

Palermo, 19 giugno 2012

Alle Direzioni Provinciali

LORO SEDI

Ai Settori ed Uffici Interni

SEDE

Prot. n. 2012/31802

Oggetto: *Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione - Estinzione dei crediti erariali per confusione.*

Con l'istanza di consulenza giuridica specificata in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ufficio Gestione Tributi di questa Direzione Regionale, sollecitato da alcuni Amministratori Giudiziari, ha chiesto l'intervento interpretativo dello scrivente ufficio in ordine alla corretta interpretazione delle disposizioni contenute nell'art. 50 del recente D.Lgs. 06 settembre 2011 n. 159 ovvero del *codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione*.

Più in particolare la norma di cui si chiede la corretta interpretazione recita: "Le procedure esecutive, gli atti di pignoramento e i provvedimenti

cantelari in corso da parte della società Equitalia Spa o di altri concessionari di riscossione pubblica sono sospesi nelle ipotesi di sequestro di aziende o partecipazioni societarie disposto ai sensi del presente decreto. È conseguentemente sospeso il decorso dei relativi termini di prescrizione.

Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile. Entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122¹.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Ufficio istante non ha fornito soluzioni interpretative limitandosi a chiedere indicazioni circa il perimetro di applicazione della norma in commento.

PROPOSTA DELLA DIREZIONE REGIONALE

Orbene, prima di procedere all'esame delle questioni sottoposte con l'istanza di consulenza giuridica in oggetto appare opportuno ricostruire la genesi delle norme di cui si chiede l'interpretazione.

Le disposizioni relative alla gestione dei beni sequestrati alle organizzazioni criminali di tipo mafioso era, originariamente, inserita nell'ambito dell'art. 2 - sexies della legge 31 maggio 1965 n. 575.

La norma ultima citata è stata oggetto di numerosi interventi aggiuntivi che ne hanno notevolmente ampliato la dimensione del perimetro applicativo.

Un primo intervento significativo, ai fini di che trattasi, di riscrittura delle disposizioni contenute nell'art. 2 - sexies è avvenuto con l'entrata in vigore delle disposizioni contenute nell'art. 2 - comma 11 - della legge 15 luglio 2009 n. 94 che, accanto all'istituto della sospensione delle procedure esecutive da parte dell'agente della riscossione, prevedeva l'estinzione per confusione dei crediti

erariali nell'ipotesi di confisca di beni, aziende o società precedentemente oggetto di sequestro.

Ebbene, la norma in commento ebbe un travagliato iter parlamentare talché la Ragioneria generale dello Stato, in sede di commissione parlamentare, espresse parere contrario dal momento che le disposizioni licenziate in commissione di merito apparivano suscettibili, nel loro complesso, di incidere su entrate destinate a soddisfare esigenze finanziarie di carattere generale dello Stato.

Per la Ragioneria dello Stato, quindi, la norma risultava priva della necessaria copertura finanziaria ex art. 81 della Costituzione.

Ciononostante, la norma veniva approvata nella forma appresso riportata:
"4-quinquies. Le procedure esecutive, gli atti di pignoramento e i provvedimenti cautelari in corso da parte di Equitalia S.p.A. o di altri concessionari di riscossione pubblica sono sospesi nelle ipotesi di sequestro di aziende o società disposto ai sensi della presente legge con nomina di un amministratore giudiziario. E' conseguentemente sospesa la decorrenza dei relativi termini di prescrizione.

4-sexies. Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o società sequestrati i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile".

Con il D.L. 4 febbraio 2010 n. 4, convertito con modificazioni dalla legge 31 marzo 2010 n. 50, all'art. 5 - lett. a), l'originario art. 2 - sexies della legge n. 575/1965 fu oggetto di profonda revisione che, però, non incise sulle disposizioni normative oggetto dell'odierno quesito.

Infine, tutta la materia della legislazione antimafia fu oggetto di apposita codificazione che trovò un suo ultimo approdo normativo nelle disposizioni contenute nel D.Lgs. 06 settembre 2011 n. 159, rubricato per l'appunto *Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione*.

Ebbene, all'interno del corpus normativo ultimo citato il legislatore delegato ha dedicato agli artt. 50 e 51 le questioni relative al regime fiscale dei redditi prodotti da soggetti sottoposti a misure di prevenzione nonché ai rapporti con le procedure esecutive.

Più in particolare mentre l'art. 50, rubricato **Procedure esecutive dei concessionari di riscossione pubblica**, dispone che *"Le procedure esecutive, gli atti di pignoramento e i provvedimenti cautelari in corso da parte della società Equitalia Spa o di altri concessionari di riscossione pubblica sono sospesi nelle ipotesi di sequestro di aziende o partecipazioni societarie disposto ai sensi del presente decreto. È conseguentemente sospeso il decorso dei relativi termini di prescrizione.*

*Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrate, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile. Entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122"; Il successivo art. 51, rubricato **Regime fiscale**, dispone che "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 decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 con le medesime modalità applicate prima del sequestro.*

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 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

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".

Esaurita la ricostruzione della genesi delle norme in commento, occorre adesso procedere all'esame del quesito posto ovvero quello relativo alla concreta applicazione delle norme in commento.

Per ragioni di tipo sistematico appare opportuno prendere le mosse dalle disposizioni contenute nell'art. 51 del Codice antimafia ovvero dalla norma che disciplina il regime fiscale, rispettivamente, del sequestro e della confisca di beni.

Ebbene le disposizioni contenute nel predetto art. 51 risultano essere la mera trasposizione in norma del contenuto della prassi amministrativa dettata sull'argomento dall'Amministrazione Finanziaria.

Più in particolare ci si intende riferire al contenuto interpretativo della circolare n. 156/E del 7 agosto 2000, con la quale venne chiarito che *"I beni sequestrati, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, configurano un patrimonio separato, assimilabile per analogia, sotto il profilo che qui interessa, all'eredità giacente disciplinata dall'art. 131 del TUIR e dall'art. 19 del D.P.R. 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".

Coerentemente, secondo l'atto di prassi l'amministratore giudiziario è il

→ soggetto tenuto al versamento delle imposte nonché agli adempimenti dichiarativi.

Sotto tale ultimo versante, peraltro, lo stesso atto di prassi nonché la più recente risoluzione n. 62/E del 27 marzo 2007 hanno confermato l'applicazione

delle disposizioni contenute nell'art. 187 del TUIR nonché l'art. 5-ter del DPR n. 322/1998.

Sulla scorta delle disposizioni in commento, quindi, il reddito prodotto da beni sequestrati è tassato in via provvisoria dall'amministratore giudiziario sul quale, quindi, incombono gli obblighi di versamento delle imposte nonché gli adempimenti dichiarativi, contabili oltre a quelli dei sostituti d'imposta.

Nell'ipotesi di successiva confisca, la tassazione operata in via provvisoria dall'amministratore giudiziario diviene definitiva.

Esaminati gli obblighi tributari gravanti sugli amministratori giudiziari relativamente ai redditi prodotti dai beni oggetto di misure di prevenzione, occorre adesso procedere all'esame delle disposizioni contenute nell'art. 50 del Codice.

Per comodità di analisi all'interno delle predette disposizioni possiamo distinguere tra quelle contenute nel primo comma che riguardano la sospensione temporanea delle procedure esecutive e quelle contenute nel secondo comma che riguardano le modalità di estinzione dei crediti erariali attraverso l'istituto della confusione.

Orbene, se il primo comparto di disposizioni appare di agevole lettura talché il legislatore al fine di agevolare la gestione delle aziende sottoposte a misure di prevenzione ovvero di misure di prevenzione applicate a partecipazioni societarie, ha disposto che le attività esecutive di pignoramento nonché di emissione di provvedimenti cautelari (ipoteca e fermo), nei confronti di tali soggetti venga sospesa, oggettivamente più complessa appare la concreta applicazione delle disposizioni contenute nel secondo comma dell'art. 50.

Con tale ultima disposizione il legislatore, con il chiaro intento di agevolare la gestione dei beni e delle aziende confiscate, ha disposto che i "crediti erariali si estinguano per confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c.".

Il legislatore delegato, quindi, limitatamente all'ipotesi di confisca ha utilizzato l'istituto civilistico, forse giuridicamente inappropriato, della confusione come modalità di estinzione dei crediti erariali.

Orbene, l'utilizzo del termine di credito erariale già fornisce all'interprete una prima importante informazione.

L'istituto della *confusione*, dal punto di vista oggettivo, sarà applicabile ai soli crediti erariali con esclusione, quindi, dei contributi previdenziali e dei tributi locali.

A tale proposito, all'interno del novero dei tributi locali andrà considerata anche l'IRAP in conseguenza della *regionalizzazione* del tributo avvenuto per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 1 - comma 43 - della legge 24 dicembre 2007 n. 244.

Allo stesso modo non si ritiene possano estinguersi per confusione i crediti erariali relativi alle ritenute alla fonte ed all'IVA.

Per le ritenute alla fonte non può che sottolinearsi che per effetto dell'art. 64 del DPR n. 600/1973 il sostituto d'imposta è identificato in "Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso".

La norma in questione letta in combinato disposto con l'art. 35 del DPR n. 602/1973 ovvero con la disposizione normativa secondo cui "[...] Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido", rappresenta il principale ostacolo all'applicazione dell'estinzione per confusione del credito erariale per ritenute.

Secondo tale impostazione, quindi, il sostituto (debitore) ha operato obbligatoriamente la rivalsa sui redditi del sostituto che, paradossalmente a fronte dell'inadempimento del primo, potrebbe essere chiamato a corrispondere, in solido, del credito erariale.

Allo stesso modo l'istituto della confusione non troverebbe applicazione al debito per IVA per un duplice ordine di ragioni.

Innanzitutto, la natura di risorsa finanziaria propria dell'Unione Europea dell'IVA, similmente con quanto previsto per la transazione fiscale ex art. 182-ter del R.D. n. 267/1942, esclude che la stessa possa essere oggetto di semplice estinzione.

Al riguardo appare particolarmente efficace la sentenza della Corte di Giustizia CE dell'11 dicembre 2008, causa C-174/07, secondo cui "[...] A tale riguardo la Commissione ha sostenuto che da questa sentenza deriva che, in linea generale, uno Stato membro non ha il potere di semplificare le modalità di riscossione dell'IVA fino al punto di mettere in pericolo o addirittura escludere la stessa applicazione di tale imposta ad una intera categoria di operazioni imponibili".

A non diversa conclusione, ovvero all'inapplicabilità dell'istituto della confusione al debito IVA, si perviene attraverso la lettura dell'art. 86 del TCE (Trattato istitutivo della Comunità Europea) secondo cui "[...] Gli Stati membri non emanano né mantengono, nei confronti delle imprese pubbliche e delle imprese cui riconoscono diritti speciali o esclusivi, alcuna misura contraria alle norme del presente trattato, specialmente a quelle contemplate dagli artt. 12 e da 81 a 89".

Ebbene, le norme del TCE che vanno dall'art. 81 a 89 contengono le misure di legislazione comunitaria a presidio della concorrenza all'interno del territorio comunitario alle quali anche le imprese pubbliche devono sottostare.

Fatte tali doverose esclusioni, tutti gli altri crediti erariali diversi da quelli sopra indicati potrebbero estinguersi per confusione.

Conseguentemente, potrebbero estinguersi per confusione, a titolo esemplificativo:

- IRPEP;
- IRES;
- Registro;
- Imposte ipotecarie e catastali;
- Bollo;
- Altre imposte indirette.

Altra questione degna di rilievo è quella relativa all'individuazione di eventuali limiti temporali all'applicazione dell'istituto della confusione.

Ebbene ragioni di carattere logico - sistematico inducono a ritenere che l'istituto della *confusione* possa operare limitatamente ai crediti erariali sorti antecedentemente alla confisca.

Ed invero, a mente delle disposizioni contenute nell'art. 1253 c.c. l'istituto della confusione trova applicazione quando viene meno la c.d. dualità delle parti di una obbligazione che, quindi, per effetto della sopravvenuta coincidenza del soggetto creditore con il debitore, si estingue.

La figura della confusione, quindi, rinviene la propria essenza nell'incompatibilità logica della permanenza di un vincolo in difetto di un rapporto giuridico. Quando infatti la persona del debitore e del creditore si unificano, non risulta più proponibile lo schema del nesso intersoggettivo che conferisce sostanza al rapporto obbligatorio.

L'effetto estintivo della confusione, quindi, è da ritracciarsi al momento dell'intervenuta identità tra soggetto debitore e soggetto creditore.

Orbene, applicando i suddetti principi alla questione oggetto di quesito appare evidente che l'estinzione per confusione dei crediti erariali può operare solo per quelli sorti antecedentemente alla confisca (coincidenza tra creditore e debitore) e non anche per quelli sorti successivamente per i quali non sussistono i presupposti per la confusione.

Peraltro, gli stessi principi comunitari, già citati, escludono che l'istituto della confusione possa operare successivamente alla confisca giacché, in tale ultima ipotesi, il soggetto nei confronti del quale sono state applicate le misure di prevenzione si troverebbe in condizioni di concorrenza sleale nei confronti dei propri competitori.

A non diversa conclusione si perviene attraverso la lettura delle disposizioni contenute nell'art. 48 - comma 14 del Codice delle Leggi antimafia nel quale il legislatore delegato ha dovuto precisare che "[...] I trasferimenti e le cessioni di cui al presente articolo, disposti a titolo gratuito, sono esenti da qualsiasi imposta".

Orbene, il regime di esenzione limitato, peraltro, ai soli trasferimenti e cessioni a titolo gratuito testimonia che per i crediti erariali sorti successivamente alla confisca non opera la confusione.

Diversamente, infatti, laddove i trasferimenti o le cessioni non avvengano a titolo gratuito gli stessi saranno imponibili al pari di quelli posti in essere da ogni altro operatore economico.

La presente direttiva, inviata esclusivamente via mail, è altresì reperibile nella Intranet regionale.

IL DIRETTORE REGIONALE

Don. Castrolibate Giamporone

* Firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 39 del 1993.
Non seguirà trasmissione su supporto cartaceo, salvo che venga richiesta.