

## RISOLUZIONE N. 45



Roma, 2 settembre 2024

**OGGETTO:** *Sequestro preventivo ex articoli 321 c.p.p. e 92 e 104 delle disp. att. c.p.p. – Adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziale*

Nell'ipotesi di sequestro preventivo disposto ex articoli 321 del codice di procedura penale (c.p.p.), 92 e 104 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale, è stato già chiarito che tornano applicabili le disposizioni del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 (codice leggi antimafia) [cfr 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).

Tale principio traeva origine dal quadro normativo *ratione temporis* vigente, in cui spiccava, tra gli altri, l'articolo 104-bis, disp. att. c.p.p., il quale disponeva 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, 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 51bis, ndr.], e successive modificazioni. [...]».*

A seguito di successivi interventi del legislatore, da ultimo culminati nelle modifiche recate dal decreto legislativo 10 ottobre 2022, n. 150, aventi effetto dal 30 dicembre del medesimo anno [ai sensi di quanto disposto dall'articolo 99-bis, comma 1, del decreto, aggiunto dall'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 31 ottobre 2022, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 dicembre 2022, n. 199], la stessa disposizione ad ora prevede che:

*«1. In tutti i casi in cui il sequestro preventivo o la confisca abbiano 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, 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. Si applicano le disposizioni di cui al Libro I, titolo III, del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni nella parte in cui recano la disciplina della nomina e revoca dell'amministratore, dei compiti, degli obblighi dello stesso e della gestione dei beni. In caso di sequestro disposto ai sensi dell'articolo 321, comma 2, del codice o di confisca ai fini della tutela dei terzi e nei rapporti con la procedura di liquidazione*

*giudiziaria si applicano, altresì, le disposizioni di cui al titolo IV del Libro I del citato decreto legislativo.».*

Con particolare riferimento al comma 1-bis, la sua mutata formulazione che non prevede più un rinvio generale alle norme di cui al libro I, titolo III, del codice delle leggi antimafia, bensì alle sole norme che, al loro interno, *«recano la disciplina della nomina e revoca dell'amministratore, dei compiti, degli obblighi dello stesso e della gestione dei beni»* ha spinto ad interrogarsi sull'attuale applicabilità (o meno) delle disposizioni concernenti gli obblighi fiscali e, nello specifico, quelle concernenti gli obblighi dichiarativi e di versamento del d.lgs. n. 159 del 2011 a tutte le forme di sequestro penale.

Per quanto di competenza della scrivente, si ritiene che i predetti obblighi dichiarativi e di versamento - disciplinati, nel contesto del richiamato libro I, titolo III, del codice delle leggi antimafia, dall'articolo 51 - rientrino tra gli obblighi dell'amministratore giudiziario, con la conseguenza che la richiamata disposizione di cui all'articolo 51 deve ritenersi ancora applicabile, in linea con la precedente prassi, a tutte le forme di sequestro penale.

In particolare, con riferimento alla determinazione del reddito dei beni immobili, l'articolo 51 del d.lgs. n. 159 del 2011, concernente il "regime fiscale e oneri economici", prevede che:

*«[...] 3-bis. Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono, è sospeso il versamento di imposte, tasse e tributi dovuti con riferimento agli immobili oggetto di sequestro il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi. Gli atti e i contratti relativi agli immobili di cui al precedente periodo sono esenti dall'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dalle imposte ipotecarie e 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.».*

La sintesi che si trae dalla previsione richiamata e dalle altre in tema, come rilevato nei molteplici documenti di prassi emanati al riguardo, ai quali si rinvia per tutti i dettagli del caso (si vedano, ad esempio, la circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, punto 23, nonché le già citate risposte n. 276 e 496 pubblicate nel 2021) è quella per cui, ferma la generale applicazione della 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:

*«- è disposta la "sospensione del versamento" da imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile. Essendo la "sospensione" limitata al "versamento", ne consegue che, anche con riguardo ai beni immobili, non viene meno, in capo all'amministratore giudiziario, l'obbligo di adempiere agli ulteriori oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva;*

*- è disposta l'esenzione dalle imposte di registro, ipocatastale e di bollo qualora gli atti ed i contratti posti in essere durante il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria*

*abbiano ad oggetto i beni immobili la cui proprietà o il cui possesso costituiscano presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi;*

*- ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, è irrilevante il reddito prodotto dai beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, anche se locati, qualora sia determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I ("Redditi fondiari") e dell'articolo 70 ("Redditi di natura fondiaria") del TUIR; non rilevano anche nell'ipotesi di cui all'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo ("Proventi immobiliari") del TUIR, e quindi, non concorrono alla determinazione del reddito imponibile.*

*La medesima circolare [circolare n. 31/E del 2014 - ndr.] ha chiarito che «Nondimeno lo stesso deve, comunque, essere esposto in dichiarazione dei redditi, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare», il cui versamento è stato sospeso, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti.*

*In tale evenienza, l'amministrazione giudiziario ha l'onere di comunicare agli organi competenti la revoca della misura cautelare.» (con queste parole, in particolare, la risposta n. 276 pubblicata il 21 aprile 2021).*

*Sotto il profilo dichiarativo, invece, «si ritiene corretto che l'amministratore giudiziario assolva agli obblighi dichiarativi relativi al periodo d'imposta [...], intestando le dichiarazioni (Modello Redditi PF [...], Modello IRAP [...] e Modello 770[...]) al de cuius [...] con l'indicazione del codice fiscale del defunto [...] inserendo altresì i propri dati anagrafici in qualità di dichiarante e di amministratore giudiziario (codice carica 5).*

*Con esclusivo riferimento al Modello Redditi PF [...], nel frontespizio, nella sezione "DATI DEL CONTRIBUENTE", va altresì barrata la casella 7 (tutelato) relativa al caso di «dichiarazione presentata dal rappresentante legale per la persona incapace o dall'amministratore giudiziario in qualità di rappresentante per i beni sequestrati.» (così la risposta n. 496, pubblicata*

il 21 luglio 2021, con specifico riferimento al sequestro di beni di persona deceduta, ma si vedano anche le istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi, modello PF2024). |

**IL VICE DIRETTORE  
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI**