



Direzione Centrale Normativa

Roma, 31/08/2017

OGGETTO: Confisca di beni ex articolo 50 del D.Lgs. n. 159 del 2011 – Esito dei crediti erariali

QUESITO

Con provvedimento del x/x/2013 del Presidente del Tribunale è stato disposto nei confronti di Tizio il sequestro anticipato, ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 (cd. Codice delle leggi antimafia), dei seguenti beni:

- attività commerciale Alfa;
- licenza dell'attività commerciale Beta.

Poiché in data x/x/2015 è stata disposta la confisca definitiva dei beni sequestrati, l'amministratore giudiziario istante chiede chiarimenti circa la corretta interpretazione dell'articolo 50 del Codice delle leggi antimafia, laddove dispone che, *“nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c.”*

Nel chiedere di chiarire l'ambito oggettivo e temporale di detta norma, l'istante rappresenta, in particolare, che:

- solo nel corso dell'amministrazione giudiziaria sono sorti debiti relativi all'IVA (dovuta sui canoni percepiti in relazione alla licenza dell'attività commerciale Beta), all'IRPEF (calcolata sull'utile conseguito dalla

medesima attività commerciale Beta) e a ritenute IRPEF per spese legali, nonché debiti verso la Camera di Commercio e l'INAIL;

- ha provveduto a presentare le dichiarazioni UNICO ed IVA per conto di Tizio al fine di dichiarare esclusivamente i redditi prodotti dai beni alla stessa sequestrati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

Per effetto della confisca definitiva, l'istante ritiene di non essere tenuto al versamento dei debiti IVA ed IRPEF emergenti dalle dichiarazioni presentate per i periodi interessati dall'amministrazione giudiziaria. E ciò perché, nell'ipotesi prospettata, si verifica la confusione in capo allo Stato della qualità di soggetto attivo e di soggetto passivo del rapporto tributario.

Ritiene, altresì, che il medesimo comportamento possa essere adottato anche con riferimento ad altre tipologie di debiti (maturati nei confronti dell'INPS, della Camera di Commercio o relativi alla ritenuta IRPEF per spese legali), stante la generica formulazione del citato articolo 50 del Codice delle leggi antimafia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 50, comma 2, del Codice delle leggi antimafia, *“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”*.

Detto articolo – che si pone in continuità con le disposizioni di cui ai commi 13 e 14 dell'articolo 2-*sexies* della legge 31 maggio 1965, n. 575, come sostituito dall'articolo 5, comma 1, lettera *a*), del decreto legge 4 febbraio 2010, n. 4 (convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2010, n. 50), e da ultimo modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera *b*), del decreto legge 12

novembre 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2010, n. 217) – regola una particolare ipotesi di estinzione dell’obbligazione tributaria. In particolare, si dispone l’effetto estintivo per confusione del credito erariale laddove lo Stato (e, quindi, l’Erario) acquisisca beni, aziende o partecipazioni societarie per intervenuta confisca. Affinché si verifichi detto effetto è necessario che la confisca:

- sia definitiva, dal momento che è solo a seguito di detto provvedimento che “*i beni sono acquisiti al patrimonio dello Stato liberi da oneri e pesi*” (articolo 45 del Codice delle leggi antimafia);
- determini il venir meno della dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio, con conseguente riunione, ai sensi del citato articolo 1253 c.c., della qualità di debitore e di creditore nello stesso soggetto (lo Stato-Erario). Ciò si verifica, ad esempio, qualora oggetto di confisca definitiva siano ditte individuali ovvero quote di partecipazione e patrimonio aziendale, nel caso di società.

Tanto premesso, al fine di delimitare l'ambito oggettivo e temporale della disposizione in esame, si osserva quanto segue.

L'istituto della confusione di cui all'articolo 50, comma 2, del Codice delle leggi antimafia si applica, per espressa previsione normativa, ai soli crediti aventi natura “*erariale*”. Si tratta, quindi, a titolo esemplificativo, dei crediti relativi all'IRPEF, all'IRES, all'IVA, alle ritenute alla fonte, all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale. Restano, invece, esclusi dall'effetto estintivo, ad esempio, i crediti relativi ai contributi previdenziali e assistenziali, ai tributi locali e ai diritti camerali.

Quanto all'ambito temporale, è necessario, preliminarmente, ricordare che, in tema di trattamento tributario dei redditi derivanti dai beni sottoposti al sequestro antimafia, la circolare n. 156/E del 7 agosto 2000 ha ritenuto applicabile all'amministrazione giudiziaria dei beni oggetto della misura cautelare di cui all'allora vigente legge 31 maggio 1965, n. 575 (i cui richiami si

intendono, ora, riferiti alle corrispondenti disposizioni contenute nel Codice delle leggi antimafia) la disciplina relativa all'eredità giacente, dettata dall'articolo 187 del TUIR, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dall'articolo 5-ter del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Le motivazioni di tale indirizzo interpretativo si fondano sulla provvisorieta della situazione che si determina in pendenza di sequestro. La veste di soggetto passivo d'imposta spetta a colui che assume, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati. Il soggetto passivo d'imposta è, quindi, individuato a posteriori, seppure con effetto *ex tunc*, nello Stato o nell'indiziato, a seconda che il procedimento si concluda con la confisca definitiva o con la restituzione dei beni.

In pendenza di sequestro, dunque, l'amministratore giudiziario opera nella veste di rappresentante in *incertam personam*, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato. A tal fine 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 TUIR (fatta eccezione per la determinazione del reddito dei beni immobili oggetto di sequestro, che segue le regole dell'articolo 51, comma 3-bis, del Codice delle leggi antimafia). Al riguardo, devono essere presentate, nei termini ordinari, le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria (con l'esclusione del periodo d'imposta nel corso del quale essa cessa) e versate le relative imposte.

All'esito del procedimento cautelare, qualora i beni siano entrati irreversibilmente a far parte del patrimonio dello Stato, il rapporto provvisorio si consolida definitivamente, per effetto della confusione della qualità di soggetto attivo e di soggetto passivo del rapporto tributario.

Successivamente all'adozione del provvedimento ablatorio definitivo, l'eventuale insorgenza di crediti erariali discende dalla specifica destinazione dei beni oggetto di confisca, secondo le regole ordinarie.

Alla luce delle considerazioni che precedono, si è dell'avviso che i crediti erariali che si estinguono per confusione sono, innanzitutto, quelli maturati fino alla data di adozione del provvedimento di sequestro (momento cui retroagiscono gli effetti della confisca definitiva), stante:

- da un lato, l'incompatibilità logica di un vincolo giuridico in assenza dei (distinti) soggetti dello stesso;
- dall'altro lato, la necessità che i beni che entrano a far parte del patrimonio dello Stato non siano gravati da pesi e oneri.

Successivamente a tale data, il soggetto passivo d'imposta è individuato (sebbene a posteriori ma con effetto *ex tunc*) nello Stato.

Resta ferma, durante la vigenza del procedimento cautelare, l'imprescindibilità degli obblighi contabili, dichiarativi e di versamento a carico dell'amministratore giudiziario, la cui inosservanza può rappresentare comportamento sanzionabile per lo stesso che riveste, ai sensi dell'articolo 35, comma 5, del Codice delle leggi antimafia, "*la qualifica di pubblico ufficiale e deve adempiere con diligenza ai compiti del proprio ufficio*".

In relazione a tale fase si è, quindi, dell'avviso che si estinguano per confusione solo i crediti IRPEF/IRES mancando, con riferimento a detti tributi, il presupposto soggettivo per l'imposizione (lo Stato non è, infatti, identificabile con una persona fisica né è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 74 del TUIR). Restano, invece, esclusi dall'effetto estintivo i crediti IRAP, IVA o

relativi alle ritenute per i quali, quindi, non viene meno la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio.

Le medesime considerazioni valgono anche in relazione ai crediti erariali sorti a seguito della specifica destinazione dei beni entrati irreversibilmente a far parte del patrimonio dello Stato.

Tanto premesso, in relazione al caso di specie, si è dell'avviso che l'unico credito maturato durante la vigenza del procedimento cautelare che possa estinguersi per confusione sia quello relativo all'IRPEF 2014.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)