

# L'imposizione diretta del reddito nei casi di sequestro e confisca

di Paolo Stella Monfredini (\*) e Letizia Moretti (\*\*)

L'Agenzia delle entrate, attraverso la risposta n. 276/2021, è tornata a chiarire gli obblighi in tema di adempimenti fiscali da parte dell'amministratore giudiziario di un compendio immobiliare sottoposto al c.d. sequestro antimafia. Il documento di prassi consente di ripercorrere il quadro giuridico di riferimento e le modalità di tassazione dei redditi prodotti dai beni sottoposti a misure cautelari di sequestro e confisca, e di mettere in luce alcuni aspetti non ancora risolti. In particolare, si tratterà la tematica delle modalità operative collegate all'irrelevanza reddituale dei fabbricati disposta dall'art. 51, comma 3-bis, Codice leggi antimafia e della qualificazione della natura delle indennità di occupazione corrisposte dai conduttori.

## 1. Premessa

Le misure di prevenzione patrimoniali si sostanziano, nei fatti, nel **sequestro** di un insieme di beni, quali beni mobili, immobili, quote di società, aziende o rami di aziende. Durante la vigenza del provvedimento di sequestro si verifica la perdita provvisoria della disponibilità dei beni da parte del destinatario del provvedimento, in attesa della decisione finale, che può portare o alla **confisca definitiva** - e quindi conferma dello spossessamento - oppure alla **revoca del sequestro** - con restituzione dei beni precedentemente sequestrati e reimmissione nel pieno possesso degli stessi.

Detta situazione a carattere temporaneo comporta, a livello fiscale, che la tassazione operata per tutta la durata del sequestro preventivo sia da considerarsi come operata in via non definitiva. La destinazione finale dei crediti e debiti tributari sorti in tale lasso di tempo troverà specifica collocazione solamente a seguito dell'assegnazione finale dei beni inclusi nel compendio oggetto di misura di prevenzione.

La risposta a interpello n. 276 del 21 aprile 2021, da un lato, consente di illustrare il quadro giuridico di riferimento e i correlati **obblighi dichiarativi** posti a carico dell'**amministratore giudiziario**, dall'altro, offre lo spunto per approfondire alcuni aspetti, ad oggi ancora controversi, legati alla **tassazione degli immobili** colpiti da misure di prevenzione che scontano, al ricorrere di determinate condizioni, una disciplina del tutto particolare prevista dall'art. 51 del D.Lgs. n. 159 del 6 settembre 2011 (Codice delle leggi antimafia).

## 2. Obblighi a carico dell'amministratore giudiziario

Il primo comma dell'art. 104-bis, disp. att. c.p.p., prevede che, "Nel caso in cui il sequestro preventivo abbia per oggetto aziende, società ovvero beni di cui sia necessario assicurare l'amministrazione, esclusi quelli destinati ad affluire nel Fondo unico giustizia, di cui all'art. 61, comma 23, del Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, l'Autorità giudi-

(\*) Dottore commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano.

(\*\*) Dottore commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano.

ziaria nomina un amministratore giudiziario scelto nell'Albo di cui all'art. 35 del codice di cui al Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni. Con decreto motivato dell'Autorità giudiziaria la custodia dei beni suddetti può tuttavia essere affidata a soggetti diversi da quelli indicati nel periodo precedente". Il comma 1-bis dello stesso art. 104-bis precisa inoltre che "Si applicano le disposizioni di cui al Libro I, titolo III, del Codice di cui al Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni nella parte in cui recano la disciplina della nomina e revoca dell'amministratore, dei compiti, degli obblighi dello stesso e della gestione dei beni" (1).

Ai **sequestri preventivi**, nelle loro diverse tipologie, si applicano quindi le richiamate disposizioni del D.Lgs. n. 159/2011.

In pendenza di sequestro l'**amministratore giudiziario** opera nella veste di **rappresentante in incertam personam**, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato (2).

Infatti, in attesa della confisca definitiva o della restituzione al proprietario, il titolare dei beni non è ancora individuato a titolo definitivo, poiché la qualifica di soggetto passivo d'imposta spetta a colui che assume, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati. In altre parole, il **soggetto passivo d'imposta** è individuato **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 (3).

Pertanto, chiarisce l'Agenzia delle entrate nella risposta n. 276/2021, l'amministratore giudiziario utilizzerà il **codice fiscale del titolare dei beni**, senza bisogno di chiedere un codice fiscale intestato alla procedura; ciò, in linea a quanto già precedentemente precisato con la C.M. n. 156/E/2000, nella quale si escludeva espressamente l'apertura di una nuova partita IVA per le aziende (4) sottoposte a sequestro.

Sul punto si rileva una differente linea interpretativa espressa nel documento del 28 febbraio 2015 pubblicato dalla Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti, in cui si ritiene che,

in caso di beni personali sequestrati per un periodo superiore all'anno, in analogia a quanto avviene in tema di eredità giacente, l'amministratore giudiziario debba richiedere un **codice fiscale** (quale ente non commerciale) **intestato alla procedura**. Tale posizione si ritiene tuttavia superata alla luce del chiarimento esplicito avvenuto tramite la risposta n. 276/2021, in cui l'Agenzia non ha condiviso la scelta operata dall'istante di richiedere il rilascio di un nuovo codice fiscale attribuibile al "compendio immobiliare sequestrato", quale ente non commerciale con codice attività 68.32.00 "amministrazione e gestione beni immobili". Secondo l'Amministrazione finanziaria, il professionista incaricato, dovendo curare la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato, deve continuare a utilizzare il codice fiscale (e la partita IVA, ove esistente) del titolare dei beni, senza bisogno di chiedere un codice fiscale intestato all'amministrazione giudiziaria. La richiesta di attribuzione di un codice fiscale da parte della curatela dell'eredità giacente, infatti, è resa strettamente necessaria dalle circostanze fattuali specifiche del **decesso del de cuius**, che comporta il venir meno dell'esistenza dello stesso, evento che non si verifica, invece, in caso di sequestro, in cui il soggetto possessore del patrimonio oggetto di misura preventiva continua a esistere, seppure spossessato. Ecco quindi che l'assimilazione dell'eredità giacente all'istituto del sequestro è da ritenersi limitata esclusivamente alla condizione di **provvisorietà della tassazione** applicata durante il periodo di vigenza dello stesso.

In merito agli **obblighi** gravanti in pendenza di sequestro - che nel caso specifico illustrato nell'interpello n. 276/2021 comprendeva un compendio immobiliare appartenente a società e a persone fisiche - l'Agenzia delle entrate ha confermato (5) che l'**amministratore giudiziario** è tenuto a:

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;

(1) I commi 1-bis e 1-quater dell'art. 104-bis, disp. att. c.p.p., sono stati modificati dall'art. 5 comma 1 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23. Il D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, come modificato dal D.L. 8 aprile 2020, n. 23, ha disposto (con l'art. 389, comma 1) la proroga dell'entrata in vigore della modifica dei commi 1-bis e 1-quater dell'art. 104-bis, disp. att. c.p.p., dal 15 agosto 2020 al 1° settembre 2021.

(2) Cfr. risoluzione n. 195/E del 13 ottobre 2003.

(3) Cfr. risoluzione n. 114/E del 31 agosto 2017, la quale, richiamando la C.M. n. 156/E/2000, ricorda come, all'ammini-

strazione giudiziaria dei beni sottoposti al sequestro antimafia, sia applicabile la disciplina relativa all'eredità giacente di cui all'art. 187 del T.U.I.R. e all'art. 5-ter del D.P.R. n. 322/1998, proprio in virtù della situazione di provvisorietà che si determina in pendenza di sequestro.

(4) Si raccomandava, inoltre, in caso di sequestro di un solo ramo d'azienda, l'adozione di una contabilità separata.

(5) Sul punto si era già espressa con la risoluzione n. 70/E del 29 ottobre 2020.

b) assolvere, per conto e in luogo di ciascuno dei titolari, all'obbligo di **fatturazione** dei proventi riferibili agli **immobili** appartenenti alle società (6);

c) determinare, in via provvisoria, il **reddito dei beni sequestrati**, assoggettandoli a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'art. 6 del T.U.I.R., con le medesime modalità applicate prima del sequestro, fatte salve le peculiarità specifiche per gli immobili, di cui si dirà *infra* più nel dettaglio;

d) presentare, nei termini ordinari, le **dichiarazioni** relative ai **periodi d'imposta interessati** dall'amministrazione giudiziaria (fatta eccezione per il periodo di imposta in cui la stessa cessa) e **versare** le relative **imposte** (salvo che tale versamento sia impedito dall'assenza di fondi per provvedervi e da una preventiva autorizzazione del giudice) (7).

In relazione al precedente punto d), il modello dichiarativo da utilizzare va individuato in base alla natura giuridica del soggetto (persona fisica o giuridica) titolare dei beni sottoposti a sequestro (8).

### 3. Tassazione degli immobili sottoposti a sequestro

L'art. 51 del D.Lgs. n. 159/2011 definisce le modalità di tassazione applicabili durante il periodo del sequestro, che, come già illustrato, è caratterizzato da una situazione di provvisorietà, nell'attesa di conoscere la destinazione finale dei beni. In estrema sintesi, qualora l'esito finale si concretizzi nella **confisca definitiva**, i "crediti erariali" (da intendersi come i crediti vantati dall'Erario nei confronti del destinatario

della misura cautelare) nel frattempo non onorati tempestivamente si estinguono per confusione (9) ai sensi dell'art. 50, comma 2 del Codice delle leggi antimafia, mentre, in caso di **dissequestro**, si consolida la definitività di tali debiti che erano stati determinati in via provvisoria.

La Corte di cassazione (10) ha confermato, in linea con quanto indicato dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 114/E/2017, che l'istituto della **confusione**, di cui all'art. 50, comma 2, del D.Lgs. n. 159/2011, si applica ai soli crediti aventi natura erariale, rimanendo esclusi pertanto i crediti relativi ai contributi previdenziali e assistenziali, i tributi locali ed i diritti camerali (11).

Ripercorrendo le disposizioni contenute nei primi tre commi dell'art. 51 D.Lgs. n. 159/2011, se ne evince la seguente disciplina:

- i **redditi derivanti dai beni sequestrati** continuano a essere assoggettati a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'art. 6 del T.U.I.R., 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 determinato ai fini fiscali in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte (compatibilmente con le risorse disponibili e le autorizzazioni del giudice delegato), nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrano, agli obblighi contabili e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta di cui al D.P.R. n. 600/1973;

(6) In senso analogo cfr. anche il principio di diritto n. 11 del 31 luglio 2020, ove si precisa che, "Con riferimento agli adempimenti IVA concernenti la riscossione di canoni relativi ad immobili sequestrati, il soggetto tenuto ad adempiere agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione della comunicazione delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale, in luogo e per conto del locatore, è da individuarsi nell'amministrazione giudiziario, per l'intero periodo di affidamento dell'incarico risultante dal provvedimento del giudice".

(7) Cfr. risoluzione n.70/E del 29 ottobre 2020.

(8) Nei modelli dichiarativi si dovrà indicare il codice carica 5, "Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati".

(9) A seguito del trasferimento definitivo del patrimonio in capo allo Stato, infatti, le qualità di debitore e creditore vengono a riunirsi nello stesso soggetto, ponendo fine alla dualità e alterità del rapporto obbligatorio esistente. Si creano pertanto i presupposti affinché operi l'istituto della confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c.

(10) Ordinanza del 15 gennaio 2019, n. 754 e, in senso conforme, ordinanza 3 gennaio 2019, n. 56.

(11) Da tali principi consegue che, nel momento in cui, all'esito del procedimento cautelare, la confisca definitiva compari, con effetto retroattivo alla data del sequestro, il consolidarsi del patrimonio in capo allo Stato-Erario:

- si estingueranno per confusione tutti i crediti erariali maturati e non ancora estinti per IRPEF/IRES sino all'adozione del provvedimento di sequestro, connessi al patrimonio acquisito in quanto derivanti dai redditi che lo stesso ha prodotto in capo al soggetto che ha subito la misura cautelare (nei limiti del valore del patrimonio oggetto di sequestro);

- successivamente alla data del sequestro (seppure con effetto che retroagisce dalla confisca definitiva), ricordato che il soggetto passivo d'imposta diviene lo Stato, mancando, con riferimento a detti tributi, il presupposto soggettivo per l'imposizione, gli stessi non saranno dovuti. 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 (cfr. risoluzione n. 70/E del 29 ottobre 2020).

- 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.

A parziale deroga di quanto precedentemente illustrato, il comma 3-*bis* dello stesso art. 51 D.Lgs. n. 159/2011 introduce una particolare disciplina per gli immobili sottoposti a misure preventive. In particolare la norma richiamata prevede che, durante il periodo di vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca, e, comunque, fino alla loro assegnazione o destinazione finale, si verifichi:

1) la **sospensione del versamento** di imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli immobili (12);

2) l'**esenzione** dall'imposta di registro di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dalle imposte ipotecarie e catastale di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 per tutti gli atti e i contratti relativi agli immobili in oggetto;

3) la **non rilevanza**, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, dei 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 ("Redditi fondiari") e dell'art. 70 del T.U.I.R. ("Redditi di natura fondiaria"), nonché nell'ipotesi di cui all'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del medesimo Testo Unico ("Proventi immobiliari").

L'ultimo periodo del comma 3-*bis* stabilisce, infine, la sorte della tassazione degli immobili oggetto di sequestro in caso di **revoca** dello stesso, disponendo che l'amministratore giudiziario è tenuto a darne comunicazione all'Agenzia delle entrate e agli altri enti competenti, i quali provvederanno 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.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare 31/E del 30 dicembre 2014, ha avuto modo di illustrare

alcuni aspetti dell'attuale regime fiscale di cui al comma 3-*bis* dell'art. 51, precisando che:

1) la sospensione, "essendo limitata al 'versamento', non fa venire 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";

2) "ai sensi del secondo periodo del novellato comma 3-*bis*, non risulta invece dovuto, perché oggetto di esenzione espressa, il versamento delle **imposte di registro, ipocatastali 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 costituiscono presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi";

3) per quanto riguarda il **reddito prodotto dagli immobili**, il terzo periodo del novellato comma 3-*bis* dispone espressamente l'irrilevanza dello stesso, ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, qualora sia determinato secondo le regole del reddito fondiario. In particolare, per effetto della nuova formulazione 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'art. 70 ("Redditi di natura fondiaria") del T.U.I.R. È disposto, inoltre, che i medesimi redditi non rilevano anche nell'ipotesi di cui all'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (proventi dei cd "immobili patrimonio") del T.U.I.R. Da tale "irrilevanza" discende che il reddito prodotto dai richiamati beni non concorre alla determinazione del reddito imponibile. Nondimeno lo stesso deve, comunque, essere **esposto in dichiarazione dei redditi**, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare.

Per l'Amministrazione finanziaria, dunque, l'obbligo di dichiarazione dei redditi riferiti agli immobili sequestrati permane, mentre il pagamento delle imposte a essi afferenti è solo sospeso (salvo, come già precisato, per le imposte di registro, ipocatastale e di bollo le quali godono

(12) In base ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, debbono ritenersi appartenenti a tale categoria, ad esempio, "l'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'abitazio-

ne 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".

dell'esenzione da applicazione relativamente agli atti e contratti posti in essere durante il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria) (13).

#### 4. Modalità dichiarative: profili critici

L'irrilevanza dei redditi prodotti dagli immobili è esplicitamente limitata al caso in cui gli stessi siano determinati secondo le regole dei **redditi fondiari**; restano pertanto esclusi da tale disposizione, e continuano ad essere rilevanti ai fini delle imposte sui redditi in base alle regole ordinarie, gli immobili merce e gli immobili strumentali per natura detenuti dalle **società commerciali**. Per queste ultime, le disposizioni di cui al comma 3-bis dell'art. 51 si applicano esclusivamente agli **immobili patrimonio**, intesi come gli immobili residenziali (14), alla cui produzione o scambio non è diretta l'attività di impresa e che non sono utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività commerciale.

Fatta questa premessa, preme ora individuare le modalità pratiche di applicazione dell'**irrilevanza reddituale**, assolvendo al contempo l'esigenza di indicazione del reddito nel modello dichiarativo, così come precisato dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 31/E/2014, e peraltro ribadito anche nella risposta n. 276/2021. Di seguito una disamina delle varie fattispecie che possono verificarsi in relazione a immobili situati in Italia e delle soluzioni pratiche proposte, a seconda del soggetto interessato.

#### 4.1. Immobili detenuti da persone fisiche

Il modello dichiarativo **Redditi PF** descrive dettagliatamente il comportamento da seguire. In particolare, nel frontespizio è prevista un'apposita casella denominata "**immobili sequestrati**", la cui funzione è illustrata dalle istruzioni ministeriali (15), le quali richiedono la presentazione di due distinte dichiarazioni.

(13) Come evidenziato da L. Petrucci (Questione Giustizia n. 6/2018) nel contributo "La confusione dei crediti erariali dopo la confisca di prevenzione", "resta la contraddizione per cui durante l'amministrazione giudiziaria è sospeso il versamento delle imposte locali che trovano fondamento nel possesso o proprietà di un immobile, che in ogni caso dovranno essere pagate (dall'Erario in caso di confisca, dall'avente diritto in caso di restituzione), mentre le imposte IRPEF ed IRES vanno versate, ma non sono più dovute in caso di confisca".

(14) Sostanzialmente riconducibili agli immobili di categoria catastale A, ad eccezione della categoria A10.

(15) Cfr. istruzioni ministeriali al Mod. Redditi PF 2021, fascicolo 1, pag. 15: "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 im-

#### 4.2. Immobili detenuti da società commerciali

In questo caso, oltre a non essere presente alcuna casella nel frontespizio, le istruzioni ministeriali nulla precisano né per il modello dichiarativo Redditi SC né per il modello dichiarativo Redditi SP. Si pone quindi il problema pratico di riuscire a rendere irrilevanti tali redditi, pur dovendoli dichiarare. In assenza di percorribilità di una doppia dichiarazione, in quanto non espressamente previsto dalle istruzioni degli specifici modelli, una possibile soluzione è stata suggerita dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (16) che consiste nell'operare una **variazione in diminuzione** nel quadro relativo alla determinazione del reddito d'impresa in modo da "neutralizzare" gli importi indicati ai sensi dell'art. 90 T.U.I.R. (17).

#### 4.3. Immobili detenuti da società semplici o società estere senza stabile organizzazione in Italia

L'ultimo caso affrontato risulta essere il più problematico. Infatti, le società semplici e le società di diritto straniero (proprietarie di immobili ubicati in Italia) e prive di stabile organizzazione nel territorio italiano sono tenute, in base rispettivamente all'art. 6 e all'art. 151, comma 3, del T.U.I.R., a qualificare il reddito realizzato mantenendo la **natura della categoria** in cui lo stesso è classificabile (applicando, di fatto, le medesime regole applicabili alle persone fisiche); ne deriva che per il reddito degli immobili *de qua*, dovendo essere compilato il **quadro "redditi da fabbricati"** del Mod. Redditi SP o Redditi SC, viene materialmente preclusa la possibilità di effettuare variazioni in diminuzione. Parimenti, nei modelli indicati, è già stato evidenziato come non sia presente la casella "Immobili sequestrati", risultando pertanto, tecnicamente non possibile azzerare il reddito emergente dal quadro di riferimento, a meno di

poste. 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 la casella 'Immobili sequestrati esenti', 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)".

(16) Cfr. documento *Linee guida in materia di amministrazione giudiziaria dei beni sequestrati e confiscati*, ottobre 2015.

(17) A onor del vero, per i soggetti in contabilità semplificata, più che una variazione in diminuzione, si tratterebbe di indicare una voce generica "altri componenti negativi", con codice 99, al rigo RG22.

eventuali **forzature manuali** da apportare nel programma utilizzato per la compilazione della dichiarazione, che tuttavia non sempre sono possibili, vuoi per blocchi imposti dalle specifiche tecniche ministeriali, vuoi per rigidità proprie del *software* utilizzato. È auspicabile, pertanto, un opportuno e tempestivo intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In via incidentale, preme sottolineare come non sempre il possesso di immobili da parte di società estere configuri la sussistenza di una **stabile organizzazione in Italia**.

L'amministratore giudiziario, chiamato a dover gestire un patrimonio immobiliare appartenente a un'entità estera, deve, in via preliminare, verificare la corretta qualificazione giuridica/fiscale del compendio custodito, al fine di adempiere agli obblighi fiscali previsti dalla legge. Nella valutazione dell'esistenza o meno di una stabile organizzazione del soggetto estero possono essere ancora utili le indicazioni contenute nella sentenza della Corte di cassazione n. 8815/1987, secondo cui non configura una stabile organizzazione l'**immobile** oggetto di **mera gestione passiva**, acquisito quale investimento di capitale; viceversa, si rinviene stabile organizzazione quando l'immobile sia **strumentale** all'esercizio di un'**attività d'impresa** ovvero costituisca esso stesso l'oggetto di un'attività d'impresa (come accade, ad esempio nelle ipotesi in cui un suolo venga acquistato per lottizzarlo o rivenderlo ovvero, in generale, per lucrare la differenza di plusvalori attraverso la rivendita). Da questa distinzione ne deriva, a livello pratico, che, in caso di ritenuta esistenza di stabile organizzazione, l'amministratore dovrà verificare l'avvenuta richiesta, oltre che del codice fiscale italiano, anche della **partita IVA**; a livello dichiarativo, dovrà essere compilato il quadro relativo ai redditi d'impresa del modello **Redditi SC**, oltre alla **dichiarazione IRAP**. In caso contrario, qualora non si ravvisi l'esistenza di una stabile organizzazione, dovrà essere presentato il solo modello Redditi SC (e non anche il modello IRAP, non sussistendo l'autonoma organizzazione rilevante ai sensi del D.Lgs. n. 446/1997), indicando i redditi fondiari nel quadro relativo ai redditi da fabbricati (18).

Da ultimo, si fa presente come la tematica dell'irrilevanza reddituale di cui al comma 3-*bis* si applichi esclusivamente ai fini **IRES/IRPEF** (e non anche ai fini IRAP), in quanto la determinazione dei redditi degli immobili in base alle regole dei redditi fondiari è stabilita solamente ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle società (limitatamente all'art. 90 T.U.I.R.) e non anche ai fini IRAP.

### 5. Qualificazione reddituale delle indennità di occupazione

Nell'ambito di patrimoni immobiliari sottoposti a sequestro, molto spesso si assiste a **occupazioni senza titolo** dovute alle più svariate ragioni: occupazione dell'immobile da parte di inquilini che non hanno provveduto a rilasciarlo a fine contratto, oppure contratti di locazione che si sono risolti *ipso iure* ai sensi di clausole *ex art. 1456 c.c.* a causa del mancato pagamento di alcune mensilità. In alcuni casi, considerata la situazione di precarietà della gestione giudiziaria, è lo stesso amministratore giudiziario a "tollerare" occupazioni degli immobili senza titolo, al fine di evitare rinnovi contrattuali incompatibili con la durata della procedura. Senza contare inoltre le fattispecie in cui gli immobili sottoposti a sequestro risultano essere ulteriormente oggetto di esecuzione immobiliare. Non potendo, per ragioni di spazio, affrontare il tema, peraltro molto rilevante, del rapporto tra esecuzioni immobiliari e sequestri penali, in questa sede ci limitiamo ad osservare come la presenza di un'eventuale **esecuzione immobiliare** impedisca chiaramente la sottoscrizione di contratti di locazione, mentre viceversa sono spesso tollerate occupazioni senza titolo dell'immobile in attesa che si definisca l'esito del sequestro e l'eventuale (ri)attivazione della procedura esecutiva immobiliare.

In tale contesto, le parti sovente acconsentono reciprocamente che, a fronte dell'occupazione *sine titolo*, sia dovuta la corresponsione di un'**indennità di occupazione**, normalmente in linea con l'importo del canone originario.

Si pone quindi il problema della qualificazione ai fini reddituali di dette somme versate formalmente a titolo di indennità di occupazione. Va da sé che tale problematica assume rilevanza

(18) A seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015 (c.d. Decreto internazionalizzazione) alla disciplina della determinazione del reddito derivante da attività esercitate nel territorio dello Stato da parte di enti non residenti, a decorrere dall'anno d'imposta 2015, le società estere senza stabile organizzazione in Italia sono tenute a presentare

il modello Redditi Società di Capitali (compilando i quadri riferiti alle singole tipologie di reddito prodotto), in luogo del modello Enti Non Commerciali, che erano invece tenute a compilare sino all'anno d'imposta 2014 (cfr. istruzioni ministeriali modello Unico SC 2016 e modello ENC 2015 con riferimento al quadro RB).

solamente per i soggetti che applicano le regole del Titolo I T.U.I.R., in quanto gli enti che applicano le regole del Titolo II, per il principio di attrazione, sono tenuti a qualificare tutti i redditi quali redditi d'impresa.

A tale proposito, la risoluzione n. 43/E/2007 ha precisato che l'elemento discriminante per stabilire se la natura da attribuire alle somme incassate sia di tipo corrispettivo oppure risarcitorio, è da individuare nelle **manifestazioni inequivocabili di volontà** da parte dei soggetti coinvolti.

Pertanto, si potrebbero verificare i seguenti due scenari:

- tali proventi sono da dichiarare quali **canoni di locazione**, facendo quindi prevalere l'aspetto sostanziale - consistente nella volontà da parte dell'amministratore giudiziario di far proseguire il conduttore nel possesso dell'immobile - rispetto all'aspetto formale di avvenuta conclusione ovvero risoluzione del contratto per morosità o ancora per occupazione senza titolo (nel caso invero non infrequente in cui l'amministratore giudiziario, con l'autorizzazione del giudice delegato, consenta l'occupazione di un immobile a fronte della corresponsione di un'indennità di occupazione e con l'obbligo di restituzione dell'immobile a semplice richiesta della procedura). È chiaro pertanto che, laddove l'occupazione senza titolo dell'immobile sia tollerata o addirittura favorita dall'amministrazione giudiziaria che non agisce per la liberazione e la restituzione dei locali, sembra indiscutibile che l'intento sia quello della **prosecuzione nel rapporto**. Ne discende pertanto che le somme incassate, benché formalmente indicate quali indennità di occupazione, non possano che rappresentare fiscalmente **redditi di fabbricati**;

- le indennità di occupazione assumono **natura risarcitoria** laddove si rilevi un'attività giudiziale dell'amministrazione giudiziaria volta ad ottenere la liberazione e l'effettiva restituzione dei locali. Detta impostazione discende da quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria con la R.M. n. 260293 del 17 gennaio 1991 e la R.M.

n. 27 del 14 febbraio 1997, nonché dalla DRE Veneto con la risoluzione n. 13019/Fisc. Gen. del 19 aprile 2000, che identifica la natura risarcitoria laddove emerga "la volontà di sostituire il precedente rapporto locativo con altra obbligazione consistente nella dazione dell'indennità pattuita" e si verifichi "sia la modificazione del titolo che l'*animus novandi*" risultante dalla volontà delle parti.

Nel caso in cui le indennità di occupazione assumano natura risarcitoria, l'art. 6 comma 2 del T.U.I.R. prevede che, ai fini fiscali, le stesse continuino a essere qualificate **come redditi da fabbricati**.

Infatti, l'art. 6, comma 2, del T.U.I.R. dispone che i "proventi conseguiti in sostituzione di redditi (...) e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, (...)", costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti (19).

Preme ad ogni modo segnalare come - in via ordinaria e fatto salvo lo specifico regime di esenzione applicabile agli immobili in vigenza di sequestro - la distinzione tra natura risarcitoria o natura corrispettiva abbia rilevanza ai fini delle **imposte indirette**. Infatti, nel caso di **qualificazione risarcitoria** delle indennità di occupazione, ne consegue l'applicazione dell'imposta di registro al 3% (ex art. 9, Parte prima, Tariffa, D.P.R. n. 131/1986), l'esclusione dalla base imponibile IVA ex art. 15, comma 1, n. 1, D.P.R. n. 633/1972 delle somme incassate e infine l'assenza dell'obbligo di registrazione dell'accordo tra le parti. Viceversa, nel caso di **assimilazione** delle indennità di occupazione al **canone di locazione**, le indennità seguiranno le regole tipiche dei canoni stessi, sia per quanto riguarda il regime IVA applicabile (esenzione o imponibilità per i soggetti esercenti attività commerciale), che in relazione agli obblighi di registrazione (20), che, infine, per l'applicazione dell'imposta di registro, la quale sarà applicata secondo le aliquote ordinarie ai sensi dell'art. 5, comma 1, Parte prima, Tariffa, D.P.R. n. 131/1986 (21).

(19) A ulteriore sostegno della qualificazione di tali indennità di occupazione quali redditi di fabbricati e non invece quali redditi diversi, si evidenzia come non si rinvenga, nell'ambito dell'art. 67 - che, a seguito della riforma del Testo Unico si basa sul principio del *numerus clausus* - una casistica specifica dove

poter collocare tale tipologia di indennità.

(20) Che deve avvenire in ogni caso, anche in assenza di atto scritto.

(21) Cfr. risoluzione n. 154/E/2003, risoluzione n. 22/E/2004 e circolare n. 43/E/2007.