

Confusione dei crediti erariali e obblighi degli amministratori giudiziari nelle confische antimafia

di Sandro Cavaliere (*)

L'Agenzia delle entrate ha diramato la **risoluzione n. 114/E/2017**, fornendo chiarimenti in relazione al corretto comportamento fiscale da tenere nel caso di **confisca di beni**. L'Agenzia interpreta e precisa l'ambito oggettivo e temporale dell'istituto dell'**estinzione per confusione dei crediti erariali** e, nell'occasione, fissa direttive afferenti gli obblighi degli **amministratori giudiziari** anche per i periodi d'imposta antecedenti al sequestro dei beni, che hanno destato non poche perplessità sul piano giuridico e non meno su quello pratico.

Un istante amministratore giudiziario ha chiesto chiarimenti in ordine all'ambito oggettivo e temporale dell'art. 50, comma 2, del D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 159 (c.d. Codice antimafia), laddove dispone che, nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrate, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c. (1). L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 114/E/2017, nel fornire il parere, individua dapprima la genesi normativa dell'art. 50, comma 2, mutuato dall'art. 2-sexies, comma 15, della Legge n. 575/1965, già introdotto dal comma 11 dell'art. 2 della Legge 15 luglio 2009, n. 94 e precisa che l'effetto estintivo per confusione dell'obbligazione tributaria si verifica quando il provvedimento ablativo diviene definitivo e quindi l'Erario acquisisce definitivamente (ai sensi dell'art. 45 del D.Lgs. n. 159/2011 - "liberi da pesi e vincoli") beni, aziende o partecipazioni societarie, originariamente sequestrate. Continua sostenendo che la dualità del rapporto obbligatorio viene meno, con conseguente riunione, ai sensi del citato art. 1253 c.c., della qualità di debitore e di creditore nello stesso soggetto (lo Stato-Erario) e ciò si verifica quando oggetto di confisca definitiva sono ditte individuali ovvero

quote di partecipazione e patrimonio aziendale, nel caso di società.

Con quest'ultima precisazione si esclude, dunque, l'applicazione dell'istituto della confusione ai crediti di natura erariale non afferenti alla *res* sottoposta a confisca, dovendosi trattare di beni originariamente intestati a ditte individuali o facenti parte di patrimoni aziendali o quote di partecipazione societarie. Nel definire l'ambito temporale, la risoluzione ricorda che la confisca produce i suoi effetti *ex tunc*, dunque dalla data di esecuzione del provvedimento preventivo, per cui la dualità del rapporto obbligatorio verrebbe meno per tutti i crediti erariali maturati *ante* sequestro (IRPEF, IVA, IRES ed IRPEF da ritenute d'acconto, imposte di registro e catastale). Diversamente, per i crediti erariali maturati in costanza di sequestro, l'effetto estintivo opererebbe solo per i crediti IRES ed IRPEF, mancando, con riferimento a dette imposte e durante tale periodo, il presupposto soggettivo per l'imposizione (2).

Crediti erariali estinti per confusione in caso di confisca di beni

La risoluzione supera, pertanto, una prima interpretazione dell'Agenzia delle entrate Dire-

(*) *Dottore Commercialista e Revisore legale in Brindisi, Direttore INAG (Istituto Nazionale Amministratori Giudiziari - Roma)*

(1) Art. 1253 (Effetti della confusione). Quando le qualità di creditore e di debitore si riuniscono nella stessa persona, l'obbligazione si estingue, e i terzi che hanno prestato garanzia

per il debitore sono liberati.

(2) Si precisa che lo Stato non è identificabile con una persona fisica né è un soggetto passivo ai sensi dell'art. 74 del T.U.I.R.

zione Sicilia (nota del 12 giugno 2012), che escludeva anche per le imposte maturate *ante* sequestro, oltre all'IRAP ed ai contributi previdenziali e tributi locali, anche l'IVA e l'IRPEF da ritenuta alla fonte (3). Tuttavia la risoluzione in commento si allinea alla recente giurisprudenza tributaria, pur compiendo qualche passo in dietro rispetto ai diversi pareri forniti recentemente dalle varie Direzioni Regionali dell'Agenzia delle entrate alle istanze di interpello presentate nel corso degli anni dagli amministratori giudiziari (4).

In particolare recentemente la Direzione regionale della Calabria in una risposta ad un interpello, e precisamente il n. 919-70/2017 del 26 giugno 2017, ha, invece, ritenuto che dopo la confisca definitiva oggetto di estinzione per confusione sono tutti i tributi erariali, specificando che ciò riguarda anche l'IVA, in quanto non si verifica affatto una remissione del debito (impossibile per la natura di tributo europeo), ma semplicemente una mancata riscossione del tributo, dovuta al provvedimento coattivo della confisca; anche per l'IRPEF e l'IRRES da sostituto d'imposta, la risoluzione "calabrese" perviene ad analoga conclusione affermando che il sostituto è il soggetto debitore dell'obbligazione tributaria, essendosi pienamente sostituito all'obbligato principale che ha subito la ritenuta. La Direzione specifica, altret-

sì, che anche l'IRAP è da considerarsi imposta soggetta all'istituto della confusione (5).

Tuttavia la questione, ad avviso dello scrivente, appare più complessa di quanto sembra, specie per i tributi che maturano dopo il sequestro e la confisca definitiva e va analizzata soprattutto all'interno del compendio delle norme del codice antimafia (6).

L'art. 41 del D.Lgs. n. 159/2011 prevede che l'amministratore giudiziario in caso di aziende sottoposte a sequestro deve presentare la relazione *ex art. 36* entro sei mesi dalla nomina. Nella relazione deve fornire, oltre a quanto stabilito nel citato art. 36, "indicazioni particolareggiate sullo stato dell'attività aziendale e sulle sue prospettive di prosecuzione dell'impresa". Insomma l'amministratore giudiziario dovrà eseguire un vero e proprio programma di gestione dell'impresa, che in termini tecnico-economici ed a seconda dei casi (dimensioni aziendali e settori di attività in cui opera la stessa) potrà tranquillamente chiamarsi, piano industriale, *business plan*, *budget* economico e/o finanziario. Con la suddetta relazione potrà anche rilevare che non vi sono concrete prospettive di prosecuzione ed indicare differenti tipologie di gestione, come l'affitto a terzi, se possibile, o suggerire la messa in liquidazione dell'azienda. Appare, dunque, del tutto inverosimile che l'amministratore giudiziario possa predisporre un piano economico e finanziario nella

(3) Con nota del 12 giugno 2016 la Direzione Regionale della Sicilia riteneva per l'IVA che questa è da considerarsi oramai una imposta di natura comunitaria e non erariale, mentre per l'IRPEF da sostituto d'imposta sosteneva che il sostituto (debitore), che ha operato obbligatoriamente la rivalsa sui redditi del sostituto, in caso di inadempienza, potrebbe, paradossalmente, far risultare obbligato in solido il sostituto per il credito erariale inevaso. Da qui l'impossibilità per l'Ufficio di ritenere estinguibile per confusione il credito erariale in capo al debitore. Quindi una interpretazione estensiva della solidarietà che, ad avviso dello scrivente, così prospettata sarebbe non soltanto contraria allo stesso testo dell'art. 64 del D.P.R. n. 602/1973 citato, ma anche incostituzionale, per contrasto con l'art. 53 della Costituzione; si richiamano alcuni scritti in "documenti" 2015 - www.inag.it - Sandro Cavaliere - "La confusione dei crediti erariali: l'art. 50 del Decreto legislativo n. 159/2011".

(4) Comm. trib. prov. di Milano, delibera n. 398958/2015; Comm. trib. prov. di Cosenza, Sez. IX, Reg. G. n. 4326/2009, n. 452/2016 del 7 gennaio 2016 e interpello - Risposta - n. 919-70/2017 Direzione Regionale Calabria - Agenzia delle entrate di Catanzaro - 26 giugno 2017. Interpello n. 920347/2016 Agenzia delle entrate di Palermo del 25 maggio 2017. Interpello n. 954 - 550/2013 - Direzione Centrale Normativa.

(5) La Direzione Regionale della Calabria Interpello n. 919-70/2017 del 26 giugno 2017 sulla possibilità di ritenere anche l'IRAP imposta soggetta all'istituto della confusione *ex art. 50* del D.Lgs. n. 159/2011, ha scritto: "Infine, relativamente all'IRAP, si precisa che, nonostante la c.d. 'regionalizzazione', la natura di tributo statale di tale imposta continua, tuttavia, ad essere riconosciuta sulla base della circostanza che a determinare la qualifica erariale o locale del tributo sia la fonte normativa che lo istituisce e ne disciplina gli elementi strutturali. Tale orientamento è riscontrabile nella stessa giurisprudenza della Corte costituzionale che ritiene 'tributi propri' regionali in senso stretto soltanto quelli istituiti e disciplinati dalla Regione con propria legge, escludendo che possa assumere rilievo la destinazione del gettito alla Regione o l'attribuzione alla stessa di funzioni attuative o di riscossione (cfr. *ex multis* Corte cost., 14 luglio 2009, n. 216). Pertanto, sebbene l'effettivo beneficiario del gettito risulti essere l'ente territoriale, tale circostanza non incide sulla natura del tributo che permane erariale con la conseguenza che è soggetto ad estinzione nell'ipotesi di confisca".

(6) In tal senso anche Luigi Petrucci - giudice Tribunale di Palermo, Sez. Misure di Prevenzione, in www.questionegiustizia.it - redazione@questionegiustizia.it - 2017.

prospettiva di continuare l'attività d'impresa senza considerare di determinare e liquidare le imposte correnti che matureranno nel medesimo periodo e nel corso dell'amministrazione giudiziaria. Del resto se così fosse violerebbe la *par condicio creditorum* ritenuti prededucibili dall'art. 54 del D.Lgs. n. 159/2011; senza contare a quali azioni di responsabilità sarebbe sottoposto lo stesso amministratore giudiziario, in caso di revoca del sequestro, da parte dei soggetti aventi diritto, che vedrebbero recapitarsi da lì a poco avvisi di accertamento e di irrogazione sanzioni per omesso pagamento delle imposte. Ed ancora, l'art. 51, comma 2, del D.Lgs. n. 159/2011 obbliga l'amministratore giudiziario a determinare e versare le imposte, sia pur provvisoriamente, sui redditi derivanti dai beni in sequestro, per il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio il sequestro e per i periodi d'imposta successivi. Ed il comma 3 stabilisce che in caso di confisca la tassazione operata in via provvisoria si considera definitiva.

Come potrebbero, dunque, ritenersi estinti per confusione crediti erariali maturati nel corso del sequestro, una volta che gli stessi sono già stati pagati dall'amministratore giudiziario, specie se si considera che solitamente sono tre o quattro i periodi d'imposta che si susseguono prima che si giunga alla confisca definitiva? Risulterebbe, per di più, azzardato che l'amministratore giudiziario procedesse ad estinguere, durante la gestione giudiziaria, tutte le obbligazioni contratte nell'esercizio d'impresa, omettendo il pagamento delle imposte nella "speranza" di una confisca definitiva. La stessa Amministrazione finanziaria, nella nota della Direzione Regionale Sicilia del 2012, aveva

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Crediti erariali maturati

nell'anno precedente al sequestro

Si concorda con la **risoluzione n. 114/E/2017** per una **estinzione per confusione** di tutti i crediti erariali maturati nell'anno precedente al sequestro e prima di questo come frazione di esercizio, così come del tutto condivisibile è che le **aziende in sequestro** ed in **confisca** debbano procedere al **pagamento delle ritenute** d'acconto in qualità di sostituto d'imposta e debbano procedere al pagamento dell'**IVA**, non essendo venuta meno la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio.

specificato che dopo la confisca definitiva il mancato pagamento delle imposte comporterebbe una violazione dei principi comunitari, pertanto sarebbe da escludere l'applicazione di tale criterio successivamente all'avvenuta confisca, poiché le aziende o i soggetti, a cui siano state applicate le misure di prevenzione patrimoniale, in caso di prosecuzione dell'attività commerciale sino alla destinazione, si

troverebbero in condizioni di concorrenza sleale nei confronti dei propri *competitors*; si pensi per un solo istante alle aziende confiscate definitivamente che continuano (in attesa della relativa destinazione, che in molte circostanze perdura anni ed anni) ad operare in mercati i cui committenti sono enti pubblici, partecipando a gare pubbliche ed aggiudicandosi le relative commesse.

Per le ragioni sopra esposte si ritiene di poter concordare con la risoluzione in commento per una estinzione per confusione di tutti i crediti erariali maturati nell'anno precedente al sequestro e prima di questo come frazione di esercizio, così come del tutto condivisibile è che le aziende in sequestro ed in confisca debbano procedere al pagamento delle ritenute d'acconto in qualità di sostituto d'imposta e debbano procedere al pagamento dell'IVA, non essendo venuta meno la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio. A tal proposito risulta interessante, per esempio, il fatto che recentemente alcune società destinatarie dei provvedimenti ablativi, e le cui quote sociali risultano confiscate definitivamente per intero unitamente al compendio aziendale, siano state riconosciute dal MEF (7) tra le società controllate direttamente o indirettamente dallo Stato (di diritto e di fatto), alle quali i fornito-

(7) D.L. n. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 96/2017.

ri di beni e servizi dovranno fatturare in regime di *split payment* (8) e, dunque, procedere al versamento dell'IVA con le modalità indicate dalla norma.

Alcune perplessità si hanno, invece, sul fatto che l'istituto della confusione dei crediti erariali possa operare dopo il sequestro e successivamente alla confisca anche definitiva per l'IRES. Ciò sia per i motivi anzidetti e sia perché, da una interpretazione del combinato disposto degli artt. 73 e 74 del T.U.I.R., non sembra che si possano escludere dall'imposizione IRES i soggetti giuridici, sia pur appartenenti allo Stato, che svolgono principalmente o esclusivamente attività commerciali. Giova rammentare che nelle misure patrimoniali solitamente ci si trova di fronte a società di capitale (quasi sempre S.r.l.) dotate di personalità giuridica le cui quote sociali appartengono all'Erario dello Stato e che svolgono principalmente attività di servizi e/o commerciali (9).

Ragionamento diverso, invece, va fatto per le confische di aziende esercitate in forma individuale, i cui redditi dovrebbero essere assoggettati ad IRPEF, ma ove non c'è una "persona giuridica" che gestisce i beni in confisca. In tal caso l'identità giuridica tra soggetto titolare e soggetto passivo d'imposta e soggetto percettore del tributo si riunisce pienamente, confondendosi nel medesimo soggetto. Per di più, dopo la confisca definitiva, per le aziende esercitate sotto forma di ditta individuale emergono una moltitudine di problematiche anche in relazione ad una eventuale prosecuzione, sia pur limitata sino alla liquidazione (10) o destina-

zione dell'azienda (11), dell'attività commerciale posta in essere, per la quale, non solo non è possibile pensare di procedere al pagamento dell'IRPEF, ma verrebbero a cessare, per i motivi anzidetti, anche tutti gli obblighi di presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

Adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario

Oltre a tutto ciò, la risoluzione in esame si spinge al di là di quanto richiesto dall'interpellante e, nell'argomentare in tema di crediti erariali che si estinguono per confusione, specifica quali sono gli adempimenti fiscali a cui è tenuto l'amministratore giudiziario. Partendo da quanto espresso dalla C.M. n. 156/E del 7 agosto 2000, l'Agenzia nella risoluzione in commento afferma che il sequestro, di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 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 T.U.I.R. (12) e dell'art. 5-ter del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (13). In ragione di ciò afferma che l'amministratore giudiziario è, tra l'altro, tenuto 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; determinare, in via provvisoria, il reddito dei beni sequestrati secondo le disposizioni del titolo I, sezione I, del T.U.I.R. (fatta eccezione per la determinazione del reddito dei beni immobili oggetto di sequestro, che segue le regole del-

(8) Art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 - art. 1, comma 629, Legge n. 190/2014 - Legge di stabilità 2015 - articolo modificato dalla Legge n. 96/2017. Meccanismo tramite il quale i fornitori e professionisti di beni e servizi non incasseranno l'IVA nella fattura emessa nei confronti di tali soggetti e questa sarà versata dai cessionari o committenti secondo le modalità stabilite con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

(9) Si tralascia in questa sede il problema economico e giuridico, mai pienamente risolto, di come possa una società di capitali, il cui compendio aziendale risulta essere confiscato, continuare ad amministrare beni di cui non è più titolare, in quanto rientranti nel patrimonio indisponibile dello Stato, che risulta essere unico socio per aver confiscato anche le quote rappresentative dell'intero capitale sociale.

(10) Art. 60 del D.Lgs. n. 159/2011.

(11) Art. 48, comma 8, del D.Lgs. n. 159/2011.

(12) Art. 187 T.U.I.R., comma 1: 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'art. 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'art. 12 per il primo scaglione di reddito, salvo conguaglio dopo l'accettazione dell'eredità.

(13) Art. 5-ter, D.P.R. n. 322/1998. 5-ter. Adempimenti dei curatori e amministratori di eredità (a cui si rimanda) per completezza di argomento.

l'art. 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".

Su quanto enunciato nel secondo periodo *nulla quaestio*, essendo ciò regolato specificamente dall'art. 51 del Codice antimafia, ma, per quanto concerne la presentazione di dichiarazioni relative al periodo d'imposta anteriore al sequestro, si nutrono forti dubbi applicativi sia sul piano giuridico, non meno che su quello pratico.

Per la prima volta l'Agenzia interviene sulla specifica questione ripercorrendo, a suo dire, quanto affermato dalla C.M. n. 156/E/2000 (14). In realtà la circolare citata era intervenuta, allora vigente la Legge 31 maggio 1965, n. 575 e successive modificazioni, quando non vi era alcuna norma che facesse riferimento all'inquadramento fiscale dei redditi derivanti dalla gestione dei beni in sequestro e confisca al fine di chiarire: a) l'assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni in sequestro; b) il soggetto passivo d'imposta e soggetto tenuto agli adempimenti fiscali; c) gli adempimenti fiscali; d) la liquidazione provvisoria e definitiva delle imposte. Nell'individuare il soggetto

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Analogia tra beni in sequestro ed eredità giacente

L'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 114/E/2017, afferma che il **sequestro anticipato**, di cui all'art. 22 del codice antimafia, produce sui beni in sequestro un effetto **analogo** a quello dell'**eredità giacente**, con conseguente applicazione in capo all'**amministratore giudiziario** degli **adempimenti fiscali**. In ragione di ciò afferma che l'amministratore giudiziario è, tra l'altro, tenuto 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; **determinare**, in via provvisoria, il **reddito dei beni sequestrati** secondo le disposizioni del titolo I, sezione I, del T.U.I.R. (fatta eccezione per la determinazione del reddito dei beni immobili oggetto di sequestro). 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.

passivo d'imposta ed il soggetto tenuto agli adempimenti fiscali la circolare citata, al punto 2, affermava che: "I beni sequestrati, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, configurano un patrimonio separato, assimilabile per analogia, sotto il profilo che qui interessa, all'eredità giacente disciplinata dall'art. 131 del T.U.I.R. e dall'art. 19 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 (15). 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 D.P.R. n. 42 del 1988 citato. 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".

Da una lettura attenta della C.M. n. 156/E/2000 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 D.Lgs. n. 159/2011 con l'art. 51 (ben 11 anni dopo), prende a riferimento proprio la circolare n. 156/E e, nei primi tre commi origina-

(14) Circolare del Ministero delle Finanze (CIR) n. 156/E del 7 agosto 2000 in www.finanzaefisco.it. Nessuna delle risoluzioni e circolari dell'Agenzia si era mai espressa su adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario per il periodo d'imposta anteriore al sequestro, proprio perché non contemplate

dalla normativa in vigore.

(15) Abrogato dall'art. 18, D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, che modifica il D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, introducendo l'art. 5-ter.

ri (16), ripercorre esattamente quanto specificato nei punti della circolare. La legge, rifacendosi proprio alla C.M. n. 156/E/2000, ha riportato solo una parte dell'art. 5-ter del D.P.R. n. 322/1998, che nella fattispecie avrebbe interessato gli amministratori giudiziari per i redditi derivanti dai beni sequestrati relativi alla residua frazione di esercizio di tale periodo, non dovendo gli stessi prendersi cura dei periodi d'imposta precedenti al sequestro e non interessati dall'amministrazione giudiziaria, i cui frutti sono sicuramente stati conseguiti 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 in commento degli adempimenti fiscali a carico dell'amministratore giudiziario con quelli del curatore dell'eredità giacente appare *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 previste dall'art. 187 del T.U.I.R. e dell'art. 5-ter del D.P.R. n. 322/1998. D'altronde sotto l'aspetto pratico si tratterebbe per di più di im-

IL PROBLEMA APERTO

Adempimenti fiscali

afferenti il periodo ante sequestro

Nelle **istruzioni** ministeriali alla compilazione delle **dichiarazioni dei redditi** (Mod. REDDITI PF 2017) **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 del Codice antimafia non prevedono questa ipotesi. Di fatto non è 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. Ritenere, come fa l'Agenzia delle entrate, che l'amministratore giudiziario debba farsi carico anche degli adempimenti fiscali afferenti il **periodo progressivo**, se non ancora scaduto il relativo termine di presentazione, come nel caso del curatore dell'eredità giacente, appare andare **oltre il dettato 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.

poste maturate e di competenza del periodo *ante* sequestro, che per gli effetti previsti dagli artt. 52 e ss. del D.Lgs. n. 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. Ed ancora, 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 tuttal-

più collaborare con l'Ufficio accertatore e se del caso con l'autorità giudiziaria competente qualora si ravvisassero casi di ulteriore punibilità penale a carico del proposto o dei precedenti amministratori. Nelle stesse istruzioni ministeriali alla compilazione delle dichiarazioni dei redditi (Mod. REDDITI PF 2017) non vi è alcun caso contemplato in relazione alla compilazione da parte dell'amministratore giudiziario di dichiarazioni afferenti il pe-

(16) La norma ha subito nel corso del tempo varie modifiche dall'art. 1, comma 189, lett. C), Legge n. 228/2012 in vigore dal 1° gennaio 2013 e dall'art. 32 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 in vigore dal 13 dicembre 2014, rispettivamente introducendo gli artt. 3-bis e 3-ter e modificando per ultimo il 3-bis. L'art. 51 del D.Lgs. n. 159/2011, comma 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".

riodo *ante* sequestro, proprio perché le disposizioni previste dall'art. 51 in vigore non prevedono assolutamente questa ipotesi (17). Di fatto non è 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'ere-

dità giacente, appare andare oltre il dettato 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 che regoli più nello specifico i rapporti tra Fisco, amministrazione giudiziaria ed i vari soggetti titolari dei beni, 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 di loro, destando ancora maggiore confusione tra gli operatori del settore.

(17) Istruzioni Mod. UNICO PF 2017 - pag. 13-14 - Immobili sequestrati, ove sono previste due distinte dichiarazioni dei

redditi una per i beni immobili sequestrati ed una per tutti gli altri redditi previsti dall'art. 6 del T.U.I.R.