

Risposta n. 120/2025

***OGGETTO: Confisca dei beni – estinzione per confusione dei crediti erariali –
articolo 50, comma 2, d.lgs. 6 settembre 2011, n.159***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], di seguito istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante riferisce che «il Tribunale di [...] con decreto del [...] (**all. 1**) in relazione alla società [ALFA] ha disposto il sequestro ex L.575/65 di:

- 1) immobili indicati dal nr. 61 al 74 dell'allegato decreto di sequestro;***
- 2) beni mobili registrati indicati dal nr. 80 al nr 93 dell'allegato decreto di sequestro;***
- 3) intero capitale della società (cfr. punto 104 del sequestro);***
- 4) complesso aziendale della società (cfr. punto 109 del sequestro);***

5) conti correnti bancari indicati alle pagine 33-34 del decreto di sequestro;

- *la confisca è divenuta definitiva giusta sentenza emessa dalla Corte di Cassazione in data [...] /2024».*

Con documentazione integrativa presentata, su richiesta della scrivente, in data 28 febbraio 2025, l'istante ha altresì chiarito che ad oggi la società opera, [...], sotto la gestione dell'Agenzia nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata, avvalendosi di coadiutori.

Ciò premesso in punto di fatto, l'istante pone i seguenti quesiti interpretavi:

- con il primo quesito, l'istante chiede di sapere *«l'esatta individuazione del perimetro oggettivo e temporale dell'effetto estintivo per confusione del credito erariale»* nell'ipotesi di confisca definitiva, *«laddove lo Stato acquisisca l'intero compendio aziendale (oltre l'intero capitale sociale), come nel caso in argomento, divenendo creditore/debitore.*

[...]

Non è quindi perfettamente chiaro alla scrivente società quali debiti erariali ante e post sequestro si estinguano per confusione e quali debiti erariali sorti post sequestro (poi confisca) ancora non esigibili non siano più dovuti.

Il presente interpello afferisce ai seguenti tributi:

i. IRES

ii. IVA

iii. IRAP

iv. RITENUTE ALLA FONTE

v. IMPOSTA DI REGISTRO

vi. IMPOSTA IPOTECARIA

vii. IMPOSTA CATASTALE

viii. TASSE SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE

ix. DIRITTI CAMERALI

Laddove, come si ritiene, l'Ires rientri nel perimetro delle imposte non più dovute dal sequestro in avanti (una volta intervenuta la confisca a titolo definitivo), deve essere chiarito se possa omettersi la presentazione della dichiarazione Ires ovvero quali siano le modalità con cui debba esternarsi in dichiarazione la non debenza del tributo.

Per quanto concerne il profilo temporale deve essere chiarito se ai fini dell'individuazione della disciplina da applicare (i tributi che si estinguono per confusione ante sequestro non sembrano coincidere con quelli estinti/non dovuti post sequestro) occorra tener conto del fatto genetico del credito erariale e/o della sua esigibilità o di altro»;

- con il secondo quesito, l'istante chiede di sapere se il credito di imposta maturato in base all'articolo 1, comma 1056, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, per la parte ad oggi non utilizzata, «si deve ritenere estinto per confusione ovvero può essere utilizzato in compensazione per il versamento di tributi diversi da quelli non più dovuti»;

- con il terzo quesito, l'istante chiede di conoscere «il corretto trattamento contabile e la rilevanza fiscale delle rettifiche contabili derivanti dall'estinzione per confusione dei debiti erariali già rilevati in contabilità ma non pagati», ovvero, nello specifico, domanda se «[l']elisione contabile delle poste debitorie determina la rilevazione di sopravvenienze attive imponibili ai fini delle imposte dirette Ires e Irap»;

- con il quarto quesito, l'istante chiede di sapere se trova applicazione la disciplina in tema di "scissione dei pagamenti", prevista dall'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, *«laddove l'intero capitale sociale, intervenuta la confisca, appartiene allo Stato»*;

- con il quinto quesito, l'istante chiede di chiarire, con riferimento all'IMU, *«la disciplina del tributo tra la data del sequestro, oggi confisca definitiva, e il provvedimento di assegnazione/destinazione degli immobili. La [ALFA] possiede infatti sia immobili funzionali all'esercizio delle attività (tutt'ora) svolte, sia immobili non funzionali concessi anche in locazione, beni tutti sottoposti a confisca. Orbene, tenuto conto che gli effetti della confisca retroagiscono alla data del sequestro e che al caso che ci occupa non si applicherebbe il D.lgs. 159/2011, e segnatamente l'art. 51 del citato CAM, il caso controverso afferisce alla debenza o meno dell'Imu maturata (e non pagata) dalla data del sequestro sino alla confisca e da tale data sino all'assegnazione dei beni immobili»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che:

- con riferimento al primo quesito, *«i tributi erariali relativi alle dirette (IRES e IRAP) e ai tributi minori (IMPOSTE DI REGISTRO) esigibili dopo il sequestro si estinguano per confusione e/o non debbano essere più pagati.*

Inoltre, ai fini dichiarativi delle imposte dirette (Ires e Irap) si ritiene che la società non debba dichiarare il reddito di impresa operando una variazione in diminuzione nel quadro RF in seno al modello dichiarativo redditi e una variazione in

diminuzione nel quadro IC in seno al modello IRAP, a storno del reddito imponibile/ valore della produzione»;

- con riferimento al secondo quesito, «[i]l credito di imposta maturato dalla [ALFA] ex art. 1 comma 1056 della L. 178/2020 per la parte ad oggi non utilizzata» sia «spettante e utilizzabile in compensazione con i tributi dovuti»;

- con riferimento al terzo quesito, «[i]n ordine alla rilevanza fiscale delle rettifiche contabili derivanti dall'estinzione per confusione dei debiti erariali già rilevati in contabilità ma non pagati, [...] l'eventuale plusvalenza [rectius sopravvenienza] dovrà essere trattata coerentemente con quanto richiesto sopra al primo punto (la non imponibilità ai fini delle dirette)»;

- con riferimento al quarto quesito, «[p]er quanto concerne la scissione dei pagamenti, [...] tale disciplina non sia applicabile al caso concreto (società a responsabilità limitata con capitale sociale interamente confiscato)»;

- con riferimento al quinto quesito, «per quanto concerne l'IMU, [...] detto tributo non è più dovuto a far data dal sequestro e quindi, se non pagato, nulla deve pagarsi a nessun titolo».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La fattispecie oggetto di interpello attiene il sequestro penale dell'intero capitale sociale e complesso aziendale, nonché dei beni immobili, mobili registrati e conti correnti bancari, riconducibili alla [ALFA], disposto, in data 5 gennaio 2008, in base alla legge 31 maggio 1965, n. 575.

Ai sensi dell'articolo 117 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 (di seguito Codice delle leggi antimafia), le disposizioni del libro I del medesimo Codice non si applicano *«ai procedimenti nei quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia già stata formulata proposta di applicazione della misura di prevenzione»* e, dunque, anche al caso di specie. In tali casi, *«continuano ad applicarsi le norme previgenti.»*

In particolare, non opera il comma 3-*bis* dell'articolo 51 del Codice delle leggi antimafia, secondo cui, *«[d]urante 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. Gli atti e i contratti relativi agli immobili di cui al precedente periodo sono esenti dall'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dalle imposte ipotecarie e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642. Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque fino alla loro assegnazione o destinazione, non rilevano, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, 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 testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. I medesimi redditi*

non rilevano, altresì, nell'ipotesi di cui all'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del medesimo testo unico. [...]».

Ciò detto, in ragione, invece, della perfetta sovrapposizione tra l'articolo 2-sexies, comma 15, della legge n. 575 del 1965 con l'articolo 50, comma 2, del Codice delle leggi antimafia [concernente l'estinzione per confusione dei crediti erariali nell'ipotesi di confisca di beni, aziende o società sequestrate], si ritengono applicabili al caso di specie i chiarimenti forniti con le risoluzioni 31 agosto 2017, n. 114/E e 29 ottobre 2020, n. 70/E.

In particolare, la risoluzione n. 70/E del 2020, richiamando quanto già detto con la risoluzione n. 114/E del 2017, ha chiarito che *«l'articolo 50, comma 2, del Codice delle leggi antimafia, a mente del quale "nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrate, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile", regola una particolare ipotesi di estinzione dell'obbligazione tributaria.*

Affinché si verifichi tale effetto estintivo la stessa risoluzione ha evidenziato che ne devono sussistere i necessari presupposti ed in particolare:

- la definitività della confisca;*
- il venir meno della pluralità dei soggetti del rapporto obbligatorio, con conseguente riunione, ai sensi dell'articolo 1253 c.c., della qualità di debitore e di creditore nello stesso soggetto (lo Stato-Erario).*

Inoltre, secondo quanto indicato nel medesimo documento di prassi:

- stante l'espressa previsione normativa, la confusione di cui all'articolo 50, comma 2, del Codice delle leggi antimafia si applica ai soli "crediti erariali" (ad esempio, quelli per IRES o IRPEF), risultandone escluso qualsiasi altro;*

- *in assenza di norme contrarie ed in continuità con quanto già chiarito in precedenza (cfr., ex pluribus, la circolare n. 156/E del 7 agosto 2000, nonché la risoluzione n. 62/E del 27 marzo 2007), nell'ambito dell'amministrazione giudiziaria dei beni oggetto di sequestro trova applicazione la disciplina relativa all'eredità giacente, dettata dall'articolo 187 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e dall'articolo 5-ter del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.*

In pendenza di sequestro, dunque, l'amministratore giudiziario deve:

- *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 [...];*

- *presentare, nei termini ordinari, le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria (fatta eccezione per il periodo d'imposta in cui la stessa cessa) e versare le relative imposte [...]. Adempimenti la cui inosservanza espone alle conseguenze sanzionatorie del caso [...].*

La giurisprudenza espressasi in argomento ha peraltro confermato che "Conformemente a quanto precisato dall'agenzia delle entrate con la risoluzione n. 114/E del 2017, l'istituto della confusione di cui all'art. 50, comma 2, cit. si applica, per espressa previsione normativa, ai soli crediti aventi natura erariale, rimanendo esclusi i crediti relativi ai contributi previdenziali e assistenziali, i tributi locali ed i diritti camerali. [...]" Inoltre il fatto che l'estinzione dei debiti avvenga nei limiti in cui si verifica la confusione

si evince anche dal D.Lgs. n. 159 del 2011, art. 50, comma 2, seconda parte, ove si prevede che le limitazioni alle ulteriori compensazioni valgono solo per gli importi che non si estinguono per compensazione. Ne consegue che l'estinzione del credito erariale nel caso che occupa può avvenire solo nei limiti in cui il credito stesso abbia trovato capienza nel patrimonio della società oggetto di confisca" (*così Cassazione, ordinanza 15 gennaio 2019, n. 754, ma, parimenti, la precedente 3 gennaio 2019, n. 56*).

Alla luce di quanto sopra, coniugando i principi contenuti nella risoluzione n. 114/E del 2017 con quelli espressi dalla Corte di Cassazione, nel momento in cui, all'esito del procedimento cautelare, la confisca definitiva comporti, 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 estinti) per IRPEF (o 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. Ciò nei limiti del valore del patrimonio (beni, azienda, ecc.) oggetto di sequestro, come accertato nel corso della procedura [...];

- successivamente a tale data (seppure con effetto che retroagisce dalla confisca definitiva), ricordato che il soggetto passivo d'imposta diviene lo Stato, mancando, con riferimento a detti tributi (in specie l'IRPEF), il presupposto soggettivo per l'imposizione (come ricordato nella più volte citata risoluzione n. 114/E del 2017 lo Stato non è, infatti, identificabile con una persona fisica, né è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 74 del TUIR), 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».

La risoluzione n. 70/E del 2020 ha, dunque, inteso meglio esplicitare la portata dei chiarimenti forniti dalla precedente risoluzione n. 114/E del 2017, anche alla luce delle successive indicazioni fornite al riguardo dalla Corte di cassazione.

Per l'effetto, dovendo fare applicazione dei principi richiamati al caso in esame - laddove lo Stato ha acquisito l'intero compendio aziendale (oltre l'intero capitale sociale) della società istante - con riferimento ai quesiti formulati, si forniscono le seguenti indicazioni.

Primo quesito: a seguito di confisca definitiva - essendo venuta meno la pluralità dei soggetti del rapporto obbligatorio, con conseguente riunione, ai sensi dell'articolo 1253 codice civile, della qualità di debitore e di creditore nello stesso soggetto (lo Stato-Erario) - tutti i debiti erariali, maturati con riferimento ai periodi di imposta *ante* e *post* sequestro, si estinguono per confusione con le precisazioni che seguono:

- i debiti erariali maturati con riferimento ai periodi di imposta *ante* sequestro (e fino al periodo di imposta antecedente a quello in cui è intervenuta la misura cautelare), qualora non onorati, si estinguono per confusione e non sono più dovuti, sempre se inerenti o comunque derivanti dai beni poi acquisiti al patrimonio dello Stato e nel limite del loro valore (mentre i restanti debiti restano a carico del soggetto che ha subito il sequestro);

- i debiti erariali maturati con riferimento ai periodi di imposta *post* sequestro (ovvero a decorrere dal periodo di imposta in cui è intervenuta la misura cautelare fino al periodo di imposta antecedente a quello in cui è divenuta definitiva la confisca),

qualora non onorati, si estinguono per confusione e non sono più dovuti; le conseguenze sanzionatorie derivanti dall'inosservanza degli obblighi di versamento e dichiarativi restano a carico dell'amministratore giudiziario, tenuto ad adempiervi in ragione di quanto previsto dagli articoli 187 del d.P.R. n. 917 del 1986 e 5-ter del d.P.R. n. 322 del 1998;

- con riferimento ai periodi di imposta decorrenti da quello nel corso del quale è intervenuta la confisca definitiva, i tributi erariali non sono più dovuti e non sussiste alcun obbligo dichiarativo.

Per quanto di interesse ai fini del presente interpello, per tributi erariali si intende l'IRES, l'imposta di registro, l'imposta ipotecaria, l'imposta catastale e la tassa sulle concessioni governative.

L'IVA, l'IRAP, le ritenute alla fonte e i diritti camerali restano, quindi, esclusi dal beneficio dell'estinzione per confusione - con riferimento al periodo *ante sequestro* e *post sequestro* - permanendo i relativi obblighi di versamento e dichiarativi (ove previsti) anche a seguito di confisca definitiva.

Secondo quesito: si ritiene estinto per confusione anche il credito di imposta maturato in base all'articolo 1, comma 1056, della legge n. 178 del 2020, per la parte ad oggi non utilizzata, essendo venuta meno la pluralità dei soggetti del rapporto obbligatorio, con conseguente riunione, ai sensi dell'articolo 1253 codice civile, della qualità di debitore e di creditore nello Stato.

Terzo quesito: le eventuali sopravvenienze attive emergenti dalle rettifiche contabili eseguite a seguito dell'estinzione per confusione dei debiti tributari nei confronti dell'erario - già rilevati in contabilità ma non pagati e non più dovuti - non

assumono rilevanza ai fini IRAP (imposta che, a differenza dell'IRES, resta dovuta anche a seguito di confisca definitiva), poiché tali sopravvenienze non rientrano nel valore della produzione netta imponibile dell'IRAP in base all'articolo 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 né sono correlate a componenti rilevanti ai fini di detto tributo.

Quarto quesito: a seguito di confisca definitiva, torna applicabile all'istante - il cui capitale sociale e complesso aziendale appartiene interamente allo Stato - la disciplina in tema di "scissione dei pagamenti", prevista dall'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, posto che tale fattispecie risulta riconducibile alle ipotesi di controllo societario indicate nel comma 1-bis del predetto articolo 17-ter, che, alla lettera b), richiama le *«società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 [...]»* (previa sua inclusione nell'elenco pubblicato a cura del Dipartimento delle finanze, come stabilito dall'articolo 5-ter del Decreto ministeriale 23 gennaio 2015).

Quinto quesito: poiché l'IMU (imposta municipale unica) non rientra tra i tributi "erariali" gestiti dall'Agenzia delle entrate, il quesito posto è "improcedibile" e, come tale, improduttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**