

Analisi e commenti

Codice delle leggi antimafia, un focus sulle misure cautelari

24 Febbraio 2020

Fra normativa e prassi, le regole sui profili fiscali dei redditi prodotti dai beni sequestrati e il ruolo dell'amministratore giudiziario nella gestione provvisoria del patrimonio

In caso di confisca dei beni sequestrati, la tassazione operata in via provvisoria si considera definitiva. In caso di revoca del sequestro, è l'Agenzia delle entrate a effettuare la liquidazione delle imposte nei confronti del soggetto sottoposto alla misura cautelare. Sono alcune delle precisazioni sul complesso tema degli adempimenti fiscali legati ai redditi dei beni sequestrati

L'articolo 51 del Dlgs n. 159/2011 (di seguito Cam), denominato "regime fiscale e degli oneri economici" dispone che "i redditi derivanti dai beni sequestrati continuano a essere assoggettati a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'articolo 6 del Tuir con le medesime modalità applicate prima del sequestro" (vedi anche articolo 14 della legge n. 537/1993).

Lo stesso articolo, al comma 2, statuisce che "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 determinato ai fini fiscali 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 a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta".

Inoltre, è previsto che in caso:

- di confisca, la tassazione operata in via provvisoria si considera definitiva
- di revoca del sequestro, sia compito dell'Agenzia delle entrate effettuare la liquidazione definitiva delle imposte sui redditi nei confronti del soggetto in precedenza sottoposto alla

misura cautelare.

Infine, al comma 3-bis dell'articolo in commento viene stabilito che *“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”*. Sempre con riferimento a tali beni immobili, il più volte citato articolo 51 statuisce che gli atti e i contratti sono esenti dall'imposta di registro, dalle imposte ipotecarie e catastale e dall'imposta di bollo.

Appare opportuno evidenziare che durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque fino alla loro assegnazione o destinazione i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I e dell'articolo 70 del Tuir, non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi; i medesimi redditi non rilevano, altresì, nell'ipotesi di cui all'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del medesimo Tuir.

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

La prassi diramata in materia

Per le imposte erariali, i riferimenti di prassi relativi all'articolo del Cam in commento sono le seguenti tre circolari: n. 31/2014, n. 12/2013, n. 156/2000.

Il paragrafo 2 *“Tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati (articolo 1, comma 189)”* della circolare n. 12/2013 ha chiarito che l'articolo 51 del Cam *“prevede, ai commi da 1 a 3, che i beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a tassazione con le medesime modalità applicate prima del sequestro con riferimento alle categorie di cui all'articolo 6”* del Tuir. *“A tal fine, l'amministratore giudiziario, nel corso della procedura e qualora la stessa si protragga oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio, provvede a determinare e a versare provvisoriamente le imposte relative ai beni stessi e ad adempiere agli obblighi dichiarativi, contabili e quelli previsti in capo al sostituto d'imposta. Dispone inoltre che, all'esito della procedura, nel caso di confisca, la tassazione operata in via provvisoria si considera definitiva mentre nel caso di intervenuta restituzione si effettua la liquidazione delle imposte calcolate in via provvisoria nei confronti del soggetto sottoposto alla misura cautelare”*.

Al riguardo, il richiamato documento di prassi evidenzia che l'applicazione generalizzata della

tassazione ai beni confiscati trova giustificazione, come già chiarito con la circolare n. 156/2000 (i cui principi, anche se dettati con riferimento alla precedente disciplina antimafia, legge n. 575/1965, risultano applicabili anche con riferimento al Cam) nel fatto che, sebbene *“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”*.

Il paragrafo 23 *“Regime fiscale dei beni sequestrati (articolo 32)”* della circolare 31/2014, ha invece chiarito, a seguito della riformulazione del comma 3-bis dell’articolo 51 del Cam ad opera del Dlgs 175/2014, che *“La modifica in esame è volta a meglio delimitare l’ambito di applicazione del suddetto regime fiscale, finalizzato ad evitare che l’amministrazione giudiziaria anticipi il versamento di somme in una fase del procedimento di prevenzione in cui non è ancora chiara la destinazione finale dell’immobile che è stato appreso (devoluzione allo Stato o restituzione al soggetto proposto)”*.

In particolare, viene osservato che il comma 3-bis, nella precedente formulazione, prevedeva, a far data dal 1° gennaio 2013, un’esenzione da imposte, tasse e tributi dovuti in relazione ai beni immobili oggetto dei provvedimenti di prevenzione; tale esenzione però era *“temporanea”* dal momento che, in caso di restituzione dei suddetti beni al soggetto sottoposto alla misura cautelare, era prevista la liquidazione, in capo a quest’ultimo, di quanto dovuto per il periodo di durata dell’amministrazione giudiziaria.

Quindi, per effetto della modifica citata, a decorrere dal 1° gennaio 2014, in luogo della *“esenzione”* è disposta più propriamente la *“sospensione del versamento”* da imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile.

Sempre la circolare n. 31/2014 chiarisce che anche con riguardo ai beni immobili non viene meno, in capo all’amministratore giudiziario, l’obbligo di adempiere agli altri oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva; tale considerazione si basa sul fatto che la citata *“sospensione”* è limitata dalla norma al solo *“versamento”*.

Nel richiamato documento di prassi vengono analizzati anche il secondo ed il terzo periodo del comma 3-bis dell’articolo 51 del Cam.

Con riguardo al secondo periodo, si osserva che non risulta dovuto, in quanto oggetto di espressa esenzione, il versamento delle imposte di registro, ipo-catastale e di bollo qualora gli atti ed i contratti posti in essere durante il periodo di durata dell’amministrazione giudiziaria abbiano ad oggetto i beni immobili la cui proprietà o il cui possesso costituiscano presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi.

Con riferimento al terzo periodo si chiarisce che è irrilevante il *“reddito prodotto dai beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva”* ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi *“qualora sia determinato secondo le regole del reddito fondiario”*.

In particolare, si rileva che non concorrono alla formazione del reddito imponibile i redditi prodotti dai beni immobili situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I (*“Redditi fondiari”*) e dell'articolo 70 (*“Redditi di natura fondiaria”*) del Tuir; i medesimi redditi risultano non rilevare anche nell'ipotesi di cui all'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo (*“Proventi immobiliari”*) del Tuir.

Da tale *“irrilevanza”* discende che il reddito prodotto dai richiamati beni non concorre alla determinazione del reddito imponibile.

Ovviamente tale reddito deve essere esposto nella dichiarazione dei redditi *“al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare”* (circolare n. 31/2014).

Il ruolo dell'amministratore giudiziario

Come rilevato al precedente paragrafo 2, risultano applicabili alle misure di prevenzione in argomento i principi citati nella circolare 156/2000.

In tale documento di prassi è stato chiarito che i beni sequestrati, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, configurano un patrimonio separato, assimilabile per analogia *“all'eredità giacente disciplinata dall'articolo 131 del Tuir e dall'articolo 19 del Dpr 42/1988”* (vedi l'articolo 187 del Tuir e l'articolo 5-ter del Dpr 322/1998)

In entrambi i casi, infatti, l'amministratore esercita in via provvisoria l'amministrazione di un patrimonio, nell'attesa che lo stesso sia devoluto a un soggetto non ancora individuato a titolo definitivo e che pertanto non ne ha la disponibilità.

La veste di soggetto passivo d'imposta spetta, quindi, a colui il quale assumerà, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati: ne consegue che 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 quindi quale rappresentante in *incertam personam*, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato; pertanto, nei confronti dell'amministratore appaiono applicabili, *“con le dovute distinzioni, le regole generali previste per il curatore dell'eredità giacente”*.

Gli adempimenti dichiarativi

L'amministratore giudiziario deve 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.

In capo al soggetto sottoposto alla misura cautelare, invece, vi è 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 deve adempiere anche agli obblighi contabili e quelli a carico dei sostituti d'imposta di cui al Dpr 600/1973.

La citata circolare n. 156/2000, nel richiamare gli adempimenti del curatore dell'eredità giacente, chiarisce, inoltre, che l'amministratore giudiziario deve 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.

Tale comunicazione, ai fini della corretta individuazione dei rapporti, deve contenere i dati identificativi del soggetto cui l'amministratore si sostituisce nonché gli estremi dei provvedimenti di nomina, di revoca del sequestro e di confisca.

Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, l'amministratore giudiziario:

- comunica all'Agenzia la variazione dei dati ai sensi dell'articolo 35 del Dpr 633/1972
- prosegue regolarmente l'attività.

Nel caso invece sia sottoposto a sequestro soltanto un ramo d'azienda, per cui il soggetto i cui beni sono stati sottoposti a sequestro continua l'attività con la stessa partita Iva, l'Amministrazione finanziaria, con la citata circolare n. 156/2000, rappresenta l'opportunità che si adotta una contabilità separata ai sensi dell'articolo 36 del citato Dpr n. 633/1972.

Le istruzioni del modello Redditi

Le istruzioni al modello Redditi 2020 Pf prevedono che *"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 le istruzioni dichiarative prevedono che 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 figura 1) 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)".

figura 1

immagine della dichiarazione redditi PF 2020 - opzione immobili sequestrati

In entrambe le dichiarazioni, nella "Situazione del contribuente" va barrata la casella 7 (tutelato) relativa alla caso "dichiarazione presentata dal rappresentante legale per la persona incapace o dall'amministratore giudiziario in qualità di rappresentante per i beni sequestrati".

Inoltre, come codice carica va indicato il "5 Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati" (figura 2).

figura 2

immagine di redditi PF 2020 - quadro erede curatore di

Roberto Penna
Massimo Varriale

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/codice-delle-leggi-antimafia-focus-sulle-misure-cautelari>