

RISOLUZIONE N. 70/E



Divisione Contribuenti

Roma, 29/10/2020

OGGETTO: Sequestro per equivalente e successiva confisca dei beni - Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 - Applicabilità - Effetti

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, amministratore giudiziario di un'azienda oggetto di sequestro, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

Ai sensi degli articoli 321 c.p.p., 104-*bis* disp. att. c.p.p., 322-*ter* c.p. e 12-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, con ordinanza del [...] 2018 il GIP presso il Tribunale di [...] disponeva, tra l'altro, «*il sequestro preventivo, per equivalente*» dei beni «*già individuati nella disponibilità di [...]*», tra cui «*quote societarie e patrimonio delle seguenti società, compresi i saldi attivi dei conti correnti ad esse intestate: [...] 5 Ditta Individuale [...]*» [...].

Dopo l'annullamento dell'ordinanza ad opera della Corte di Cassazione (sentenza n. [...] del [...]) e la conferma del sequestro con successivo provvedimento del Tribunale del riesame di [...] in data [...] 2019, al termine del procedimento penale, la Corte di Appello di [...] confermava la confisca disposta in primo grado del patrimonio

della ditta individuale a mezzo sentenza n. [...] depositata il [...]. Tale confisca diveniva definitiva in data [...] 2020.

Peraltro, la stessa Corte di Appello di [...], in qualità di Giudice dell'esecuzione penale, con provvedimento emesso in data [...] 2020 disponeva la cancellazione del vincolo del sequestro gravante sull'azienda e autorizzava la relativa vendita, perfezionata per atto notarile in data [...] 2020.

L'istante precisa, inoltre, che *«l'imprenditore [...] ha predisposto e fatto trasmettere la dichiarazione fiscale per l'anno 2017 in data [...] 2018 (protocollo n. [...]); non si ha contezza del versamento delle imposte conseguenti. Lo scrivente ha predisposto e trasmesso la dichiarazione dei redditi per l'anno 2018 (intero periodo) in data [...] 2019 (protocollo n.[...]) da cui emergono imposte da pagare IRPEF pari ad euro [...] (al lordo degli acconti), non versate per incapienza delle disponibilità finanziarie aziendali (giusta preventiva direttiva giudiziale)».*

Alla luce di quanto sopra e dovendo procedere alla predisposizione del riparto finale e del regolamento dei debiti a carico dell'amministrazione giudiziaria, fra cui quelli tributari, l'istante pone una serie di quesiti chiedendo lumi sulle seguenti problematiche:

1) *«i debiti per imposte scaturenti dalle dichiarazioni fiscali relative agli anni solari precedenti al sequestro, ossia fino al 2017 incluso, devono essere pagate dall'imprenditore [...] che le ha dichiarate o invece devono essere incluse fra i debiti aziendali da pagare da parte dell'amministrazione giudiziaria o da intendersi estinte per confusione?»;*

2) *«si dovrà procedere alla rettifica della dichiarazione fiscale presentata per l'intero periodo d'imposta 2018, ricalcolando il reddito del solo periodo d'imposta successivo al sequestro [...], anche se quella precedente non è stata presentata, oppure bisognerà trasmettere due distinte dichiarazioni rettificative una per ciascuno dei periodi ante e post sequestro?»;*

3) *«quali sono le obbligazioni tributarie e gli adempimenti dichiarativi fiscali*

relativi alla frazione dell'ultimo periodo d'imposta fino alla data in cui è divenuta definitiva la confisca? E quali obblighi dichiarativi ai fini reddituali scaturenti dalla vendita dell'azienda perfezionata successivamente alla definitività della confisca?»;

4) *«i debiti tributari scaturenti dalle dichiarazioni dei redditi dell'impresa relative ai periodi post sequestro 2018 [...] e 2019 e 2020, anche se non onorati tempestivamente, devono essere pagati dall'amministrazione giudiziaria oppure potranno estinguersi per confusione ex art. 1253 c.c.».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, in riferimento ai quesiti posti l'istante prospetta che:

1) *«i debiti per imposte scaturenti dalle dichiarazioni fiscali relative agli anni solari precedenti al sequestro, fino al 2017, devono essere pagate dall'imprenditore [...] che le ha dichiarate in seno ai modelli fiscali, in quanto trattasi di debiti correlati ai redditi percepiti nei periodi d'imposta precedenti al sequestro»;*

2) *la «dichiarazione dei redditi dell'impresa individuale presentata dallo scrivente amministratore giudiziario per l'anno 2018 sarà rettificata in due distinte dichiarazioni:*

- una afferente alla prima frazione del periodo d'imposta fino al sequestro, ossia dal [...] al [...] 2018; il relativo carico tributario sarà calcolato secondo le aliquote progressive Irpef e graverà definitivamente a carico del prevenuto [...] trattandosi di redditi maturati nel periodo ante sequestro e da egli presuntivamente percepiti anteriormente al sequestro;

e

- una afferente alla seconda frazione del periodo d'imposta dal sequestro al termine del periodo, ossia dal [...] al 31 dicembre 2018; il relativo carico tributario sarà calcolato partendo dalla prima aliquota Irpef, trattandosi di tassazione provvisoria dei redditi dell'impresa post sequestro la cui imposta si estinguerà per

confusione, per come meglio si dirà innanzi»;

3) *«nel caso in esame, in cui il sequestro è giunto a confisca definitiva, non esiste alcuna esigenza dichiarativa fiscale in quanto lo Stato è divenuto proprietario dell'impresa sin dal sequestro a tutti gli effetti di legge, utili e onerosi. Per siffatte ragioni, sempre in assenza di disposizioni normative apposite, non appaiono sussistere obblighi dichiarativi ai fini reddituali scaturenti dalla vendita dell'azienda perfezionata successivamente alla definitività confisca»;*

4) sia *«legittima nel caso concreto in esame, in virtù della definitività della confisca e della capienza del patrimonio confiscato, l'estinzione per confusione dei debiti erariali per l'imposta Irpef gravante sui redditi maturati successivamente all'esecuzione del sequestro (cui retroagiscono gli effetti della confisca), ossia sin dalla frazione residua dell'esercizio 2018, per l'intero periodo 2019 e per gli anni successivi fino alla cancellazione dell'impresa dal Registro delle Imprese competente».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel corso del tempo le norme in tema di sequestro e confisca, nonché di amministrazione dei beni sottoposti a tali misure, hanno subito molteplici interventi.

In questo senso, può citarsi, ad esempio, l'articolo 104-*bis*, disp. att. c.p.p. il quale, pur modificato dal decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), stante il differimento al 1° settembre 2021 dell'entrata in vigore dello stesso - effetto dell'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40 - tutt'ora dispone che:

«1. Nel caso in cui il sequestro preventivo abbia per oggetto aziende, società ovvero beni di cui sia necessario assicurare l'amministrazione, esclusi quelli destinati ad affluire nel Fondo unico giustizia, di cui all'articolo 61, comma 23, del decreto-

legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, l'autorità giudiziaria nomina un amministratore giudiziario scelto nell'Albo di cui all'articolo 35 del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 ["Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136", ndr.], e successive modificazioni. Con decreto motivato dell'autorità giudiziaria la custodia dei beni suddetti può tuttavia essere affidata a soggetti diversi da quelli indicati al periodo precedente.

1-bis. Il giudice che dispone il sequestro nomina un amministratore giudiziario ai fini della gestione. Si applicano le norme di cui al libro I, titolo III, del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 [gli articoli da 35 a 51-bis, ndr.], e successive modificazioni. [...]».

Fermo, dunque, che ai sequestri preventivi, pur nelle loro diverse tipologie, si applicano le richiamate disposizioni del d.lgs. n. 159 del 2011, occorre ricordare che la scrivente, con diversi documenti di prassi, ha già delineato il quadro dei principi cui fare riferimento in materia.

In particolare, con la risoluzione n. 114/E del 31 agosto 2017 si è precisato che l'articolo 50, comma 2, del Codice delle leggi antimafia, a mente del quale «*nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile*», regola una particolare ipotesi di estinzione dell'obbligazione tributaria.

Affinché si verifichi tale effetto estintivo la stessa risoluzione ha evidenziato che ne devono sussistere i necessari presupposti ed in particolare:

- la definitività della confisca;
- il venir meno della pluralità dei soggetti del rapporto obbligatorio, con conseguente riunione, ai sensi dell'articolo 1253 c.c., della qualità di debitore e di creditore nello stesso soggetto (lo Stato-Erario).

Inoltre, secondo quanto indicato nel medesimo documento di prassi:

- stante l'espressa previsione normativa, la confusione di cui all'articolo 50, comma 2, del Codice delle leggi antimafia si applica ai soli "crediti erariali" (ad esempio, quelli per IRES o IRPEF), risultandone escluso qualsiasi altro;

- in assenza di norme contrarie ed in continuità con quanto già chiarito in precedenza (cfr., *ex pluribus*, la circolare n. 156/E del 7 agosto 2000, nonché la risoluzione n. 62/E del 27 marzo 2007), nell'ambito dell'amministrazione giudiziaria dei beni oggetto di sequestro trova applicazione la disciplina relativa all'eredità giacente, dettata dall'articolo 187 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e dall'articolo 5-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

In pendenza di sequestro, dunque, l'amministratore giudiziario deve:

- 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, il reddito dei beni sequestrati secondo le disposizioni del titolo I, sezione I, del TUIR (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). Adempimenti la cui inosservanza espone alle conseguenze sanzionatorie del caso (si ricorda, tra l'altro, che l'amministratore giudiziario, *ex* articolo 35, comma 5, del medesimo Codice, riveste «*la qualifica di pubblico ufficiale e deve adempiere con diligenza ai compiti del proprio ufficio*»).

La giurisprudenza espressasi in argomento ha peraltro confermato che «*Conformemente a quanto precisato dall'agenzia delle entrate con la risoluzione n.*

114 del 2017, l'istituto della confusione di cui all'art. 50, comma 2, cit. si applica, per espressa previsione normativa, ai soli crediti aventi natura erariale, rimanendo esclusi i crediti relativi ai contributi previdenziali e assistenziali, i tributi locali ed i diritti camerati. [...] Inoltre il fatto che l'estinzione dei debiti avvenga nei limiti in cui si verifica la confusione si evince anche dal D.Lgs. n. 159 del 2011, art. 50, comma 2, seconda parte, ove si prevede che le limitazioni alle ulteriori compensazioni valgono solo per gli importi che non si estinguono per compensazione. Ne consegue 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» (così Cassazione, ordinanza 15 gennaio 2019, n. 754, ma, parimenti, la precedente 3 gennaio 2019, n. 56).

Alla luce di quanto sopra, coniugando i principi contenuti nella risoluzione n. 114/E del 2017 con quelli espressi dalla Corte di Cassazione, nel momento in cui, all'esito del procedimento cautelare, la confisca definitiva comporti, con effetto retroattivo alla data del sequestro, il consolidarsi del patrimonio in capo allo Stato-Erario:

- si estingueranno per confusione tutti i crediti erariali maturati (e non estinti) per IRPEF (o IRES) sino all'adozione del provvedimento di sequestro, connessi al patrimonio acquisito in quanto derivanti dai redditi che lo stesso ha prodotto in capo al soggetto che ha subito la misura cautelare. Ciò nei limiti del valore del patrimonio (beni, azienda, ecc.) oggetto di sequestro, come accertato nel corso della procedura (si rammenta, tra l'altro, che, *ex* articolo 36 del d.lgs. n. 159 del 2011 «L'amministratore giudiziario presenta al giudice delegato, entro trenta giorni dalla nomina, una relazione particolareggiata dei beni sequestrati. La relazione contiene: a) l'indicazione, lo stato e la consistenza dei singoli beni ovvero delle singole aziende, [...] b) il presumibile valore di mercato dei beni quale stimato dall'amministratore stesso; c) gli eventuali diritti di terzi sui beni sequestrati; d) in caso di sequestro di beni organizzati in azienda, l'indicazione della documentazione reperita e le eventuali

difformità tra gli elementi dell'inventario e quelli delle scritture contabili; e) l'indicazione delle forme di gestione più idonee e redditizie dei beni, anche ai fini delle determinazioni che saranno assunte dal tribunale ai sensi dell'articolo 41. [...]»);

- successivamente a tale data (seppure con effetto che retroagisce dalla confisca definitiva), ricordato che il soggetto passivo d'imposta diviene lo Stato, mancando, con riferimento a detti tributi (in specie l'IRPEF), il presupposto soggettivo per l'imposizione (come ricordato nella più volte citata risoluzione n. 114/E del 2017 lo Stato non è, infatti, identificabile con una persona fisica, né è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 74 del TUIR), gli stessi non saranno dovuti. Restano, invece, esclusi dall'effetto estintivo i crediti IRAP, IVA o relativi alle ritenute per i quali, quindi, non viene meno la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio.

Dovendo fare applicazione dei principi richiamati al caso in esame, in riferimento ai quesiti formulati si avrà che:

1) i debiti per imposte (IRPEF) scaturenti dalle dichiarazioni fiscali relative agli anni solari precedenti al sequestro (nel caso di specie fino al 2017 incluso), 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) l'amministratore giudiziario, in ragione del combinato disposto degli articoli 51 del Codice delle leggi antimafia e 5-ter del d.P.R. n. 322 del 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 (2018), 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. Considerato, peraltro, secondo quanto rappresentato dall'istante, che l'indicato adempimento dichiarativo è già stato attuato, non risulta necessaria alcuna ulteriore attività in riferimento al lasso temporale intercorrente tra l'inizio di tale periodo [...] ed il momento in cui il sequestro

è stato posto in essere [...];

3) 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) 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.

In proposito, richiamato quanto detto nei paragrafi precedenti circa gli adempimenti che l'amministratore giudiziario, pubblico ufficiale, deve porre in essere ed esclusa, in base all'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'applicabilità di sanzioni - laddove, come ha rappresentato l'istante nel caso di specie, il tempestivo versamento delle imposte scaturenti dalle dichiarazioni sia stato impedito dall'assenza di fondi per provvedervi e da una preventiva autorizzazione del giudice dell'esecuzione - va evidenziato che tra i debiti tributari sono ricompresi anche gli interessi maturati per il ritardato/omesso versamento.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)