giuridici in occasione della loro registrazione, assolvendo alla duplice funzione di garantire un'entrata erariale e di remunerare l'attività amministrativa volta ad attribuire certezza giuridica agli atti mediante la loro conservazione.

Come stabilito dall'art. 2 del d.P.R. 131/1986, sono soggetti a registrazione: a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato; b) i contratti verbali espressamente individuati; c) le operazioni delle società ed enti esteri specificamente previste; d) gli atti formati all'estero che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni.

Secondo l'art. 3 del d.P.R. 131/1986, sono specificamente assoggettati a registrazione i contratti verbali di: a) locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite; b) trasferimento e affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite.

Come chiarito dalla recente giurisprudenza di legittimità (Cass. civ. ord. n. 14911/2023), l'art. 20 del d.P.R. 131/1986, nella formulazione modificata dalla legge di Bilancio 2018, impone che l'imposta sia applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, prescindendo da elementi extratestuali e da atti collegati. Tale norma non ha natura antielusiva, ma costituisce una regola interpretativa che circoscrive l'ambito della imposizione fiscale al contenuto del singolo atto sottoposto a registrazione.

Le imposte ipotecarie e catastali sono regolate dal d.lgs. n. 347/1990.

L'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni e sulle volture catastali è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni. Per i trasferimenti di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, l'imposta ipotecaria è del 2% e quella catastale dell'1%.



Come precisato dalla Suprema Corte (Cass. civ. ord. n. 285/2025), l'imposta di registro e quelle ipotecarie e catastali operano in ambiti differenti, con presupposti sostanziali di applicazione distinti per ciascuna imposta. I punti di contatto con la disciplina dell'imposta di registro attengono solo ai criteri di determinazione della base imponibile e agli aspetti procedurali, ma non ai presupposti oggettivi e soggettivi del tributo.

L'imposta di bollo costituisce un'imposta indiretta che ha come presupposto l'esistenza di atti in forma scritta. Gli atti soggetti a bollo si distinguono in:

- 1) atti soggetti all'imposta fin dall'origine, comprensivi di: atti pubblici; scritture private; atti amministrativi; atti giurisdizionali; titoli di credito;
- 2) atti soggetti a imposizione fiscale solo in caso d'uso, che comprendono principalmente atti con funzione documentale quali conti, ricevute, corrispondenza, documenti, elenchi, disegni e titoli di credito provenienti dall'estero.

L'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011 ha introdotto **un regime di esenzione fiscale** per gli atti e i contratti relativi agli immobili sottoposti a sequestro, prevedendo espressamente che tali atti siano esenti: (i) dall'imposta di registro di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; (ii) dalle imposte ipotecarie e catastali di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; (iii) dall'imposta di bollo di cui al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

La *ratio legis* sottesa a tale disposizione risiede nell'esigenza di evitare la paradossale situazione in cui lo Stato si troverebbe ad essere obbligato in solido al pagamento di imposte relative a beni già sottoposti a misure ablative nell'ambito di procedimenti di prevenzione.

Durante la vigenza dell'amministrazione giudiziaria, tutti gli atti e i contratti aventi ad oggetto gli immobili sequestrati beneficiano del suddetto regime di esenzione, in quanto si tratta di atti giudiziari posti in essere dall'amministratore giudiziario nell'esercizio delle proprie funzioni di pubblico ufficiale. Ai sensi dell'art. 40 del d.lgs. n. 159/2011, l'amministratore giudiziario, previa autorizzazione scritta del giudice delegato, può infatti procedere alla locazione o concessione in comodato dei beni immobili, con cessazione alla data della confisca definitiva.

Con particolare riferimento ai contratti di locazione degli immobili sottoposti a sequestro, si è posto il problema dell'assoggettabilità ad imposta di registro dei relativi canoni, considerando che normalmente l'imposizione ricade in solido sul locatore e sul conduttore, sia in misura fissa che proporzionale quando il pagamento è stabilito su base annuale. Tale questione trova soluzione nell'ampia formulazione dell'esenzione prevista dal Codice Antimafia, che si estende a tutti gli atti e contratti relativi agli immobili sequestrati, inclusi quindi i contratti di locazione.

Inoltre, è prassi consolidata nelle amministrazioni giudiziarie, che nei contratti di affitto stipulati dall'amministratore giudiziario venga inserita una condizione risolutiva espressa che prevede la cessazione del contratto al verificarsi della revoca del sequestro/confisca. Tale clausola comporta che, in caso di revoca della misura ablativa, l'immobile locato rientri nella piena disponibilità dell'avente diritto, privo anche di diritti reali di godimento da parte di terzi.



In caso di confisca definitiva è, invece, il legislatore del Codice che è intervenuto. Nell'art. 52 comma 4 del d.lgs. n. 159/2011 si stabilisce che: *"la confisca definitiva di un bene determina lo scioglimento dei contratti aventi ad oggetto un diritto personale di godimento o un diritto reale di garanzia, nonché l'estinzione dei diritti reali di godimento sui beni stessi"* ed ancora all'art. 45 che *"a seguito della confisca definitiva di prevenzione i beni sono acquisiti al patrimonio dello Stato liberi da oneri e pesi"* pertanto, tali disposizioni determinano l'acquisizione del bene al patrimonio statale senza alcun gravame, inclusi quelli di natura fiscale.

Ciò necessariamente osservato in relazione alle previsioni normative applicabili ai contratti di locazione di unità immobiliari in sequestro per quanto attiene, nel dettaglio, alla specifica esenzione dei medesimi contratti di locazione da imposta di registro e dall'imposta di bollo, nel seguito si procederà ad eseguire una rappresentazione grafica delle modalità di compilazione del modello RLI nell'ipotesi in cui si proceda:

- a. alla registrazione di un contratto di locazione, relativo ad un immobile in sequestro, stipulato da parte dell'amministratore giudiziario;
- b. al subentro, ex art. 56 del d.lgs. n. 159/2011, in un contratto di locazione originariamente stipulato ante sequestro e relativo ad un immobile in sequestro.

A tal fine pare, anzitutto, opportuno premettere che il richiamato Modello RLI (Registrazione Locazioni Immobili) è utilizzato per richiedere agli uffici dell'Agenzia delle Entrate la registrazione dei contratti di locazione e affitto di immobili e comunicarne eventuali proroghe, cessioni, risoluzioni o subenti.

Tale modello si compone dei seguenti riquadri per ognuno dei quali vengono approssimativamente indicate le informazioni richieste e da inserire.

QUADRO DEL MODELLO	DATI DA INSERIRE
Quadro A	Dati generali sul contratto e sulla tipologia di comunicazione, il codice relativo alla tipologia di contratto, la durata e l'importo del canone di affitto, eventuali casi particolari e esenzioni
Quadro B	Dati del locatore, codice fiscale, soggettività IVA
Quadro C	Dati degli immobili, tipologia immobile, codice del Comune di riferimento
Quadro D	Regime di tassazione, con eventuale opzione di cedolare secca, solo per le locazioni a destinazione abitativa
Quadro E	Locazione con canoni diversi per le successive annualità

Ciò necessariamente premesso, nel segnalare che in entrambe le ipotesi precedentemente individuate (registrazione di un nuovo contratto di locazione da parte dell'amministratore giudiziario e subentro ex art. 56 del d.lgs. n. 159/2011 in un contratto di locazione originariamente stipulato ante sequestro e relativo ad un immobile in sequestro), i quadri B, C, D ed E non richiedono precisazioni ulteriori essendo compilabili secondo le modalità ordinarie, nel seguito si procederà a descrivere le modalità di compilazione del quadro A, ove gli interventi correttivi che saranno proposti garantiscono, la corretta



comunicazione, da parte dell'ufficio di amministrazione giudiziaria all'Agenzia delle Entrate, circa l'esenzione dei contratti di locazione da imposta di registro o dall'imposta di bollo.

Ultimate le menzionate necessarie premesse metodologiche si riporta, di seguito, la corretta modalità di compilazione del Quadro A del modello RLI nell'ipotesi (di cui al precedente sub a.) in cui si proceda alla registrazione di un contratto di locazione, relativo ad un immobile in sequestro, stipulato da parte dell'amministratore giudiziario.

RICHIESTA DI REGISTRAZIONE E ADEMPIMENTI SUCCESSIVI

Contratti di locazione e affitto di immobili

MOD. RLI

RISERVATO ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

QUADRO A - DATI GENERALI																																																																																										
<table border="1"> <tr> <td>Tipologia di contratto XX</td> <td>dal giorno XX mese XX anno 2010</td> <td>al giorno XX mese XX anno 2010</td> <td>Durata</td> <td>Importo del canone XXXX</td> </tr> <tr> <td>Pagamento intera durata</td> <td>Eventi eccezionali</td> <td>Casi particolari</td> <td>Esenzioni <input checked="" type="checkbox"/> 2</td> <td>Contratto a tempo indeterminato</td> <td>Clausola penale volontaria</td> <td>Tipo di garanzie e/o PAC</td> <td>Garanzia soggetta a IVA</td> </tr> <tr> <td colspan="4"></td> <td colspan="4">Importo garanzia prestato da terzi e/o PAC</td> </tr> <tr> <td colspan="4"></td> <td colspan="4">Codice fiscale del secondo garante</td> </tr> <tr> <td colspan="4"></td> <td colspan="4">Esenzioni Questa casella va compilata se il contratto è esente dall'imposta di bollo (codice 1), dall'imposta di registro e di bollo (codice 2) o solo dall'imposta di registro (codice 3).</td> </tr> </table>										Tipologia di contratto XX	dal giorno XX mese XX anno 2010	al giorno XX mese XX anno 2010	Durata	Importo del canone XXXX	Pagamento intera durata	Eventi eccezionali	Casi particolari	Esenzioni <input checked="" type="checkbox"/> 2	Contratto a tempo indeterminato	Clausola penale volontaria	Tipo di garanzie e/o PAC	Garanzia soggetta a IVA					Importo garanzia prestato da terzi e/o PAC								Codice fiscale del secondo garante								Esenzioni Questa casella va compilata se il contratto è esente dall'imposta di bollo (codice 1), dall'imposta di registro e di bollo (codice 2) o solo dall'imposta di registro (codice 3).																																															
Tipologia di contratto XX	dal giorno XX mese XX anno 2010	al giorno XX mese XX anno 2010	Durata	Importo del canone XXXX																																																																																						
Pagamento intera durata	Eventi eccezionali	Casi particolari	Esenzioni <input checked="" type="checkbox"/> 2	Contratto a tempo indeterminato	Clausola penale volontaria	Tipo di garanzie e/o PAC	Garanzia soggetta a IVA																																																																																			
				Importo garanzia prestato da terzi e/o PAC																																																																																						
				Codice fiscale del secondo garante																																																																																						
				Esenzioni Questa casella va compilata se il contratto è esente dall'imposta di bollo (codice 1), dall'imposta di registro e di bollo (codice 2) o solo dall'imposta di registro (codice 3).																																																																																						
SEZIONE I Registrazione - Rinegoziazione canone																																																																																										
<table border="1"> <tr> <td>Ufficio territoriale di XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td>N. pagine XX</td> <td>N. copie XX</td> <td>Data stipula giorno XX mese XX anno 2010</td> </tr> <tr> <td>Scritture private e inventari XX</td> <td>Ricevute e quietanze</td> <td>Mappe, planimetrie e disegni</td> <td>Contratto soggetto a IVA</td> </tr> <tr> <td>Tipologia di proroga</td> <td>Tipologia di subentro</td> <td>Tipologia di regime</td> <td>Condizione sospensiva</td> </tr> <tr> <td>Adempimenti successivi</td> <td>Corrispettivo cessione / risoluzione - cessione - canone rinegoziato</td> <td>CDC</td> <td>Annualità</td> </tr> <tr> <td>Tardività annualità successiva</td> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td>giorno mese anno</td> </tr> <tr> <td colspan="4">Data fine proroga o cessione o risoluzione o subentro o canone rinegoziato</td> </tr> <tr> <td colspan="4">corrispettivo cessione / risoluzione - canone rinegoziato</td> </tr> <tr> <td colspan="4">Codice identificativo del contratto</td> </tr> <tr> <td colspan="4">Riferimenti del contratto</td> </tr> <tr> <td colspan="4">Cod. ufficio Anno Serie Numero Sottonumero</td> </tr> </table>										Ufficio territoriale di XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	N. pagine XX	N. copie XX	Data stipula giorno XX mese XX anno 2010	Scritture private e inventari XX	Ricevute e quietanze	Mappe, planimetrie e disegni	Contratto soggetto a IVA	Tipologia di proroga	Tipologia di subentro	Tipologia di regime	Condizione sospensiva	Adempimenti successivi	Corrispettivo cessione / risoluzione - cessione - canone rinegoziato	CDC	Annualità	Tardività annualità successiva	giorno mese anno		giorno mese anno	Data fine proroga o cessione o risoluzione o subentro o canone rinegoziato				corrispettivo cessione / risoluzione - canone rinegoziato				Codice identificativo del contratto				Riferimenti del contratto				Cod. ufficio Anno Serie Numero Sottonumero																																												
Ufficio territoriale di XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	N. pagine XX	N. copie XX	Data stipula giorno XX mese XX anno 2010																																																																																							
Scritture private e inventari XX	Ricevute e quietanze	Mappe, planimetrie e disegni	Contratto soggetto a IVA																																																																																							
Tipologia di proroga	Tipologia di subentro	Tipologia di regime	Condizione sospensiva																																																																																							
Adempimenti successivi	Corrispettivo cessione / risoluzione - cessione - canone rinegoziato	CDC	Annualità																																																																																							
Tardività annualità successiva	giorno mese anno		giorno mese anno																																																																																							
Data fine proroga o cessione o risoluzione o subentro o canone rinegoziato																																																																																										
corrispettivo cessione / risoluzione - canone rinegoziato																																																																																										
Codice identificativo del contratto																																																																																										
Riferimenti del contratto																																																																																										
Cod. ufficio Anno Serie Numero Sottonumero																																																																																										
SEZIONE II Adempimenti successivi																																																																																										
<table border="1"> <tr> <td>Indicare i riferimenti del soggetto (PF o PG) titolare del bene in stato di sequestro</td> <td colspan="9">Firma del richiedente o del rappresentante</td> </tr> <tr> <td colspan="10"> <table border="1"> <tr> <td>SEZIONE III Richiedente</td> <td colspan="2">Cognome o Denominazione o Ragione sociale XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2">Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> </tr> <tr> <td>TIPO SOGGETTO 1</td> <td colspan="2">Codice fiscale del richiedente XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2">N. moduli compilati 1</td> </tr> <tr> <td colspan="10">Rappresentante legale</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Cognome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2">Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Codice fiscale del rappresentante XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2"></td> <td>Codice carica 5</td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td colspan="10"> Rappresentante legale Se chi richiede la registrazione agisce in nome e per conto di un altro soggetto (società, ente, minore interdetto, inabilitato, ecc.) riportare i dati anagrafici del rappresentante legale (nome, cognome, codice fiscale). Chi presenta la dichiarazione per altri deve indicare il tipo di carica che ricopre indicando uno dei codici riportati nella seguente tabella. </td> </tr> <tr> <td colspan="10"> TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA </td> </tr> <tr> <td colspan="10"> <table border="1"> <tr> <td>5</td> <td>Commissionario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati</td> </tr> </table> </td> </tr> </table>										Indicare i riferimenti del soggetto (PF o PG) titolare del bene in stato di sequestro	Firma del richiedente o del rappresentante									<table border="1"> <tr> <td>SEZIONE III Richiedente</td> <td colspan="2">Cognome o Denominazione o Ragione sociale XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2">Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> </tr> <tr> <td>TIPO SOGGETTO 1</td> <td colspan="2">Codice fiscale del richiedente XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2">N. moduli compilati 1</td> </tr> <tr> <td colspan="10">Rappresentante legale</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Cognome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2">Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Codice fiscale del rappresentante XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2"></td> <td>Codice carica 5</td> </tr> </table>										SEZIONE III Richiedente	Cognome o Denominazione o Ragione sociale XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		TIPO SOGGETTO 1	Codice fiscale del richiedente XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		N. moduli compilati 1		Rappresentante legale										Cognome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		Codice fiscale del rappresentante XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX				Codice carica 5	Rappresentante legale Se chi richiede la registrazione agisce in nome e per conto di un altro soggetto (società, ente, minore interdetto, inabilitato, ecc.) riportare i dati anagrafici del rappresentante legale (nome, cognome, codice fiscale). Chi presenta la dichiarazione per altri deve indicare il tipo di carica che ricopre indicando uno dei codici riportati nella seguente tabella.										TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA										<table border="1"> <tr> <td>5</td> <td>Commissionario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati</td> </tr> </table>										5	Commissionario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati
Indicare i riferimenti del soggetto (PF o PG) titolare del bene in stato di sequestro	Firma del richiedente o del rappresentante																																																																																									
<table border="1"> <tr> <td>SEZIONE III Richiedente</td> <td colspan="2">Cognome o Denominazione o Ragione sociale XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2">Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> </tr> <tr> <td>TIPO SOGGETTO 1</td> <td colspan="2">Codice fiscale del richiedente XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2">N. moduli compilati 1</td> </tr> <tr> <td colspan="10">Rappresentante legale</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Cognome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2">Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Codice fiscale del rappresentante XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</td> <td colspan="2"></td> <td>Codice carica 5</td> </tr> </table>										SEZIONE III Richiedente	Cognome o Denominazione o Ragione sociale XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		TIPO SOGGETTO 1	Codice fiscale del richiedente XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		N. moduli compilati 1		Rappresentante legale										Cognome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		Codice fiscale del rappresentante XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX				Codice carica 5																																																				
SEZIONE III Richiedente	Cognome o Denominazione o Ragione sociale XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX																																																																																							
TIPO SOGGETTO 1	Codice fiscale del richiedente XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		N. moduli compilati 1																																																																																							
Rappresentante legale																																																																																										
Cognome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX																																																																																								
Codice fiscale del rappresentante XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX				Codice carica 5																																																																																						
Rappresentante legale Se chi richiede la registrazione agisce in nome e per conto di un altro soggetto (società, ente, minore interdetto, inabilitato, ecc.) riportare i dati anagrafici del rappresentante legale (nome, cognome, codice fiscale). Chi presenta la dichiarazione per altri deve indicare il tipo di carica che ricopre indicando uno dei codici riportati nella seguente tabella.																																																																																										
TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA																																																																																										
<table border="1"> <tr> <td>5</td> <td>Commissionario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati</td> </tr> </table>										5	Commissionario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati																																																																															
5	Commissionario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati																																																																																									

Nell'ipotesi alternativa nella quale si procede al subentro, ex art. 56 del d.lgs. n. 159/2011, in un contratto di locazione originariamente stipulato ante sequestro e relativo ad un immobile in sequestro (di cui al precedente sub b.), l'unica possibilità di comunicare l'esenzione del contratto dall'imposta di registro dovuta in relazione alle annualità successive è quella di compilare il modello RLI come appresso indicato.

LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

RICHIESTA DI REGISTRAZIONE E ADEMPIMENTI SUCCESSIVI

Contratti di locazione e affitto di immobili

MOD. RLI

RISERVATO ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

QUADRO A - DATI GENERALI

Tipologia di contratto	XX	dal giorno XX mese XX anno 20XX al giorno XX mese XX anno 20XX	Durata	Importo del canone
Pagamento intera durata	<input type="checkbox"/>	Eventi eccezionali	Casi particolari	<input type="checkbox"/> Esenzioni 2
Contratto a tempo indeterminato	<input type="checkbox"/>	Clausola penale volontaria	Tipo di garanzie e/o PAC	<input type="checkbox"/>
Garanzia soggetta a IVA	<input type="checkbox"/>	Importo garanzia prestata da terzi e/o PAC		
Codice fiscale del garante				
Codice fiscale del secondo garante				
Esenzioni Questa casella va compilata se il contratto è esente dall'imposta di bollo (codice 1), dall'imposta di registro e di bollo (codice 2) o solo dall'imposta di registro (codice 3).				

SEZIONE I Registrazione - Rinegoziazione canone	Adempimenti successivi Comunicare lo specifico adempimento che si intende effettuare utilizzando: • codice 1, annualità successiva; Ufficio territoriale di:	N. pagine	N. copie	Data stipula giorno mese anno
ALLEGATI	Scritture private e inventari	Ricevute e quietanze	Mappe, planimetrie e disegni	Contratto soggetto a IVA
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				Condizione sospensiva

SEZIONE II Adempimenti successivi	Adempimenti successivi Tipologia di proroga	Tipologia di subentro	Tipologia di regime	CDC	Tardività annualità successiva	Annualità	Data inizio canone rinegoziato giorno mese anno
RIFERIMENTI DEL CONTRATTO	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	XX XX	<input type="checkbox"/>

SEZIONE III Richiedente	Cognome o Denominazione o Ragione sociale XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
TIPO SOGGETTO 1	Codice fiscale del richiedente XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	N. moduli compilati 1
		Firma del richiedente o del rappresentante

Rappresentante legale	Cognome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Nome XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
	Codice fiscale del rappresentante XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Codice carica 5

Rappresentante legale
Se chi richiede la registrazione agisce in nome e per conto di un altro soggetto (società, ente, minore interdetto, inabilitato, ecc.) riportare i dati anagrafici del rappresentante legale (nome, cognome, codice fiscale). Chi presenta la dichiarazione per altri deve indicare il tipo di carica che ricopre indicando uno de codici riportati nella seguente tabella.

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA	
5	Commissionario giudiziario (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati

In entrambe le descritte ipotesi precedentemente introdotte il risultato atteso, a seguito della compilazione del modello RLI come sopra descritto, è quello di ottenere la sezione relativa la quantificazione delle "Imposte" come sotto riportata.

Imposte	IMPOSTA DI REGISTRO	0,00	SANZIONI	0,00	INTERESSI	0,00
	IMPOSTA DI BOLLO	0,00	SANZIONI	0,00	INTERESSI	0,00

Si riporta, in ultimo, per finalità di assoluta chiarezza l'esemplificazione di un "addendum" contrattuale utile per formalizzare il subentro, ex art. 56 del d.lgs. n. 159/2011, nel contratto di locazione relativo ad un immobile in sequestro da sottoporre a specifica registrazione (tramite modello 69).



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

APPENDICE AL CONTRATTO DI LOCAZIONE

Tra

- la società XXXXXXXXXXXXXXXX (c.f. e P. IVA XXXXXXXXXX), con sede in XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, in persona dell'amministratore giudiziario XXXXXXXXXXXXXXXX (c.f. XXXXXXXXXXXXXXXX) nominato dal Tribunale di XXXXXXXXXXXXXXXX – nell'ambito del procedimento penale n. XXXXXXXXXXXXXXXX e dell'amministratore unico XXXXXXXXXXXXXXXX (c.f. XXXXXXXXXXXXXXXX), entrambi domiciliati presso lo studio professionale dell'amministratore giudiziario dott. XXXXXXXXXXXXXXXX sito in XXXXXXXXXXXXXXXX (XX) al XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX; di seguito, per brevità, denominato "locatore" o "parte locatrice";
- e
- la società XXXXXXXXXXXXXXXX (c.f. e P. IVA XXXXXXXXXX), con sede in XXXXXXXXXXXXXXXX, in persona dell'amministratore unico pro-tempore e legale rappresentante XXXXXXXXXXXXXXXX (c.f. XXXXXXXXXXXXXXXX); di seguito per brevità denominata "conduttore" o "parte conduttrice";

Premesso

I) che tra le parti è in essere un contratto di locazione sottoscritto il XXXXXXXXX e registrato presso l'Agenzia delle Entrate di XXXXXXXX in data XXXXXXXXX al n. XXXXXXXXX serie XXXXXXXXX, avente ad oggetto l'unità immobiliare urbana di proprietà della XXXXXXXXX sita in XXXXXXXXX (XX) al XXXXXXXXX XXXXXXXXX, composta da XXXXXXXXX XXXXXXXXX XXXXXXXXX XXXXXXXXX XXXXXXXXX.

*** * *** *

Rilevato

a) che con istanza del XXXXXXXXX l'amministratore giudiziario ha compiutamente ed esaustivamente rappresentato al Giudice Delegato XXXXXXXXX l'attuale situazione dei rapporti tra locatore e conduttore al fine di ricevere formale autorizzazione al subentro, ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. n. 159/2011, nel contratto di locazione stipulato dalla società XXXXXXXXX XXXXXXXXX con il predetto soggetto conduttore, considerate le valutazioni di congruità del canone di locazione fornite dal tecnico di nominato nell'ambito del procedimento penale;

b) che con provvedimento del XXXXXXXXX il medesimo Giudice Delegato ha autorizzato l'amministratore giudiziario:

- a subentrare, ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. n. 159/2011, nel contratto di locazione stipulato dalla società XXXXXXXXX XXXXXXXXX con il conduttore XXXXXXXXX XXXXXXXXX;
- a stipulare con il predetto conduttore un addendum contrattuale nel quale formalizzare il subentro dell'amministrazione giudiziaria che si rappresenta e prevedere, in deroga alle disposizioni del citato contratto, l'applicazione delle disposizioni in materia di destinazione dei beni confiscati (titolo I, capo III e IV – parte applicabile - del d.lgs. n. 159/2011), per quanto concerne la durata e l'eventuale rilascio dell'immobile.

Tutto quanto innanzi premesso e rilevato, da costituire parte integrante, formale e sostanziale del presente atto, con la presente scrittura privata da valere quale atto pubblico a tutti gli effetti e conseguenze di legge, tra le parti come innanzi costituite si conviene e stipula la presente appendice contrattuale:

I) Premesse, rilievi ed intendimenti

I.1) Tutte le premesse (numero "I") e i rilievi (dalla lettera "a" alla "b") costituiscono parte integrante, formale e sostanziale della presente scrittura privata.

II) Oggetto della modifica contrattuale

II.1) Oggetto del presente addendum contrattuale è il subentro, ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. n. 159/2011, dell'amministrazione giudiziaria così come in precedenza individuata nel contratto di locazione sottoscritto il XXXXXXXXX e registrato presso l'Agenzia delle Entrate di XXXXXXXXX in data XXXXXXXXX al n. XXXXXXXXX serie XXXXXXXXX, avente ad oggetto l'unità immobiliare urbana di proprietà della XXXXXXXXX XXXXXXXXX sita in XXXXXXXXX XXXXXXXXX (XXXXXXX) al XXXXXXXXX XXXXXXXXX

II.2) Le parti di comune accordo stabiliscono e pattuiscono, in deroga alle disposizioni del citato contratto afferenti la durata e l'eventuale rilascio dell'immobile, che sarà applicabile la normativa in materia di destinazione dei beni confiscati (titolo I, capo III e IV – parte applicabile – del d.lgs. n. 159/2011).

II.3) È nel resto fatto salvo e confermato pienamente l'ulteriore contenuto del contratto di locazione e, più in generale, il contenuto di ogni e qualsiasi disposizione del contratto di locazione qui non espressamente derogata o che, comunque, non risulti incompatibile con il testo del presente atto modificativo ed integrativo, nonché con la normativa richiamata dall'art. 104-bis delle disp. att. del c.p.p..

III) Elezione di domicilio

III.1) Per tutti gli effetti, anche esecutivi, della presente scrittura privata, nonché per tutte le comunicazioni da essa previste e ad essa inerenti e/o connesse le parti eleggono domicilio come segue:

- la società XXXXXXXX XXXXXXXXX (c.f. e P. IVA XXXXXXXXX), presso XXXXXXXXX XXXXXXXXX XXXXXXXXX;
- la società XXXXXXXX XXXXXXXXX (c.f. e P. IVA XXXXXXXXX), presso XXXXXXXXX XXXXXXXXX XXXXXXXXX.

IV) Spese

La presente scrittura privata, considerata l'applicazione dell'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011, avendo ad oggetto beni immobili sottoposti a sequestro risulta esente da imposte di bollo e di registro. Tutti gli adempimenti da essa derivanti, e ad essa successivi o connessi sono posti esclusivamente a carico di parte locatrice.





**** * ***

Redatta in triplice originale (uno per ciascuna delle parti oltre all'esemplare per l'Ufficio del Registro), la presente scrittura privata, composta di N.° XX fogli per complessive N. XX facciate (tutte scritte con sistema elettronico) è letta, confermata e sottoscritta in ogni sua facciata in XXXXXXXXX, oggi XXXXXXXXX.

6. Le imposte dirette

6.1. L'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta sul reddito delle società

Come già in precedenza profusamente evidenziato l'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011, nel definire il regime fiscale dei beni in sequestro, al primo comma¹³, prevede l'assoggettamento ad imposizione dei redditi derivanti dai beni sequestrati, statuendo che gli stessi vengano sottoposti a imposizione fiscale secondo le categorie di reddito previste dall'art. 6 del TUIR, con le medesime modalità applicate prima del sequestro¹⁴.

La stessa disposizione di legge prevede, inoltre, al secondo comma¹⁵, che qualora il sequestro si protraggia 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 venga determinato, ai fini fiscali, in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, essendo quest'ultimo tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrono, agli obblighi contabili e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta di cui al d.P.R. n. 600/1973.

Infine, al terzo comma¹⁶, viene previsto che, in caso di confisca, la imposizione fiscale operata in via provvisoria si consideri definitiva mentre, in caso di revoca del sequestro, sia l'Agenzia delle Entrate ad effettuare la liquidazione definitiva delle imposte sui redditi calcolate, in via provvisoria, nei confronti del soggetto sottoposto alla misura cautelare.

¹³ *"1. I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a imposizione fiscale 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."*

¹⁴ **Art. 6 del TUIR:** *"1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi.*

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

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

¹⁵ **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 determinato ai fini fiscali in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrono, agli obblighi contabili e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.*

¹⁶ **3.** *In caso di confisca la imposizione fiscale 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*



A parziale deroga di quanto precede, il comma 3-*bis* dello stesso art. 51 del d.lgs. n. 159/2011 introduce una particolare disciplina per gli immobili sottoposti a misure preventive che prevede, durante il periodo di vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque, fino all'assegnazione o destinazione finale dei beni in confisca:

- 1) la sospensione del versamento di imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli immobili;
- 2) l'esenzione dall'imposta di registro di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dalle imposte ipotecarie e catastale di cui al d.lgs. n. 347/1990, e dall'imposta di bollo di cui al d.P.R. n. 642/1972 per tutti gli atti e i contratti relativi agli immobili in oggetto;
- 3) la non rilevanza, ai fini della determinazione delle imposte, dei 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. 70 del TUIR (“Redditi di natura fondiaria”)¹⁷, nonché nell’ipotesi di cui all’art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del medesimo Testo Unico (“Proventi immobiliari”)^{18 19}.

Ciò necessariamente premesso, in linea con quanto previsto dal dettato normativo, con esclusivo riferimento all’IRPEF dovuta dalla persona fisica i cui beni sono stati sottoposti a sequestro, l’amministratore giudiziario sarà chiamato, praticamente, a presentare:

- 1) una prima dichiarazione dei redditi per tutti i redditi previsti dall’art. 6 del TUIR (redditi d’impresa, redditi di capitale, redditi diversi, etc...) – differenti dai redditi prodotti dai beni immobili oggetto

¹⁷ Art. 70 del TUIR: “1. I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l’esercizio dell’impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa, concorrono a formare il reddito nell’ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio dello Stato e a norma dell’articolo 70 per quelli situati all’estero. Tale disposizione non si applica per i redditi, dominicali e agrari, dei terreni derivanti dall’esercizio delle attività agricole di cui all’articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti. Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell’articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all’articolo 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento e non si applica comunque l’articolo 41. 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.

2. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione.”

¹⁸ Art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo del 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.”

¹⁹ La non rilevanza fiscale dei redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro, allorquando tali immobili siano parte di un compendio aziendale oggetto di provvedimento ablativo, risulta applicabile ai c.d. immobili patrimonio, ossia quelli ad uso di civile abitazione e rientranti nelle categorie catastali da A/1 ad A/11, con esclusione dell’A/10.



- di sequestro quando determinati secondo le disposizioni del Capo II del Titolo I (“Redditi fondiari”) e dell’art. 70 del TUIR (“Redditi di natura fondiaria”), nonché nell’ipotesi di cui all’art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del medesimo Testo Unico (“Proventi immobiliari”) – in relazione ai quali dovranno essere liquidate e versate le relative imposte sempreché il periodo d’imposta in cui ha avuto inizio il sequestro si sia protratto oltre l’esercizio successivo;
- 2) una seconda dichiarazione afferente ai soli redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro quando determinati secondo le disposizioni del Capo II del Titolo I (“Redditi fondiari”) e dell’art. 70 del TUIR (“Redditi di natura fondiaria”), nonché nell’ipotesi di cui all’art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del medesimo Testo Unico (“Proventi immobiliari”), nella quale occorre:
 - a. barrare la casella “tutelato/a” e “Immobili sequestrati”, nel frontespizio della dichiarazione UNICO PF, all’interno della sezione “*Dati del contribuente*”;
 - b. compilare esclusivamente i quadri relativi a tali redditi, non procedendo alla compilazione di tutti i restanti quadri (come, ad esempio, i quadri RN, RV e RX)²⁰.

Si precisa che nelle istruzioni alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche nella parte delle dei soggetti obbligati – fascicolo 1 pag. 18 istruzioni 2025 (immobili sequestrati) – quanto sopra indicato è stato, altresì, specificato a decorrere dalle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d’imposta 2012 con le variazioni intervenute appena un anno dopo con l’art. 32 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175.

Parzialmente difforme la questione relativa alla determinazione del reddito fiscale di una persona giuridica, il cui compendio aziendale è stato assoggettato a sequestro e che eserciti una specifica attività d’impresa e il cui reddito derivi (totalmente o parzialmente) da un compendio aziendale costituito da immobili patrimonio.

In tal caso l’amministratore sarà chiamato a presentare un’unica dichiarazione afferente il reddito d’impresa nella quale, eseguite le opportune variazioni in aumento/diminuzione, finalizzate ad annullare i proventi degli immobili patrimonio e le spese a questi correlati (righi RF39 e RF11), nonché ad inserire i redditi, determinati ai sensi degli artt. 70 o 90, comma 1 del TUIR (rigo RF10), dovrà procedere, in ottemperanza alle disposizioni contenute all’art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011, a rendere irrilevante il reddito imponibile così determinato, inserendolo nel rigo RF55, tra le variazioni in diminuzione residuali (altre variazioni in diminuzione).

²⁰ Si precisa, che non deve apparire singolare l’ipotesi in cui al fisco per il medesimo soggetto e per il medesimo periodo d’imposta non possa pervenire una ulteriore dichiarazione dei redditi (sarebbe la terza dichiarazione) cioè quella compilata dal medesimo soggetto attinto dalla misura cautelare patrimoniale che potrebbe avere l’obbligo di presentare una dichiarazione dei redditi per altri redditi non interessati dall’amministrazione giudiziaria; basta a titolo esemplificativo richiamare i redditi di lavoro autonomo o dipendente o assimilati (indennità pensionistiche o altro) o quelli derivanti dai frutti di beni immobili non attinti dal provvedimento di sequestro. Tali redditi devono essere dichiarati dal soggetto percettore.

LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

6.1.1. Casi pratici di compilazione delle dichiarazioni fiscali

Al fine di meglio chiarire le argomentazioni precedentemente riportate, si ritiene dover di seguito eseguire una rappresentazione pratica delle medesime argomentazioni.

Si supponga, anzitutto, che il decreto di sequestro sia datato 27.09.20XX e che l'immissione in possesso sia eseguita in data 30.09.20XX e che la stessa riguardi i seguenti beni:

- beni immobili intestati a Mario Bianchi (persona fisica);
- beni immobili (strumentali) sede dell'attività esercitata da Alpha S.r.l.;
- compendio aziendale ed il 100% delle quote sociali²¹ della Alpha S.r.l. unico socio ed amministratore unico, Mario Bianchi.

Durante la fase di esecuzione del sequestro emerge che la società Alpha S.r.l. detenga un altro bene immobile (appartamento residenziale) affittato uso abitazione a terzi, con rendita pari ad euro 4.000,00 e canone di locazione annuo di euro 10.000,00.

Si supponga, infine, che nel corso dell'anno siano state sostenute dalla società Alpha S.r.l. spese di manutenzione per l'immobile locato di euro 3.000,00 e che il sequestro si protragga oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio.²²

Con specifico riferimento agli adempimenti dichiarativi di Mario Bianchi (proposto), si ritiene che quest'ultimo sarà chiamato:

- a redigere ed inviare il modello Unico PF entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi, dichiarando, per i beni non sottoposti a sequestro, tutti i redditi derivanti dalle categorie previste dall'art. 6 del TUIR (redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa e redditi diversi) e, per i beni sottoposti a sequestro, dichiarando i redditi percepiti sino alla data del 30.09.20XX;
- a calcolare e versare l'IMU e la TASI per i beni immobili non in sequestro entro il 16.12.20XX mentre, per i beni in sequestro, dovrebbe eseguire i conteggi conguagliando l'imposizione alla data del 30.09.20XX, avendo provveduto, entro il 16.06.20XX, al pagamento dell'acconto.

L'amministratore giudiziario, per i beni immobili intestati a Mario Bianchi e sottoposti a sequestro sarà chiamato:

- a redigere la dichiarazione dei redditi Unico PF provvedendo all'invio telematico della stessa predisponendola nel modo di seguito rappresentato:

²¹ Giova qui ricordare che ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. n. 159/2011 "...In ogni caso il sequestro avente ad oggetto partecipazioni sociali totalitarie si estende di diritto a tutti i beni costituiti in azienda ai sensi degli articoli 2555 e seguenti del Codice civile..."

²² Qualora ciò non si verificasse, per esempio con una revoca del sequestro disposta nel medesimo periodo d'imposta, alcun adempimento dichiarativo di natura fiscale afferente ai redditi ed all'assoggettamento ad imposizione diretta di quelli prodotti nel periodo d'imposta (giudiziario) sarebbe a carico dell'amministratore giudiziario.



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

CODICE FISCALE (*) | B | N | C | M | R | I | 8 | 0 | P | 6 | 0 | B | 1 | 8 | 0 | R |

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Correttivo nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (per Z.co. 8-9c, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
	DATI DEL CONTRIBUENTE	Comune (o Stato estero) di nascita				Provincia (sigla)	Data di nascita giorno mese anno	Sesso (barrare la relativa casella) <input type="checkbox"/> M <input checked="" type="checkbox"/> F	
	deceduto/a <input type="checkbox"/> 6	tutelato/a <input checked="" type="checkbox"/> 7 <input type="checkbox"/> X	minore <input type="checkbox"/> 8			Vantita IVA (eventuale)			
	Accettazione credito giacente	Liquidazione volontaria	Immobili sequestrati <input checked="" type="checkbox"/> X	Stato		Riservato al liquidatore ovvero al curatore fallimentare Periodo d'imposta giorno mese anno dal al			
RISERVATO A CHI PRESENTA LA DICHIARAZIONE PER ALTRI	Codice fiscale (obbligatorio) R S S M R O 6 3 P 2 2 B 1 8 0 H					Codice carica Norme 05	Data carica giorno mese anno 30 09 20 xx	Scissione (barrare la relativa casella) <input type="checkbox"/> M <input checked="" type="checkbox"/> F	
EREDE, CURATORE FALLIMENTARE o DELL'EREDITÀ, ecc. (vedere Istruzioni)	Cognome ROSSI					MARIO	Provincia (sigla) C.a.p.		
	Data di nascita giorno mese anno						Residenza ANAGRAFICA (O SE DIVERSO) DOMINIO FISCALE Rappresentante residente all'estero		
	Comune (o Stato estero)						Frazione, via e numero civico / Indirizzo estero		
							Provincia (sigla)		
							Telefono prefisso numero		
	Data di inizio procedura giorno mese anno					Procedura non ancora terminata giorno mese anno	Data di fine procedura giorno mese anno	Codice fiscale società o ente dichiarante	

QUADRO RB REDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI	RB1	Rendimento catastale non rivalutato 1.924,00	Utilizzo 01	giorni 93	Possesso percentuale 100,00	Codice carbone 00	Canone di locazione 00	Casi particolari 00	Continuazione (*) 00	Codice Comune F205	Cedolare Cedolare secco [MD] 11 12
		REDITI IMPOSTABILI 13 .00	Tassazione ordinaria 14	Cedolare secco 21% 00	Cedolare secco 10% 00	REDITI NON IMPOSTABILI 16	Abitazione principale soggetta a IMU 16	Immobili non locali 00	Abitazione principale non soggetta a IMU 17	00	515,00
Sezione I Redditi dei fabbricati Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL	RB2	Rendimento catastale non rivalutato .00	Utilizzo 00	giorni 00	Possesso percentuale 00	Codice carbone 00	Canone di locazione 00	Casi particolari 00	Continuazione (*) 00	Codice Comune 00	Cedolare Cedolare secco [MD] 11 12
		REDITI IMPOSTABILI 13 .00	Tassazione ordinaria 14	Cedolare secco 21% 00	Cedolare secco 10% 00	REDITI NON IMPOSTABILI 16	Abitazione principale soggetta a IMU 16	Immobili non locali 00	Abitazione principale non soggetta a IMU 17	00	00
La rendita catastale (col. 1) va indicata senza operare la rivalutazione	RB3	Rendimento catastale non rivalutato .00	Utilizzo 00	giorni 00	Possesso percentuale 00	Codice carbone 00	Canone di locazione 00	Casi particolari 00	Continuazione (*) 00	Codice Comune 00	Cedolare Cedolare secco [MD] 11 12
		REDITI IMPOSTABILI 13 .00	Tassazione ordinaria 14	Cedolare secco 21% 00	Cedolare secco 10% 00	REDITI NON IMPOSTABILI 16	Abitazione principale soggetta a IMU 16	Immobili non locali 00	Abitazione principale non soggetta a IMU 17	00	00

Come sopra illustrato, l'**amministratore giudiziario** compilerà la dichiarazione per conto del titolare del bene in sequestro, Mario Bianchi avendo cura di indicare nel frontespizio dei dati del contribuente la casella “tutelato/a” e “Immobili sequestrati”. Nel quadro RB indicherà, per la frazione di anno, i frutti percepiti dalla locazione a terzi.

All’Agenzia delle Entrate per il medesimo periodo d’imposta potranno, dunque, ed a seconda dei casi, essere presentate tre dichiarazioni dei redditi: una dal titolare/proposto per la frazione intercorrente tra il 1° gennaio e la data del sequestro dei beni, una dall’amministratore giudiziario per i redditi dei fabbricati in sequestro ed una ulteriore dell’amministratore giudiziario per tutti gli altri redditi (di capitale, d’impresa etc..) previsti dall’art. 6 del TUIR per il periodo post sequestro ed ove saranno compilati i relativi riquadri.²³

²³ È il caso di precisare che nel caso in cui vi fossero redditi d’impresa di persona fisica è opportuno tenere una contabilità in forma ordinaria e quindi compilare il quadro RF e non il quadro RG previsto per le contabilità semplificate, poiché è buona prassi che l’amministratore giudiziario debba tenere le scritture contabili in forma completa e trasparente con specifica indicazione di tutti i movimenti finanziari occorsi durante la fase giudiziaria o tutt'al più annotare extra contabilmente tutte le operazioni di gestione in forma tracciata, anche ai fini di quanto dovrà rappresentare per ogni grado di giudizio (rendiconto di gestione) ai sensi dell’art. 43 del d.lgs. n. 159/2011.





LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Per quanto attiene gli adempimenti fiscali, di competenza dell'amministratore giudiziario, specificatamente afferenti alla società Alpha S.r.l., quest'ultimo compilerà la dichiarazione dei redditi sul modello Unico SC dichiarando i redditi di impresa in modo ordinario, compilando anche i relativi modelli per l'IVA, l'IRAP e gli ISA – Indici sintetici di affidabilità fiscale). Presterà particolare attenzione nel dichiarare i redditi dei fabbricati “patrimonio”, nella fattispecie locati al corrispettivo annuo di euro 10.000,00, la cui rendita è di euro 4.000,00 e per i quali sono state sostenute spese di manutenzione, da parte della società, per euro 3.000,00.

Nel caso ipotizzato, per determinare il reddito imponibile di tale immobile occorre confrontare prima di tutto la deduzione forfetaria (15% di euro 10.000,00 = euro 1.500,00) con le spese di manutenzione (pari ad 3.000,00). In tal caso verrà anzitutto constatato che le spese di euro 3.000,00 sono superiori ad euro 1.500,00 per cui queste saranno deducibili nel limite di tale ultimo importo. Confrontando, a questo punto, la rendita catastale (pari ad euro 4.000,00) ed il canone di locazione decurtato delle spese deducibili di euro 1.500,00, pari ad euro 8.500,00 = (10.000,00 – 1.500,00), essendo quest'ultimo superiore alla rendita catastale, il valore imponibile dell'immobile patrimonio risulterà essere pari ad euro 8.500,00. Al fine di semplificare quanto sopra esposto, immaginando che la società non abbia avuto altri redditi, per il solo caso contemplato dell'immobile patrimonio, in dichiarazione dei redditi si rappresenterebbe nel quadro RF come segue:

RF 10: Redditi di immobili...: euro 8.500,00;

RF 11: Spese ed altri componenti... di cui agli immobili del rigo RF10: euro 3.000,00;

RF 39: Proventi degli immobili di cui al rigo RF 10: euro 10.000,00.

Sino a questo punto, infatti, chi compila la dichiarazione dei redditi si è attenuto a quanto previsto dall'art. 90 del TUIR.





LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

SOCIETÀ O ENTE		Denominazione ALPHA SRL	
Codice fiscale		0 1 5 2 4 5 6 8 7 5 4	
Partita IVA		0 1 5 2 4 5 6 8 7 5 4	
Data bilancio/fondi conto o effettiva/seduzione		Termino legale o statutario per l'appresentazione del bilancio o rendiconto	
giorno mese anno	giorno mese anno	giorno mese anno	Periodo d'imposta
30 04 20 XX	30 04 20 XX	01 01 20 XX	giorno mese anno
31 12 20 XX		31 12 20 XX	1 0 2 1
Indirizzo, in caso di fusione, il codice fiscale del soggetto incorporante o risultante dalla fusione e, in caso di cessione, quello del beneficiario designato		Telefono	
		Fax	
Indirizzo di posta elettronica			
RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE		Codice fiscale (obbligatorio)	
R I S M R O 6 3 P 2 2 B 1 8 0 H		Codice carica	
Cognome		Nome	
ROSSI		MARIO	
Data di nascita		Comune (a Stato estero) di nascita	
giorno	mese	giorno	Provincia
			Telefono
Codice fiscale società o ente dichiarante			
RF1 Codice attività 201500 studi di settore: cause di esclusione 2 studi di settore: cause di inapplicabilità 3 parametri: cause di esclusione 4			
RF2 Componenti positivi da studi di settore annotati nelle scritture contabili ,00			
RF3 Opzioni IAS 1 Riserve 2 Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale 1 ,00			
RF4 AI UTILE 7.000,00			
RF5 BI PERDITA ,00			
RF6 CI COMPONENTI POSITIVI EXTRACONTABILI Ammortamenti Altre rettifiche Accantonamenti ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00			
RF7 Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze altre imputabili all'esercizio 1 ,00 2 ,00			
RF8 Quote costanti dei contributi a libertà costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b) ,00			
RF9 Reddito determinato con criteri non analitici ,00			
RF10 Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività 8.500,00			
RF11 Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10 3.000,00			
 Variazioni in aumento ,00 ,00 ,00 ,00			
RF32 DI TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO 11.500,00			
Variazioni in diminuzione ,00 ,00 ,00 ,00			
RF34 Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a lessazione in quote costanti 1 ,00 2 ,00			
RF35 Contributi a libertà costituenti sopravvenienze attive da acquisire a lessazione in quote costanti [art. 88, comma 3, lettera b)] ,00			
RF36 Utili da partecipazione in società di persone o in GIE ,00			
RF37 Perdita delle imprese marittime determinata fortemente ,00			
RF38 Dividendi derivanti da utili formatisi in regime di trasparenza ,00			
RF39 Proventi degli immobili di cui al rigo RF10 10.000,00			
RF40 Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compresi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5) ,00			

Eseguite le predette rettifiche in aumento/diminuzione, l'unica possibilità, a modesto parere di chi scrive, di rendere irrilevante il reddito imponibile così determinato ai sensi dell'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011 è quello di inserire nel rigo RF 55 il reddito imponibile di euro 8.500,00, determinato nella fattispecie ai sensi dell'art. 90 del TUIR, tra le variazioni in diminuzione residuali (altre variazioni in diminuzione). Con tale ultima annotazione viene sospesa l'imposizione prevista dall'art. 90 del TUIR come prescritto dall'art. 51 comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011.

Si precisa, infine, che qualora il sequestro non si dovesse protrarre oltre il periodo d'imposta successivo, l'amministratore giudiziario non dovrà eseguire alcun adempimento dichiarativo avente scadenza successiva alla revoca del sequestro/confisca, dovendo, tuttavia dare comunicazione agli enti competenti (Agenzia delle Entrate, Uffici di riscossione tributi, INPS, INAIL etc...) del relativo provvedimento. Tale comunicazione è dovuta anche in caso di confisca definitiva.

Ai fini della compilazione del Modello Unico società di capitali si precisa che è necessario compilare anche il quadro RS, rigo 116, nella parte afferente alla “disapplicazione” della verifica dell’operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo, inserendo il codice.



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

6.2. L'imposta regionale sulle attività produttive

L’Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP), introdotta dal d.lgs. n. 446/1997 ed entrata in vigore il 1° gennaio 1998, colpisce il valore aggiunto generato da attività economicamente rilevanti svolte in forma autonomamente organizzata. La Corte costituzionale, con la sentenza n. 21/2024, ha ribadito che il presupposto dell’imposta risiede nella creazione di valore attraverso l’impiego coordinato dei fattori produttivi.

Ai sensi dell’art. 2, comma 1, del medesimo decreto, l’IRAP si applica all’esercizio abituale di attività finalizzate alla produzione o allo scambio di beni e servizi, purché connotate da autonoma organizzazione. La giurisprudenza di legittimità, con ordinanze nn. 22268/2023 e 295/2025, ha precisato che tale requisito è intrinseco all’impresa, ma non automaticamente ravvisabile nel lavoro autonomo, salvo che il contribuente gestisca direttamente un’organizzazione complessa o utilizzi mezzi e risorse non minimi, o si avvalga stabilmente di lavoro altrui.

La legge n. 244/2007 ha conferito natura di tributo proprio regionale all’IRAP, sebbene le Regioni conservino limitata autonomia normativa. Il gettito spetta alle Regioni, mentre le attività di accertamento e riscossione restano in capo all’Amministrazione finanziaria dello Stato.

Sono soggetti passivi dell’imposta le imprese e i lavoratori autonomi, individuali o associati, gli enti non commerciali e le amministrazioni pubbliche. L’ordinanza n. 294/2025 della Cassazione sottolinea il carattere impersonale della capacità contributiva sottesa all’IRAP, fondata sull’organizzazione più che sull’attività personale del contribuente.

Restano esclusi dall’ambito soggettivo:

- gli OICR, eccetto le SICAV;
- i fondi pensione ex d.lgs. n. 124/1993;
- i GEIE;
- gli operatori agricoli ex art. 32 TUIR;
- i contribuenti in regime forfetario.

La base imponibile varia in base alla tipologia di contribuente. Per le società di capitali, coincide con la differenza tra le voci A e B del conto economico (art. 2425 c.c.), con alcune esclusioni. Per società di persone e imprese individuali, si calcola sulla differenza tra ricavi e componenti negativi specificamente indicati. I professionisti determinano la base imponibile come differenza tra compensi e costi inerenti, con alcune esclusioni. Per gli enti non commerciali privi di attività commerciale, rilevano le spese per il personale e i collaboratori.

L’aliquota ordinaria è del 3,9%, con possibilità per le Regioni di modificarla entro 0,92 punti percentuali. L’IRAP non è generalmente deducibile ai fini IRPEF e IRES, ma la normativa (d.l. n. 185/2008 e successive modifiche) ha introdotto la deducibilità integrale della quota riferita al costo del lavoro.





In ambito di misure di prevenzione, l'IRAP è dovuta anche quando l'attività economica è gestita da un amministratore giudiziario. Il rappresentante dell'impresa in sequestro è tenuto a presentare la dichiarazione IRAP e adempiere agli obblighi fiscali nei limiti delle risorse disponibili e delle autorizzazioni ricevute. Tale obbligo permane anche in assenza di disciplina espressa, come confermato dalla Cassazione (sent. n. 33975/2024 e ord. n. 1026/2023), che escludono l'estinzione dell'IRAP per confusione ai sensi dell'art. 50 del d.lgs. n. 159/2011.

Secondo l'ordinanza n. 1898/2024, l'art. 51, comma 3-bis, del medesimo decreto dispone la sospensione del pagamento, non dell'accertamento, per le imposte relative a immobili sequestrati. Le istruzioni ministeriali ai modelli UNICO/IRAP 2014 hanno previsto una gestione separata dei dati dichiarativi per beni immobili esenti. I frutti derivanti dalla gestione di immobili sequestrati (come i canoni di locazione) sono assoggettati a imposizione fiscale IRAP ordinariamente, in relazione alla loro collocazione civilistica nel valore della produzione e/o nella voce altri ricavi.

In conclusione, l'IRAP mantiene natura di tributo reale autonomo e resta dovuta anche durante la gestione giudiziaria, salvo esenzioni specificamente previste per i beni immobili sottoposti a sequestro o confisca, con conseguente obbligo dichiarativo e di versamento a carico dell'amministratore giudiziario. Quanto all'IRAP maturata *ante sequestro*, essendo un tributo regionale, questa, per quanto previsto dagli articoli 52 e ss. del d.lgs. n. 159/2011 è soggetta alla verifica dei crediti come ogni altra obbligazione tributaria.

6.3. La imposizione fiscale degli immobili ubicati all'estero sottoposti a misura ablativa

I soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano sono tenuti a dichiarare i redditi derivanti dal possesso di immobili situati all'estero, in ossequio al principio di imposizione fiscale mondiale dei redditi (*worldwide taxation principle*) sancito dall'art. 3 del d.P.R. n. 917/1986. Tale obbligo dichiarativo prevede:

- 1) l'imposizione dei redditi derivanti dagli immobili esteri (quali, a titolo esemplificativo, i canoni locativi) tramite assoggettamento ad IRPEF;
- 2) l'imposizione patrimoniale tramite assoggettamento all'IVIE (Imposta sul Valore degli Immobili situati all'Ester - tributo di natura patrimoniale che colpisce il valore degli immobili detenuti all'estero).

I redditi derivanti da immobili esteri sono classificati come "redditi diversi" ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. f) del TUIR. La loro quantificazione avviene secondo il disposto contenuto all'art. 70, comma 2 del TUIR, che prevede regole differenziate a seconda che gli immobili siano:

- locati:



- e nel Paese estero il reddito derivante da tale locazione non risulti imponibile, in tal caso occorrerà dichiarare in Italia l'ammontare del canone di locazione percepito ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese;
- e nel Paese estero il reddito ritratto dalla locazione sia soggetto ad imposta, in tal caso bisognerà indicare nella dichiarazione italiana l'ammontare netto dichiarato in detto Stato estero, nonché spetterà il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero in luogo dell'abbattimento forfettario del 15%;
- tenuti a disposizione:
 - e nello Stato estero il relativo reddito non sia assoggettabile ad imposizione, in tal caso lo stesso reddito non sarà assoggettato a imposizione fiscale neanche in Italia;
 - e nello Stato estero il relativo reddito risulti tassabile mediante applicazione di tariffe d'estimo o in base a criteri similari, in quest'ultima ipotesi il reddito medesimo concorrerà al reddito imponibile del contribuente italiano secondo la valutazione effettuata nello Stato estero, ridotto delle spese eventualmente ivi riconosciute.

L'IVIE (Imposta sul Valore degli Immobili all'Ester), al contrario, è dovuta nella misura fissa dell'1,06% da applicare al valore dell'immobile, quest'ultimo a sua volta coincidente:

- al valore catastale così come determinato nel Paese estero, per gli immobili in Paesi UE/SEE;
- al costo di acquisto o valore di mercato per gli immobili diversi dai precedenti;
- al valore dichiarato nella successione, per gli immobili pervenuti per successione.

Per gli immobili situati in Paesi UE o SEE che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, dall'imposta dovuta in Italia risulta deducibile, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento nello Stato in cui è situato l'immobile.

Sussiste, infine, l'obbligo di monitoraggio fiscale degli immobili esteri, previsto dall'art. 4 del d.l. n. 167/1990, al quale si adempie tramite compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi.

Ciò necessariamente premesso, venendo al caso concreto in cui oggetto di sequestro risulti un bene immobile ubicato all'estero, il corretto trattamento fiscale da porre in essere dall'ufficio di amministrazione giudiziaria va inevitabilmente ricercato nell'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011 il quale ha introdotto, come già in precedenza rilevato, un regime di sospensione dal versamento delle imposte che abbiano come presupposto il diritto di proprietà o il possesso dell'immobile, nonché di quelle gravanti sugli atti e i contratti relativi agli immobili oggetto di sequestro – sospensione che opera durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e fino all'assegnazione o destinazione dei beni.

In relazione all'argomento di cui trattasi si segnala quanto chiarito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E del 30.12.2014, secondo la quale *"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.”).

L’IVIE rientra, pertanto, nel regime di sospensione previsto dall’art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011 che dispone la sospensione, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca, 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. Sospensione che, quale effetto ultimo, esonera l’amministratore giudiziario dai relativi pagamenti in costanza di procedura.

6.4. La gestione delle aziende in sequestro, primi adempimenti e la fiscalità nelle varie forme di impresa

L’amministrazione giudiziaria dei beni sottratti alla criminalità organizzata rappresenta, inevitabilmente, una delle sfide più complesse nel panorama professionale moderno, richiedendo all’amministratore giudiziario un insieme articolato di competenze e una profonda comprensione delle dinamiche aziendali. La peculiarità dell’incarico risiede nella necessità di ricondurre i complessi aziendali in un percorso di legalità, garantendo simultaneamente la continuità operativa e il rispetto delle normative vigenti in ambito amministrativo, societario, penale, civilistico e fiscale.

La fase del primo accesso²⁴ rappresenta, già questa, un momento cruciale dell’intera procedura. Prima di effettuare l’accesso fisico, l’amministratore giudiziario dovrà infatti acquisire un certificato camerale storico aggiornato, strumento essenziale per comprendere la realtà d’impresa che dovrà essere gestita, le eventuali modifiche nella composizione aziendale, le variazioni delle quote sociali e l’esistenza di eventuali procedure concorsuali.

Nel corso dell’accesso fisico, l’amministratore sarà tenuto a produrre una documentazione fotografica e video dettagliata di tutti gli ambienti, effettuare la verifica fisica della cassa, nonché procedere ad un’accurata inventariazione dei beni e delle merci presenti. Particolare attenzione dovrà essere dedicata al controllo delle licenze e delle autorizzazioni necessarie all’esercizio dell’attività d’impresa, il tutto come acquisizione propedeutica a quanto richiesto tra i compiti e gli obblighi dell’amministratore giudiziario previsti nel titolo III e IV del libro I del d.lgs. n. 159/2011.

²⁴ Per una compiuta disamina degli adempimenti dell’amministratore giudiziario, in particolare con riferimento ai beni aziendali vedasi: L. D’AMORE, *Gli adempimenti dell’amministratore giudiziario nelle misure ablative*, CNDCEC e FNC-Ricerca, 2025, reperibile al seguente link: https://commercialisti.it/wp-content/uploads/2025/03/2025_03_28_gli-adempimenti-dell'amministratore-giudiziario.pdf nonché *Linee guida in materia di legalizzazione delle aziende sottoposte a misura ablativa o non ablativa*, CNDCEC e FNC-Ricerca, 2025, reperibile al seguente link: https://commercialisti.it/wp-content/uploads/2025/08/2025_08_05_Linee-guida-legalizzazione-aziende_def.pdf



Un altro aspetto fondamentale risulta da ricercare in una corretta attività di acquisizione della documentazione contabile e societaria. L'amministratore dovrà, infatti, ottenere dagli uffici amministrativi (se esistenti) o dal professionista incaricato della tenuta delle scritture contabili tutti i libri societari obbligatori, tra cui il libro dei soci, delle obbligazioni, delle adunanze e deliberazioni assembleari, del Consiglio di amministrazione e del collegio sindacale. Parallelamente, dovrà essere acquisita la documentazione contabile e amministrativa, comprensiva dei bilanci, quanto meno degli ultimi tre esercizi, delle prime note di cassa e banca, della situazione contabile aggiornata alla data del sequestro (immissione in possesso), dei contratti bancari, dei registri IVA e di tutta la documentazione fiscale rilevante.

Per quanto concerne la gestione del personale, l'amministratore giudiziario dovrà acquisire documentazione completa che includa le lettere di assunzione, il libro matricola, le buste paga recenti e il libro unico del lavoro.

Venendo agli adempimenti successivi al primo accesso, l'amministratore giudiziario dovrà effettuare le comunicazioni obbligatorie all'Agenzia delle Entrate, al Registro delle Imprese, agli enti previdenziali e alle conservatorie competenti, dedicando particolare attenzione alla gestione dei rapporti bancari, nel dettaglio individuando tutti i rapporti esistenti, verificando i saldi contabili, garantendo il blocco dell'operatività precedente ed acquisendo delle nuove deleghe operative.

L'amministratore giudiziario dovrà, infine, predisporre un *master plan* comprensivo di *business plan* dettagliati, definire le strategie competitive e pianificare le azioni operative necessarie per il raggiungimento degli obiettivi prefissati. La stima dei risultati attesi dovrà essere realistica e basata su dati concreti emersi dall'analisi della documentazione acquisita.

Trattasi, inevitabilmente, di attività finalizzate non solo all'acquisizione del controllo effettivo del compendio aziendale, ma anche alla predisposizione della prima relazione al giudice delegato (*ex artt. 36 e 41 del d.lgs. n. 159/2011*), documento fondamentale atto a fornire un quadro completo della situazione aziendale e delle prospettive future del compendio aziendale sequestrato.

Ciò necessariamente premesso in relazione ai primi adempimenti di competenza dell'amministratore giudiziario, si riporta, nel seguente prospetto tabellare, un *focus* su quelli aventi natura fiscale opportunamente suddivisi tra quelli da porre in essere nella fase iniziale, quelli da porre in essere in costanza di procedura e quelli da porre in essere in caso di revoca o di confisca definitiva.

ADEMPIMENTI FISCALE INIZIALI DELL'AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO

1	Entro 30 giorni dalla data di immissione in possesso dell'azienda in sequestro	Comunicare all'Agenzia delle Entrate il sequestro del compendio aziendale con modello di variazione dati IVA (<i>ex art. 35 del d.P.R. n. 633/1972</i>) AA7/9 o AA9/9 (a seconda che l'impresa sia rispettivamente esercitata in forma individuale o in forma societaria).
2	Dopo la convalida del sequestro preventivo e prima di eventuali scadenze di natura tributaria inerenti agli immobili in sequestro	Se vi sono beni immobili in sequestro, presentare al comune di ubicazione degli immobili a mezzo p.e.c. o raccomandata a.r., nonché ai vari enti competenti, una dichiarazione attestante l'avvio della procedura e la sospensione del versamento di imposte, tasse e tributi <i>ex art. 51, comma 3-bis</i> del d.lgs. n. 159/2011.
3	Adempimenti fiscali pendenti sull'azienda in sequestro, come da prassi amministrativa	Trattasi degli adempimenti fiscali richiamati dalle prassi delle amministrazioni finanziarie che rinviano, in quanto compatibili alle disposizioni previste dall' <i>art. 187 TUIR</i> ed all' <i>art. 5-ter</i> del d.P.R. n. 322/1988. Discussa dai più ed in dottrina l'applicazione di tale normativa all'amministratore giudiziario. Attualmente la normativa in vigore (<i>art. 51 d.lgs. n. 159/2011</i>) non fa alcun espresso rinvio all' <i>art. 187 del TUIR</i> e di conseguenza all'applicazione dell' <i>art. 5-ter</i> del d.P.R. n. 322/1988 e succ. modd..

LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

<p>I riferimenti sono agli obblighi derivanti dall'applicazione analogica agli adempimenti del curatore dell'eredità giacente. I termini pendenti alla data di conferimento dell'incarico sono sospesi fino all'assunzione delle funzioni e sono prorogati di sei mesi.</p>		
4	Adempimenti dichiarativi fiscali annualità pignorata	<p>Presentare:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) liquidazioni periodiche dati IVA; 2) certificazioni sostituti d'imposta (CU); 3) dichiarazione Iva dell'anno precedente; 4) Modello Unico PF, SP e SC, inclusi gli ISA (indici sintetici di affidabilità fiscale); 5) Modello IRAP; 6) Modello 770; 7) altri adempimenti fiscali. <p>Acquisizione immediata da parte dell'amministratore giudiziario, in fase di esecuzione del sequestro delle scritture contabili dell'imprenditore. Gli adempimenti verranno svolti sulla base delle scritture contabili annotate per l'anno precedente, se in possesso dell'amministratore giudiziario.</p>
5	Dalla data di immissione in possesso dell'azienda	<p>Eseguire la fatturazione e tutti gli adempimenti contabili e fiscali propri delle imprese, naturalmente, in caso di prosecuzione dell'attività, sia entro i sei mesi dalla data di immissione in possesso (c.d. esercizio provvisorio ex art. 41 comma 1-quinquies del d.lgs. n. 159/2011, sia successivamente a seguito di quanto relazionato ai sensi dell'art. 41 del d.lgs. n. 159/2011.</p>
<p>ADEMPIMENTI FISCALI DURANTE LA PROCEDURA</p> <p>Art. 51, comma 2 del d.lgs. n. 159/2011: "Se il sequestro si protrae oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio, ... l'amministratore giudiziario è tenuto nei termini ordinari al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi, ove ricorrano, agli obblighi contabili e quelli a carico del sostituto d'imposta di cui al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600."</p>		
6	Mensilmente trimestralmente	<p>Effettuare la liquidazione dell'Iva (<i>solo se sono state registrate operazioni imponibili</i>) e versare l'eventuale IVA dovuta entro i termini di legge; i versamenti vanno integrati degli interessi all'uopo previsti nella misura secca dell'1%, come stabilito dal comma terzo dell'art. 7 del d.P.R. n. 542/1999.</p>
7	Entro sei mesi (+90 gg) dal conferimento ed accettazione dell'incarico presentazione della dichiarazione dei redditi periodo 01.01 – immissione in possesso	<p>- Presentare: le dichiarazioni dei redditi del proposto e/o titolare dell'azienda per il periodo d'imposta 01/01 – data di immissione in possesso dell'azienda in sequestro o altri redditi (art. 6 TUIR) dei beni in sequestro.</p>
8	Entro i termini ordinari di presentazione dei modelli fiscali	<p>Presentare le Dichiarazioni fiscali (Redditi – IRAP – ISA).</p> <p>Unico PF relativo ai redditi di cui all'art. 6 del TUIR (per i beni in sequestro); Unico PF, relativo ai beni degli immobili esenti; Unico SP, Redditi + Unico SP (immobili esenti) + Unico PF soci Unico SC, Redditi + immobili Unico Enti non commerciali IRAP</p>
9	Entro i termini ordinari di presentazione dei modelli fiscali	<p>Presentare le Dichiarazioni fiscali per l'intero periodo d'imposta alle scadenze previste dalla normativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comunicazione dati IVA; - Certificazioni sostituti d'imposta - Dichiarazione Iva autonoma o separata (intero periodo d'imposta se in possesso dei dati dell'intero periodo); - Modello 770 – sostituti d'imposta – intero periodo.
10	Entro il 27/12	Versare l'acconto Iva (se dovuto).
11	Entro il 28 febbraio di ogni anno (o negli eventuali maggiori termini)	Rilasciare le certificazioni dei redditi corrisposti (ivi compresi quelli del personale dipendente).



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

ADEMPIMENTI FISCALE IN CASO DI REVOCHE O CONFISCA DEFINITIVA DEI BENI

12	Comunicazione con allegato provvedimento di revoca sequestro/ confisca	In caso di revoca del sequestro/confisca dei beni in corso di procedura, l'amministratore giudiziario comunica all'Agenzia delle Entrate e agli altri enti competenti la revoca del sequestro.	Disposizione prevista dall'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011. Si ritiene, inoltre, opportuno eseguire le medesime comunicazioni in caso di confisca definitiva dei beni.
13	In caso di revoca del sequestro per il periodo d'imposta in corso	Non vi è obbligo di presentare alcuna dichiarazione dei redditi od ottemperare a disposizioni fiscali, se non già scadute, sui redditi dei beni in sequestro/confisca, in relazione a quanto previsto dall'applicazione analogica degli adempimenti del curatore dell'eredità giacente (art. 187 del TUIR e art. 5 comma 5-ter del d.P.R. n. 322/1998).	La questione ben si aggancia con gli adempimenti dell'amministratore giudiziario che dovrà procedere alla restituzione dei beni (in caso di revoca) ed a redigere il rendiconto finale di gestione. È opportuno procedere celermente ad un aggiornamento delle scritture contabili, al fine di porre in condizioni l'avente diritto alla continuazione dell'impresa ed ad assolvere ai vari adempimenti fiscali
14	In caso di confisca definitiva	L'esenzione da imposte, tasse e tributi per i beni immobili confiscati permane sino alla loro assegnazione o destinazione. Per quanto riguarda il reddito degli altri beni e sino alla destinazione prevista dall'art. 48 del d.lgs. n. 159/2011, l'amministratore giudiziario procederà con le medesime modalità sino ad ora summenzionate, ossia al pagamento delle imposte ed ai relativi adempimenti previsti dagli artt. 50 e 51 del d.lgs. n. 159/2011.	

6.5. La fiscalità nelle varie forme di impresa

In ipotesi di sequestro di partecipazioni sociali in società di capitali, l'amministratore giudiziario è investito esclusivamente della gestione delle quote sequestrate, non assumendo la gestione diretta della società, che permane in capo all'organo amministrativo nominato dall'assemblea. Tale principio trova rilevanza anche sotto il profilo tributario, permanendo la soggettività passiva d'imposta in capo alla società di capitali, il cui organo amministrativo resta onerato dell'adempimento degli obblighi normativamente previsti.

In verità occorre, tuttavia fare delle distinzioni, poiché detta impostazione trova piena applicazione nell'ipotesi in cui il sequestro abbia ad oggetto una partecipazione di minoranza e via sia l'impossibilità per l'amministratore giudiziario di procedere alla rimozione degli organi sociali.

In tal caso l'amministratore giudiziario procederà all'amministrazione dei beni in sequestro (quota societaria di minoranza) esercitando i poteri che spettano al socio nei limiti della quota sequestrata (art. 41, comma 6, CAM).

Diversamente, qualora il sequestro investa la maggioranza o la totalità delle partecipazioni sociali, come evidenziato dalla giurisprudenza amministrativa e dall'articolo del CAM citato, l'amministratore giudiziario previa autorizzazione del Giudice delegato può convocare l'assemblea e procedere alla nomina degli amministratori in sostituzione di quelli in carica o nominare se stesso rivestendo anche la qualifica di amministratore *"iure privatorum"* (art. 41, comma 1-ter ultima alinea). In tutti i summenzionati casi gli adempimenti fiscali dovranno essere eseguiti dal soggetto giuridico sotto la direzione del rappresentante legale dell'ente.

Con specifico riferimento all'ipotesi in cui l'amministratore giudiziario sia stato nominato per il sequestro di una quota di partecipazione in una società di capitali che abbia esercitato l'opzione per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 115 del TUIR, questi sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi del soggetto sottoposto a misura cautelare, includendovi il reddito di partecipazione e liquidando le relative imposte.





Per quanto concerne le quote di società di persone, occorre operare una distinzione tra il sequestro di quote di società in accomandita o di società semplici o in nome collettivo e se il sequestro ha riguardato anche il compendio aziendale o meno.

In ipotesi di sequestro esclusivamente di quote sociali di soggetto che riveste la figura di socio accomandante, l'amministratore giudiziario, non potendo ingerirsi nella gestione sociale, si limiterà al monitoraggio delle situazioni contabili periodiche predisposte dall'organo amministrativo, provvedendo agli adempimenti fiscali correlati alla detenzione della partecipazione mediante la presentazione della dichiarazione dei redditi di partecipazione imputati per trasparenza al socio e l'assolvimento delle relative imposte.

In ipotesi in cui è stata sottoposta esclusivamente a sequestro la quota di partecipazione in una società in accomandita semplice di un socio accomandatario la questione gestoria diviene delicata. È notorio che la figura dell'accomandatario è essenziale, perché è l'unico socio che ha potere di amministrazione e responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali contratte dalla società, pertanto, si ritiene che **l'amministratore giudiziario** non possa automaticamente assumere le funzioni gestorie che la legge e lo statuto attribuiscono personalmente all'accomandatario. Tuttavia, si possono individuare diverse strade operative a seconda del caso concreto: i) Sospensione dell'accomandatario e nomina di un nuovo amministratore (se lo statuto o i soci lo consentono) ed in tal caso su impulso dell'amministratore giudiziario o su disposizione del Tribunale, si potrebbe provvedere a nominare un nuovo accomandatario o un amministratore provvisorio; ii) Richiesta di scioglimento della società (art. 2323 c.c.) qualora non vi sia sostituzione dell'accomandatario lo scioglimento sarebbe per impossibilità di conseguire l'oggetto sociale; iii) gestione indiretta: l'amministratore giudiziario può limitarsi a gestire economicamente i frutti della partecipazione (es.: utili, dividendi), senza ingerirsi nell'amministrazione sociale, lasciando formalmente l'accomandatario in carica e previa autorizzazione del Tribunale competente; iv) Su impulso dell'amministratore giudiziario e se sussistono i presupposti nel caso concreto il giudice può autorizzare, entro i limiti dell'art. 41 del Codice Antimafia o della disciplina processuale rilevante, una più incisiva gestione del bene sequestrato, compresa una eventuale richiesta di modifica degli assetti societari.

Nella fattispecie sopra delineata senza una modifica della compagine sociale o senza specifiche autorizzazioni giudiziarie, l'amministratore giudiziario non può sostituirsi direttamente all'accomandatario nell'amministrazione della società ed eventuali soluzioni devono necessariamente passare attraverso strumenti societari o provvedimenti del giudice delegato alla procedura.

Naturalmente in ipotesi, invece, di sequestro dell'intero compendio aziendale e delle quote societarie, l'amministratore giudiziario potrà assumere funzioni di piena gestione dell'azienda e nel caso di continuità dell'attività d'impresa, egli sarà tenuto, oltre agli adempimenti in precedenza individuati per il socio accomandato, anche alla presentazione delle dichiarazioni fiscali ai fini IVA, imposte sui redditi e IRAP, nonché alla liquidazione e al versamento delle relative imposte derivanti dalla gestione del compendio aziendale durante tutta la fase giudiziaria.



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Si, precisa, infine che nell'ambito degli altri casi di sequestro (penale) specificatamente previsti dall'art. 104-bis delle disposizioni attuative del c.p.p. non trovano applicazione le norme di natura processuale previste d.lgs. n. 159/2011 e, quindi quelle dell'art. 20 del medesimo Codice, mancando, tra le altre cose uno specifico rinvio. La conseguenza è che, nell'ambito di questi sequestri (a titolo esemplificativo ex art. 321, comma 1 e 2 del c.p.p., 240-bis del c.p., etc., ove vi è la nomina di un amministratore giudiziario, non potrà procedersi ad una automatica estensione del sequestro all'intero compendio aziendale se sono state sottoposte a sequestro unicamente le quote societarie rappresentative l'intero capitale sociale.

6.6. La gestione delle aziende in sequestro, primi adempimenti e la fiscalità nelle varie forme di impresa

Le società di diritto estero proprietarie di immobili ubicati nel territorio italiano, in assenza di stabile organizzazione, sono tenute, ai sensi dell'art. 151, comma 3, del TUIR, a qualificare il reddito prodotto secondo le disposizioni del Titolo I relative alle categorie nelle quali rientrano, applicando di fatto il medesimo regime previsto per le persone fisiche.

Come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità (Trib. Firenze, sent. n. 1852/2016), la mera titolarità di beni immobili in Italia da parte di soggetti non residenti non configura *ex se* una stabile organizzazione. Tale qualificazione, infatti, richiede l'effettiva istituzione di una struttura nazionale autonoma rispetto alla società estera, dotata di autonomia gestionale, contabile e finanziaria. In particolare, secondo la Suprema Corte (Cass. civ. n. 7200/2024), la mera presenza di una sede secondaria regolarmente costituita non è sufficiente a integrare una stabile organizzazione, essendo necessario che attraverso tale sede fissa di affari l'impresa non residente eserciti in tutto o in parte la propria attività sul territorio dello Stato.

Conseguentemente, in assenza dei presupposti per la configurazione di una stabile organizzazione, i redditi derivanti dalla gestione degli immobili devono essere qualificati come redditi fondiari, mentre le plusvalenze realizzate mediante la cessione degli stessi sono assoggettate a imposizione fiscale secondo le disposizioni sui redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR.

Sul piano degli adempimenti, in caso di ritenuta esistenza di stabile organizzazione, l'amministratore giudiziario deve verificare l'avvenuta richiesta, oltre che del codice fiscale italiano, anche della partita IVA; a livello dichiarativo, ciò comporta la compilazione del quadro relativo ai redditi d'impresa del modello Redditi SC e della dichiarazione IRAP. Nell'ipotesi di assenza di stabile organizzazione, il soggetto non residente è tenuto alla presentazione del modello Redditi SC, non sussistendo l'obbligo di presentazione della dichiarazione IRAP in ragione dell'assenza del presupposto dell'autonoma organizzazione rilevante ai sensi del d.lgs. n. 446/1997.





7. I tributi locali

7.1. L'imposta municipale unica

Il vigente art. 51, comma 3-*bis* del d.lgs. n. 159/2011, come in precedenza ampiamente esposto, stabilisce espressamente che 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 tali provvedimenti il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi.

Tale norma permette, altresì, di limitare meglio l'ambito di applicazione del suddetto regime fiscale, finalizzato ad evitare che l'amministratore giudiziario anticipi il versamento di somme in una fase del procedimento di prevenzione in cui non è ancora chiara la destinazione finale dell'immobile oggetto di sequestro, devoluzione allo Stato o restituzione al soggetto proposto. Pertanto, nel caso in cui l'immobile dovesse tornare nella disponibilità del proprietario, in seguito alla cessazione della misura di prevenzione, il medesimo sarà tenuto al versamento dell'imposta IMU maturata nel periodo di amministrazione giudiziale del bene. Mentre nel caso di confisca definitiva l'IMU non sarà più dovuta nel momento in cui gli immobili rientrano nel patrimonio dello Stato.

A tal proposito merita qui segnalare, essendo alquanto recente, la pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma (sentenza n. 13772/2023 del 20.11.2023) in merito all'applicazione della disciplina speciale di cui al d.lgs. n. 159/2011, rispetto alla disciplina ordinaria in materia di IMU.

La Corte ha annullato l'intimazione di pagamento per IMU richiesta dal Comune di Roma per gli anni 2013 e 2014, su immobili di proprietà di una società, confiscati nell'ambito di una misura di prevenzione. Nella sentenza viene in primo luogo ribadito il principio secondo cui, ai sensi dell'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e di confisca 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. Nell'ambito applicativo della citata disposizione rientra anche l'IMU, in quanto tributo dovuto dal possessore di immobili.

Il Comune di Roma basava la propria richiesta su avvisi di accertamento, seguiti da notifica della cartella e intimazione di pagamento, senza tuttavia che lo stesso Comune, sebbene appositamente informato, avesse partecipato all'udienza di verifica dei crediti appositamente prevista dal d.lgs. n. 159/2011, con specifico obbligo per l'ente creditore di depositare apposita istanza ai fini dell'accertamento del proprio diritto. Per tali ragioni la Corte ha accolto il ricorso presentato dalla Società e annullato l'intimazione di pagamento notificata dal Comune di Roma. Nella stessa direzione anche la Corte di Giustizia di secondo grado, Lazio – Roma, sezione 6 sentenza del 9 gennaio 2023, n. 41; Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, Lazio – Roma, sez. 1, sentenza del 5 febbraio 2024, n. 805; Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, Lazio – Roma, sez. 1, sentenza 14 marzo 2024 n. 1746; Corte di



cassazione, sezione 6 Trib. Civile, Ordinanza del 7 febbraio 2022, n. 3732 (porzione d'imposta maturata posteriormente al sequestro - Inesigibilità pretesa erariale).

Appurato che la norma dispone solo la sospensione del versamento del tributo, la stessa non dispensa l'amministratore giudiziario dall'obbligo di adempiere agli ulteriori oneri, compresi quelli dichiarativi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva.

Le istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU ricordano che in base all'art. 1, comma 769, della legge n. 160/2019, la dichiarazione IMU deve essere presentata ogniqualvolta *"si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta"* e comunque in tutti i casi in cui il Comune non è **a conoscenza delle informazioni utili per verificare il corretto adempimento dell'imposta.**

Per quanto riguarda l'obbligo dichiarativo IMU, occorre ricordare il principio generale secondo il quale tale obbligo sorge solo nei casi in cui sono intervenute variazioni rispetto a quanto risulta dalle dichiarazioni già presentate, nonché nei casi in cui si sono verificate variazioni che non sono, comunque, conoscibili dal comune, vale a dire quando **il comune non è comunque in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.**

La fattispecie che qui interessa riguarda gli **immobili che hanno acquisito durante l'anno di riferimento il diritto alla sospensione del pagamento dell'IMU, come nel caso degli immobili soggetti a sequestro e confisca.**

Si ritiene opportuno, pertanto, che venga presentata la dichiarazione di variazione o, in alternativa, trasmessa in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta²⁵.

La dichiarazione IMU va presentata per segnalare all'ufficio competente la variazione intervenuta circa lo stato degli immobili e per segnalare la nomina dell'amministratore giudiziario e indicare nelle annotazioni gli estremi del provvedimento ablativo sequestro - confisca) e ciò, quanto meno, per evitare le notifiche degli avvisi di accertamento e di irrogazione sanzioni direttamente al soggetto ancora titolare del bene in sequestro.

Resta altresì confermato l'onere, in capo all'amministratore giudiziario, di dare comunicazione all'Ente competente della revoca della confisca, in modo che quest'ultimo provveda alla liquidazione dell'imposta IMU, dovuta per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti.

Accertata quindi la sospensione e la destinazione finale di tale imposta resta da evidenziare la **distinzione tra il periodo ante sequestro dal periodo post sequestro.**

²⁵ Considerato il lasso temporale previsto per la presentazione della dichiarazione le buone prassi suggeriscono che l'amministratore giudiziario effettui preventivamente una comunicazione mediante raccomandata al Comune di riferimento, oppure comunicare a mezzo PEC all'ufficio tributi competente, tutti i dati catastali degli immobili allocati nel medesimo comune ed attinti dalla misura ablativa, allegando uno stralcio del provvedimento emesso dall'autorità giudiziaria.



L'obbligazione tributaria (IMU) maturata **ante sequestro, come ogni altra posizione creditoria** è soggetta alla verifica dei crediti prevista nel Codice antimafia agli artt. 57 e ss.

Come è noto, l'amministratore giudiziario non può procedere al pagamento di un creditore anteriore al sequestro senza aver previamente verificato, mediante l'esame dello stato passivo e se successivo alla confisca definitiva, la legittima spettanza del credito, così come insinuato e riconosciuto. Inoltre, i pagamenti dei creditori *ante sequestro* utilmente collocati nel passivo potranno essere effettuati solo nell'ambito di un piano di riparto (art. 61 CAM) che tenga conto del limite di garanzia patrimoniale prevista dall'art. 53 CAM e della gradualità delle preferenze come previste dal medesimo articolo 61 e dalle disposizioni di legge ivi richiamate.

In merito all'imposta IMU maturata nel periodo **post sequestro** vale a dire dal giorno del sequestro e sino al giorno della confisca definitiva o revoca del sequestro/confisca, l'amministratore giudiziario sarà chiamato ad attenersi alle disposizioni previste dall'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011 ai sensi del quale *"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."* Per l'imposta IMU, in questo caso, il pagamento resta sospeso sino alla confisca o assegnazione dei beni (momento successivo alla confisca) e naturalmente non sarà più dovuta nel momento in cui gli immobili rientreranno, **con la confisca**, nel patrimonio dello Stato. La disposizione che permette l'applicazione dell'esenzione per i beni "pubblici" è prevista nell'art. 9, comma 8 del d.lgs. n. 23/2011 che dispone: *"Sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle Regioni, dalle province, dai Comuni, dalle Comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, co. 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992".*

A tal proposito, taluno²⁶ ha osservato che gli immobili confiscati definitivamente a decorrere dall'assegnazione ai sensi dell'art. 48 del d.lgs. n. 159/2011 o qualora gli stessi non vengano utilizzati per scopi esclusivamente istituzionali, non godano più del regime di sospensione dell'imposizione e, pertanto, l'Ente utilizzatore dal momento dell'assegnazione a proprio favore dovrà valutare l'assoggettamento o meno ad imposizione secondo le ordinarie norme che regolano tale disciplina fiscale (*svolgimento di un'attività istituzionale di rilevanza pubblica ex art. 7, comma 1, lett. a) d.lgs. n. 504/1992, come recepito ai fini IMU dall'art. 9, comma 8 d.lgs. n. 23/2011*). Dall'altra parte tale ultima considerazione non deve destare confusione interpretativa dell'art. 51, comma 3-bis in relazione alla sospensione della imposizione, poiché questa opera esclusivamente nei confronti dell'amministratore giudiziario e/o ANBSC e del titolare del bene vincolato, poiché solo ed esclusivamente in caso di revoca del sequestro e/o della confisca, l'Ente impositore potrà rivalersi retroattivamente anche per i tributi sospesi sull'avente diritto. Non a caso il legislatore ha previsto che *"Se la confisca è revocata,*

²⁶ S. CAVALIERE, *Gli adempimenti fiscali dell'Amministratore giudiziario – art. 51 del d.lgs. n. 159/2011 – nella casistica della varia tipologia dei beni in sequestro (aziende e beni immobili)*, Manuale teorico pratico dell'amministrazione giudiziaria dei beni sequestrati, op. cit. pag. 335.

LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

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".

Non può, infatti, non sfuggire che in **caso di definitività della confisca**, il bene risulta acquisito *ex tunc* e in maniera (appunto) definitiva al patrimonio dello Stato, che – stante quanto osservato poco fa – non sarà tenuto a versare i tributi (Cass., n. 15548/2022: “*la veste di soggetto passivo d'imposta spetta a colui che assume, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati e, quindi, il soggetto passivo d'imposta è individuato 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*”).

Di seguito si riporta il modello di dichiarazione IMU compilato solo nelle parti che interessano l'amministratore giudiziario tralasciando ovviamente la compilazione dei campi riferiti alla descrizione degli immobili che andranno compilati in base ai dati catastali a disposizione, richiamando l'attenzione circa la parte della compilazione del modello riferita alle annotazioni – ricordando che il riquadro va utilizzato quando il soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione intende comunicare elementi aggiuntivi rispetto a quelli contenuti nel modello in esame oppure quando tale indicazione è richiesta direttamente da disposizioni di legge.



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

IMU

**IMPOSTA MUNICIPALE
PROPRIA**
DICHIAZIONE PER L'ANNO
2022⁽¹⁾

ESTREMI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE
Riservato all'Ufficio

Comune di Roma

CONTRIBUENTE (<i>compilare sempre</i>)		
Codice fiscale (obbligatorio) 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9	Telefono PREFISSO	NUMERO
E-mail		
Cognome XXXX Srl (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)		
Nome _____		
Data di nascita GIORNO MESE ANNO		
Sesso M F		
Comune (a Stato Estero) di nascita _____		
Prov. _____		
Domicilio fiscale (a Sede legale) Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno		
C.A.P. Roma Comune (a Stato Estero) Prov.		

DICHIARANTE (<i>compilare se diverso dal contribuente</i>)		
Codice fiscale _____	Natura della carica 5	
Cognome Rossi (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)		
Nome Ardelio		
Domicilio fiscale Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno		
C.A.P. Comune (a Stato Estero) Prov.		

CONTITOLARI (<i>compilare in caso di dichiarazione congiunta</i>)		
N. d'ordine [2]	Cognome e nome (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)	
Comune (a Stato Estero) di nascita _____		
Data di nascita GIORNO MESE ANNO		
Prov. _____ Sesso M F		
% possesso _____	Detrazione per fatturazione principale _____	FIRMA _____
N. d'ordine [2]	Cognome e nome (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)	
Comune (a Stato Estero) di nascita _____		
Data di nascita GIORNO MESE ANNO		
Prov. _____ Sesso M F		
% possesso _____	Detrazione per fatturazione principale _____	FIRMA _____

(1) Indicare l'anno a cui si riferisce la dichiarazione.

(2) Indicare il numero di ordine utilizzato per il quadro documentario dell'immobile cui si riferisce la contitolante.

Decreto Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30.10.2012 Prot. 23699

Fonte: http://www.finance.gov.it/export/download/ImmatIMU_2012_mod.pdf

ATTENZIONE: Per le modalità di compilazione leggere attentamente le istruzioni

ORIGINALE PER IL COMUNE



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti
fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

N_{d'ordine} 1	Caratteristica (1) INDIRIZZO (2) 2						
Dati catastali identificativi dell'immobile							
3 sezione	4 foglio	5 partecilla	6 subalterno	7 categoria/qualità	8 classe	9 n. protocollo	10 anno
Immobile storico o inagibile/inabitabile		Valore		% possesso		Riduzione per terreni agricoli	
11	12	13	14	15			
Inizio/termine del possesso o variazione imposta giorno mese anno		Detrazione per l'abitazione principale 17		Data di ultimazione dei lavori giorno mese anno			
16				18			
AGENZIA DELLE ENTRATE DI							
19 acquisto	20 cessione						
ESTREMI DEL TITOLO							
N_{d'ordine} 1	Caratteristica (1) INDIRIZZO (2) 2						
Dati catastali identificativi dell'immobile							
3 sezione	4 foglio	5 partecilla	6 subalterno	7 categoria/qualità	8 classe	9 n. protocollo	10 anno
Immobile storico o inagibile/inabitabile		Valore		% possesso		Riduzione per terreni agricoli	
11	12	13	14	15			
Inizio/termine del possesso o variazione imposta giorno mese anno		Detrazione per l'abitazione principale 17		Data di ultimazione dei lavori giorno mese anno			
16				18			
AGENZIA DELLE ENTRATE DI							
19 acquisto	20 cessione						
ESTREMI DEL TITOLO							
N_{d'ordine} 4	Caratteristica (1) INDIRIZZO (2) 2						
Dati catastali identificativi dell'immobile							
3 sezione	4 foglio	5 partecilla	6 subalterno	7 categoria/qualità	8 classe	9 n. protocollo	10 anno
Immobile storico o inagibile/inabitabile		Valore		% possesso		Riduzione per terreni agricoli	
11	12	13	14	15			
Inizio/termine del possesso o variazione imposta giorno mese anno		Detrazione per l'abitazione principale 17		Data di ultimazione dei lavori giorno mese anno			
16				18			
AGENZIA DELLE ENTRATE DI							
19 acquisto	20 cessione						
ESTREMI DEL TITOLO							

Annotazioni Si comunica che i beni sopra indicati sono oggetto di sequestro come da provvedimento emesso
in data dal Tribunale di con immissione in possesso in data e con riferimento agli immobili
oggetto di tale provvedimento è sospeso il versamento dell'IMU in ottemperanza a quanto
previsto dal vigente art.51 del D.Lgs 159/2011

(1) Indicare: 1. Per terreno; 2. Per area fabbricabile; 3. Per fabbricato con valore determinato sulla base della rendita catastale; 4. Per fabbricato con valore determinato sulla base delle scritture contabili; 5. Per abitazione principale; 6. Per pertinenza; 7.1 Per immobili non produtivi di reddito fondiario, ai sensi dell'art. 43 del TUIR; 7.2 Per immobili posseduti da soggetti passivi IRES; 7.3 Per immobili locati; 8. Per i cosiddetti beni merce.

Attenzione: nel caso in cui si verifichino contemporaneamente le ipotesi sub 4 e sub 7, indicare 4.

(2) Indicare: la località, la via o la piazza, il numero civico, la scala, il piano e l'interno.

MODELLO N. TOTALE MODELLI UTILIZZATI N.

Data _____

Firma _____



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

IMU IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA DICHIARAZIONE PER L'ANNO 2022⁽¹⁾

ESTREMI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE
Riservato all'Ufficio

Comune di Roma

CONTRIBUENTE (compilare sempre)			
Codice fiscale (obbligatorio) 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9	Telefono PREFISSO	NUMERO	E-mail
Cognome XXXX Srl (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)		Data di nascita <input type="text"/> GIORNO <input type="text"/> MESE <input type="text"/> ANNO	
Nome _____			Sesso <input type="checkbox"/> M <input type="checkbox"/> F
Comune (o Stato Estero) di nascita _____			Prov. <input type="text"/>
Domicilio fiscale (o Sede legale) Via, piazza, n. civico, scalo, piano, interno	C.A.P.	Comune (o Stato Estero) Roma	Prov. <input type="text"/>

DICHIARANTE (compilare se diverso dal contribuente)			
Codice fiscale <input type="text"/>	Natura della carica 5		
Cognome Rossi (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)		Telefono PREFISSO	NUMERO
Nome Ardelio			E-mail <input type="text"/>
Domicilio fiscale Via, piazza, n. civico, scalo, piano, interno	C.A.P.	Comune (o Stato Estero) <input type="text"/>	Prov. <input type="text"/>

CONTITOLARI (compilare in caso di dichiarazione congiunta)			
N. d'ordine [1]	Cognome e nome <input type="text"/> (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)		
Comune (o Stato Estero) di nascita <input type="text"/>			Prov. <input type="text"/>
Codice fiscale (obbligatorio) <input type="text"/>	Data di nascita <input type="text"/> GIORNO <input type="text"/> MESE <input type="text"/> ANNO		Sesso <input type="checkbox"/> M <input type="checkbox"/> F
Domicilio fiscale (o Sede legale) Via, piazza, n. civico, scalo, piano, interno	C.A.P.	Comune (o Stato Estero) <input type="text"/>	Prov. <input type="text"/>
% possesso <input type="text"/>	Detrattore per l'abitazione principale <input type="text"/>	FIRMA <input type="text"/>	
N. d'ordine [2]	Cognome e nome <input type="text"/> (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)		
Comune (o Stato Estero) di nascita <input type="text"/>			Prov. <input type="text"/>
Codice fiscale (obbligatorio) <input type="text"/>	Data di nascita <input type="text"/> GIORNO <input type="text"/> MESE <input type="text"/> ANNO		Sesso <input type="checkbox"/> M <input type="checkbox"/> F
Domicilio fiscale (o Sede legale) Via, piazza, n. civico, scalo, piano, interno	C.A.P.	Comune (o Stato Estero) <input type="text"/>	Prov. <input type="text"/>
% possesso <input type="text"/>	Detrattore per l'abitazione principale <input type="text"/>	FIRMA <input type="text"/>	

(1) Indica l'anno a cui si riferisce la dichiarazione.

(2) Indica il numero d'ordine utilizzato per il quadro descrittivo dell'immobile cui si riferisce la contitolarità.

Decreto Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30.10.2012 Prot. 23899
Fonte: http://www.finance.gov.it/export/download/imuIMU_2012_mod.pdf

ATTENZIONE: Per le modalità di compilazione leggere attentamente le Istruzioni

COPIA PER IL CONTRIBUENTE



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

N. d'ordine	Caratteristiche (1) INDIRIZZO (2)						
1	2						
Dati catastali identificativi dell'immobile							
3 sezione	4 foglio	5 partecilla	6 subalterno	7 categoria/qualità	8 classe	9 n. protocollo	10 anno
Immobile storico o inabile/inabitabile		Valore		% possesso		Riduzione per terreni agricoli	
11	12	13	14	15			
Inizio/termine del possesso o variazione imposta		giorno mese anno		Detrazione per l'abitazione principale		Data di ultimazione dei lavori	
16	17	18	19	20	21	22	23
AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO			
acquisto	cessione						

N. d'ordine	Caratteristiche (1) INDIRIZZO (2)						
1	2						
Dati catastali identificativi dell'immobile							
3 sezione	4 foglio	5 partecilla	6 subalterno	7 categoria/qualità	8 classe	9 n. protocollo	10 anno
Immobile storico o inabile/inabitabile		Valore		% possesso		Riduzione per terreni agricoli	
11	12	13	14	15			
Inizio/termine del possesso o variazione imposta		giorno mese anno		Detrazione per l'abitazione principale		Data di ultimazione dei lavori	
16	17	18	19	20	21	22	23
AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO			
acquisto	cessione						

N. d'ordine	Caratteristiche (1) INDIRIZZO (2)						
1	2						
Dati catastali identificativi dell'immobile							
3 sezione	4 foglio	5 partecilla	6 subalterno	7 categoria/qualità	8 classe	9 n. protocollo	10 anno
Immobile storico o inabile/inabitabile		Valore		% possesso		Riduzione per terreni agricoli	
11	12	13	14	15			
Inizio/termine del possesso o variazione imposta		giorno mese anno		Detrazione per l'abitazione principale		Data di ultimazione dei lavori	
16	17	18	19	20	21	22	23
AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO			
acquisto	cessione						

Annotazioni Si comunica che i beni sopra indicati sono oggetto di sequestro come da provvedimento emesso in data dal Tribunale di con immissione in possesso in data e con riferimento agli immobili oggetto di tale provvedimento è sospeso il versamento dell'IMU in ottemperanza a quanto previsto dal vigente art.51 del D.Lgs 159/2011

(1) Indicare: 1. Per terreno; 2. Per area fabbricabile; 3. Per fabbricato con valore determinato sulla base della rendita catastale; 4. Per fabbricato con valore determinato sulla base delle scritture contabili; 5. Per abitazione principale; 6. Per pertinenza; 7.1 Per immobili non produttivi di reddito fondiario, ai sensi dell'art. 43 del TUIR; 7.2 Per immobili posseduti da soggetti passivi IRES; 7.3 Per immobili locati; 8. Per i cosiddetti beni merce.

Attenzione: nel caso in cui si verifichino contemporaneamente le ipotesi sub 4 e sub 7, indicare 4.

(2) Indicare: la località, la via o la piazza, il numero civico, la scala, il piano e l'interno.

MODELLO N. TOTALE MODELLI UTILIZZATI N.

Data _____

Firma _____

Di seguito alcune precisazioni in merito alla compilazione eseguita del modello:

- L'esempio ovviamente riguarda il caso di una società di capitali denominata XXXX Srl;



LINEE GUIDA

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

- nel prospetto riguardante il dichiarante (amministratore giudiziario) – natura della carica è stato inserito il codice carica **5** riferito a: *Custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati ovvero commissario giudiziale (amministrazione controllata)*;

DICHIAARANTE (<i>compilare se diverso dal contribuente</i>)	
Codice fiscale	Natura della carica 5
Cognome Rossi (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)	Telefono
Nome Ardelio	PREFISSO
Domicilio fiscale Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno	NUMERO
	E-mail
	C.A.P.
	Comune (o Stato Estero)
	Prov.

- nel campo 1 relativo alle caratteristiche dell'immobile, sono stati riportati alcuni numeri per come indicati nelle istruzioni al modello:
 - 1, se si tratta di un terreno;
 - 2, se si tratta di un'area fabbricabile;
 - 3, se si tratta di un fabbricato il cui valore è determinato sulla base della rendita catastale;
 - 4, se si tratta di un fabbricato con valore determinato sulla base delle scritture contabili;
 - 5, se si tratta di abitazione principale;
 - 6, se si tratta di pertinenza;
 - 7, se si tratta di beni merce.

N. d'ordine	Caratteristiche (1) INDIRIZZO (2)		Dati catastali identificativi dell'immobile									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
		seziona	foglio	parcella	subalterno	categoria/qualità	dasse	n. protocollo	anno			
		11	12	Valore			13		Riduzione per terreni agricoli	15		
		Inizio/termine del possesso o variazione imposta	giorno	mese	anno		17		Esenzione	16		
		acquisto	cessione	AGENZIA DELLE ENTRATE DI						ESTREMI DEL TITOLO		
		19	20									

Nel campo relativo alle annotazioni è stata comunicata all'ente la circostanza del sequestro evidenziando che per gli immobili indicati nei quadri opera la sospensione del pagamento dell'imposta ovviamente a parte i casi sopra analizzati.





7.2. La tassa sui rifiuti, l'imposta comunale sulla pubblicità e la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche

I tributi locali, come noto, rappresentano fonti di finanziamento dei servizi erogati dagli enti locali. Tra la moltitudine dei tributi locali i più significativi sono: la tassa sui rifiuti (TARI), la tassa comunale sulla pubblicità e la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP).

A seconda dei presupposti soggettivi e oggettivi di imposizione e delle esenzioni di assoggettabilità o meno dei tributi, il comportamento dell'amministratore giudiziario dei beni sottoposti a sequestro è differente proprio in relazione alle varie tipologie di beni ed al relativo presupposto impositivo.

L'applicazione della imposizione sulla base dei presupposti soggettivi e oggettivi dei vari tributi per il periodo ante sequestro è fatta salva, sebbene la riscossione dei tributi in questione, come ogni altra obbligazione tributaria maturata ante sequestro, debba sempre scontare il congelamento dei crediti ante sequestro e la verifica dei crediti prevista nel codice antimafia agli artt. 57 e ss. del d.lgs. n. 159/2011, laddove applicabile.

Per quanto concerne, invece, i tributi maturati *post* sequestro, per il periodo di amministrazione giudiziaria e sino all'esito del giudizio finale (confisca definitiva e/o revoca del sequestro/confisca) l'amministratore giudiziario si atterrà alle disposizioni previste dall'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011. Per quanto concerne gli immobili in sequestro è di particolare riferimento la disposizione richiamata che recita *"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"*.

Ciò sta a significare inequivocabilmente che per tutti i tributi (anche comunali) il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di beni immobili in sequestro, i tributi sono sospesi sino alla loro confisca o assegnazione (momento successivo alla confisca) e naturalmente non saranno più dovuti nel momento in cui questi rientreranno, con la confisca, nel patrimonio dello Stato, ancor più quando le specifiche disposizioni del tributo applicabile preveda un esonero di imposizione per i beni dello Stato.

Per l'effetto retroattivo della sentenza definitiva di confisca alla data del sequestro, poi, i tributi, anche quelli sospesi, non sono più dovuti.

In relazione alla tassa sui rifiuti (TARI), alla tassa comunale sulla pubblicità e alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), le prassi sviluppate dai vari amministratori giudiziari hanno condotto ad una piena applicazione del tributo in costanza di sequestro **in caso di aziende amministrate e gestite in continuità**, rinviando, invece eventuali posizioni creditorie degli enti impositori ed afferenti al periodo ante sequestro al loro riconoscimento dopo la verifica dei crediti ed ad un eventuale piano dei pagamenti post confisca definitiva sui creditori utilmente collocati nel passivo, laddove tale ultima normativa risulti applicabile.



Differente la questione per questi tributi afferenti ai beni immobili sequestrati a persone fisiche, il cui tributo grava su chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

Nel caso in specie, quando l'immobile sequestrato e confiscato risulti essere stato amministrato senza che l'amministratore giudiziario abbia reso redditizia la gestione (mera custodia e conservazione del bene con apposizione dei sigilli da parte dell'autorità giudiziaria proponente) è pacifico che a seguito di un mancato utilizzo il tributo in esame non sia dovuto. Nel caso di affitto a terzi dell'immobile sottoposto a sequestro e/o confisca, lo stesso tributo graverà interamente sul possessore (conduttore/comodatario) o su chi occupa o detenga a qualsiasi titolo l'immobile, non ponendosi, pertanto, problematiche di sorta per l'amministratore giudiziario, il quale dovrà quanto meno assicurarsi che il detentore dell'immobile abbia provveduto alla comunicazione obbligatoria agli enti preposti.

8. Questioni irrisolte

8.1. Le ultime risoluzioni dell'agenzia delle entrate ed alcune pronunce della Corte di Cassazione sugli adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario

Negli ultimi anni le incertezze interpretative degli articoli 50 e 51 del d.lgs. n. 159/2011 da parte di alcuni operatori del settore (amministratori giudiziari) hanno portato quest'ultimi a porre particolari quesiti (istanze di interpello) alle varie direzioni competenti dell'Agenzia delle Entrate, riscontrati per il tramite di diverse risoluzioni.

Tra queste si segnala, anzitutto, la Risoluzione n. 70/E del 29.10.2020, che in materia di obbligazioni e adempimenti fiscali in costanza di sequestro ed estinzione dei crediti erariali per confusione ex art. 1253 c.c. vantati nei confronti di imprese confiscate – sul caso di un sequestro operato ai sensi degli articoli 321 del c.p.p., 104-bis delle disp. att. del c.p.p., 322-ter del c.p. e 12-bis del d.lgs. n. 74/2000 – ha avuto modo di precisare, in risposta ai quesiti formulati ed allineandosi a quanto previsto in un precedente documento di prassi pubblicato dalla medesima agenzia (Risoluzione n. 114/E del 31.08.2017):

- 1) che i debiti per imposte (IRPEF) scaturenti dalle dichiarazioni fiscali relative agli anni solari precedenti al sequestro, qualora non onorati al momento di adozione di tale misura cautelare, si intendono estinti per confusione sempre se inerenti o comunque derivanti dai beni poi acquisiti al patrimonio dello Stato e nel limite del loro valore. I restanti debiti restano a carico del soggetto (o dei soggetti) che hanno subito il sequestro;
- 2) che l'amministratore giudiziario, in ragione del combinato disposto degli articoli 51 del d.lgs. n. 159/2011 e 5-ter del d.P.R. n. 322/1998, è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi (riferiti



ai beni oggetto di sequestro) relativa all'intero periodo d'imposta in cui è stata attuata la misura cautelare, con versamento dei relativi tributi e/o imposte secondo i criteri indicati nei già citati documenti di prassi, ai quali si rinvia per tutti i dettagli del caso;

- 3) che, in merito al periodo d'imposta in cui è divenuta definitiva la confisca, ivi inclusa la frazione compresa tra il suo inizio e la definitività della confisca stessa, ai fini reddituali non sussiste alcun obbligo dichiarativo. Ciò vale anche in riferimento alla vendita dell'azienda avvenuta dopo che la confisca è diventata definitiva;
- 4) che i debiti tributari (IRPEF), scaturenti dalle dichiarazioni dei redditi dell'impresa relative ai periodi di imposta intercorrenti tra il sequestro e la confisca definitiva, ove non tempestivamente onorati, non sono più dovuti.

Anche in data 21.04.2021 con risposta n. 276, a seguito di ulteriore interpello, l'Agenzia delle Entrate si è espressa nuovamente in relazione, questa volta, alla gestione ed amministrazione di alcuni beni immobili ed alla disciplina fiscale afferente i frutti derivanti da tale gestione.

Anche in tale risposta è stato nuovamente chiarito che l'amministratore giudiziario debba:

- *"presentare le dichiarazioni relative al periodo d'imposta anteriore a quello in cui è stata adottata la misura cautelare, per le quali non sia scaduto il relativo termine di presentazione alla data di consegna dei beni;*
- *determinare, in via provvisoria, i redditi dei beni sequestrati, assoggettandoli a imposizione fiscale con riferimento alle categorie di reddito previste dall'articolo 6 del TUIR, con le medesime modalità applicate prima del sequestro. (fatta eccezione per la determinazione del reddito dei beni immobili oggetto di sequestro, che segue le regole dell'articolo 51, comma 3-bis, del Codice delle leggi antimafia);*
- *presentare, nei termini ordinari, le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria (fatta eccezione per il periodo d'imposta in cui la stessa cessa) e versare le relative imposte (si veda, in questo senso, anche l'articolo 51, comma 2, del Codice delle leggi antimafia). Al riguardo, si osserva che l'amministratore giudiziario, poiché in pendenza di sequestro opera, come già chiarito, nella veste di rappresentante in incertam personam, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato, utilizza il codice fiscale del titolare dei beni, senza bisogno di chiedere un codice fiscale intestato alla procedura. Ciò analogamente a quanto precisato con la citata circolare n. 156/E del 2000, dove si esclude espressamente l'apertura di una nuova partita IVA per le aziende e si raccomanda che, in caso di sequestro solo di un ramo di azienda, si adotti una contabilità separata. (cfr principio di diritto n. 11 del 31 luglio 2020)".*

In tutti i casi sopra prospettati e citati dalle risoluzioni richiamate, si delineano tuttavia diversi punti di criticità, che in qualche modo configgono con il dettato normativo attualmente in vigore e con la giurisprudenza della Suprema Corte che si è recentemente consolidata.



Anzitutto, per quanto concerne i cc.dd. sequestri penali, il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (d.lgs. 12.01.2019 n. 14) all'art. 373 ha modificato il testo dell'art. 104-*bis* delle disp. att. del c.p.p. e, in particolare, nel comma 1-*bis*, ha eliminato il totale rinvio di alcuni sequestri penali alle disposizioni del libro I, titolo III del d.lgs. n. 159/2011, limitandolo alle disposizioni del Capo I e II e non anche a quelle previste dal Capo III e IV (nel quale, come è noto, rientrano le disposizioni previste dall'art. 50 e 51 del d.lgs. n. 159/2011, oggetto della presente trattazione); ciò, secondo alcuni, comporterebbe l'inoperatività, ai predetti sequestri penali, delle disposizioni fiscali in materia di fiscalità dei beni in sequestro/confisca, determinando ulteriori incertezze applicative anche con riferimento alle prassi amministrative sopra delineate e che si sono via via formate nel corso dell'ultimo decennio.

Sempre nell'ambito delle incombenze a carico dell'amministratore giudiziario, le prassi a cui si è fatto riferimento e le ultime risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate propendono costantemente nel riconoscere all'amministratore giudiziario, in ragione del combinato disposto degli articoli 51 del d.lgs. n. 159/2011 e 5-*ter* del d.P.R. n. 322/1998, l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi (riferiti ai beni oggetto di sequestro) relativa all'intero periodo d'imposta in cui è stata attuata la misura cautelare e quindi anche per il periodo d'imposta precedente al sequestro, se non sono scaduti i relativi termini di presentazione e con versamento dei relativi tributi e/o imposte.

La questione richiede, inevitabilmente, un maggiore approfondimento, poiché rappresentativa di ulteriori criticità per quanto attiene alla gestione dei beni in sequestro, agli adempimenti dell'amministratore giudiziario ed alle responsabilità di quest'ultimo.

Sul punto la dottrina prevalente ha sostenuto²⁷ che i richiami eseguiti nelle ultime risoluzioni (in precedenza analizzate), alla circolare 156/E del 2000, siano del tutto impropri. La circolare era, infatti, intervenuta sull'allora vigente legge n. 575/1965, in un momento nel quale non vi era alcuna norma che facesse riferimento all'inquadramento fiscale dei redditi derivanti dalla gestione dei beni in sequestro e confisca.

La circolare, infatti, forniva specifiche indicazioni sull'assoggettamento ad imposizione dei redditi derivanti dai beni in sequestro e chiariva chi fosse il soggetto passivo d'imposta, nonché quello tenuto ad eseguire gli adempimenti fiscali e la liquidazione provvisoria e definitiva.

Nell'individuare il soggetto passivo d'imposta ed il soggetto tenuto agli adempimenti fiscali la circolare, nel dettaglio, affermava:

- che 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 e dall'art. 19 del DPR 4 febbraio 1988, n. 42²⁸.... 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

²⁷ Vedi *infra* cit. L. D'AMORE, S. CAVALIERE e P. FLORIO.

²⁸ Sostituito dall'art 5, comma 5-*ter* del d.P.R. n. 322/1998.



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”;

- che “*all'amministratore giudiziario..., 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)”.*

Da un'attenta lettura della citata circolare appare, invece, chiaro che l'applicazione analogica al curatore dell'eredità giacente vada eseguita **“sotto il profilo che qui interessa”** e **“con le dovute distinzioni”** (come letteralmente precisato in Circolare) e che gli adempimenti fiscali a carico dell'amministratore giudiziario riguardino unicamente i periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria.

Il d.lgs. n. 159/2011, con l'art. 51 ha preso a riferimento proprio la circolare 156/E e, nei primi tre commi (come risultanti originariamente), ha ripercorso esattamente quanto specificato nei punti della circolare disciplinando l'assoggettamento ad imposizione dei redditi derivanti dai beni in sequestro, gli adempimenti a carico dell'amministratore giudiziario, la imposizione fiscale provvisoria e definitiva all'esito del giudizio di prevenzione.

L'interpretazione estensiva e totalitaria che l'Agenzia delle Entrate ha eseguito dapprima con la risoluzione 114/E del 31.08.2017²⁹ e, successivamente, sia con la risoluzione n. 70/E del 29.10.2020 che con la risposta all'interpello n. 276 del 21.04.2021 e con quelle citate a seguire negli ultimi anni, con cui è stato tra le altre cose ampliato il confine di operatività e le responsabilità degli amministratori giudiziari (parificando tale carica a quella del curatore dell'eredità giacente) appare ad avviso di chi scrive *contra legem*. Del resto, se il legislatore avesse inteso attribuire all'amministratore giudiziario anche gli adempimenti fiscali riferiti ai periodi anteriori al sequestro, avrebbe semplicemente previsto, nell'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011, l'obbligo di osservare le disposizioni di cui all'art. 187 del TUIR e all'art. 5, comma 5-ter, del d.P.R. n. 322/1998. Ciò, tuttavia, non è avvenuto.

D'altronde, anche sotto l'aspetto pratico, si tratterebbe per di più di imposte maturate e di competenza del periodo ante sequestro che, come è noto, per gli effetti previsti dagli artt. 52 e ss. del d.lgs. n. 159/2011 non possono essere liquidate dall'amministratore giudiziario e potrebbero essere oggetto di estinzione per confusione in caso di confisca definitiva. D'altro canto, in ipotesi di revoca del sequestro, non mancherebbero, poi, al fisco gli strumenti per accertare e sanzionare eventuali

²⁹ Per un commento critico vedi S. CAVALIERE, *Confusione dei crediti erariali e obblighi degli amministratori giudiziaria nelle confische antimafia* (Risoluzione 31/08/2017m n. 114/E – Riscossione), in Rivista Corriere Tributario n. 39/2017 3023 – 3029.



violazioni per omesso pagamento e/o mancato adempimento da parte del proposto per il periodo ante sequestro.

Per di più si consideri che il d.lgs. n. 159/2011, all'art. 55 sospende, per i crediti maturati ante sequestro, l'azione civile di esecuzione, ma non quella di cognizione, con la conseguenza che anche per i crediti tributari l'azione di accertamento non verrebbe affatto preclusa, dovendo l'amministratore giudiziario tutt'alpiù collaborare con l'ufficio e se del caso con l'autorità giudiziaria competente qualora si ravvisassero casi di ulteriore punibilità penale a carico dei soggetti responsabili.

Infine, nelle istruzioni ministeriali alla compilazione delle dichiarazioni dei redditi non vi è alcun caso contemplato relativo alla compilazione, da parte dell'amministratore giudiziario, di dichiarazioni afferenti al periodo ante sequestro, proprio perché le disposizioni previste dall'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011, attualmente in vigore, non prevedono assolutamente questa ipotesi.

A corroborare ulteriormente le considerazioni precedentemente svolte, si deve tener conto del fatto che l'amministratore giudiziario può trovarsi ad immettersi in possesso di aziende con bilanci di esercizio non veritieri o inattendibili, le cui scritture contabili risultano artificiosamente alterate; o quando i precedenti rappresentanti legali o titolari dei beni in sequestro non hanno assolto sino a quel momento agli adempimenti fiscali o alla liquidazione delle imposte correnti.³⁰ Orbene ritenere che l'amministratore giudiziario debba farsi carico anche degli adempimenti fiscali afferenti al periodo pregresso, se non ancora scaduto il relativo termine di presentazione, come nel caso del curatore dell'eredità giacente, appare ulteriormente penalizzate in termini di responsabilità.³¹

Dirimente sulla questione appare, altresì, **l'Ordinanza del 23.03.2023 n. 8383 della Corte di cassazione sezione/collegio 5**, che nel trattare un caso di sequestro penale ex art. 321 c.p.p. ha affermato un principio di rilevante importanza in materia di sequestro preventivo di azienda. In particolare, ha chiarito che l'amministratore giudiziario (o il custode giudiziario) non è tenuto a presentare le dichiarazioni fiscali (quali il Modello Unico) relative ai periodi d'imposta anteriori alla data di esecuzione del sequestro e che tale adempimento spetterebbe, semmai, al rappresentante legale della società.

La motivazione si fonda essenzialmente sui seguenti punti:

- ripartizione soggettiva degli obblighi fiscali:** gli obblighi dichiarativi relativi a un determinato periodo d'imposta fanno carico al soggetto che, in tale periodo, **aveva la disponibilità giuridica e materiale dell'azienda** e ne gestiva l'attività imprenditoriale. Dunque, se il periodo d'imposta è anteriore al provvedimento di sequestro, l'obbligo rimane in capo al soggetto già titolare dell'azienda (indagato o imputato), e non si trasferisce automaticamente sull'amministratore o sul custode giudiziario;

³⁰ S. CAVALIERE- G. TONA, in Quotidiano del Fisco 11.09.2017 – articolo su Quotidiani del Sole 24 Ore.

³¹ S. CAVALIERE- G. TONA, in *Confische antimafia, Dubbi sugli adempimenti chiesti all'amministratore giudiziario per il passato*, Quotidiano del fisco, plusplus24fiscoai.ilsole24ore.com, 2017.



- b) **natura e limiti della funzione dell'amministratore giudiziario:** l'amministratore giudiziario è incaricato della mera gestione conservativa dei beni sequestrati a tutela dell'integrità patrimoniale, senza che ciò implichi l'assunzione di obblighi fiscali pregressi che attengono a fatti gestionali anteriori al suo incarico (cfr. art. 51, comma 2 del d.lgs. n. 159/2011 – Codice Antimafia);
- c) **esigenza di autorizzazione giudiziale:** la predisposizione di documenti contabili e fiscali che riguardano attività pregresse, come la redazione del bilancio o la presentazione di dichiarazioni omesse, costituendo atti di gestione straordinaria, richiede una specifica autorizzazione del Giudice per le Indagini Preliminari. In difetto di tale autorizzazione, il custode è tenuto ad astenersi;
- d) **principio di non aggravamento della posizione fiscale:** imputare tali obblighi al custode comporterebbe una indebita attribuzione di responsabilità fiscale in capo a un soggetto estraneo ai fatti economici e gestionali relativi al periodo d'imposta considerato, in contrasto con il principio di personalità delle obbligazioni tributarie (art. 53 Cost. e art. 1 d.P.R. n. 600/1973).

Nelle motivazioni vengono, altresì, richiamate altre due pronunce: la prima è quella della Sez. 5, n. 6111 del 01/03/2019, Rv. 653036-01, la seconda della Sez. 5, n. 29487 del 21/10/2021, Rv. 662598-01 9, per le quali si specifica: *"Siffatte pronunce, in specie se lette in uno alle rispettive motivazioni, sono espressamente concordi nell'affermare che, segnando l'esecuzione della misura cautelare reale il momento d'inizio della gestione dell'impresa da parte del custode giudiziario, in riferimento all'anno immediatamente precedente, ed "a fortiori" agli anni ancor più risalenti, "contribuente", ai sensi dell'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 56, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, è l'imprenditore sequestratario, tenuto alla presentazione della dichiarazione e, per l'effetto, in quanto soggetto passivo delle imposte, legittimo destinatario dell'eventuale notificazione di avviso di accertamento, quale momento di emersione della pretesa impositiva, le cui eventuali conseguenze solo in via di fatto ridondano sul compendio oggetto di misura.*

Ed ancora, in sentenza si precisa che: *"Invero, a termini del suddetto insegnamento, il giorno dell'esecuzione della misura segna lo spartiacque temporale tra la porzione d'esercizio afferente all'imprenditore non ancora sequestratario e quella, simmetricamente, afferente all'amministratore giudiziario: talchè, nell'anno successivo, l'uno e l'altro sono distintamente tenuti, per le rispettive porzioni d'esercizio, alla presentazione di una dichiarazione parziale, cui ciascuno è "ex se" obbligato, salvo che, in ossequio al dovere di cooperazione gravante sull'imprenditore sequestratario con l'amministratore giudiziario (oltretutto nel suo stesso interesse, per il caso di ritorno nella disponibilità del compendio), i due concordino nella presentazione di una dichiarazione congiunta, della quale paritariamente si assumono la responsabilità, sulla base della documentazione, dal primo, resa disponibile e, dal secondo, comunque acquisita o reperita. Deve dunque enunciarsi il seguente principio di diritto: "In caso di sequestro preventivo - ai sensi degli artt. 321 c.p.p. e 12-sexies D.L. 8 giugno 1992, n. 306, conv. con modif. dalla L. 7 agosto 1992, n. 356 - della totalità delle partecipazioni di una società e dell'intero suo compendio aziendale, essendo il custode giudiziario chiamato a gestire l'impresa solo dal giorno dell'esecuzione della misura, ai fini dell'adempimento dell'obbligo dichiarativo in relazione all'anno in cui la misura ha avuto esecuzione, da assolversi l'anno successivo, soggetti passivi delle*



imposte, obbligati pertanto anche a presentare la dichiarazione, sono da considerare sia l'imprenditore sequestratario che il custode giudiziario per le rispettive porzioni d'esercizio, in quanto distintamente tenuti, rispetto a queste, alla presentazione di corrispondenti dichiarazioni parziali".

In conclusione, il **custode giudiziario o amministratore giudiziario assume la gestione dell'impresa solo a decorrere dall'esecuzione della misura.**

Pertanto:

- **per i periodi d'imposta anteriori al sequestro**, resta **esclusivamente obbligato** agli adempimenti dichiarativi (quali la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi) **l'imprenditore che ha subito il sequestro** o, nel caso di società, il **legale rappresentante** già in carica, non il custode o amministratore giudiziario;
- il soggetto passivo delle imposte, nonché il destinatario della notifica degli avvisi di accertamento per gli anni pregressi, **continua ad essere il titolare originario** dell'azienda o il rappresentante legale, come previsto dall'art. 42, comma 1, d.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 56, comma 1, d.P.R. n. 633/1972;
- solo per il periodo di esercizio successivo al sequestro, l'amministratore giudiziario è tenuto alla presentazione della dichiarazione, limitatamente alla propria gestione. In caso di esercizio "spezzato" (parte dell'anno *ante* sequestro e parte *post* sequestro), ciascun soggetto deve presentare **dichiarazioni parziali** per la porzione di propria competenza;
- la Corte ha, altresì, evidenziato che, laddove il custode giudiziario richieda ed ottenga dal GIP l'autorizzazione ad astenersi dalla redazione del bilancio e dalle attività consequenziali, tale provvedimento **non esonera** il rappresentante legale originario dagli obblighi dichiarativi relativi ai periodi precedenti il sequestro.

Del resto, quanto affermato dalla suprema Corte è perfettamente in linea con la disciplina normativa dettata dall'art. 51 comma 2 del d.lgs. n. 159/2011.

È necessario, a tal punto, sottolineare che le circolari e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate non costituiscono fonti di diritto, non avendo valenza di norme giuridiche vincolanti, ma rappresentano meri atti amministrativi di indirizzo interno, privi di efficacia cogente verso i contribuenti. Al contrario, la giurisprudenza della Corte di Cassazione, pur non potendo formalmente definirsi fonte normativa, rappresenta un criterio interpretativo autorevole e costituisce il principale punto di riferimento nell'applicazione uniforme della legge tributaria da parte di giudici e amministrazioni.

In tal senso, appare corretto e maggiormente fondato, anche ai fini applicativi, aderire ai principi espressi dalla Suprema Corte, ritenendo che l'amministratore giudiziario non sia obbligato a presentare dichiarazioni fiscali per periodi antecedenti al sequestro.

*

Per quanto concerne, invece, l'applicazione anche ai sequestri penali della normativa dettata dal libro I, titolo III, Capo IV del d.lgs. n. 159/2011 (regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati)



considerati i dubbi interpretativi circa il parziale richiamo disposto dall'art. 104-*bis* delle disp. att. del c.p.p. alle norme del titolo III del D. Lgs. n. 159/2011, recentemente è intervenuta la **Risoluzione n. 45 – Roma 2/09/2024 Agenzia delle Entrate**, che ha richiamato la risoluzione n. 70/E del 29 ottobre 2020, nonché le risposte nn. 276 e 496, pubblicate rispettivamente il 21 aprile ed il 21 luglio 2021.

La risoluzione citata ha affrontato le problematiche interpretative sorte a seguito delle modifiche apportate dal decreto legislativo 10 ottobre 2022, n. 150 all'articolo 104-*bis* delle disposizioni attuative del codice di procedura penale. La nuova formulazione del comma 1-*bis* ha, come già precedentemente accennato all'interno di queste linee guida, sostituito il precedente rinvio generale alle norme del libro I, titolo III del codice antimafia con un rinvio più circoscritto alle sole disposizioni che *"recano la disciplina della nomina e revoca dell'amministratore, dei compiti, degli obblighi dello stesso e della gestione dei beni"*.

Tale modifica aveva generato incertezze sull'applicabilità delle disposizioni fiscali contenute nell'articolo 51 del d.lgs. n. 159/2011 ai sequestri penali, considerato che la norma non era più oggetto di un rinvio espresso e generale.

L'Agenzia delle Entrate ha risolto la questione con un'interpretazione sistematica e teleologica, affermando che gli obblighi dichiarativi e di versamento disciplinati dall'articolo 51 del codice antimafia "rientrino tra gli obblighi dell'amministratore giudiziario", con la conseguenza che tale disposizione deve ritenersi ancora applicabile a tutte le forme di sequestro penale.

Innanzitutto, va rilevato che l'interpretazione dell'Agenzia mantiene la coerenza del sistema normativo, evitando che la modifica del 2022 – finalizzata principalmente a chiarire l'ambito di applicazione delle norme antimafia ai sequestri penali – producesse l'effetto indesiderato di creare nuovamente un vuoto normativo in materia fiscale. Inoltre, si garantisce, con tale interpretazione la continuità con la prassi consolidata, richiamando espressamente i precedenti documenti dell'Agenzia (risoluzione n. 70/E del 2020, risposte nn. 276 e 496 del 2021, circolare n. 31/E del 2014) che avevano già chiarito l'applicabilità del regime fiscale del codice antimafia ai sequestri penali. In definitiva, la risoluzione rappresenta un importante contributo alla chiarezza interpretativa in materia, confermando l'estensione ai sequestri penali ex articolo 321 c.p.p. del regime fiscale previsto dagli articoli 50 e 51 del d.lgs. n. 159/2011, con tutti i relativi obblighi e benefici per l'amministratore giudiziario.

8.2. La problematica irrisolta del passaggio di consegne tra l'amministratore giudiziario ed il coadiutore dell'ANBSC. A chi spettano gli adempimenti fiscali?

Ai sensi dell'art. 38, comma 3 del d.lgs. n. 159/2011 *"con il provvedimento di confisca emesso in giudizio di appello l'amministrazione dei beni è conferita all'Agenzia che ne cura la gestione fino all'emissione del provvedimento di destinazione. L'agenzia si avvale, per la gestione, di un coadiutore che può essere individuato nell'amministratore giudiziario nominato dal Tribunale..."*; la disposizione di legge precedentemente richiamata prevede pertanto che con il giudizio di secondo grado di confisca dei



beni, l'amministratore giudiziario cessi le sue funzioni (così come indicate negli artt. 35 e ss. del d.lgs. n. 159/2011), e l'amministrazione dei beni venga conferita all'ANBSC che curerà la gestione degli stessi per il tramite di un proprio coadiutore (soggetto che potrebbe essere anche differente dal precedente amministratore giudiziario).

Come già in precedenza analizzato, l'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011 definisce una serie di obblighi a carico dell'amministratore giudiziario ed adempimenti fiscali di competenza dello stesso da espletarsi dalla data di immissione in possesso dei beni e durante la fase giudiziaria. La medesima disposizione di legge, tuttavia, nulla precisa in relazione al soggetto obbligato ad eseguire tali adempimenti durante il periodo di gestione dei beni confiscati, in via non definitiva (periodo che va dalla sentenza di secondo grado di confisca e sino alla eventuale sentenza di irrevocabilità di confisca da parte della Cassazione).

Ai sensi dell'art. 51, comma 2 del d.lgs. n. 159/2011, infatti, l'amministratore giudiziario è tenuto ad eseguire gli adempimenti dichiarativi per conto del soggetto titolare del bene in sequestro, sino alla confisca definitiva. Il fatto che egli cessi dalla carica dopo la confisca di secondo grado fa permanere un vuoto normativo in relazione al soggetto obbligato ad eseguire tali adempimenti fiscali dopo la confisca di secondo grado e sino alla definitività della stessa.

La questione non sembrerebbe trovare una soluzione neppure nella documentazione che l'ANBSC fornisce in fase di nomina del coadiutore (disciplinare di incarico) che, in ogni caso, da un punto di vista giuridico risulterebbe privo dei medesimi poteri di rappresentanza fiscale tipici dell'amministratore giudiziario con la conseguenza che lo stesso non potrà svolgere, in prima persona o per conto altrui, gli adempimenti fiscali previsti dalla disciplina fiscale esaminata.

Nel caso di società di capitali il problema è stato, sino ad ora, superato facultando il legale rappresentante, nominato ai sensi dell'art. 41, comma 6 del d.lgs. n. 159/2011, allo svolgimento delle incombenze dichiarative previste dalla normativa. Il problema risulta, tuttavia, permanere nelle società di persone e nelle imprese le cui aziende sono svolte in forma di ditta individuale. In quest'ultimi casi la figura dell'amministratore giudiziario è pienamente sostituita di quella dell'amministratore di società di persone e/o del titolare della ditta, non sussistendo una netta distinzione tra le attività "*iure privatorum*" e quelle di "*munus pubblucum*". In tali ultimi casi, le prassi adottate sono state per lo più quelle di mantenere, nei vari modelli dichiarativi, i dati del precedente amministratore giudiziario, se lo stesso è stato nominato anche coadiutore dell'ANBSC.

8.3. Alcune problematiche fiscali riscontrate dagli aventi diritto in caso di restituzione dei beni e non ancora regolamentate

Come previsto dall'art. 52 primo comma del codice delle leggi antimafia "*la confisca non pregiudica i diritti di credito dei terzi che risultano da atti aventi data certa anteriori al sequestro, nonché i diritti reali di garanzia costituiti in epoca anteriore al sequestro, ove ricorrono le seguenti condizioni: ...*" ed ancora il comma 2 prevede che "*i crediti di cui al comma 1 devono essere accertati secondo le disposizioni contenute negli articoli 57, 58 e 59 e concorrono al riparto sul valore dei beni o dei*



compendi aziendali ai quali si riferiscono in base alle risultanze della contabilità separata di cui all'articolo 37, comma 5."

I provvedimenti di sequestro e confisca dei beni previsti dalle varie misure ablative, preventive e patrimoniali, pongono tuttavia diverse problematiche in relazione alla tutela dei terzi che hanno avuto rapporti contrattuali, prima del sequestro, con i soggetti (persone fisiche o giuridiche) colpiti proprio da tali provvedimenti.

La tutela dei terzi pone all'amministratore giudiziario nominato dal Tribunale competente, un divieto quasi assoluto³² al pagamento dei creditori per crediti sorti ante sequestro al pari, per similitudine alle preclusioni previste per il curatore del fallimento.

Tale disciplina nel dettaglio prevede che tutti i creditori, compresi quelli previsti dall'art. 54-bis del d.lgs. n. 159/2011, debbano essere verificati dal giudice delegato, nel corso del sub-procedimento di verifica dei crediti, da effettuarsi in seguito alla sentenza di primo grado ed in ottemperanza alle norme previste dagli artt. 57 e ss. del d.lgs. n. 159/2011. I predetti creditori, verificati dal giudice delegato, potranno essere poi essere soddisfatti, solo in seguito all'eventuale confisca definitiva, nei limiti previsti dall'art. 53 del medesimo codice e secondo le norme richiamate dagli artt. 60 e 61 CAM.

Una delle problematiche più interessanti relative l'argomento in analisi, attiene la situazione delle obbligazioni vamate dalla pubblica amministrazione, a loro volta collegate a tributi maturati nel periodo *ante sequestro*.

Detti tributi, dovuti direttamente agli enti impositori³³ e/o agli agenti della riscossione, non possono, infatti, essere pagati dall'amministratore giudiziario se non previa verifica del Giudice Delegato e solo in seguito alla confisca definitiva, secondo l'ordine di graduazione delle preferenze.

Nonostante l'indubbia importanza dell'istituto in commento, notevoli sono i pregiudizi nei confronti del soggetto proposto soprattutto nell'ipotesi di revoca del sequestro e/o della confisca. Tra le più significative problematiche post revoca rientrano, infatti, le questioni rimaste sospese con il fisco.

Nel caso di sequestro di compendi aziendali, spesso accade che l'impresa abbia ottenuto, prima del sequestro, alcuni benefici previsti dalla legge in relazione al pagamento delle imposte in forma rateale, con conseguente riduzione delle sanzioni. A titolo meramente esemplificativo qui si evidenziano i casi più frequenti:

- le comunicazioni d'irregolarità a seguito di controlli automatici effettuati dall'Agenzia delle Entrate sulla base di quanto previsto dagli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600/1973 per le imposte sui redditi e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972 per l'Iva³⁴.

³² Fanno eccezione, infatti, i creditori ritenuti essenziali per la prosecuzione dell'attività d'impresa (art. 54-bis del d.lgs. n. 159/2011).

³³ Suprema Corte di Cassazione, V Sez. Penale, sent. n. sez. 2481/2018 CC 04/12/2018, R.G.N. 22285/2018 depositata il 06.02.2019. Verifica dei crediti erariali

³⁴ Le comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di questo controllo evidenziano l'eventuale presenza di errori e permettono al contribuente di pagare le somme indicate (con una riduzione delle sanzioni) oppure di precisare all'Agenzia le ragioni per cui ritiene infondati gli addebiti.



- accertamenti con adesione, disciplinati dall'art. 6, comma 2 del d.lgs. n. 218/1997, conclusisi con il pagamento rateale delle imposte e delle sanzioni;
- dilazione di pagamento delle somme iscritte a ruolo dall'agente di riscossione (art. 19 d.P.R. n. 602/1973)³⁵.

Nelle ipotesi appena contemplate sono previsti diversi casi di decadenza del beneficio della rateizzazione. Tra questi rientra, senza dubbio, la situazione in cui il contribuente non onori i pagamenti entro determinate tempistiche; ipotesi, quest'ultima, che comporta quale conseguenza automatica l'iscrizione a ruolo degli importi residui dovuti a titolo d'imposta, sanzioni ed interessi (ricalcolati in misura piena sulla residua imposta dovuta).

Durante il periodo di gestione giudiziaria, l'amministratore nominato, per il divieto previsto dagli artt. 52 e ss. del d.lgs. n. 159/2011 sopra citato, non procede al pagamento di tali obbligazioni, godendo, al contempo, delle tutele previste dalla normativa speciale di riferimento in relazione agli atti esecutivi e/o di pignoramento, per quanto previsto dall'art. 50, comma 1 e, così anche per tutti gli altri creditori in generale, dall'art. 55 del d.lgs. n. 159/2011³⁶.

La questione assume, invece, forme svantaggiose in caso di revoca del sequestro o confisca, poiché, in quest'ultima ipotesi, la legislazione speciale richiamata non è intervenuta a tutela del titolare del bene staggito.

In effetti, dopo le comunicazioni di dissequestro dell'azienda, ai sensi dell'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011, eseguite dall'amministratore giudiziario all'Agenzia delle Entrate e/o gli agenti della riscossione, questi notificano al titolare dell'azienda dissequestrata una serie di atti, inclusi anche quelli derivanti dal mancato pagamento dei tributi, per i quali è stata interrotta la rateizzazione dei pagamenti proprio da parte dell'amministratore giudiziario.

Tali atti contengono sanzioni ed interessi ricalcolati in misura piena sulla residua imposta dovuta, e costituiscono titolo per eventuali pignoramenti sugli stessi beni del titolare e/o dell'azienda. In questa fase, al fine di far valere le proprie ragioni, l'avente diritto sarà obbligato a ricorrere in via amministrativa (istanza in autotutela) o, addirittura, ad impugnare gli atti notificati innanzi alle competenti commissioni tributarie. In ogni caso sembra inevitabile sostenere ulteriori spese di consulenza e processuali, quest'ultime, come spesso avviene all'esito del giudizio, compensate tra le parti.

Alla luce di quanto sopra appare quantomeno opportuno un intervento del legislatore o, alternativamente, una presa di posizione da parte dell'Agenzia delle Entrate, che eviti inutili

³⁵ In base alla vigente normativa, la decadenza dalla rateizzazione si verifica in caso di mancato pagamento di 5 rate, anche non consecutive.

³⁶ Art. 55 commi 1 e 2: "A seguito del sequestro non possono essere iniziate o proseguite azioni esecutive. I beni già oggetto di esecuzione sono presi in consegna dall'amministratore giudiziario. 2. Le procedure esecutive già pendenti sono sospese sino alla conclusione del procedimento di prevenzione. Le procedure esecutive si estinguono in relazione ai beni per i quali interviene un provvedimento definitivo di confisca. In caso di dissequestro, la procedura esecutiva deve essere iniziata o riassunta entro il termine di un anno dall'irrevocabilità del provvedimento che ha disposto la restituzione del bene."



contenziosi e che, dunque, favorisca l'accoglimento immediato, anche in autotutela, delle istanze proposte dai contribuenti che si trovano in tale situazione.

In effetti sarebbe auspicabile che venisse precisata non solo la mancata applicazione delle sanzioni, ma anche la possibilità di poter nuovamente beneficiare dei medesimi istituti decaduti a causa del sequestro e, quindi, interrotti per cause indipendenti dalla propria volontà.

D'altronde la legge n. 212 del 27.07.2000 (Statuto del Contribuente) all'art. 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)³⁷ fornisce tutti gli elementi utili per fronteggiare tale problematica, il più delle volte non presi in considerazione dall'amministrazione finanziaria e dai vari uffici periferici.

Per tali situazioni, occorrerebbe maggiore chiarezza nei confronti degli stessi soggetti che hanno ottenuto, secondo giustizia, la restituzione dei beni e che si trovano ad affrontare improvvisamente, dopo la restituzione, numerose problematiche di natura finanziaria legate proprio al cosiddetto "scongelamento" dei crediti maturati ante sequestro, inclusi i tributi erariali.

9. Conclusioni e prospettive *de iure condendo*

Tenuto debito conto delle argomentazioni in precedenza eseguite, nonché delle finalità che il presente documento si propone di perseguire, si riportano di seguito alcune proposte di modifica dell'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011, ritenute maggiormente significative per i risvolti operativi che le stesse modifiche potrebbero comportare sull'attività dell'amministratore giudiziario.

VERSIONE ATTUALMENTE IN VIGORE	VERSIONE CON MODIFICHE
Capo IV - Regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati Art. 51. Regime-fiscale e degli oneri economici (1) 1. I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a imposizione fiscale 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.	Capo IV - Regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati Art. 51. Regime-fiscale e degli oneri economici (1) 1. I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a imposizione fiscale 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.

³⁷ Art. 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.



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 determinato ai fini fiscali in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrono, agli obblighi contabili e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. (4)

3. In caso di confisca la imposizione fiscale 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.

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 consiste 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 catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642. Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque fino alla loro assegnazione o destinazione, non rilevano, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I e dell'articolo 70 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'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo, 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. (3)

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 determinato ai fini fiscali in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi afferenti alla frazione di periodo successivi alla data di immissione in possesso e, ove ricorrono, agli obblighi contabili e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. (4)

3. In caso di confisca la imposizione fiscale 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. È conseguentemente sospeso il decorso dei relativi termini di accertamento e prescrizione.

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 consiste nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi. Gli atti e i contratti relativi agli immobili di cui al precedente periodo, ancorché pendenti e per i quali l'amministratore giudiziario è subentrato ai sensi dell'art. 56, sono esenti dall'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 e successive modificazioni anche in relazione all'altra parte contraente, dalle imposte ipotecarie e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642. Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque fino alla loro assegnazione o destinazione, non rilevano, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I e dell'articolo 70 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'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo, 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, **senza applicazione delle relative sanzioni**.

Nel caso di confisca definitiva e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono tutti i tributi sospesi dopo il sequestro non sono più dovuti ed i relativi beni saranno da quel momento assoggettati alle ordinarie imposizioni previste dalla legislazione corrente.

Nel caso in cui, a seguito dell'applicazione degli articoli 52 e seguenti l'amministratore giudiziario non abbia ottemperato al pagamento di tributi per i quali il soggetto attinto dalla misura abbia ottenuto prima della immissione in possesso dei beni da parte dell'amministratore giudiziario i benefici previsti da strumenti deflattivi del contenzioso tributario, tra cui rateizzazione dei pagamenti dei tributi o dilazioni di pagamento di tributi di qualsiasi genere anche da parte dell'agente di riscossione, in caso di revoca del sequestro e/o della confisca, l'avente diritto alla restituzione potrà beneficiare della riapertura dei termini di rateizzazione e di pagamento, senza applicazione delle relative sanzioni conseguenti ai casi di decadenza del beneficio originariamente concesso.

3-ter. Ai fini del perseguitamento delle proprie finalità istituzionali, 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. (2)

(1) Rubrica così sostituita dall'art. 1, comma 189, lett. d), n. 1), L. 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013.

(2) Comma aggiunto dall'art. 1, comma 189, lett. d), n. 2), L. 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013 e, successivamente, così modificato dall'art. 36, comma 3-bis, D.L. 4 ottobre 2018, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2018, n. 132.

(3) Comma aggiunto dall'art. 1, comma 189, lett. d), n. 2), L. 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013, e, successivamente, così sostituito dall'art. 32, comma 1, d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, a decorrere dal 1° gennaio 2014.

(4) Comma così sostituito dall'art. 19, comma 1, L. 17 ottobre 2017, n. 161.

consentiti dalle vigenti disposizioni di legge delle opere realizzate sui beni immobili che siano stati oggetto di confisca definitiva. (2)

(1) Rubrica così sostituita dall'art. 1, comma 189, lett. d), n. 1), L. 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013.

(2) Comma aggiunto dall'art. 1, comma 189, lett. d), n. 2), L. 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013 e, successivamente, così modificato dall'art. 36, comma 3-bis, D.L. 4 ottobre 2018, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2018, n. 132.

(3) Comma aggiunto dall'art. 1, comma 189, lett. d), n. 2), L. 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013, e, successivamente, così sostituito dall'art. 32, comma 1, d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, a decorrere dal 1° gennaio 2014.

(4) Comma così sostituito dall'art. 19, comma 1, L. 17 ottobre 2017, n. 161.

Gli emendamenti apportati in colore rosso al comma 2 dell'art. 51 del d.lgs. n. 159/2011, sgomberano ogni dubbio sul fatto che l'amministratore giudiziario sia competente per gli adempimenti dichiarativi che scaturiscono unicamente dal periodo di propria competenza, non potendo assolvere agli adempimenti, ancorché non scaduti, afferenti il periodo d'imposta o alla frazione di reddito precedente alla data del sequestro (come invece impropriamente ritenuto dall'Agenzia delle Entrate nelle sue risoluzioni e circolari, assimilando l'amministratore giudiziario al curatore dell'eredità giacente). Ciò per le ragioni meglio descritte ed approfondite nel presente documento.

Gli emendamenti all'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011 eliminano la particolare criticità che l'Agenzia delle Entrate produce nel momento in cui chiede, mediante avvisi d'irrogazioni sanzioni e liquidazioni dell'imposta di registro, sia all'amministratore giudiziario o al soggetto attinto dalla misura ablativa le sanzioni e l'imposta di registro per il mancato pagamento nei termini dell'annualità successiva afferente ai contratti stipulati ante sequestro di affitto di beni immobili (successivamente) staggiti e per i quali l'amministratore giudiziario è subentrato ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. n. 159/2011 nel relativo contratto.

La pretesa erariale si estende paradossalmente anche al conduttore dell'immobile in sequestro/confisca, il quale obbligato in solido si vede costretto al pagamento dell'intera somma afferente all'annualità di riferimento, in relazione alla quale la norma ha, invece, disposto la piena esenzione per lo *status* giuridico dell'immobile oggetto del contratto.

Inoltre, si precisa che l'IMU e gli altri tributi comunali sospesi durante la fase giudiziaria, con la confisca definitiva, si estinguono definitivamente, ciò per evitare la stravagante situazione che gli Enti territoriali possano chiedere agli assegnatari dei beni confiscati o alla stessa Agenzia Nazionale dei Beni sequestrati e confiscati i tributi maturati durante il periodo giudiziario e sino all'assegnazione e/o destinazione. È inteso che i beni saranno assoggettati alla disciplina fiscale a cui appartengono dalla data di efficacia dell'assegnazione e/o destinazione del bene.

L'integrazione eseguita all'ultima alinea dell'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159/2011 dovrebbe, infine, risolvere una delle problematiche più interessanti relative l'argomento in analisi, attinente le

**LINEE GUIDA**

Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

obbligazioni vantate dalla pubblica amministrazione, a loro volta collegate a tributi maturati nel periodo ante sequestro, consentendo all'avente diritto alla restituzione in caso di revoca del provvedimento di sequestro/confisca di poter beneficiare della riapertura dei termini di rateizzazione e di pagamento del debito tributario nel caso in cui, a seguito dell'applicazione degli articoli 52 e seguenti del d.lgs. n. 159/2011, l'amministratore giudiziario non abbia ottemperato al pagamento di tali tributi, per i quali il soggetto attinto dalla misura abbia ottenuto, prima della immissione in possesso dei beni da parte dell'amministratore giudiziario, i benefici previsti da strumenti deflattivi del contenzioso tributario, tra cui rateizzazione dei pagamenti dei tributi o dilazioni di pagamento di tributi di qualsiasi genere anche da parte dell'agente di riscossione.





Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Piazza della Repubblica, 59 00185 Roma