



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

---

**Aspetti fiscali delle amministrazioni giudiziarie, l'art. 51 del d.lgs. n. 159 del  
06/09/2011 “codice antimafia” e succ. modifiche.**

**Gli adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario**

**Premessa**

Come è noto la gestione dei beni sottoposti a sequestro penale o di prevenzione comporta, per l'amministratore giudiziario, l'assunzione di innumerevoli compiti e responsabilità, nonché l'onere di dover risolvere, per quanto possibile, l'insorgere delle più disparate problematiche connesse alla gestione dei beni sottoposti a provvedimento ablativo.

Tra le incertezze operative e gestionali più significative che gli amministratori giudiziari hanno dovuto affrontare rientra, sicuramente, la questione fiscale delle amministrazioni dei beni sottoposti a sequestro penale e di prevenzione.

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

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

L'eterogeneità dei beni sottoposti a sequestro (beni mobili, mobili registrati, immobili, compendi aziendali, quote societarie, azioni, universalità di beni etc.) e dei soggetti ai quali, nel medesimo procedimento penale o preventivo, venivano sequestrati i suddetti beni, rendevano ancor più complicate e laboriose l'applicazione delle vigenti norme in materia fiscale, vista la presunta



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
necessità di dover imporre a tassazione in modo diverso i beni in costanza di sequestro ed i frutti che dagli stessi derivavano.

Il decreto legislativo 06 settembre 2011, n. 159 (codice antimafia e delle misure di prevenzione...) nel titolo III relativo a *“l’amministrazione, la gestione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati”*, nel capo IV *“Regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati”* ha dedicato due articoli (artt. 50 e 51) agli aspetti fiscali dei beni sottoposti a sequestro o confisca, colmando, almeno formalmente, il vuoto normativo che persisteva in passato. Gli stessi articoli, considerato l’impatto normativo ed applicativo che hanno avuto sulla gestione dei beni in sequestro, hanno già subito diverse modifiche sia nel 2012 (**legge di stabilità n. 228/2012**) e sia nel 2014 con il decreto legislativo sulle semplificazioni (**d.lgs. 175/2014**). Da qui l’emanazione di anno in anno delle istruzioni ministeriali alla compilazione delle dichiarazioni dei redditi, anch’esse modificate già per l’anno d’imposta 2014, in relazione a quanto previsto dal riformato **comma 3 –bis dell’art. 51 del d.lgs.vo 159/2011**.

In ultima la legge 161/2017 che modificando l’intero compendio normativo del d.lgs.vo 159/2011 si è limitata, nella parte che qui interessa, ad intervenire, al comma 2, solo per specificare che, se il sequestro si protrae oltre il periodo di imposta in cui ha avuto inizio, il reddito derivante dal bene è **determinato** (e non “tassato” come recita la norma vigente) dall’amministratore giudiziario in via provvisoria, ai soli fini fiscali.

Molto probabilmente si è persa ancora una volta l’occasione per fare chiarezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria in materia di imposizione dei beni in sequestro e confisca, essendovi ancora la necessità, per gli operatori del settore, di ricevere una più organica trattazione normativa della specifica materia.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

---

## **Sommario:**

- 1. Gli orientamenti della dottrina e dell'amministrazione finanziaria prima dell'entrata in vigore del codice antimafia.**
- 2. La prima formulazione dell'art. 51 del D.lgs.vo 159/2011.**
- 3. Modifiche introdotte con la legge di stabilità 2012 (legge 228/2012).**
- 4. Le prime istruzioni ministeriali alle dichiarazioni dei redditi (anno d'imposta 2013).**
- 5. Modifiche introdotte con il decreto legislativo sulla semplificazione fiscale (D.Lgs. 175/2014).**
- 6. Le modifiche introdotte nelle istruzioni ministeriali unico persone fisiche 2015 (redditi 2014) a seguito del d.lgs.175/2014.**
- 7. Un caso pratico Modello Unico S.C. "società che detengono immobili patrimonio in sequestro".**
- 8. Le novità introdotte dalla legge 17.10.2017 n. 161.**
- 9. Alcuni cenni sul sequestro dei beni ex art. 12 sexies legge 356/1992;**
- 10. Alcuni cenni sugli aspetti fiscali dell'amministrazione dei beni in sequestro ex art. 321 c.p.p.**
- 11. Problematiche operative e questioni irrisolte. La necessità di una trattazione organica della materia.**

## **1. Gli orientamenti della dottrina e dell'amministrazione finanziaria prima dell'entrata in vigore del codice antimafia.**

L'orientamento dominante, sin dai primi sequestri penali e di prevenzione (anni 90), è stato quello di considerare che tutti gli obblighi fiscali formali e sostanziali connessi ai beni sequestrati dovessero ricadere unicamente sul proposto che resta il soggetto passivo d'imposta.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

-----  
In tal senso era anche la circolare del 20.01.1995 della Direzione Regionale delle Entrate per la Sicilia, che specificava **la mancanza di soggettività passiva da parte dell'amministratore giudiziario e di conseguenza la non obbligatorietà degli adempimenti fiscali**. Tale tesi veniva, altresì, confortata dalla dottrina tributaria che, rifacendosi ai principi generali in tema di tributi, mal considerava eventuali situazioni di frazionamento dei redditi (redditi tassati dal proposto non sequestrati e redditi tassati dall'amministratore giudiziario sottoposti a sequestro), rilevato che si sarebbe giunti anche a risultati iniqui derivanti dalla progressività a scaglioni dell'IRPEF, che si applica, invece, sul reddito complessivo del soggetto passivo d'imposta.

Orientati nel medesimo senso lo erano anche la maggior parte dei giudici della prevenzione, che unitamente alla maggioranza degli amministratori giudiziari avevano sempre ritenuto che l'amministrazione giudiziaria non dovesse essere assoggettata a tassazione in relazione ai redditi prodotti dai beni sequestrati o confiscati e che l'obbligazione tributaria dovesse ricadere sul proposto in caso di restituzioni dei beni (revoca del sequestro o confisca) o si dovesse estinguere per confusione (in ipotesi di confisca definitiva) per effetto dell'art. 1253 del codice civile<sup>1</sup>.

D'altronde, questo ultimo ragionamento si basava sul fatto che i beni sequestrati nel procedimento preventivo entravano a far parte del patrimonio dello Stato, con effetto ex tunc e conseguente esenzione ab origine delle imposte, assimilandone i redditi come se fossero stati realizzati dagli enti previsti dall'art. 74 del T.U. delle imposte sui redditi.<sup>2</sup>

A conforto di tale tesi, giuridicamente interveniva anche una prima interpretazione data da parte dei giudici di merito **dell'art. 14 della legge 24.12.1993, n. 537** a proposito della classificazione dei redditi (art. 6 del T.U.I.R.) che aveva specificato che *“devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile,*

<sup>1</sup> Art. 1253 c.c.: “quando la qualità di creditore e di debitore si riuniscono nella stessa persona, l'obbligazione si estingue e i terzi che hanno prestato garanzia per il debitore sono liberati”.

<sup>2</sup> Art. 74 T.U.I.R. : Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli dell'ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi... le province e le regioni **non sono soggetti all'imposta**.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
*penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale.*”. Sulla base di tale assunto la dottrina prevalente aveva, infatti, ritenuto che non si potessero assoggettare a tassazione i redditi prodotti dai beni sequestrati o confiscati. Tuttavia anche tale norma ha subito nel corso del tempo varie interpretazioni, che hanno evidenziato l’estraneità della norma alla fattispecie in questione.<sup>3</sup>

L’amministrazione finanziaria, tuttavia, era già intervenuta sul tema con orientamenti in contrasto con quelli precedenti. Tra gli interventi più importanti si annoverano la circolare del Ministero delle Finanze n. 184/E del 14/08/1996, relativamente agli adempimenti IVA<sup>4</sup> e la più conosciuta Circolare del Ministero delle Finanze del **07/08/2000 n. 156/E**<sup>5</sup>, che ha

<sup>3</sup> Corte di Cassazione, Sez. TRI civile sentenza 29/09/2005 n. 19078; L. 248/2006 art. 36 comma 34 bis e D.L. 16/2012.

<sup>4</sup> **La Direzione regionale delle Entrate per la Campania** ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in merito alla seguente questione. Il custode giudiziario della "Darsena San Bartolomeo" sita in Castel Volturno (CE), già condotta dalla C. S.n.c. ha richiesto con la presentazione della dichiarazione di inizio attività all'ufficio I.V.A. di Caserta, l'attribuzione del numero di partita I.V.A. per l'amministrazione dei suddetti beni. Tale richiesta è stata rifiutata dall'Ufficio I.V.A. adducendo la carenza, nella fattispecie, del presupposto oggettivo I.V.A. ed il presumibile carattere occasionale dell'attività di custode giudiziario. La suddetta Direzione regionale delle Entrate, non condividendo la tesi dell'Ufficio, ha sostenuto che, quantunque fosse provata la carenza dell'elemento oggettivo, l'obbligo di comunicazione, sancito dall'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sussiste per il semplice fatto che venga intrapreso l'esercizio d'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, secondo la definizione che di tali concetti viene fornita, rispettivamente, dagli articoli 4, 5, e 7 del citato D.P.R. n. 633 del 1972. Tanto premesso si osserva quanto segue: Il custode giudiziario è un ausiliario del giudice dal quale direttamente ripete l'investitura. Egli amministra e conserva i beni sequestrati uniformandosi ai criteri e ai limiti fissati dal giudice. Il custode è, invece, legittimato attivamente e passivamente nelle azioni concernenti la conservazione e l'amministrazione dei beni stessi fino al momento della cessazione del vincolo imposto. Egli pertanto, amministra le cose sequestrate per conto di chi in definitiva risulterà il titolare del diritto controverso ovvero in attesa che si accerti l'ipotesi di reato formulata. Orbene, la nomina del custode giudiziario, non determina la cessazione dell'azienda e, quindi, ai fini I.V.A., l'inizio di una nuova attività bensì, comporta che il custode subentra nella gestione dell'azienda in luogo del titolare (Cass. 7 ottobre 1969, n. 2534). Si verifica, pertanto, una variazione nella figura del rappresentante dell'azienda, che prima dell'affidamento della stessa in custodia giudiziaria era un soggetto diverso dal custode. Detta variazione del rappresentante determina, in via generale, l'obbligo, a norma dell'articolo 35, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, di darne comunicazione all'Ufficio I.V.A. competente. Conseguentemente, il custode giudiziario, entro il termine di giorni 30 dalla sua nomina, deve presentare all'ufficio I.V.A. competente, ove titolare dell'azienda oggetto di custodia sia una persona fisica, il modello AA9/6, compilando il quadro "A" "variazione dati" nonché il quadro "D" senza indicare il "codice carica" e la "data inizio procedimento". Deve, altresì, redigere il quadro "H" del medesimo modello indicando la funzione svolta di "commissario giudiziario" e "la data di affidamento dell'incarico" da parte dell'Autorità giudiziaria nonché il quadro "G" nell'ipotesi in cui il depositario delle scritture contabili sia lo stesso custode e non più il titolare dell'azienda o un suo incaricato. Ove, invece, si tratti di soggetti diversi dalle persone fisiche, il custode giudiziario è tenuto a presentare all'Ufficio I.V.A. il modello AA7/6, compilando secondo le modalità sopra indicate, rispettivamente i quadri "A, C, H" ed eventualmente "F". Pertanto, la richiesta presentata dal custode giudiziario della "Darsena S. Bartolomeo" per l'attribuzione del numero di partita I.V.A. per inizio di attività non deve essere accolta, in quanto il custode medesimo non è un autonomo soggetto d'imposta ma un mero rappresentante. Oltre che alla presentazione della dichiarazione di variazione dati, lo stesso custode è tenuto ad adempiere, nel periodo di affidamento dell'incarico risultante dal provvedimento del giudice, agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e di presentazione della dichiarazione annuale.

<sup>5</sup> **Circolare del Ministero delle Finanze (CIR) n. 156 /E del 7 agosto 2000.** OGGETTO: Irpeg - Legge 31 maggio 1965, n. 575 - "Disposizioni contro la mafia" - Redditi derivanti dai beni sequestrati.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

---

**Premessa**

- 1) Assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati
- 2) Soggetto passivo d'imposta e soggetto tenuto agli adempimenti fiscali
- 3) Adempimenti fiscali
- 4) Liquidazione provvisoria e definitiva.

**Premessa**

La legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modifiche, recante "Disposizioni contro la mafia", prevede, tra le misure di prevenzione patrimoniale volte a contrastare particolari fenomeni di associazione criminale, il c.d. "sequestro anti-mafia". Esso comporta, nei confronti del soggetto indiziato di appartenere ad una associazione di stampo mafioso, lo spossessamento dei beni di provenienza illecita che rientrano nella sua disponibilità diretta o indiretta. Il soggetto è quindi temporaneamente privato della disponibilità dei suddetti beni, in attesa che il procedimento si concluda con la definitiva confisca degli stessi o, al contrario, con la restituzione. L'amministrazione dei beni sequestrati, a norma degli articoli 2-sexies, 2-septies e 2-octies della legge richiamata, è affidata ad un amministratore giudiziario nominato dal Tribunale con il decreto di sequestro. Con lo stesso decreto è nominato anche il giudice delegato, cui sono attribuiti poteri di indirizzo e di controllo sull'amministrazione dei beni sequestrati, tra cui l'autorizzazione al compimento degli atti di straordinaria amministrazione. In particolare, per effetto del comma 1 dell'art. 2-sexies citato, dal momento del sequestro, fino a quello della confisca o della revoca, l'amministratore provvede alla custodia, alla conservazione ed all'amministrazione dei beni sequestrati, anche al fine di incrementarne, se possibile, la redditività. Considerata la crescente diffusione dei sequestri in esame, aventi ad oggetto patrimoni di cospicuo ammontare, si ritiene opportuno fornire alcuni chiarimenti circa i profili fiscali dell'amministrazione giudiziaria.

**1) Assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati**

In primo luogo, a scanso di ogni equivoco, è opportuno ricordare che i redditi derivanti dall'amministrazione dei beni sequestrati sono soggetti a tassazione. Non è sostenibile, infatti, la tesi che vorrebbe escludere i suddetti redditi dalla tassazione, sulla base di una forzatura interpretativa dell'articolo 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537. Quest'ultima norma, come è noto, stabilisce che devono intendersi ricompresi nelle varie categorie reddituali di cui all'articolo 6 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. Come è evidente, la norma appena richiamata non è applicabile alla fattispecie in oggetto: infatti, pur se la provenienza dei beni sequestrati è illecita, l'impiego degli stessi, da parte dell'amministratore giudiziario e sotto la vigilanza del giudice delegato, costituisce attività non soltanto lecita, ma dovuta, in forza delle norme di legge e del decreto di sequestro. Ne consegue che i redditi prodotti dai beni sequestrati non possono beneficiare di particolari esenzioni, ma devono essere assoggettati a tassazione, facendo riferimento alle ordinarie categorie reddituali previste dal TUIR. Diversamente ragionando, si verrebbe alla paradossale conclusione per cui, in caso di successiva revoca del sequestro, il soggetto indiziato verrebbe a godere di una ingiustificata esenzione fiscale per i redditi prodotti durante la fase cautelare.

**2) Soggetto passivo d'imposta e soggetto tenuto agli adempimenti fiscali**

In secondo luogo, occorre individuare il soggetto passivo d'imposta e quello tenuto agli adempimenti fiscali relativi ai beni sottoposti a sequestro. I beni sequestrati, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, configurano un patrimonio separato, assimilabile per analogia, sotto il profilo che qui interessa, all'eredità giacente disciplinata dall'art. 131 del TUIR (attualmente art. 187 TUIR) e dall'art. 19 del DPR 4 febbraio 1988, n. 42. In entrambi i casi, infatti, l'amministratore esercita in via provvisoria l'amministrazione di un patrimonio, nell'attesa che lo stesso sia devoluto ad un soggetto che attualmente non è individuato a titolo definitivo e che pertanto non ne ha la disponibilità. La veste di soggetto passivo d'imposta spetta a colui il quale assumerà, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati: ne consegue che, come nel caso dell'eredità giacente è considerato soggetto passivo il chiamato che accetta, con effetto retroattivo, l'asse ereditario, così nel caso di sequestro il soggetto passivo d'imposta sarà individuato solo a posteriori (seppure con effetto ex tunc) nello Stato o nell'indiziato, a seconda che il procedimento si concluda con la confisca oppure con la restituzione dei beni. L'amministratore giudiziario, in pendenza di sequestro, **opera dunque nella veste di rappresentante in incertam personam**, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato. Nei confronti dell'amministratore, pertanto, possono essere applicate, con le dovute distinzioni, le regole generali previste per il curatore dell'eredità giacente e, in particolare, quelle di cui all'art. 19 del DPR n.42 del 1988 citato.

**3) Adempimenti fiscali**

Per quanto esposto, all'amministratore giudiziario, in qualità di rappresentante per i beni sequestrati, fanno capo gli obblighi derivanti dall'applicazione analogica del richiamato art. 19 del DPR n. 42 del 1988. Tra di essi certamente rientra quello di presentare, nei termini ordinari, **le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria, con esclusione del periodo d'imposta nel corso del quale essa cessa**. Resta peraltro fermo, in capo al soggetto sottoposto alla misura cautelare, l'obbligo di presentare una autonoma dichiarazione relativa ai redditi che, non essendo interessati dal sequestro, restano nella sua disponibilità. Nel caso in cui tra i beni sequestrati siano comprese aziende commerciali o agricole, l'amministratore dovrà adempiere anche agli obblighi contabili e quelli a carico dei sostituti d'imposta di cui al DPR 29 settembre 1973, n. 600 (cfr. comma 2, lett. a, del citato art. 19). L'amministratore dovrà inoltre comunicare nel termine di sessanta giorni (mediante raccomandata diretta all'Ufficio delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale dell'indiziato) l'assunzione e la cessazione delle funzioni (cfr. comma 2, lett. c, del citato art. 19). Ai fini della corretta individuazione dei rapporti, è opportuno che la comunicazione contenga i dati identificativi del soggetto cui l'amministratore si sostituisce nonché gli estremi dei provvedimenti di nomina, di revoca del sequestro e di

6





*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

specificatamente trattato i redditi derivanti dai beni sequestrati e che avrebbe costituito il fondamento normativo del legislatore del 2011 nel c.a.m.; in nota riportata integralmente.

Degna di considerazione apparve, la successiva risposta del 20/11/2000 resa dalla Direzione Regionale delle entrate per la Lombardia, che sostanzialmente riaffermava il principio secondo cui sorgono in capo all'amministratore giudiziario gli obblighi di natura tributaria e che in caso di mancanza di liquidità non è sanzionabile il comportamento dell'amministratore giudiziario che non provvedeva al pagamento delle imposte.<sup>6</sup>

confisca. Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, invece, non ponendosi un problema di progressività dell'imposta e di cumulo dei redditi, l'amministratore proseguirà regolarmente l'attività dell'indiziato, senza necessità di aprire una nuova partita Iva, curando tuttavia di comunicare all'Ufficio delle entrate l'avvenuta variazione ai sensi dell'art 35 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Nel caso in cui sia sottoposto a sequestro soltanto un ramo d'azienda, per cui l'attività dell'amministratore concorre con quella dell'indiziato, con la stessa partita Iva, si ritiene opportuna l'adozione di una contabilità separata ai sensi dell'art 36 del citato DPR n. 633 del 1972. Si ricorda, infine, che l'amministratore, in qualità di rappresentante, risponde delle sanzioni amministrative tributarie per le violazioni a lui imputabili ai sensi del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

#### **4) Liquidazione provvisoria e definitiva**

Come già anticipato, l'amministratore giudiziario opera, al pari del curatore dell'eredità giacente, quale rappresentante di un soggetto passivo che, nelle more del procedimento, non è ancora definitivamente individuato ed è pertanto privo della disponibilità dei beni. Ne consegue che, in analogia a quanto disposto dal citato articolo 131 del T.U.I.R. (attualmente art. 187 T.U.I.R.), qualora il procedimento cautelare si protragga oltre il periodo d'imposta nel corso del quale è disposto il sequestro, il reddito dei beni sequestrati sarà determinato in via provvisoria, secondo le disposizioni che regolano la tassazione delle persone fisiche. L'amministratore, pertanto, presenterà una autonoma dichiarazione, relativa ai redditi prodotti con i beni sequestrati, in base alla quale effettuerà la liquidazione provvisoria ed il relativo versamento delle imposte. In esito al procedimento cautelare, occorre distinguere il caso della confisca da quello della restituzione all'indiziato. Nell'ipotesi di confisca, il rapporto provvisorio si consolida in modo definitivo, per effetto della confusione in capo allo Stato della qualità di soggetto attivo e di soggetto passivo del rapporto tributario (ex art. 88 del TUIR). In caso di revoca del sequestro, invece, poiché il soggetto passivo del rapporto è individuato, con effetto retroattivo, nell'indiziato cui i beni sono restituiti, è necessario che il reddito derivante da questi ultimi beni concorra, unitamente agli altri redditi di costui, alla formazione del reddito complessivo dell'indiziato per ciascun periodo d'imposta interessato dal sequestro. In caso di revoca, pertanto, l'indiziato dovrà innanzi tutto presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è venuta meno la misura cautelare; per questo periodo d'imposta, egli provvederà direttamente, nei termini ordinari, a dichiarare i redditi derivanti dai beni dissequestrati unitamente agli altri redditi da lui prodotti. In secondo luogo, relativamente a ciascuno dei periodi d'imposta precedenti, per i quali sia stata presentata separata dichiarazione da parte e dell'amministratore e dell'indagato, l'Amministrazione Finanziaria provvederà alla liquidazione definitiva e alla conseguente iscrizione a ruolo delle maggiori imposte dovute ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. b) del DPR 29 settembre 1973, n. 602. Alla liquidazione definitiva provvedono i competenti Uffici finanziari, ai sensi dell'art. 36-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600, in base alle risultanze delle dichiarazioni già presentate, in pendenza di sequestro, dall'amministratore giudiziario e dall'indiziato: non è pertanto necessaria la presentazione di ulteriori dichiarazioni in relazione ai periodi d'imposta pregressi.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

<sup>6</sup> **Direzione Regionale Lombardia – risposta del 20.11.2000.:** (Omissis) “(L'amministratore giudiziario) in epigrafe ha chiesto il parere alla scrivente in merito agli obblighi di natura tributaria che l'amministratore giudiziario è chiamato ad adempiere con particolare riferimento alla presentazione della dichiarazione dei redditi nei casi in cui i beni oggetto di sequestro fossero:

- a) beni immobili;
  - b) quote di società di persone;
- e qualora non si fosse conformato all'orientamento espresso dal ministero con la citata circolare n. 156, quale sia il comportamento da adottare.

Al riguardo occorre sottolineare che la più volte citata circolare n. 156, nel premettere che alla fattispecie si applicano le disposizioni relative all'eredità giacente, ha affermato:



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

In tale direzione si sono susseguite anche altre pronunce, come la risoluzione n. 195 del 2003 e **la risoluzione del 27/03/2007 n. 62** con cui si precisava l'analogia di applicazione dell'art. 187 T.U.I.R. (eredità giacente) al sequestro giudiziario in genere: nella fattispecie, fu trattato anche il sequestro giudiziario ex art. 670 del c.p.c.

Quanto affermato in linea di principio dall'amministrazione finanziaria con le circolari sopra richiamate, non sempre è stato condiviso dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito, così come dalla gran parte dei giudici delegati e degli amministratori giudiziari, da sempre contrari ad una completa applicazione della circolare 156/E del 2000.

I più sostenevano che la questione fiscale dei beni in sequestro non potesse essere "disciplinata" da circolari dell'amministrazione finanziaria, che hanno pur sempre carattere interpretativo e non normativo, prive di rilevanza esterna e, per giunta, non impugnabili da parte dei terzi.<sup>7</sup>

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

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

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

Diversamente, qualora la procedura si concluda con la revoca del sequestro, i beni si consolideranno in capo al soggetto in precedenza spossessato e le imposte verrebbero liquidate, integralmente in capo a quest'ultimo, a cura dell'amministrazione finanziaria, scomputando le eventuali imposte pagate, in via provvisoria, dall'amministratore. Qualora il custode non abbia effettuato alcun versamento, per mancanza di provvista, nessuna sanzione potrà essere comminata allo stesso, per omesso o ritardato versamento, per mancanza del necessario requisito della colpa. Se la provvista dei mezzi economici diviene disponibile in epoca successiva alla presentazione della dichiarazione (come nei casi di redditi di partecipazione in società di persone o di successiva locazione dei beni immobili) è opinione di questa Direzione regionale che le relative imposte debbano comunque essere versate anche se in ritardo, rimanendo ferma la non sanzionabilità della condotta del custode".

<sup>7</sup> Purtuttavia, alla stregua degli atti generali della pubblica amministrazione, quando il loro contenuto sia idoneo a determinare immediatamente un pregiudizio nella sfera giuridica di un soggetto, saranno impugnabili anche a prescindere dalla adozione di atti applicativi. In tali casi, seppure la

8





*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

-----  
Gli aspetti fiscali dei beni in sequestro venivano dunque affrontati dagli amministratori giudiziari nelle più svariate modalità e spesso con proposte/istanze ai giudici delegati che autorizzavano di volta in volta il pagamento o meno delle relative imposte, a volte ricorrendo a soluzioni pratiche legate alla presenza o meno di liquidità per il relativo pagamento.<sup>8</sup>

## **2. La prima formulazione dell'art. 51 del D.lgs.vo 159/2011.**

L'art. 1 n. 6 lett. h della legge 136/2010 (piano straordinario antimafia) ha delegato il governo per disciplinare **la tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati**, al fine di colmare lo specifico vuoto normativo in materia.

Il 06.09.2011, il Consiglio dei Ministri ha approvato in via definitiva il decreto legislativo contenente il *“Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136”* (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 28/09/2011 ed **entrato in vigore il 13.10.2011**)

**L'art. 51 del D.Lg.vo 159/2011 (testo originario) :**

- 1. I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'articolo 6 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917<sup>9</sup> con le medesime modalità applicate prima del sequestro.*

---

circolare a contenuto precettivo nasca per vincolare i soli organi dell'amministrazione, il giudice può annullarla come ogni altro atto amministrativo quando ne ravvisi l'illegittimità.

<sup>8</sup> In alcune procedure alcuni amministratori giudiziari hanno, persino, ottenuto dagli uffici territoriali competenti dell'Agenzia delle Entrate l'apertura di una partita IVA, intestata ad un "Ente di gestione di patrimonio in sequestro" mediante il quale hanno eseguito gli adempimenti fiscali in materia di imposte dirette ed Iva e quelli gravanti sui sostituti d'imposta.

<sup>9</sup> Art. 6 TUIR:

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi.

2. 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,



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

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

L'art. 51, nell'originaria formulazione, ha ripercorso in buona sostanza le linee guida della circolare n. 156/E del 7 agosto 2000, la quale aveva affermato il principio di assoggettare ad imposizione tutti i redditi classificati dall'art. 6 del TUIR, con le medesime modalità applicate prima del sequestro. Il secondo comma, molto succintamente, individua il periodo di tassazione ed impone all'amministratore giudiziario obblighi di natura contabile e fiscale. In buona sostanza è previsto in capo all'amministratore giudiziario l'obbligo di presentare autonome dichiarazioni relativi ai redditi prodotti con i beni sequestrati, nonché di liquidare provvisoriamente le relative imposte; continua il terzo comma specificando ed individuando, a seconda dell'esito del giudizio, il soggetto d'imposta finale su cui graverebbe la provvisoria imposizione. Infatti nel caso in cui il sequestro si dovesse concludere con la revoca, il soggetto passivo è individuato, con effetto retroattivo, nell'indiziato a cui i beni vanno restituiti e nei cui

---

costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi in oratori 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.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

confronti l'Agenzia delle Entrate procederà alla rideterminazione delle imposte definitive, scomputando quelle eventualmente versate a cura dell'amministratore giudiziario.

Il testo normativo del 2011 aveva, dunque, colmato il problema della carenza di norme specifiche di fonte giuridica primaria sull'imposizione o meno dei redditi dei beni sottoposti a sequestro patrimoniale, dall'altro, aveva gravato ancor più l'amministratore giudiziario di ulteriori obblighi e responsabilità, nella fattispecie di natura fiscale, appesantendo la già non semplice attività di custodire, conservare e soprattutto amministrare i beni sequestrati.

La normativa introdotta dal codice antimafia trovava naturale applicazione per tutti i procedimenti di prevenzione la cui proposta di sequestro era successiva al **13.10.2011** (art. 117, comma 1 D.Lgs. 159/2011) e **prima delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2013, (in vigore dal 01.01.2013)** lasciava irrisolte tutta una serie di **problematiche inerenti i beni immobili** sequestrati ed intestati a persone fisiche, (titolari o meno di partita IVA) ed ad eventuali soggetti giuridici.

In effetti, secondo quanto previsto nei commi 1 e 2 sopra citati, l'amministratore giudiziario, a decorrere dalla data di immissione in possesso dei beni in sequestro e "*se il sequestro si protrae oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio*" deve svolgere tutti gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa in vigore per assoggettare ad imposizione i redditi che si determinano durante la gestione giudiziaria, sostituendosi provvisoriamente, al soggetto passivo d'imposta che sarà individuato a posteriore all'esito del giudizio.

Il riferimento normativo è, comunque, limitato alla sola disciplina IRPeF e non fa riferimento ad esempio all'IRES. Ciò si giustifica per il fatto che negli enti societari e nelle società di capitali in genere l'imposizione è proporzionale al reddito dichiarato ed una eventuale separazione del patrimonio colpito dalla misura ablativa, stante la perfetta autonomia patrimoniale di cui godono tali strutture, è più semplice; come è più semplice l'eventuale sostituzione dell'organo



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
amministrativo il quale deve provvedere al pagamento delle imposte in nome e per conto del soggetto giuridico ancora titolare dei beni in sequestro.

Del resto tale *modus operandi* veniva già attuato da diversi anni dalla maggior parte degli amministratori giudiziari più attenti, non fosse altro per le prassi amministrative citate in premessa e relative alla gestione di compensi aziendali gestiti sotto forma di ditta individuale o società di persone e di capitali; qualche perplessità, invece, destava il fatto che tali adempimenti dovessero essere svolti per i beni immobili in sequestro ed originariamente intestati a persone fisiche, sia in relazione alla possibile pluralità dei soggetti originariamente intestatari degli stessi, sia in relazione alla tipologia ed alla gestione di tali beni, la cui amministrazione non sempre genera risorse liquide che consentono all'amministratore giudiziario il pagamento delle relative imposte.<sup>10</sup>

Si era, altresì, persa l'occasione per disciplinare la questione su tutti gli altri tributi che gravavano (2011/2012) sul patrimonio immobiliare sequestrato (ICI, IMU, TOSAP T.A.R.S.U., etc... ora anche T.A.R.I. e T.A.S.I. ), sulla cui incertezza di applicazione ed imposizione si erano sino a quel momento susseguite innumerevoli interpretazioni amministrative e dottrinarie, tutte tendenti a non ritenere l'amministratore giudiziario soggetto passivo di tali tributi.

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

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

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

c) all'art. 51:

la rubrica è sostituita dalla seguente : “ (*Regime – fiscale e degli oneri economici*) ”;

dopo il comma 3, sono aggiunti i seguenti:

---

<sup>10</sup> Si pensi per un solo istante ad un sequestro di beni immobili intestati ad una pluralità di eredi del decuis (proposto), non affittati a terzi e per i quali occorrerebbe eseguire una moltitudine di dichiarazioni dei redditi (Modello Unico Pf. per ogni intestatario) dichiarando i soli redditi di natura dominicale



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

-----  
- “3 bis. Gli immobili sono **esenti** da imposte, tasse e tributi durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e comunque **fino alla loro assegnazione o destinazione**. Se la confisca è revocata, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle Entrate e agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti.

“ 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.

Appariva, dunque, alquanto chiaro dal tenore letterale del comma 3 bis, 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 deve dare comunicazione all'Agenzia delle Entrate ed agli altri enti competenti, che provvederanno alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi in capo al soggetto, cui i beni sono stati restituiti e per tutto il periodo di sequestro o confisca.

La norma era intervenuta proprio sui beni immobili in sequestro, cercando di risolvere proprio le problematiche sopra evidenziate in relazione alla difficile imposizione da parte dell'amministratore giudiziario in relazione ai vari soggetti titolari che ne erano stati spossessati in ragione dell'esecuzione del sequestro. Veniva, altresì, risolta in modo definitivo la questione sui vari tributi comunali e non, che gravano sui beni immobili. 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 anche esonerato dal presentare le dichiarazioni dei redditi e conseguentemente tassare in maniera provvisoria tutti gli immobili colpiti dalla misura





*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
patrimoniale ed intestati a persone fisiche o giuridiche, dovendo, invece, espletare gli adempimenti previsti dai punti 1 e 2 dell'art. 51 per tutti gli altri redditi previsti dall'art. 6 del T.U.I.R. ad eccezione proprio di quelli generati dagli immobili sequestrati e confiscati, per la summenzionata previsione normativa.

Tuttavia si rendeva necessario un intervento chiarificatore, sia per quanto concerneva le modalità operative di comunicazione con il sistema centrale informatico fiscale, sia per quanto concerneva l'esenzione degli immobili di natura strumentale e non, appartenenti a società di capitali e rientranti tra i beni aziendali in sequestro.

Inoltre, nella pratica non erano infrequenti i casi ancora aperti in cui continuavano a pervenire al proposto e/o ai titolari dei beni confiscati avvisi di accertamento per infedele dichiarazione dei redditi o comunicazioni di irregolarità e conseguente omissione di pagamento d'imposta sui fabbricati, oltreché atti per il recupero delle imposte e di irrogazioni sanzioni per ICI ed IMU<sup>11</sup> ed altri tributi gravanti su beni in sequestro ed addirittura successivamente confiscati.

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

<sup>11</sup> Il presupposto d'imposta (D.Lgs. n. 504 del 30.12.1992 e succ. modd) per il pagamento dell'ICI era il possesso di immobili a titolo di proprietà o di uno dei diritti reali di godimento di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli ubicati nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa. Sono obbligati ad effettuare il relativo pagamento chi possiede fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli situati nel territorio dello Stato a titolo di proprietà, usufrutto, uso o abitazione, anche se residenti all'estero. Orbene, l'amministratore o il custode giudiziario non è proprietario, non è titolare di alcun diritto reale, ne tanto meno è indicato tra i soggetti obbligati al pagamento dell'ICI dalla norma. Sulla base di tale considerazione i Giudici delegati e la dottrina prevalente hanno sempre ritenuto che l'ICI dovesse restare a carico del proposto o dell'originario intestatario, se vi fossero, naturalmente, i presupposti per il pagamento. In caso di confisca definitiva del bene, invece, il problema non sorge per il pagamento del tributo, in quanto ai sensi dell'art. 7 D.Lgs 504/1992, l'immobile rientrerebbe nel patrimonio dello Stato, per cui diviene un immobile esente da ICI.

Alla medesima conclusione, si è pervenuti in materia di IMU (imposta municipale unica). Il comma 1, dell'art. 9, D. Lgs n. 23/2011 (federalismo fiscale) ha chiaramente stabilito che, in via generale, i debitori del tributo sono i proprietari, i titolari di diritti reali, i concessionari delle aree demaniali e, in presenza di locazione finanziaria, i locatari, non contemplando la normativa alcun caso di beni sottoposti a sequestro e/o a confisca.

Dello stesso orientamento i Giudici delegati delle misure di prevenzione, che hanno, sino a quel momento, sostenuto la tesi che l'IMU gravava unicamente sul titolare del bene sequestrato.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

Un primo intervento a riguardo fu 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.

Un caso pratico di compilazione di dichiarazione dei redditi (unico PF) dell'epoca con immobili in sequestro potrà meglio chiarire la portata della norma aggiunta:

Caso Immobili Esenti:

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Indicatori	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
	X											

  

DATI DEL CONTRIBUENTE	
Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)
BRINDISI	BR
Data di nascita	Sesso
15 01 1963	M X F
Partita IVA (eventuale)	
1 2 3 4 5 6 7 8	
Accettazione eredità giacente	Liquidazione volontaria
	X
Immobili sequestrati esenti	Stato
Riservato al liquidatore ovvero al curatore fallimentare	Periodo d'imposta
dal giorno mese anno	al giorno mese anno
Comune	Provincia (sigla) C.a.p.

  

RISERVATO A CHI PRESENTA LA DICHIARAZIONE PER ALTRI	Codice fiscale (obbligatorio)	Codice carica	Data carica
Cognome	Nome		
CAVALLO	SANDRO	5	15 01 2013
EREDE, CURATORE FALLIMENTARE o DELL'EREDITÀ, ecc. (vedere istruzioni)	Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Sesso
	28 09 1982	BRINDISI	M X F
RESIDENZA ANAGRAFICA (O SE DIVERSO)	Comune (o Stato estero)	Provincia (sigla)	C.a.p.
DOMICILIO FISCALE	Frazione, via e numero civico / Indirizzo estero	Telefono prefisso	numero
Rappresentante residente all'estero			
Data di inizio procedura	Procedura non ancora terminata	Data di fine procedura	Codice fiscale società o ente dichiarante
giorno mese anno		giorno mese anno	



Studio Sandro Cavaliere

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI													
Sezione I Redditi dei fabbricati													
Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL													
Da quest'anno la rendita catastale (col. 1) va indicata senza operare la rivalutazione													
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continu- azione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2013	Cedolare secca	Casi part. IMU	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria
520,00	1	351	100,00					B180					
RB1													
REDDITI NON IMPONIBILI													
										525,00			
Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continu- azione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2013	Cedolare secca	Casi part. IMU	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria
755,00	3	351	100,00	1	14250,00			B180					
RB2													
REDDITI NON IMPONIBILI													
Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continu- azione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2013	Cedolare secca	Casi part. IMU	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria
368,00	3	351	100,00	1	19950,00			B180					
RB3													
REDDITI NON IMPONIBILI													
Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continu- azione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2013	Cedolare secca	Casi part. IMU	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria
19950,00													

## **- Le istruzioni UNICO P.F. 2014 – Frontespizio.**

### **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 n. 12/E del 3 maggio 2013, 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 ponevano sin da subito una prima discordanza tra il contenuto normativo introdotto dalla legge di stabilità 2012 e le disposizioni applicative e cioè che il sequestro e la confisca dei beni immobili genera “**la sospensione** del versamento delle imposte fino alla revoca della confisca o fino alla loro assegnazione o destinazione” e **non una generica esenzione**.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
Attenendosi alle istruzioni sopra riportate, l'amministratore giudiziario se amministrava beni immobili in sequestro doveva redigere, nel momento in cui *"il sequestro si protrae oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio"* la dichiarazione dei redditi per il soggetto proposto o titolare dell'immobile sequestrato ed era tenuto a barrare nel frontespizio del modello Unico P.F., la casella *"immobili sequestrati esenti"*. Avrebbe, inoltre, indicato nel quadro RA (terreni) o RB (fabbricati) i dati catastali dell'immobile in sequestro ed indicato, se affittati a terzi, il maggior reddito imponibile derivante dal canone di locazione convenuto. Non avrebbe compilato i quadri RN, RV ed RX e dunque, non calcolava imposte.

Nelle istruzioni si specificava, ancora, che l'amministratore giudiziario è tenuto a presentare una ulteriore dichiarazione dei redditi per conto del soggetto proposto o titolare, quando amministra altri beni (diversi dagli immobili) che generano reddito *con riferimento alle categorie di reddito previste dall'articolo 6 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*. Nel caso di sequestro di aziende e beni immobili, per esempio, presenterà due distinte dichiarazioni, di cui una relativa ai soli beni immobili esenti ed una relativa al reddito d'impresa generato dalla data di immissione in possesso e sino al *"31 dicembre"* di ogni anno e così via per ogni anno d'imposta (01.01.n+1 – 31.12.n+1 etc.) e sino alla revoca del sequestro, ritenendosi l'amministratore giudiziario esonerato da obblighi dichiarativi, naturalmente, per l'anno d'imposta in cui è avvenuta la revoca del sequestro o confisca. In tale ultima fattispecie dovrà, infatti, comunicare all'Agenzia delle Entrate la revoca del sequestro e/o della confisca. I redditi scaturenti dai beni in sequestro diversi dagli immobili saranno, pertanto, soggetti a tassazione ordinaria da parte dell'amministratore giudiziario e saranno oggetto di eventuale *"riliquidazione"* da parte dell'ufficio, unitamente a quelli provvisoriamente esenti (immobili) in caso di revoca del sequestro. L'ufficio avrà, dunque ed in tal caso, il compito di ricalcolare retroattivamente il coacervo di tutti i redditi dell'effettivo titolare, prendendo in esame anno per anno le dichiarazioni dei redditi:



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

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

Tale pratica, comunque, che prevede per un unico periodo d'imposta la presentazione di addirittura tre dichiarazioni fiscali per un unico soggetto d'imposta, ha nelle prime fasi di applicazione creato evidenti problematiche connesse alla ricezione telematica delle dichiarazioni fiscali da parte dell'anagrafe tributaria; trattandosi di ipotesi particolari non sempre tali fattispecie sono state gestite correttamente dal sistema informatico, che sistematicamente ha tenuto in considerazione solo l'ultima dichiarazione pervenuta dal medesimo soggetto, cancellando addirittura quelle inviate autonomamente in precedenza.

Le istruzioni ministeriali sopra richiamate, poi, hanno riguardato solo i modelli UNICO P.F. ed impropriamente quello IRAP (in questo caso le istruzioni sono state riportate solo nel modello relativo all'anno d'imposta 2013, scomparendo negli anni successivi in relazione a tale imposta) e nulla si stabilì ancora per il modello Unico S.C. (Società di Capitali), Enti non commerciali ed Unico S.P. (Società di Persone). E' noto che per i beni immobili intestati a società di persone e/o società di capitali ed enti fiscalmente assimilati, la disciplina fiscale presuppone una specifica classificazione dei relativi immobili, che concorrono alla determinazione del reddito in misura diversa a seconda proprio della loro natura e destinazione.





*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

Il testo normativo appena novellato andava, dunque, modificato, non fosse altro che occorreva specificare che si trattava di una sospensione dell'imposizione a seconda dell'esito del giudizio e non certo di una generica esenzione dell'imposizione, che avrebbe generato non poche problematiche in caso di revoca del sequestro o della confisca, soprattutto per successive pretese erariali nei confronti degli aventi diritto. L'occasione fu colta qualche anno dopo con il decreto legislativo sulla semplificazione fiscale.

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

L'ultima importante modifica in materia è stata introdotta **dall'art. 32 del d.lgs. 175/2014, in vigore dal 13.12.2014**, che ha riformulato il comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. 159/2011.

ART. 51...

*“3-bis: Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono, **è sospeso il versamento** di imposte, tasse e tributi dovuti con riferimento agli immobili oggetto di sequestro il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi. **Gli atti e i contratti relativi agli immobili di cui al precedente periodo sono esenti dall'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dalle imposte ipotecarie e catastali di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642.** Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque fino alla loro assegnazione o destinazione, **non rilevano, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi,** i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati,*



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

-----  
**quando determinati** secondo le disposizioni del capo II del titolo I [redditi fondiari] e dell'art. 70<sup>12</sup> del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. **I medesimi redditi non rilevano, altresì, nell'ipotesi di cui all'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo<sup>13</sup>, del medesimo testo unico.**

*Se la confisca è revocata, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle entrate e agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti."*

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

*"Per effetto della nuova formulazione, sono oggetto **di sospensione esclusivamente le imposte che abbiano come presupposto il diritto di proprietà o il possesso dell'immobile nonché quelle che, in via generale gravano sugli atti ed i contratti relativi agli immobili.** Ne risulta quindi sospeso il versamento delle imposte che, in assenza del provvedimento di sequestro, sarebbero dovute dall'indagato in relazione all'immobile oggetto di misura cautelare. Conclude quindi evidenziando che alla disposizione non si ascrivono effetti finanziari trattandosi di una norma di portata chiarificatrice.*

<sup>12</sup> Art. 70 del D.P.R. 917/1986 c.d. TUIR "1. I censi, le decime, i quartesi e gli altri redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, ancorché consistenti in prodotti del fondo o commisurati ad essi, e i redditi dei beni immobili situati nel territorio dello Stato che non sono e non devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita, concorrono a formare il reddito complessivo nell'ammontare e per il periodo di imposta in cui sono percepiti. 2. I redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese."

<sup>13</sup> Art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del D.P.R. 917/1986 c.d. TUIR ".... In caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione. Per gli immobili locati riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35 per cento risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione."



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

-----  
Al riguardo, si osserva che le disposizioni che si leggono nello schema appaiono considerare in modo analitico e puntuale i tributi interessati dalla sospensione, diversamente da quanto si legge invece nel testo previgente nel quale si parla in modo **generico di una esenzione da imposte, tasse e tributi**. Non si hanno osservazioni per quanto di competenza nel presupposto che in sede applicativa la disposizione vigente abbia **determinato la sospensione dei pagamenti per tutti i tributi considerati dalla novella (IMU, TARI, IVAFE, imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, imposte di bollo, IRPEF)** e non vi siano state incertezze applicative che possano generare contenzioso da parte dei contribuenti confiscati, volto a recuperare eventuali imposte, tasse e tributi pagati e che, con la novella in esame, non risulterebbero più dovuti; profili questi in relazione ai quali può valutarsi la neutralità finanziaria della disposizione in commento.

Con la circolare n. 31/E del 30.12.2014 l'Agenzia delle Entrate ha commentato le novità fiscali introdotte dal d.lgs. 175/2014, fornendo dei primi chiarimenti.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate gli immobili in sequestro **non sono genericamente esenti da imposte tasse e tributi**, ma rientrano in un particolare regime ove è da intendersi **sospeso** esclusivamente il versamento delle tasse, delle imposte e dei tributi, che abbiano come presupposto il diritto di proprietà o il possesso dell'immobile, (a titolo esemplificativo, IMU, quale componente della IUC; l'IVIE – imposta sul valore degli immobili situati all'estero; i tributi comunali sui rifiuti e servizi, salvo che non gravino su altro soggetto che detenga a qualsiasi titolo l'immobile; i redditi fondiari l'IRPEF etc.). In considerazione della sospensione del versamento non viene, dunque, meno in capo all'amministratore giudiziario l'obbligo di adempiere agli ulteriori oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva. **Oggetto di esenzione espressa sono,**



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

**invece, le imposte di registro, ipo-catastale e di bollo, che gravano sugli atti ed i contratti relativi a tali immobili, durante il sequestro.**

Appare, dunque, risolta la questione sulle imposte (di registro, bollo, etc.) che gravano sui contratti inerenti i beni immobili, ancorché eseguiti dall'amministratore giudiziario con soggetti terzi. È, dunque, prevista una specifica esenzione, sebbene qualche perplessità possa sorgere con riferimento alla parte dell'imposta a carico del terzo, specie in occasione del rinnovo di contratti scaduti per il pagamento dell'imposta di registro. L'interpretazione della norma condurrebbe, comunque, a ritenere tali atti del tutto esenti, eliminando così ogni genere di contenzioso sul fatto che l'onere del pagamento dell'imposta di registro possa ricadere anche in capo all'amministratore giudiziario, obbligato in solido con il terzo contraente.

Per quanto concerne, ancora, il reddito prodotto dai beni immobili in sequestro o confiscati non definitivamente, il terzo periodo del novellato comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. 159/2011 dispone espressamente l'irrilevanza dello stesso, ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, qualora sia determinato secondo **le regole del reddito fondiario**. I redditi prodotti dai beni immobili situati in Italia ed all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni:

- 1) del capo II del titolo I, artt. 25 e ss. (**redditi fondiari**);
- 2) dell'art. 70 del D.P.R. 917/1986 (**redditi di natura fondiaria**)
- 3) dell'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (**proventi immobiliari**), del D.P.R. 917/1986 **non concorrono alla formazione ed alla determinazione del reddito imponibile.**

La circolare su tale circostanza precisa che anche tali redditi devono essere esposti in dichiarazione al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
Alla luce di quanto sopra esposto nell'ambito del patrimonio immobiliare ai fini fiscali ed in ambito imprenditoriale sarà, dunque, necessario distinguere tra **immobili strumentali** (per natura o per destinazione), **immobili merce** ed **immobili patrimoniali**. Com'è noto i primi concorrono a formare il reddito d'impresa e sono rilevati come costi pluriennali e formano oggetto di ammortamento contabile e fiscale. I secondi sono rilevati a costi e ricavi e rimanenze per essere oggetto di produzione e di scambio nell'ambito dell'attività d'impresa. I terzi sono rilevati contabilmente come gli immobili strumentali, ma partecipano all'imponibile fiscale sulla base delle disposizioni in materia di redditi fondiari, con espressa limitazione sulla possibilità di dedurre i relativi costi.

E' chiaro che la disposizione in esame si riferisce unicamente alla sospensione del versamento delle imposte relative a questi ultimi redditi ed ai proventi immobiliari che tali immobili generano. Diviene, pertanto, necessario procedere ad una ricognizione di tutti gli immobili aziendali (in caso di sequestro di compendio aziendale con immobili), onde riscontrare la loro corretta classificazione fiscale.

In caso di immobili patrimonio locati, per esempio, i riflessi sul modello Unico 2015, saranno determinati dalle variazioni in aumento ed in diminuzione nei righi da RF10 a RF39, in aumento per neutralizzare le spese e gli oneri contabilizzati ed eventuali quote di ammortamento imputate a conto economico, in diminuzione per eventuali proventi contabilizzati in bilancio (canoni di fitto, etc.) ed ancora in aumento per l'ammontare del reddito determinato in base a quanto previsto dall'art. 90 del TUIR.

Per neutralizzare, tuttavia, tali variazioni e rendere non imponibili le voci sopra richiamate si renderà ancora necessaria una integrazione alle istruzioni al modello unico, che ad oggi ancora manca, specie nelle istruzioni al modello Unico società di capitali ove nulla si specifica a riguardo.





*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

## **6 . Istruzioni Unico persone fisiche 2015 (redditi 2014).**

A fronte di tale ultima modifica legislativa, D.Lgs. 175/2014, le istruzioni ad Unico persone fisiche 2015 redditi 2014, vengono modificate solo per il nuovo richiamo normativo e sulla definizione degli immobili, che non vengono più definiti "esenti" ma solo immobili sequestrati:

### **Immobili sequestrati**

*I beni immobili oggetto di provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, il cui reddito è determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I (“Redditi fondiari”), dell’art. 70 (“Redditi di natura fondiaria”) e dell’art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (“Proventi immobiliari”) del TUIR, non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, ai sensi del comma 3-bis dell’articolo 51, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, come sostituito dall’art. 32 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175. In tali ipotesi, l’amministratore giudiziario è tenuto a presentare due distinte dichiarazioni. Nella prima, vanno indicati i redditi di tutti i beni sequestrati diversi dagli immobili, in relazione ai quali devono essere liquidate e versate le relative imposte. Nella seconda dichiarazione, vanno indicati esclusivamente i dati dei beni immobili oggetto dei provvedimenti cautelari da cui deriva, per effetto della citata disposizione, **la sospensione del versamento** delle imposte fino alla revoca della confisca o fino alla loro assegnazione o destinazione. In questa seconda dichiarazione va barrata la casella “Immobili sequestrati, compilando esclusivamente i quadri relativi a tali redditi e, pertanto, non devono essere compilati tutti i restanti quadri (come, ad esempio, i quadri RN, RV e RX).*

### **IRAP:**

Nel modello di istruzioni della dichiarazione IRAP 2015 (redditi 2014) **nulla viene detto, invece, in relazione ai beni immobili sequestrati, eliminando anche quanto impropriamente specificato nel precedente modello IRAP 2014 (redditi 2013).** Ciò è la conseguenza delle



Studio Sandro Cavaliere

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

modifiche introdotte dal d.lgs. 175/2014, che ha chiarito come non sussiste un'esenzione fiscale *tout court* per i redditi derivanti dagli immobili, **ma una sospensione dell'imposta** in tutti i casi in cui il presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso dei beni e/o i redditi siano determinati quali redditi di natura fondiaria. Eventuali frutti (canoni di locazione di beni patrimonio) saranno, pertanto, assoggettati a tassazione IRAP, in relazione alla loro collocazione civilistica e fiscale nel valore della produzione e/o nella voce altri ricavi.

#### **Istruzioni modelli Dichiarazioni dei redditi 2016 e 2017:**

Allo stato dell'arte le istruzioni ministeriali 2016 e 2017 (rispettivamente pag. 15 e 13-14) non si discostano per i contenuti da quelle dell'anno precedente. Nel frontespizio del modello unico la casella riporta unicamente immobili in sequestro, **senza la precisazione di esenti** per i motivi sopra esposti. L'esempio pratico che segue ne è una dimostrazione:

#### **Modello Unico P.F. Immobili in sequestro.**

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, 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) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	deceduto/a 6 <input type="checkbox"/>		tutelato/a 7 <input checked="" type="checkbox"/>		minore 8 <input type="checkbox"/>	Parita IVA (eventuale)			
	Accettazione eredità giacente	Liquidazione volontaria	Immobili sequestrati <input checked="" type="checkbox"/>	Riservato al liquidatore ovvero al curatore fallimentare					
	Stato			Periodo d'imposta dal giorno mese anno al giorno mese anno					
RESIDENZA ANAGRAFICA	Comune					Provincia (sigla)	C.a.p.		Codice comune



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

<b>RISERVATO A CHI PRESENTA LA DICHIARAZIONE PER ALTRI</b>  EREDE, CURATORE FALLIMENTARE o DELL'EREDITÀ, ecc. (vedere Istruzioni)	Codice fiscale (obbligatorio)										Codice carica		Data carica			
	R S S M R O 6 3 P 2 2 B 1 8 0 H										05		giorno 15 mese 07 anno 2016			
	Cognome ROSSI										Nome MARIO		Sesso (barrare la relativa casella) M F			
	Data di nascita giorno mese anno										Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)			
<b>CANONE RAI IMPRESE</b>	RESIDENZA ANAGRAFICA (O SE DIVERSO) DOMICILIO FISCALE										Comune (o Stato estero)		Provincia (sigla)		C.a.p.	
	Rappresentante residente all'estero										Frazione, via e numero civico / Indirizzo estero		Telefono prefisso numero			
	Data di inizio procedura giorno mese anno										Procedura non ancora terminata		Data di fine procedura giorno mese anno		Codice fiscale società o ente dichiarante	
										Tipologia apparecchio (Riservata ai contribuenti che esercitano attività d'impresa)						

<b>QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI</b>  Sezione I Redditi dei fabbricati  Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL  La rendita catastale (col. 1) va indicata senza operare la rivalutazione	Rendita catastale non rivalutata										Utilizzo		Possesso percentuale		Codice canone		Canone di locazione		Casi particolari		Continuazione (*)		Codice Comune		Cedolare secca		Casi part. IMU			
	RB1										1 619,00 2 01		3 365 4 100,00		5		6		7		8		9 B180		11		12			
	REDDITI IMPONIBILI										Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 10%		REDDITI NON IMPONIBILI		Abitazione principale soggetta a IMU		Immobili non locati		Abitazione principale non soggetta a IMU							
											13 ,00		14 ,00		15 ,00		16 ,00		17 ,00		18 650,00									
RB2	Rendita catastale non rivalutata										Utilizzo		Possesso percentuale		Codice canone		Canone di locazione		Casi particolari		Continuazione (*)		Codice Comune		Cedolare secca		Casi part. IMU			
											1 ,00 2		3		4		5		6		7		8		9		11		12	
	REDDITI IMPONIBILI										Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 10%		REDDITI NON IMPONIBILI		Abitazione principale soggetta a IMU		Immobili non locati		Abitazione principale non soggetta a IMU							
											13 ,00		14 ,00		15 ,00		16 ,00		17 ,00		18 ,00									
RB3	Rendita catastale non rivalutata										Utilizzo		Possesso percentuale		Codice canone		Canone di locazione		Casi particolari		Continuazione (*)		Codice Comune		Cedolare secca		Casi part. IMU			
											1 ,00 2		3		4		5		6		7		8		9		11		12	
	REDDITI IMPONIBILI										Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 10%		REDDITI NON IMPONIBILI		Abitazione principale soggetta a IMU		Immobili non locati		Abitazione principale non soggetta a IMU							
											13 ,00		14 ,00		15 ,00		16 ,00		17 ,00		18 ,00									

## 7. Un caso pratico Modello Unico S.C. "società che detiene immobili patrimonio in sequestro".

Per effetto delle modifiche introdotte dal d.lgs. 175/2014 art. 32, che ha modificato l'art. 3-bis del d.lgs. 159/2011, ci si è posti il problema, in assenza di istruzioni al modello unico S.C. di come non rendere rilevante ai fini IRES, i redditi nell'ipotesi di cui all'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo del TUIR, durante la fase di amministrazione giudiziaria.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
Nella fattispecie che qui interessa di immobili patrimonio locati, l'art. 90, comma 1 del TUIR specifica che concorre alla formazione del reddito imponibile il maggiore tra il reddito fondiario e quello desunto dalle scritture contabili. I canoni di locazione concorrono integralmente alla formazione del reddito, mentre i costi (art. 90, 2 comma) risultano essere genericamente indeducibili, ad eccezione delle spese di manutenzione ordinaria, riconosciute nei limiti del 15% dei canoni risultanti da contratto. Il limite del 15% non è assolutamente paragonabile con la riduzione forfetaria prevista dall'art. 37 del TUIR unico P.F., che come è noto è un abbattimento del canone di locazione indipendentemente dal sostenimento della spesa.

Ipotizzando un immobile abitativo in sequestro, appartenente ad una società di capitali, locato con rendita pari ad € 4.000 e canone di locazione di € 10.000 e spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute di € 3.000, per determinare il reddito imponibile di tale immobile occorre confrontare prima di tutto la deduzione forfetaria (15% di 10.000 = € 1.500) con le spese di manutenzione (€ 3.000). In tal caso si constata che le spese di € 3.000 sono superiori a € 1.500, per cui queste saranno deducibili nel limite di tale ultimo importo. Rimane da confrontare la rendita catastale (€ 4.000) ed il canone di locazione decurtato delle spese deducibili di euro 1.500, dunque € 8.500 = (10.000 - 1.500). Considerato che il maggiore valore di euro 8.500 è superiore alla rendita catastale, **il valore imponibile dell'immobile patrimonio risulta essere pari ad € 8.500.**

In dichiarazione dei redditi si rappresenterà nel quadro RF come segue:

RF 10 : Redditi di immobili.... € 8.500;

RF 11 : Spese ed altri componenti... di cui agli immobili del rigo RF10 - € 3.000;

RF 39: Proventi degli immobili di cui al rigo RF 10 - € 10.000.





Studio Sandro Cavaliere

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

		PERIODO D'IMPOSTA 2016	
		CODICE FISCALE	
		0 1 5 2 4 5 6 8 7 5 4	
		Mod. N. 0 1	
		SOCIETÀ DI CAPITALI 2017 Agenzia Entrate	
		REDDITI QUADRO RF Determinazione del reddito di impresa	
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 Rimanenze 2 Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale 3
Risultato del conto economico	RF4	A) UTILE 7.000,00	
	RF5	B) PERDITA ,00	
Variazioni in aumento	RF6	C) COMPONENTI POSITIVI EXTRACONTABILI	
	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio 1	,00 2 ,00 3 ,00 4 ,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)	,00 2 ,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
	RF12	Ricavi non annotati	Parametri e studi di settore 1 ,00 2 ,00 3 ,00
	RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)	,00
	RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)	,00
	Variazioni in diminuzione	RF32	D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO 11.500,00
RF34		Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti 1	,00 2 ,00
RF35		Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b)	,00
RF36		Utili da partecipazione in società di persone o in GEIE	,00
RF37		Perdita delle imprese marittime determinata forfaitariamente	,00
RF38		Dividendi derivanti da utili formati 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, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	,00
RF54		Rimanenze e opere ultrannuali contabilizzate in misura superiore a quelle determinate ai sensi del TUIR (artt. 92 e 93) 1 ,00	
RF55		Altre variazioni in diminuzione	
RF56	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE 18.500,00		





*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
L'unica possibilità, a modesto parere dello scrivente, di rendere irrilevante il reddito imponibile così determinato ai sensi dell'art. 3-bis del d.lgs.159/2011 è quello di inserire nel rigo RF 55 il reddito imponibile di € 8.500, determinato nella fattispecie ai sensi dell'art. 90 del TUIR, tra le variazioni in diminuzione residuali (altre variazioni in diminuzione).

## **8. Le novità introdotte dalla Legge 17 ottobre 2017, n. 161.**

La legge 17.10.2017 n. 161 è stata pubblicata sulla G.U. n. 258 del 04.11.2017 ed è entrata in vigore il 19 novembre 2017 e contiene numerose modifiche al decreto legislativo 159/2011, tuttavia il capo IV del titolo III "Regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati" non ha subito modifiche sostanziali rispetto al testo previgente. La novella è intervenuta soltanto al comma 2 dell'art. 51 solo per specificare che, *"se il sequestro si protrae oltre il periodo di imposta in cui ha avuto inizio.., il reddito derivante dai beni sequestrati... è determinato ai fini fiscali* (e non "tassato" come recitava la norma previgente) *in via provvisoria dall'amministratore giudiziario...";* nello stesso comma a proposito degli adempimenti si specifica *"e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta"*. Trattasi, pertanto, di una modifica prettamente letteraria di alcuni termini semplicemente più consoni alla disciplina fiscale. Di particolare rilievo, invece, come si dirà in seguito assume maggiore rilievo per l'applicazione delle norme specifiche la modifica all'art. 104-bis delle norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale.

## **9. Alcuni cenni sul sequestro dei beni ex art. 12 sexies legge 356/1992;**

Sulla misura preventiva del sequestro funzionale alla confisca ex articolo 12 sexies legge 356/92 di particolare aiuto, nella materia che qui ci interessa, è stata la legge di stabilità 2013,



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
(24/12/2012, n. 228) che ha sostituito l'art. 12 sexies comma 4 bis, estendendo l'applicazione delle norme contenute nel d.lgs. 159/2011 al sequestro e confisca ex art. 12 sexies.<sup>14</sup>

Una prima lettura della norma ha fatto ritenere alla maggioranza degli operatori del settore estensibile all'intero titolo III del libro I del d.lgs. 159/2011, l'amministrazione dei beni sequestrati ai sensi dell'art. 12 sexies della legge 356/92, tra cui rientrano anche gli artt. 50 e 51 del d.lgs.vo 159/2011 dedicati al regime fiscale.

Altri, invece di opinione differente, hanno sostenuto, dando una interpretazione più letterale della specifica norma, che il comma 4-bis dell'art. 12 sexies fa espresso riferimento alle sole disposizioni in materia di **amministrazione e destinazione** dei beni sequestrati e confiscati, che riguardano rispettivamente gli articoli del titolo III del d.lgs.vo 159/2011 che vanno dall'art. 35 al 39 e dal 45 al 49 (omettendone la gestione dei beni sequestrati e confiscati prevista dagli artt. 40 - 44) per cui le disposizioni previste dal d.lgs.vo 159/2011 in materia di fiscalità (art. 50 e 51) non dovrebbero essere applicate ai beni sottoposti a sequestro dalla norma in questione.

La giurisprudenza sul tema si era tuttavia espressa, anche in modo contrastante, in relazione all'applicazione estensiva della tutela dei terzi<sup>15</sup> prevista nel codice antimafia ai sequestri ex art. 12 sexies legge 356/92, propendendo tuttavia per l'applicazione delle norme richiamate, in specifico modo dopo le modifiche introdotte dalla legge 228/2012. Nelle varie motivazioni, tutte

<sup>14</sup> **Art. 1, comma 190, l. n. 228/12:**

"All'articolo 12-sexies del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356, e successive modificazioni, **il comma 4-bis** è sostituito dal seguente:

"4-bis. Le disposizioni in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati previste dal decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni, si applicano ai casi di sequestro e confisca previsti dai commi da 1 a 4 del presente articolo, nonché agli altri casi di sequestro e confisca di beni adottati nei procedimenti relativi ai delitti di cui all'articolo 51, comma 3-bis, del codice di procedura penale. **In tali casi l'Agenzia coadiuva l'autorità giudiziaria nell'amministrazione e nella custodia dei beni sequestrati, sino al provvedimento conclusivo dell'udienza preliminare** e, successivamente a tale provvedimento, amministra i beni medesimi secondo le modalità previste dal citato decreto legislativo n. 159 del 2011. Restano comunque salvi i diritti della persona offesa dal reato alle restituzioni e al risarcimento del danno."

<sup>15</sup> Cassazione Sez. 4, *Sentenza n.36092 del 06/07/2017* Cc. (dep. 21/07/2017 ) Rv. 270805; Cassazione Sez. 1, *Sentenza n.26527 del 20/05/2014* Cc. (dep. 19/06/2014 ) Rv. 259332; Cassazione Sez. 1, *Sentenza n.9758 del 13/12/2016* Cc. (dep. 28/02/2017 ) Rv. 269278; Cassazione Sez. 1, *Sentenza n.9757 del 13/12/2016* Cc. (dep. 28/02/2017 ) Rv. 269420.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

favorevoli della S.C., l'applicazione delle norme richiamate dal titolo III del d.lgs.vo 159/2011 erano state tutte richiamate (obiter dictum), per tale ragione la maggioranza degli operatori (amministratori giudiziari e giudici delegati) hanno ritenuto applicabile anche le norme previste dagli artt. 50 e 51 del d.lgs.vo 159/2011 ed afferenti la fiscalità dei beni in sequestro.

La questione, in particolare, sembra tra le altre cose superata. Recentemente la legge 161/2017, entrata in vigore il 19 novembre 2017, ha apportato ulteriori e importanti modifiche all'art. 12 sexies,<sup>16</sup> ove al comma 4 - bis ha esteso ai casi di sequestro contemplati dalla medesima norma ed ai sequestri relativi ai delitti di cui all'art. 51, comma 3-bis del c.p.p., l'applicazione delle disposizioni previste in materia di tutela dei terzi e di esecuzione del sequestro del d.lgs.vo 159/2011, tra cui non può ritenersi escluso, per i motivi anzidetti, l'intero titolo III del medesimo decreto.

## **10. Alcuni cenni sugli aspetti fiscali dell'amministrazione dei beni in sequestro ex art. 321 c.p.p.**

Per l'amministrazione dei beni in sequestro ex art. 321 c.p.p. l'unico riferimento normativo e di collegamento è dato dall'art. 104 bis delle disposizioni di attuazione e di coordinamento e transitorie del c.p.p., recentemente modificato dalla Legge 161/2017 entrata in vigore il 19.11.2017.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> **Art. 12-sexies comma 4-bis, così come modificato dalla legge 161/2017** : "Le disposizioni in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati nonché quelli in materia di tutela di terzi e di esecuzione del sequestro previsti dal decreto legislativo 06.09.2011, n. 159, si applicano ai casi di sequestro e confisca previsti dai commi 1 e 2 ter del presente articolo, nonché agli altri casi di sequestro e confisca di beni adottati nei procedimenti relativi ai delitti di cui all'art. 51, comma 3 bis c.p.p. In tali casi l'Agenzia Nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata coadiuva l'attività giudiziaria nell'amministrazione e nella custodia dei beni sequestrati, fino al provvedimento di confisca emesso dalla Corte di Appello nei procedimenti penali e, successivamente a tale provvedimento, amministra i beni medesimi secondo le modalità previste dal citato codice di cui al d.lgs. 159/2011. Restano comunque salvi i diritti della persona offesa dal reato alle restituzioni ed al risarcimento del danno."

<sup>17</sup> **Amministrazione dei beni sottoposti a sequestro preventivo.**

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



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

La Suprema Corte di Cassazione si era già espressa in più occasioni a delineare la differenza tra le norme ed i principi di diritto che regolano il sequestro preventivo penale e le misure di prevenzione patrimoniale, nonché sull'impossibilità di un eventuale applicazione analogica delle norme contenute in tema di amministrazione dei beni in sequestro e tutela dei diritti dei terzi.<sup>18</sup>

Diversamente nella prassi amministrativa e nelle risposte a vari interPELLI da parte di alcuni amministratori giudiziari, le Direzioni Regionali delle Agenzie delle Entrate, in più occasioni, hanno ritenuto che l'amministrazione dei beni in sequestro ex art. 321 c.p.p., in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, configurano comunque un patrimonio separato assimilabile, per analogia, all'eredità giacente, dovendo l'amministratore giudiziario, anche in tal caso, esercitare in via provvisoria l'amministrazione di un patrimonio, nell'attesa che lo stesso venga devoluto ad un soggetto che attualmente non è individuato a titolo definitivo e che pertanto non ne ha la disponibilità. I riferimenti amministrativi rimandano alla circolare 156/E del 2000, alla risoluzione 13/10/2003 n. 195 ed alle successive risoluzioni del 27.03.2007, n. 62 e del 29/05/2008 n. 216/E. Le stesse direzioni, in netta contrapposizione con quanto sino a quel momento sostenuto, hanno anche fornito alcune risposte nel senso che è stata negata una applicazione diretta delle disposizioni contenute dall'art. 51 del d.lgs.vo 159/2011 ai sequestri ex

---

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 06.09.2011, 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; (articolo aggiunto dalla lettera b) del comma 9 dell'art. 2, L. 15 luglio 2009, n. 94.

- 1.bis (aggiunto) :** 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 06.09.2011, n. 159, e successive modificazioni.**
- 1. ter (aggiunto) :** I compiti del giudice delegato alla procedura sono svolti nel corso di tutto il procedimento dal giudice che ha emesso il decreto di sequestro ovvero, nel caso di provvedimento emesso da organo collegiale, dal giudice delegato nominato ai sensi e per gli effetti dell'art. 35 comma 1, del codice di cui al decreto legislativo 06.09.2011, n. 159 e successive modificazioni.

<sup>18</sup> Cass. Sezione unite civili 19532/11; Cass. Sezione Penale n. 10471/14.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
art. 321 c.p.p. ciò proprio in virtù del fatto che essendo in presenza di norme speciali di natura penale, le stesse, ai sensi dell'art. 14 d.p.c.c., non sono suscettibili di interpretazione analogica e pertanto possono trovare applicazione **solo nelle ipotesi di sequestro dei beni in seguito a contestazione di reati di stampo mafioso e negando, pertanto, il regime di esenzione** (ora di sospensione del versamento dell'imposta) **previsto per i beni immobili oggetto di sequestro**. Da un lato, dunque, l'amministrazione finanziaria ritiene applicabile la circolare 156/E del 2000 e dall'altro ritiene non applicabile l'art. 51 comma 3 bis per la sospensione dell'imposizione relativa agli immobili in sequestro, dimenticando che proprio l'art. 51 nasce dall'aver condiviso, in buona sostanza, i principi dettati nella medesima circolare.

La legge 161/2017 nel modificare l'art. 104 – bis delle disp.att.e di coord. del c.p.p., proprio con l'introduzione dei commi 1-bis ed 1-ter, allo stato dell'arte, ha spazzato via ogni dubbio interpretativo sull'applicazione, anche per i sequestri preventivi, ove vi sia la necessità di un amministratore giudiziario che gestisca i beni in sequestro, degli articoli del d.lgs. 159/2011 che vanno dall'art. 35 all'art. 51, rimanendo invece ancora esclusa normativamente la tutela dei terzi del titolo IV del d.lgs.159/2011. La portata della novellata normativa è di grande interesse, in quanto risulta applicabile a tutti i sequestri preventivi funzionali alla confisca e sarà con molta probabilità oggetto di grande dibattito specie in relazione alla compatibilità della norma richiamata (intero titolo III del d.lgs.159/2011) con le varie tipologie di sequestro ed i reati contestati.

Appare, tuttavia, ancora una volta indispensabile un intervento del legislatore volto a disciplinare in modo uniforme i vari tipi di sequestro e confisca anche sotto l'aspetto fiscale.





*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

## **11. Problematiche operative e questioni irrisolte. La necessità di una trattazione organica della materia.**

Appare impensabile che un articolo del d.lgs.vo 159/2011 possa delineare l'intera materia del regime fiscale dei beni in sequestro. Troppe e numerose sono le fattispecie giuridiche afferenti il sequestro e la confisca dei beni e molteplici sono i beni che possono essere oggetto di provvedimenti ablativi. In aggiunta a ciò non esiste una normativa uniforme ed organica per i vari tipo di sequestro, in quanto gli stessi interventi preventivi e cautelativi, spesso nascono da presupposti diversi ed hanno finalità differenti. Le norme in materia fiscale, poi, in alcune circostanze, mal si conciliano con altre norme che regolano la misura ablativa e ciò genera agli operatori del settore non poche problematiche sia sotto l'aspetto giuridico sia sotto l'aspetto pratico. Come innanzi precisato, per esempio, l'amministratore giudiziario ai sensi dell'art. 51, 2 comma del d.lgs. 159/2011 è tenuto agli adempimenti dichiarativi per conto del soggetto titolare del bene in sequestro, sino alla confisca definitiva. Se il sequestro si protrae oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio, egli fa pervenire all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione dei redditi quale soggetto *"che presenta la dichiarazione per altri"* con codice carica " 5 ". Ma va rilevato che lo stesso amministratore giudiziario cessa dalla carica dopo la confisca di primo grado ( ora con le modifiche apportate dalla legge 161/2017 cessa dalla carica dopo il decreto di confisca confermato dalla Corte di Appello<sup>19</sup>) e non pare dall'intero compendio normativo e da quanto specificato nell'art.38 del citato decreto legislativo, nonché dai disciplinari d'incarico sino ad ora conferiti dalla medesima Agenzia, che il coadiutore abbia gli stessi compiti o la medesima rappresentanza dell'amministratore giudiziario e che possa svolgere in prima persona o per conto altrui gli adempimenti fiscali previsti dalla disciplina fiscale esaminata. Tali compiti spetterebbero

<sup>19</sup> Art. 38, 3 comma del d.lgs. 159/2011 : "Con il provvedimento di confisca emesso in giudizio di appello l'amministrazione dei beni è conferita all'Agenzia..."



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
all'amministratore giudiziario e dunque all'ANBSC. La questione rimane a parere di chi scrive, ancora irrisolta. Lo stesso dicasi sul ruolo dell'amministratore giudiziario quale possibile destinatario di provvedimenti di irrogazione di sanzioni, avvisi di accertamento ed altri atti della pubblica amministrazione afferenti i redditi dichiarati durante il proprio mandato, oltreché sulla questione, ancora dibattuta, della legittimazione attiva all'eventuale impugnazione dei medesimi provvedimenti, ancor più quando il procedimento si è concluso con la confisca definitiva.

Alcune risoluzioni ministeriali, poi, anziché semplificare o rendere chiara la sia pur succinta norma, sortiscono effetti contrari. Il 31.08.2017, la risoluzione n. 114/E della Direzione Centrale Normativa – Roma, nell'argomentare sull'ambito temporale dei crediti erariali oggetto di estinzione per confusione si spinge, ad avviso dello scrivente, oltre quanto richiesto dall'interpellante, precisando, tra le altre cose, a quali adempimenti fiscali è tenuto l'amministratore giudiziario. Partendo da quanto espresso dalla Circolare 156/E del 07.08.2000, l'Agenzia nella risoluzione 114/E afferma che il sequestro di cui all'art. 22 del d.lgs. 159/2011 produce sui beni in sequestro **un effetto analogo a quello dell'eredità giacente**, con conseguente applicazione in capo all'amministratore giudiziario degli adempimenti fiscali previsti dall'art. 187 del TUIR<sup>20</sup> e dell'art. 5-ter del D.P.R. 22/07/1988, n. 322.<sup>21</sup> In ragione di ciò, afferma che l'amministratore giudiziario è, tra l'altro, tenuto

---

<sup>20</sup> Se la giacenza dell'eredità si protrae oltre il periodo di imposta nel corso del quale si è aperta la successione, il reddito dei cespiti ereditari è determinato in via provvisoria secondo le disposizioni del titolo I, sezione I, se il chiamato all'eredità è persona fisica, o non è noto, e secondo quelle del titolo II, capo III, se il chiamato è un soggetto diverso. Dopo l'accettazione dell'eredità il reddito di tali cespiti concorre a formare il reddito complessivo dell'erede per ciascun periodo di imposta, compreso quello in cui si è aperta la successione, e si procede alla liquidazione definitiva delle relative imposte. I redditi di cui all'articolo 7, comma 3, se il chiamato all'eredità è persona fisica o non è noto, sono in via provvisoria tassati separatamente con l'aliquota stabilita dall'articolo 12 per il primo scaglione di reddito, salvo conguaglio dopo l'accettazione dell'eredità.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano anche nei casi di delazione dell'eredità sotto condizione sospensiva o in favore di un nascituro non ancora concepito.

<sup>21</sup> **ART. 5, comma 5 ter DPR n. 322 del 1998, 5-ter.** *Adempimenti dei curatori e amministratori di eredità.*

1. I curatori di eredità giacenti e gli amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti, oltre alle dichiarazioni dei redditi di cui all'articolo 187 del testo unico delle imposte sui redditi, da presentare nei termini



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

-----  
a : " **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; a 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). Al riguardo, devono essere presentate, nei termini ordinari, le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria (con l'esclusione del periodo d'imposta nel corso del quale essa cessa) e versate le relative imposte.**"

Sulla problematica afferente gli adempimenti fiscali a carico dell'amministratore giudiziario per i redditi conseguiti dal proposto o dal soggetto titolare del bene in sequestro nel periodo antecedente all'applicazione della misura preventiva e cautelare, occorrono alcune riflessioni, non fosse altro,

ordinari, relative al periodo d'imposta nel quale hanno assunto le rispettive funzioni ai periodi d'imposta successivi fino a quello anteriore al periodo d'imposta nel quale cessa la curatela o l'amministrazione, sono tenuti a presentare, entro 6 mesi dalla data di assunzione delle funzioni:

a) le dichiarazioni dei predetti redditi relative al periodo d'imposta nel quale si è aperta la successione, se anteriore a quello nel quale hanno assunto le funzioni, e agli altri periodi d'imposta già decorsi anteriormente a quest'ultimo;

b) la dichiarazione dei redditi posseduti nell'ultimo periodo d'imposta dal contribuente deceduto e, se il relativo termine non era scaduto alla data del decesso, quella dei redditi posseduti nel periodo d'imposta precedente.

2. I curatori e gli amministratori devono inoltre:

a) adempiere per i periodi d'imposta indicati nell'alinea del comma 1, se nell'asse ereditario sono comprese aziende commerciali o agricole, gli obblighi contabili e quelli a carico dei sostituti d'imposta stabiliti nel *decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*;

b) presentare, entro 6 mesi dalla data di assunzione delle funzioni, le dichiarazioni di sostituto d'imposta relative ai pagamenti effettuati nei periodi d'imposta considerati nelle lettere a) e b) del comma 1;

c) comunicare mediante raccomandata all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro 60 giorni, l'assunzione e la cessazione delle funzioni; la comunicazione di cessazione deve contenere l'indicazione dei dati identificativi degli eredi e delle quote ereditarie di ciascuno di essi.

3. L'erede, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale è cessata la curatela o l'amministrazione, deve darne comunicazione e indicare l'ufficio dell'Agenzia delle entrate del domicilio fiscale del contribuente deceduto, i dati identificativi del curatore o dell'amministratore e degli altri eredi e la propria quota di eredità. Nella stessa dichiarazione può essere esercitata, per ciascuno degli anni per i quali i redditi di cui all'articolo 187 del testo unico delle imposte sui redditi sono stati determinati in via provvisoria, la facoltà prevista nell'articolo 17, comma 3, dello stesso testo unico.

4. Dalla data di presentazione della dichiarazione di cui al comma 3, o, in mancanza, dalla data in cui avrebbe dovuto essere presentata, decorre il termine per la liquidazione definitiva delle imposte a norma dell'articolo 187 del citato testo unico.

5. Nei confronti del curatore o dell'amministratore, salvo quanto disposto nel comma 1, i termini pendenti alla data di apertura della successione e quelli aventi inizio prima della data di assunzione delle funzioni sono sospesi fino a tale data e sono prorogati di 6 mesi

36



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100

Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.

Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195

E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);

\*\*\*\*\*

-----  
che per la prima volta l'Agenzia interviene sulla specifica questione ripercorrendo, a suo dire, quanto affermato dalla circolare 156/E del 2000.

In realtà, come già precisato innanzi, la circolare 156/E del 2000 era intervenuta allora vigente la legge 31/05/1965 n. 575 e succ. modd. quando 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, intervenne in modo argomentato dapprima sulla questione dell'assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni in sequestro e successivamente, in specifici punti, sul *soggetto passivo d'imposta e soggetto tenuto agli adempimenti fiscali, sugli adempimenti fiscali e sulla liquidazione provvisoria e definitiva*.<sup>22</sup>

Da una lettura attenta della circolare 156/E appare chiaro che l'applicazione analogica al curatore dell'eredità giacente va fatta "*sotto il profilo che qui interessa*" e "*con le dovute distinzioni*" e gli adempimenti fiscali riguardano unicamente i periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria. Il secondo comma dell'art. 51 del d.lgs. 159/2011 appare chiaro ed il legislatore, così come interpretato dalla circolare 156 E/2000, ha riportato solo una parte dell'art. 5, comma 5 ter del DPR n. 322 del 1998. Nella fattispecie gli amministratori giudiziari sono interessati ai redditi derivanti dai beni sequestrati relativi alla residua frazione di esercizio di tale periodo. Del resto i frutti derivanti da periodi pregressi al sequestro sono sicuramente stati acquisiti dal proposto o dai soggetti a vario titolo coinvolti nel sequestro dei beni.

La piena analogia che l'Agenzia delle Entrate compie con la risoluzione 114/E del 31.08.2017 degli adempimenti fiscali a carico dell'amministratore giudiziario con quelli del curatore dell'eredità giacente appare a modesto avviso di chi scrive *ultra legem*, poiché se il legislatore avesse voluto affidare all'amministratore giudiziario anche gli adempimenti fiscali relativi ai periodi precedenti al sequestro avrebbe semplicemente affermato nell'art. 51 che egli deve attenersi alle disposizioni

<sup>22</sup> Già integralmente riportata in nota n. 3 pagina 5 e 6.



*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
previste dall'art. 187 del TUIR e art. 5, comma 5 ter del DPR n. 322/88. D'altronde 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. 159/2011 non possono essere liquidate dall'amministratore giudiziario e sarebbero oggetto di estinzione per confusione in caso di confisca definitiva. In caso di revoca del sequestro, non mancherebbero gli strumenti per il fisco per accertare e sanzionare eventuali violazioni per omesso pagamento e/o mancato adempimento da parte del proposto per il periodo ante sequestro.

Il codice antimafia all'art. 55 sospende per i crediti maturati ante sequestro l'azione civile di esecuzione, ma non quella di ricognizione, per cui anche per i crediti tributari l'azione di accertamento non è affatto preclusa, dovendo l'amministratore giudiziario tuttalpiù collaborare con l'ufficio e se del caso con l'autorità giudiziaria competente qualora si ravvisassero casi di ulteriore punibilità penale. Infine nelle istruzioni ministeriali alla compilazione delle dichiarazioni dei redditi, come già precisato nei paragrafi precedenti, non vi è alcun caso contemplato in relazione alla compilazione da parte dell'amministratore giudiziario di dichiarazioni afferenti il periodo ante sequestro, proprio perché le disposizioni previste dall'art. 51 in vigore non prevedono assolutamente questa ipotesi.

Non è poi infrequente che l'amministratore giudiziario si trovi 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. Orbene ritenere che l'amministratore giudiziario debba farsi carico anche degli adempimenti fiscali afferenti il periodo pregresso se non ancora scaduto il relativo termine di presentazione, come nel caso del curatore dell'eredità giacente, appare andare oltre il dettato





*Studio Sandro Cavaliere*

**Dottore Commercialista e Revisore legale**

*Studio professionale, Brindisi Viale Commenda civ. 110 – 72100*

*Milano: Galleria Borella Giuseppe civ. 3 - 20123.*

*Roma: Circonvallazione Trionfale 1 - 00195*

*E-mail: [studiosandrocavaliere@gmail.com](mailto:studiosandrocavaliere@gmail.com);*

\*\*\*\*\*

-----  
normativo per di più l'assoluta analogia con il curatore appare del tutto inappropriata, specie per il fatto che sono completamente differenti le finalità dei due istituti giudiziari.

Rimane, dunque, quanto mai auspicabile un intervento del legislatore tributario, a questo punto, che regoli più nello specifico i rapporti tra fisco, amministrazione giudiziaria ed i vari soggetti titolari dei beni in sequestro, dovendosi constatare la genericità dell'attuale legislazione, che lascia irrisolte numerose problematiche, con il rischio che ancora una volta la prassi amministrativa e la giurisprudenza tributaria debbano delineare procedure e regole addirittura contrastanti tra loro, infondendo, in alcuni casi, maggiore incertezza tra gli operatori del settore.

**Brindisi 08.02.2018**

**Sandro Cavaliere**