

## Disciplina fiscale dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata \*

**Angelo Cuva**

Docente di Diritto Tributario - Università degli Studi di Palermo - D.E.M.S.

**Marco Letizi**

T. Col. della Guardia di Finanza

**Sommario:** 1. Premessa - quadro normativo - 2. Disciplina fiscale dei beni sequestrati - 3. Disciplina fiscale dei beni immobili - 4. Disciplina fiscale delle aziende definitivamente confiscate - 5. Conclusioni

### 1. Premessa - quadro normativo

Le numerose problematiche che in passato gli amministratori giudiziari hanno incontrato e rilevato con riferimento al regime fiscale dei beni sequestrati o confiscati avrebbero potuto essere affrontate e risolte in occasione dell'adozione del nuovo "Codice antimafia" <sup>1</sup> avvenuta con il D.Lgs. n. 159/2011 che ha sostituito la precedente disciplina contenuta nella L. n. 575/1965 (modificata dalla L. n. 94/2009) <sup>2</sup>.

Si deve, invece, constatare che gli articoli 50 e 51 del D.lgs. n. 159/2011 non sembrano avere operato un inquadramento sistematico ed esaustivo dei profili fiscali attinenti la materia in questione essendosi, in buona sostanza, limitati ad "assemblare" la normativa preesistente ed a traslare in sede normativa il contenuto della prassi amministrativa dell'Amministrazione finanziaria <sup>3</sup>.

\* I paragrafi n. 1, 2, 3 e 5 sono curati da Angelo Cuva; il paragrafo 4 da Marco Letizi.

<sup>1</sup> Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione adottato con il D.Lgs. n. 159 del 6 settembre 2011.

<sup>2</sup> Sull'evoluzione legislativa in materia di beni confiscati e sequestrati si v. G. Merola, *La destinazione dei beni confiscati tra evoluzione normativa e incerte prospettive future*, in *Legislazione penale*, n. 2-2012, p. 267 ss.

<sup>3</sup> Ci riferiamo, in particolare, alle indicazioni interpretative fornite dalla Circolare ministeriale n. 156/E del 7 agosto 2000 la quale ha 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 accetti, 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".

In particolare per quanto attiene al delicato tema del destino dei debiti di natura fiscale in caso di confisca il citato art. 50, al secondo comma, ripropone il disposto dell'art. 2 - sexies della L. n. 575/1965 rivisitato dalla L. n. 94/2009 <sup>4</sup>.

Viene, infatti, confermato che *“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. 122”*.

Con una anticipazione concettuale rispetto a quanto sarà successivamente precisato si ritiene opportuno evidenziare che tale semplice recupero della precedente normativa non ha fornito, evidentemente, elementi utili ad affrontare le criticità interpretative riguardanti l'ambito di operatività dell'istituto della confusione sia con riferimento alla identificazione dei tributi a cui può essere applicato (profilo chiarito solo successivamente con il D.Lgs. sulla “Semplificazione fiscale” <sup>5</sup>) che con riguardo ai suoi limiti temporali (connessi all'ambito dell'effetto estintivo).

## **2. Disciplina fiscale dei beni sequestrati**

L'intervento del legislatore volto a definire la disciplina tributaria concernente i beni sottratti alla criminalità organizzata ha solo parzialmente colmato le carenze normative che in precedenza connotavano la materia lasciando, infatti, irrisolte talune fattispecie relative alle modalità di applicazione degli adempimenti fiscali in capo all'amministratore giudiziario nella gestione dei beni sequestrati.

Sulla base del dettato normativo introdotto dall'art. 14 della Legge n. 537/1993 *“Interventi correttivi di finanza pubblica”* (art. 14, comma 4) è noto che - con riferimento alle categorie reddituali previste dall'art. 6, comma 1, D.p.r. n. 917/1986 - *“devono intendersi ricompresi, 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. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria”*.

Tale disposizione, prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 159/2011, aveva indotto parte della dottrina a ritenere che i beni sottoposti a sequestro o confisca penale non dovessero essere assoggettati a tassazione e che, di conseguenza, l'Amministratore Giudiziario non dovesse adempiere ad alcun obbligo dichiarativo in ordine ai redditi prodotti da detti beni, salvi gli obblighi tributari in capo al proposto nell'ipotesi di revo-

<sup>4</sup> L. 15 luglio 2009, n. 94.

<sup>5</sup> D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175.

ca della misura di prevenzione con conseguente restituzione degli stessi al destinatario della misura cautelare reale.

Successivamente l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 156/E del 7 agosto 2000, ha chiarito che *“la norma 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”*. In tal guisa, i redditi prodotti dai beni sequestrati avrebbero dovuto essere assoggettati a tassazione secondo le ordinarie categorie reddituali previste dal D.p.r. n. 917/1986.

L'art. 51, comma 1, del Codice Antimafia ha confermato la posizione espressa sul tema dall'Amministrazione Finanziaria stabilendo che *“I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'art. 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”*.

### **3. Disciplina fiscale dei beni immobili**

Prima dell'entrata in vigore della Legge n. 228/2012 (*Legge di stabilità 2013*), l'Agenzia Nazionale autorizzava il coadiutore della procedura di confisca di riferimento a versare i tributi gravanti sui cespiti definitivamente confiscati e dovuti in ragione dei redditi prodotti da questi ultimi, limitatamente a quei beni rientranti nella procedura stessa e, quindi, nella gestione dell'Agenzia.

Diversamente, non veniva versata la sola quota dei citati tributi destinata all'Erario per quei cespiti definitivamente confiscati che fossero già stati destinati ai sensi dell'art. 48, comma 3, lett. a) del D.Lgs. n. 159/2011, in ossequio al principio di estinzione dei tributi erariali per confusione.

La Legge di stabilità 2013 ha previsto per gli immobili l'esenzione da imposte, tasse e tributi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e comunque fino all'emissione del relativo provvedimento di destinazione.

In particolare, era stato introdotto il comma 3 *bis* dell'art. 51 del Codice delle Leggi Antimafia <sup>6</sup> il quale statuiva che *“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”*.

<sup>6</sup> Dall'articolo 1, comma 189, lett. d), n. 2, della Legge 24 dicembre 2012, n. 228.

Si deve osservare che l'estrema genericità con la quale tale novella normativa prevedeva l'esenzione da imposte, tasse e tributi degli immobili in sequestro e confisca non definitiva sino alla loro assegnazione o destinazione ha reso necessaria da parte del Legislatore un'ulteriore norma chiarificatrice. Ci riferiamo all'art. 32 del D.Lgs. sulla "semplificazione fiscale" (n. 175 del 21 novembre 2014) che ha modificato il citato comma 3 *bis* dell'art 51 del Codice Antimafia "al fine di delimitare l'ambito applicativo del regime fiscale e degli oneri economici dei beni sottoposti a sequestro e confisca non definitiva" <sup>7</sup>.

La nuova formulazione dell'art. 51 definisce, ora, in maniera analitica e puntuale quale sia il perimetro applicativo della norma stabilendo che oggetto di "sospensione del versamento" (e non più di "esenzione") debbono intendersi esclusivamente le imposte che abbiano come presupposto il diritto di proprietà o il possesso di un bene immobile <sup>8</sup>. In tal guisa, risulta sospeso il versamento delle imposte che, in assenza del provvedimento di sequestro, sarebbero dovute dall'indagato in relazione alla proprietà dell'immobile oggetto di misura cautelare <sup>9</sup>.

Non risultano, invece, dovute, perché oggetto di "esenzione" le imposte di registro, ipo-catastali e di bollo relative agli atti ed ai contratti posti in essere durante il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria che abbiano ad oggetto i citati immobili la cui proprietà o il cui possesso costituiscano presupposto di imposte, tasse e tributi.

La sospensione opera durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva e comunque fino all'assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono.

La norma poi stabilisce che in tale periodo "non rilevano", ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro e confisca non definitiva 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

<sup>7</sup> Così, Servizio del Bilancio del Senato, *Nota di lettura dell'Atto di Governo n. 99: "Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali"*, Luglio 2014, n. 55, pag. 38.

<sup>8</sup> Come precisa la Circolare dell'Agenzia delle Entrate, Dir. Centrale Normativa, n. 31/E del 30 dicembre 2014 "Si tratta, ad esempio, dell'IMU - imposta municipale propria (quale componente della IUC - imposta unica comunale) - che ha per presupposto, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 [ c.d. "Federalismo Fiscale Municipale"], il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale; oppure dell'IVIE - imposta sul valore degli immobili situati all'estero - dovuta, in base all'art. 19, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 [ c.d. "Decreto Monti"], convertito con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, dal proprietario dell'immobile ovvero dal titolare di altro diritto reale sullo stesso".

<sup>9</sup> A tale proposito la citata Circolare n. 31/E-2014 evidenzia che "essendo la "sospensione" limitata al "versamento", ne consegue che, anche con riguardo ai beni immobili, non viene meno, in capo all'amministratore giudiziario, l'obbligo di adempiere agli ulteriori oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva".

dell'articolo 70 (redditi di natura fondiaria) del TUIR. Gli stessi redditi non rilevano inoltre nell'ipotesi prevista dall'articolo 90, comma 1, ("Proventi immobiliari") del TUIR <sup>10</sup>.

Nei casi di revoca della confisca, l'amministratore giudiziario deve darne comunicazione all'Agenzia delle entrate ed 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.

#### 4. Disciplina fiscale delle aziende definitivamente confiscate

Com'è noto, l'art. 2, comma 11, Legge 15 luglio 2009, n. 94 (recante "*Disposizioni in materia di sicurezza pubblica*" <sup>11</sup>) modificava l'art. 2 *sexies* della Legge n. 575/1965, introducendo il comma 4-*sexies* il quale prevedeva che "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".

La successiva normativa introdotta dal citato art. 50, comma 2, del Codice Antimafia, riguardante le "Procedure esecutive dei concessionari di riscossione pubblica", prevede l'estinzione per confusione dei crediti erariali relativi ai beni, alle aziende o alle partecipazioni societarie confiscate, in virtù della coincidenza tra soggetto creditore e debitore prevista dall'art. 1253 c.c..

Sotto un primo profilo (oggettivo) la disposizione chiarisce che la confusione si applica ai soli crediti erariali restando, quindi, esclusi i tributi locali ed i contributi previdenziali. Su tale aspetto l'Agenzia delle Entrate (Direzione Regionale della Sicilia, Direttiva n. 39986 del 12 giugno 2012) ha precisato che l'esclusione riguarda anche l'IRAP "in conseguenza della *regionalizzazione* del tributo avvenuta per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 1 - comma 43 - della Legge 24 dicembre 2007 n. 244" e che non possono estinguersi per confusione i crediti erariali relativi alle ritenute alla fonte ed all'IVA <sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Anche in questo caso la "irrelevanza" dei redditi prodotti dai beni in questione comporta solo che gli stessi non concorrono alla determinazione della base imponibile. Nondimeno tali redditi devono, comunque, essere esposti in dichiarazione "al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare" (Circ. Agenzia delle Entrate, Dir. Centrale Normativa, n. 31/E-2014, cit.).

<sup>11</sup> La Legge n. 94/2009 è entrata in vigore l'8 agosto 2009.

<sup>12</sup> Per le ritenute alla fonte l'Agenzia sottolinea "che per effetto dell'art. 64 del D.P.R. n. 600/73 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 D.P.R. 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 (debi-

Per quanto, invece, attiene ai limiti temporali all'applicazione di tale istituto e, cioè, se esso operi solo per i crediti erariali sorti antecedentemente alla confisca, la norma non fornisce precise indicazioni prestandosi, dunque, a diverse interpretazioni.

Anche su tale profilo si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la citata direttiva del 2012 e con il precedente parere della Direzione Centrale (reso su interpello ordinario <sup>13</sup>) del 17 giugno 2010 (n. 94716).

Nel citato interpello veniva chiesto all'Agenzia delle Entrate:

- se i debiti erariali sorti prima del sequestro o della confisca e non ancora soddisfatti si estinguessero per confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c., atteso che dalla data di confisca (definitiva) in poi creditore e debitore coincidono con la stessa persona (Erario);

- se - dopo la confisca - operando il principio statuito dall'art. 1253 c.c. e verificandosi, quindi, l'estinzione per confusione dei debiti/crediti aziendali per la menzionata coincidenza tra soggetto creditore e debitore (Erario) fosse lecito supporre che non potessero determinarsi ulteriori debiti erariali in capo alle aziende in confisca definitiva, proprio in ragione del fatto che sullo stesso soggetto Erario non possono sorgere posizioni giuridiche contrapposte.

A fronte dei citati quesiti l'Agenzia delle Entrate ha inteso distinguere i due momenti sopra indicati, precisando la sorte dei debiti erariali *ante* e *post* confisca definitiva, prospettando una soluzione interpretativa confermata con la Direttiva del 2012 che fa espresso riferimento a quanto disposto dall'art 50, c. 2, del Codice Antimafia.

Con specifico richiamo alla nuova disciplina viene affermato che "ragioni di carattere logico-sistematico inducono a ritenere che l'istituto della confusione possa operare limitatamente ai crediti sorti antecedentemente alla confisca". Infatti alla luce di quanto disposto nell'art. 1253 c.c. tale istituto trova applicazione quando viene meno la

tore) ha operato obbligatoriamente la rivalsa sui redditi del sostituto che, paradossalmente a fronte dell'inaidempimento del primo potrebbe essere chiamato a corrispondere, in solido, del credito erariale".

Per quanto, poi, attiene l'IVA viene rilevato che la sua natura di risorsa finanziaria propria dell'Unione Europea, "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".

**13** Interpello (n. 954-153/2010) presentato dall'organo amministrativo della Generale Impianti Cava Billiemi S.r.l., società in confisca definitiva operante a Palermo nel settore dell'estrazione del marmo.

cd. dualità delle parti di una obbligazione la quale, proprio per effetto della sopravvenuta coincidenza del soggetto creditore con il debitore, si estingue. A tale proposito l'Agencia evidenzia correttamente che la confusione "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" (Direttiva n. 39986/2012, cit.).

Pertanto l'effetto estintivo della confusione si produce nel momento dell'intervenuta identità tra soggetto debitore e creditore con la conseguenza che lo stesso può operare solo per i crediti erariali sorti antecedentemente alla confisca e non anche per quelli successivi per i quali non sussistono i presupposti per l'applicazione dell'istituto *de quo*.

Per altro verso, poi, si deve osservare - come fa l'Agencia - che i principi comunitari<sup>14</sup> escludono che la confusione possa operare successivamente alla confisca atteso che, in tale 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 *competitors*"<sup>15</sup>.

Dall'analisi fin qui condotta del disposto dell'artt. 50, comma 2, D.Lgs. n. 159/2011 e della prassi amministrativa sembrano, quindi, evincersi tre fasi distinte: una, prima della confisca definitiva, in cui non può verificarsi alcuna confusione; un'altra, al momento della definitività della confisca, in cui si perfeziona la confusione debiti/crediti erariali; l'ultima, dopo la definitività della confisca, in cui può parlarsi di non insorgenza del debito erariale.

Ciò posto, si deve rilevare che l'Agencia delle Entrate, nel citato parere (n. 94716/2010), ha affermato che, affinché si verifichi la confusione "*dei debiti erariali esistenti alla data del sequestro*", occorre che l'intero complesso dei beni aziendali sia confiscato in via definitiva perché soltanto in tal caso si determina "*il venire meno della diversità dei soggetti del rapporto obbligatorio*", precisando, tra l'altro, che "*l'estinzione del debito d'imposta per confusione operi solamente nelle ipotesi di confisca*" (definitiva) "*di azienda o di*

<sup>14</sup> In particolare gli artt. 107 e ss. del Trattato sul funzionamento della U.E..

<sup>15</sup> Direttiva n. 39986/2012, cit.. Sul punto la Direzione Regionale evidenzia che "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".

*beni aziendali (in tale secondo caso limitatamente alle imposte afferenti tali beni)*". In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate, la non insorgenza dei debiti erariali "*dipende dalla specifica destinazione dei beni aziendali oggetto di confisca*".

Tale parere dell'Agenzia delle Entrate si rileva di fondamentale importanza non solo perché conferma l'applicazione del principio di cui all'art. 1253 c.c. al momento dell'intervenuta **definitività** <sup>16</sup> della confisca, ma soprattutto in quanto, sopperendo ad una non espressa previsione normativa, chiarisce che, dopo questo momento si verifica la non insorgenza del debito erariale in capo all'azienda interamente confiscata o, con riferimento ai singoli beni aziendali confiscati in linea autonoma, solo nel momento in cui l'Agenzia Nazionale abbia emesso un provvedimento di destinazione, ai sensi dell'art. 48, comma 8, D.Lgs. n. 159/2011.

Traducendo in un ambito più precipuamente operativo il contenuto del parere reso dall'Agenzia delle Entrate, supportato dalla normativa di riferimento vigente, appare pacifico ritenere che, al momento della definitività della confisca che abbia ad oggetto non solo il 100% delle quote di una società di capitali ma anche i singoli beni costituenti l'intero compendio aziendale, i debiti erariali fino a quel momento maturati dalla società di capitali si azzerino, compresi, ovviamente, anche quelli relativi ai predetti beni aziendali direttamente colpiti da provvedimento giudiziario ablativo.

Diversamente, nell'ipotesi in cui risultino confiscate le sole quote sociali e non anche i singoli beni facenti parte del compendio aziendale, la società confiscata continuerà a versare le imposte relativamente a tutti i redditi prodotti da tali beni.

Successivamente alla data di definitività della confisca, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che - affinché si perfezioni la *non debenza* dei debiti erariali riferiti ad un bene aziendale - non è sufficiente che questo ultimo sia stato definitivamente confiscato, ma occorre che allo stesso venga impressa una destinazione ai sensi della vigente normativa antimafia <sup>17</sup>.

Tale ultima precisazione sembra chiarire il regime fiscale da applicare alle società confiscate produttrici di reddito anche successivamente alla data di confisca definitiva.

Al riguardo, appare estremamente interessante quanto indicato in un provvedimento di destinazione emesso dall'Agenzia Nazionale nel febbraio 2013, ai sensi dell'art. 48,

<sup>16</sup> L'Agenzia, infatti, precisa che per "prodursi l'estinzione dei debiti d'imposta è necessario che il debito di cui si prospetta l'estinzione pertenga all'azienda oggetto di confisca, **irreversibilmente** entrata a far parte del patrimonio dello Stato".

<sup>17</sup> A tale riguardo, infatti, l'Agenzia afferma che "Va da sé che l'insorgenza di debiti erariali successivamente alla confusione dipende dalla specifica destinazione dei beni aziendali oggetto di confisca"(Parere n. 94716/2010, cit.).



comma 3, lett. c), D.Lgs. n. 159/2011, con il quale venivano espunti dal compendio aziendale di una società di capitali alcuni terreni autonomamente confiscati per essere trasferiti al patrimonio indisponibile di un ente territoriale <sup>18</sup>.

Nel *corpus* del predetto provvedimento, viene espressamente indicato che, sotto il profilo fiscale, le plusvalenze derivanti, rispettivamente, dalla vendita di alcune unità immobiliari aziendali (confiscate in linea autonoma) e dal maggior valore derivante dalla differenza tra il debito contabilizzato dalla società confiscata ed il debito transatto in seno ad un accordo perfezionato con un istituto bancario (creditore ipotecario), non risultano soggette a tassazione in ossequio alla cogente normativa antimafia ed alla luce del parere reso dall’Agenzia delle Entrate n. 94716/2010, se si considera che la società definitivamente confiscata - peraltro inattiva sin dal primo provvedimento magistratuale ablativo - risulta già destinata con un provvedimento del gennaio 2005 della Prefettura territorialmente competente che ne ha sancito il mantenimento al patrimonio dello Stato per essere posta in liquidazione, ai fini della successiva destinazione dei beni immobili aziendali autonomamente confiscati.

## 5. Conclusioni

Come anticipato in premessa, alla luce dell’analisi delle disposizioni sopra richiamate, si deve osservare che i recenti interventi normativi in materia di regime fiscale dei beni sequestrati oltre a caratterizzarsi per la loro frammentarietà ed asistematicità non appaiono idonei a fornire quel contributo di *chiarezza* e di *semplificazione* atteso dagli interpreti e dagli operatori (in particolare dagli amministratori giudiziari).

Sotto il primo aspetto (chiarezza), infatti, si ribadisce che gli articoli 50 e 51 del “Codice Antimafia” non hanno determinato una significativa evoluzione in tale direzione essendosi, sostanzialmente, limitati ad “assemblare” la disciplina preesistente ed a trasferire in sede normativa il contenuto della prassi amministrativa dell’Amministrazione finanziaria.

In questo ambito - come in precedenza rilevato - l’utilizzo dell’istituto civilistico della confusione, non facilmente adattabile alla materia della estinzione dei crediti tributari <sup>19</sup>, non è stato oggetto di interventi normativi chiarificatori con riferimento ai suoi limiti temporali di operatività; per altri versi l’introduzione di meccanismi atipici quale quello dell’*irrelevanza* di alcuni redditi ai fini della determinazione della relativa imposta non sembra muoversi nella

<sup>18</sup> Trattasi di una procedura di destinazione che si inquadra in una più ampia e complessa operazione societaria riferita alla Gianni Jenna S.r.l. che ha condotto al trasferimento, a fini sociali, di terreni appartenenti a tale società al patrimonio indisponibile del Comune di Palermo (Cfr. M. Letizi, *I beni confiscati*, Edibank, 2014, p. 207).

<sup>19</sup> La stessa Agenzia delle Entrate, nella citata Direttiva n. 39986/2012 (pag. 6), parla di un utilizzo “forse giuridicamente inappropriato” dell’istituto civilistico della confusione come modalità di estinzione dei crediti erariali.

ottica di un organico e omogeneo inquadramento di tale normativa all'interno del nostro sistema tributario.

Per quanto, poi, attiene il secondo profilo relativo alle esigenze di semplificazione si deve osservare che le modifiche introdotte dall'art. 32 del D.Lgs. n. 175/2014 non hanno, in effetti, comportato un reale e significativo alleggerimento degli adempimenti a carico degli amministratori giudiziari risultando, invece, maggiormente finalizzate ad accrescere le risorse dello Stato mediante l'alimentazione del fondo destinato alle spese di gestione (Fug) dei beni sequestrati <sup>20</sup>.

Sarebbe, quindi, auspicabile che nell'ambito della avvertita esigenza di revisione <sup>21</sup> del Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, che ha portato alla elaborazione di varie proposte <sup>22</sup> che incidono su vari aspetti di tale impianto normativo, si ponga attenzione anche alle disposizioni relative al regime fiscale dei beni sequestrati e confiscati attraverso un intervento che consenta di colmare le lacune sopra evidenziate conferendo organicità, puntualità e chiarezza a tale importante ambito (fin ora poco curato) della codificazione *de qua*, che incide in modo rilevante sulla possibilità di rendere economicamente efficiente e proficua la gestione dell'ingente patrimonio oggetto delle misure di prevenzione.

<sup>20</sup> In questo senso si veda L. Imperato, *La riforma del regime fiscale dei beni sequestrati: quali le finalità perseguite?*, in "il fisco", n. 32/2014, p. 3172, il quale correttamente osserva che "dal complesso delle norme di cui all'art. 32" emerge "una **diversa esigenza** che, anche implicitamente, potrebbe aver motivato il Legislatore delegato, **diversa dalla semplificazione**. L'assetto della riforma incidente sul comma 3-bis dell'art. 51 del D.Lgs. n. 159/2011 conduce a ritenere che, più semplicemente, la sospensione dell'obbligo di versamento delle imposte e l'irrilevanza di certe categorie di redditi alla determinazione del reddito complessivo consentano un accrescimento delle risorse che, per legge, l'amministratore giudiziario deve destinare allo Stato, attraverso il Fug, così alimentandone le risorse e potendo, altresì, ritrarre da quelle stesse risorse l'ammontare necessario per le spese di gestione della procedura di amministrazione giudiziaria".

<sup>21</sup> Esigenza manifestata dalla dottrina sin dall'approvazione del Codice; sul punto si vedano, G. Fiandaca - C. Visconti, *Il "Codice delle leggi antimafia": risultati, omissioni e prospettive*, in *Legislazione Penale*, n. 2-2012, p. 184, i quali rilevano che "a voler rimanere coerenti con l'auspicio ottimistico che il nuovo Codice antimafia sia un «bicchiere più pieno che vuoto», l'atteggiamento da assumere non può che essere quello di considerare il codice stesso un cantiere ancora aperto per tutti, incluso il legislatore. Una sorta di opera in progress, dunque, bisognosa e meritevole di essere integrata e sviluppata con ulteriori interventi normativi ispirati a una prospettiva di prevenzione davvero moderna e adeguata ai giorni nostri".

<sup>22</sup> Tra queste si vedano quelle dell'Osservatorio nazionale su confisca, amministrazione e destinazione dei beni e delle aziende, promosso dal Dipartimento degli Studi Europei e della Integrazione Internazionale dell'Università di Palermo (D.E.M.S).