

Gli adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario

di Luigi Petrucci

Giudice del Tribunale di Palermo

SOMMARIO: **1.** Confisca e tassazione: l'art. 51 Cam nell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate - **2.** Gli adempimenti dell'Amministratore giudiziario - **3.** Sequestro e riscossione esattoriale: l'art. 50, co. 1, Cam - **4.** Estinzione per confusione dei crediti "erariali": l'art. 50, co. 2, Cam

1. Confisca e tassazione: l'art. 51 Cam nell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate

Storicamente e dal punto di vista concettuale, il primo problema riguarda in astratto la possibilità di tassare i proventi del delitto.

Il problematico rapporto fra confisca e la tassazione della ricchezza è stato oggetto della circolare del 7.8.2000 n. 156¹ che si occupa della questione della soggezione ad imposizione fiscale dei redditi dei beni soggetti a confisca.

Non è questa la sede per affrontare diffusamente il tema, sul quale si discute da lungo tempo. Accenno soltanto al fatto che il problema è posto dall'art. 14, co. 4, l. n. 537/1993, che stabiliva l'esenzione da imposizione dei proventi del bene soggetto a confisca. La soluzione trovata dalla giurisprudenza tributaria limita tale esenzione ai proventi realizzati dal bene confiscato nell'anno del sequestro, mentre i redditi precedenti all'anno in cui interviene la confisca e quelli successivi al sequestro penale sono soggetti alla disciplina ordinaria².

¹ Ministero delle finanze, Dipartimento entrate Affari giuridici Ufficio del Direttore centrale.

² Cfr. Cass., Sez. trib., n. 19078 del 10 maggio 2005, dep. il 29 settembre 2005 e Cass., Sez. trib., n. 7337 del 29 novembre 2002, dep. il 13 maggio 2003 seguite anche dalle successive, v. ad es. Cass. n. 21195/14, citata e criticata da G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario* (parte speciale), CEDAM, 2016, p. 66, nota 60

L'art. 51 Cam adegua gli ordinari adempimenti dichiarativi ed obblighi di versamento dei beni sequestrati in vista della confisca, in modo da coordinarli con la situazione di incertezza rispetto alla sorte finale dei beni che costituiscono a vario titolo il presupposto dell'imposta. Se si perviene a confisca, infatti, i "crediti erariali" si estinguono per confusione, mentre vanno pagati dall'avente diritto alla restituzione in caso di dissequestro.

L'art. 51 Cam nel testo attualmente vigente prevede che:

1. I redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'articolo 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.

2. 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 tassato in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrano, agli obblighi contabili e quelli a carico del sostituto d'imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

3. 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.

3-bis Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono, è sospeso il versamento di imposte, tasse e tributi dovuti con riferimento agli immobili oggetto di sequestro il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi. 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. Se la confisca è revocata, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle entrate e 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 restituiti³.

[La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 12/E del 03.05.2013](#) dà la seguente interpretazione:

«L'articolo 1, comma 189, lett. d), n. 2), della legge di stabilità 2013, a decorrere dal 1° gennaio 2013, modifica l'articolo 51 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 (cd. "Codice delle leggi antimafia") che disciplina la tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati (*Tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati, articolo 1, comma 189*)».

Detto articolo prevede, ai commi da 1 a 3, che i beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a tassazione con le medesime modalità applicate prima del sequestro con riferimento alle categorie di cui all'articolo 6 del testo unico delle Imposte sui Redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. A tal fine, l'amministratore giudiziario, nel corso della procedura e qualora la stessa si protragga oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio, provvede a determinare e a versare provvisoriamente le imposte relative ai beni stessi e ad adempiere agli obblighi dichiarativi, contabili e quelli previsti in capo al sostituto d'imposta. Dispone inoltre che, all'esito della procedura, nel caso di confisca, la tassazione operata in via provvisoria si considera definitiva mentre nel caso di intervenuta restituzione si effettua la liquidazione delle imposte calcolate in via provvisoria nei confronti del soggetto sottoposto alla misura cautelare.

Il generale assoggettamento a tassazione dei beni confiscati trova giustificazione, come chiarito con la circolare n. 156/E del 7 agosto 2000 (i cui principi, anche se dettati con riferimento alla precedente disciplina antimafia – legge 31 maggio 1965, n. 575 e successive modifiche – risultano ancora attuali), nel fatto che sebbene «la provenienza dei beni sequestrati è illecita, l'impiego degli stessi, da parte dell'amministratore giudiziario e sotto la vigilanza del giudice delegato, costituisce attività non soltanto lecita, ma dovuta, in forza delle norme di legge e del decreto di sequestro».

Con decorrenza dal 1° gennaio 2013, per effetto della modifica introdotta dalla legge di stabilità, la disciplina di cui ai commi da 1 a 3 dell'articolo 51 del Codice non si applica agli immobili oggetto

³ Il D. Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 ha disposto - con l'art. 32, comma 1 - che la presente modifica ha effetto a decorrere dal 1 gennaio 2014

dei provvedimenti di sequestro e confisca. In particolare, con l'introduzione del comma 3-bis al citato articolo 51, 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.

Detto regime di esenzione viene meno in caso di revoca della confisca. In tale ipotesi, infatti, si prevede una procedura che pone a carico del proprietario il pagamento di tutti i tributi dovuti per il periodo in cui il cespite è stato appreso. A tal fine, l'amministratore giudiziario ha l'obbligo di informare l'Agenzia delle entrate che provvede 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.

A seguito della riforma sul regime di esenzione per gli immobili del 2014, l'Agenzia delle Entrate è tornata sull'argomento con la [circolare n. 31/E del 30.12.2014](#), che ha offerto questa interpretazione della disposizione del comma 3 bis:

«L'art. 32 del decreto riformula il comma 3-bis dell'art. 51 del D. Lgs. 6 settembre 2011, n. 159 [c.d. "Codice delle leggi antimafia"], aggiunto dall'art. 1, comma 189, lett. d), n. 2), della legge 24 dicembre 2012, n. 228 [c.d. "legge di stabilità" per il 2013], con il quale viene definito un regime fiscale speciale per i beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva.

La modifica in esame è volta a meglio delimitare l'ambito di applicazione del suddetto regime fiscale, finalizzato ad evitare che l'amministrazione giudiziaria anticipi il versamento di somme in una fase del procedimento di prevenzione in cui non è ancora chiara la destinazione finale dell'immobile che è stato appreso (devoluzione allo Stato o restituzione al soggetto proposto).

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

Per effetto della nuova formulazione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, in luogo della "esenzione" è disposta la "sospensione del versamento" da imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile. 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. 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 [nella vigenza del Cam l'obbligo dell'amministratore giudiziario è limitato alla fase del sequestro: dopo la confisca di primo grado sarà compito dell'A.N.B.S.C. o del coadiutore da questa nominato, n.d.R.].

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, ipocatastale e di bollo qualora gli atti ed i contratti posti in essere durante il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria abbiano ad oggetto i beni immobili la cui proprietà o il cui possesso costituiscano presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi.

Quanto al reddito prodotto dai beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, 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 della disposizione *de qua*, è disposto che non concorrono alla formazione del reddito imponibile i redditi prodotti dai beni immobili situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I ("Redditi fondiari") e dell' art. 70 ("Redditi di natura fondiaria") del Tuir. È disposto, inoltre, che i medesimi redditi non rilevano anche nell'ipotesi di cui all' art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo ("Proventi immobiliari") del Tuir. Da tale "irrilevanza" discende che il reddito prodotto dai richiamati beni non concorre alla determinazione del reddito imponibile. 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.

Resta, invece, confermata, rispetto alla precedente formulazione, la previsione di cui all'ultimo periodo del comma 3-bis, secondo cui nei casi di revoca della misura di prevenzione, l'amministratore giudiziario ne dà 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 ed il cui versamento è stato sospeso, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti».

Per l'Agenzia delle Entrate, dunque, l'obbligo dichiarativo permane, mentre è solo sospeso il pagamento dei tributi, ad eccezione delle imposte di registro, ipocatastale e di bollo: sono, infatti, esentati gli atti ed i contratti posti in essere durante il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, che abbiano ad oggetto i beni immobili la cui proprietà o il cui possesso costituiscano presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi.

Per quanto riguarda i redditi da locazione prodotti dai beni immobili facenti parte del compendio aziendale (ovvero il caso previsto dall'art. 90, co. 1, quarto e quinto periodo, Tuir) dovrebbe pure

operare la sospensione del versamento e l'esenzione dal pagamento delle imposte summenzionate. Dal momento che il comma 3 bis riguarda gli immobili che costituiscono redditi fondiari e non anche i beni immobili che costituiscono bene-merce di attività aziendale (che pacificamente concorrono alla formazione del reddito da impresa), sembra che l'esenzione dalle imposte di registro, ipocatastale e di bollo non si applichi anche a questa ipotesi.

Se opera l'esenzione, invece, sembra escluso anche il compito per l'A.G. di accertare l'ammontare delle imposte in via provvisoria, anche perché sembrerebbe che le stesse non siano dovute neppure dall'avente diritto in caso di dissequestro.

Sarebbe opportuno sollecitare un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 11 L. n. 212/2000 rispetto agli obblighi dell'A.G. in questi casi e nell'ipotesi di vendita (o acquisto) di un immobile inserito nel conto patrimoniale dell'azienda come bene strumentale (soggetto ad ammortamento e tassato secondo le risultanze della contabilità aziendale).

2. Gli adempimenti dell'Amministratore giudiziario

Le istruzioni relative alla compilazione della dichiarazione del modello unico per le persone fisiche 2016 per il periodo di imposta 2015 prevedono a p. 15 anche il caso dell'A.G. In base anche a quanto detto in precedenza l'A.G.:

- presenta due dichiarazioni: una per i redditi prodotti dagli immobili (per i quali effettua la liquidazione provvisoria, ma non procede al versamento che resta sospeso fino alla comunicazione della revoca del sequestro o della confisca: le istruzioni parlano, infatti, correttamente di beni in sequestro e confisca non definitiva), una per gli altri redditi;
- compila la dichiarazione dei redditi in qualità di rappresentante *in incertam personam* (questa l'espressione utilizzata da altre risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate per il caso del sequestro giudiziario civile, cfr. le risoluzioni n. 195/E del 13 ottobre 2003, n. 62/E del 27 marzo 2007 e n. 216/E del 29 maggio 2007). L'A.G. può, pertanto, indicare il codice fiscale del titolare, senza bisogno di chiedere un codice fiscale intestato alla procedura. Nella citata circolare n. 156/2000 si esclude espressamente l'apertura di una nuova partita Iva per le aziende e si raccomanda che, in caso di sequestro solo di un ramo di azienda, si faccia una contabilità separata;
- in caso di beni aziendali, l'A.G. è sostituto di imposta ed è tenuto al rispetto dei relativi obblighi;
- accerta le imposte maturate dopo il sequestro (in via definitiva in caso di confisca; in via

provvisoria in caso di dissequestro);

Si noti come l'utilizzo dell'espressione "accertamento" dovrebbe alludere al fatto che non sono previste dalla legge attività di accertamento officioso relative a imposte maturate in corso di sequestro, perché durante il sequestro questo è svolto dall'A.G., che è un pubblico ufficiale, peraltro soggetto alla direzione del G.D. ed al controllo dell'A.n.b.s.c. L'art. 20, co. 3, Cam prevede che «l'eventuale revoca del provvedimento (di sequestro) non preclude l'utilizzazione ai fini fiscali degli elementi acquisiti nel corso degli accertamenti svolti ai sensi dell'articolo 19» ovvero le indagini svolte dall'Organo proponente «... anche a mezzo della guardia di finanza o della polizia giudiziaria ... sul tenore di vita, sulle disponibilità finanziarie e sul patrimonio» dei proposti e «... sull'attività economica facente capo agli stessi soggetti allo scopo anche di individuare le fonti di reddito». Il combinato disposto degli artt. 20 e 51 Cam rende, dunque, auspicabile la massima collaborazione degli AA.GG. con la Guardia di Finanza e/o con la P.G. operante anche al fine del corretto accertamento delle imposte dovute dal soggetto colpito dal sequestro, a prescindere dalla successiva confisca del bene.

È opportuno anche ricordare che – come per gli altri crediti per i quali è sospesa solo l'azione civile di esecuzione, ma non quella di cognizione – non v'è alcuna interruzione o sospensione dell'attività di accertamento dei tributi (per quella di riscossione v. oltre). L'A.G. deve, pertanto, collaborare all'accertamento officioso delle imposte maturate prima del sequestro e non ancora oggetto di accertamento e/o riscossione.

– non deve versare le imposte sugli altri redditi maturati nella frazione di anno precedente al sequestro (art. 51, co. 2, Cam, cfr. anche circolare del Ministero delle Finanze, n. 156/E del 7.8.2000, punto 3);

Anche qui si noti come praticamente potrebbe essere molto complesso scorporare «il reddito derivante dai beni sequestrati, relativo alla residua frazione di tale periodo», come afferma l'art. 51, co. 2, Cam. La circolare del 2013 non chiarisce come si debba operare e, anzi, genera il fondato dubbio che non si debba scorporare dalla dichiarazione la frazione di imposte maturate prima del sequestro. Come si è visto, l'Ufficio finanziario ritiene che: «Detto articolo prevede, ai commi da 1 a 3, che i beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a tassazione con le medesime modalità applicate prima del sequestro con riferimento alle categorie di cui all'articolo 6 del testo unico delle Imposte sui Redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917». Non è più chiaro il successivo seguente periodo: «Vero che successivamente precisa che: «A tal fine, l'amministratore giudiziario, nel corso della procedura e qualora la stessa si protragga oltre

il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio, provvede a determinare e a versare provvisoriamente le imposte relative ai beni stessi e ad adempiere agli obblighi dichiarativi, contabili e quelli previsti in capo al sostituto d'imposta». Se la «e» è congiuntiva, la liquidazione ed il versamento delle imposte sarà limitato all'anno successivo a quello in cui è intervenuto il sequestro. Se la «e» è disgiuntiva, potrebbe significare quanto suggerisco in base alla lettera della disposizione ovvero che la liquidazione ed il versamento va fatto per la sola quota di imposte maturate dopo il sequestro. Anche in questo caso non resta che attivare un interpello:

- deve versare le imposte sugli altri redditi maturati nel corso del sequestro, previa autorizzazione del G.D. (arg. ex art. 54, co. 1, Cam);
- stante l'assenza di un'espressa regolamentazione sul punto ed il potenziale conflitto di interessi al quale è esposto (da un lato l'A.G. deve fare anche l'interesse del titolare del bene alla riduzione del carico fiscale, dall'altro l'A.G. rappresenta l'organo accertatore dell'imposta), appare molto opportuno che l'A.G. concordi con il G.D. il da farsi nel caso di adempimenti fiscali omessi dal titolare relativi agli anni di imposta precedenti al sequestro sia in termini di accertamento (sul versamento v. oltre).

3. Sequestro e riscossione esattoriale: l'art. 50, co. 1, Cam

La disposizione prevede che:

1. Le procedure esecutive, gli atti di pignoramento e i provvedimenti cautelari in corso da parte della società Equitalia S.p.a o di altri concessionari di riscossione pubblica sono sospesi nelle ipotesi di sequestro di aziende o partecipazioni societarie disposto ai sensi del presente decreto.

È conseguentemente sospeso il decorso dei relativi termini di prescrizione.

2. 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.

Premesso che la disposizione andrà rivista a seguito della modifica dei soggetti che fungono da agenti della riscossione, provo a fornire qualche chiarimento sulla sua portata.

Anzitutto la sospensione sembra riguardare tutti i crediti posti a fondamento dell'esecuzione esattoriale, quindi non solo quelli tributari, ma anche quelli derivanti, ad esempio, dall'omesso versamento di contributi Inps, Inail o dall'applicazione di sanzioni amministrative.

La disposizione (già vigente prima del Cam) è finalizzata ad enucleare un particolare statuto dei crediti "erariali" rispetto a quelli "commerciali" (i.e. debiti aziendali per il cui soddisfacimento forzoso è prevista l'esecuzione ordinaria), per i quali la sospensione dei procedimenti di esecuzione forzata ordinaria è stata fissata dall'art. 55 Cam che, al riguardo, così dispone:

1. A seguito del sequestro non possono essere iniziate o proseguite azioni esecutive. I beni già oggetto di esecuzione sono presi in consegna dall'amministratore giudiziario.

2. Le esecuzioni sono riassunte entro un anno dalla revoca definitiva del sequestro o della confisca. In caso di confisca definitiva, esse si estinguono.

Nella pratica è, comunque, del tutto comune anche la sospensione dell'esecuzione esattoriale per i crediti "erariali" non aziendali (i.e. debiti tributari del proposto o dell'interveniente), anche se tale soluzione non è così pacifica.

Secondo il Capecchi per i patrimoni "statici" (che l'Autore differenzia da quelli aziendali o "dinamici") non opera la sospensione delle azioni esecutive per crediti "erariali"⁴.

Questa interpretazione è sospetta di incostituzionalità per Menditto⁵ che prova a dare un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 50, co. 1, Cam alla luce del successivo (anche cronologicamente) art. 55.

Secondo l'Autore la permanenza dell'art. 50 Cam si giustifica per l'estensione della sospensione dell'esecuzione esattoriale (oggi prevista in generale dall'art. 55 Cam) quando oggetto del sequestro sono solo le partecipazioni societarie⁶.

L'art. 55 CAM, infatti, prevede la sospensione dell'esecuzione forzata ordinaria sui beni aziendali (o sulle quote di partecipazione quando sono esse stesse l'oggetto dell'espropriazione) e non

⁴ G. Capecchi, in F. Brizzi, G. Capecchi, G. Fichera, *Misure di prevenzione personale e tutela dei terzi*, Giappichelli, 2013, p. 229

⁵ F. Menditto, *Le confische di prevenzione e penali. La tutela dei terzi*, Giuffrè 2015, p. 306

⁶ La differenza è notata anche in P. Florio, G. Bosco, L. D'Amore, *Amministratore giudiziario*, Wolters Kluwer, 2014, p. 476. Resta da capire se si tratti di partecipazioni maggioritarie o minoritarie, sul rilievo della distinzione v. anche l'art. 41, co. 6, Cam

quando sottoposte a vincolo i diritti di partecipazione sulla società⁷.

Sarebbe, invece, un errore valorizzare il “vecchio” art. 50 Cam come un limite implicito alla sospensione dell’esecuzione esattoriale sui patrimoni “statici”, di per sé compresa nell’interpretazione piana del nuovo art. 55 Cam.

Un’altra differenza di statuto riguarda la disciplina della prescrizione che, per i crediti “erariali”, è espressamente sospesa per la durata del sequestro dall’art. 50 Cam. Nulla si dice al riguardo nell’art. 55 Cam, ma bisogna andare alla regola fissata dall’art. 58, co. 4, Cam, per cui la domanda di ammissione del credito non interrompe il decorso della prescrizione o la maturazione dei termini di decadenza⁸.

La maggiore differenza è, però, quella che prevista dall’art. 50, co. 2, CAM, che vado subito a commentare.

4. Estinzione per confusione dei crediti “erariali”: l’art. 50, co. 2, Cam

In caso di confisca definitiva sarà possibile dichiarare estinti i crediti “erariali” e graduare secondo il piano riparto quelli “commerciali”.

Una prima questione interpretativa riguarda l’applicazione della disposizione ai soli beni aziendali (di seguito: patrimoni “dinamici”) o anche ai beni personali (di seguito: patrimoni “statici”).

Per Menditto la confusione opera tanto per i crediti relativi a patrimoni “dinamici”, quanto nei confronti di patrimoni “statici”⁹, in armonia alla sua ricostruzione sulla sospensione dell’azioni esecutive.

La mia opinione è quella di leggere la nozione nel complesso della disposizione: essa riguarda, quindi, certamente i crediti “erariali” verso patrimoni “dinamici” per il cui soddisfacimento forzoso è prevista l’esecuzione esattoriale (come si è detto in precedenza). Per i crediti “erariali” verso patrimoni “statici” si dovrebbe eventualmente valutare la possibilità di sollevare la questione di legittimità costituzionale per disparità di trattamento. La seconda questione concerne il significato

⁷ Sulla distinzione fra partecipazione e compendio aziendale rinvio all’articolo di R. Nitti in http://www.questionegiustizia.it/articolo/quando-il-giudice-penale-sequestra-la-partecipazione-societaria_16-12-2015.php, ma considerazioni analoghe si potrebbero fare per i beni aziendali dell’impresa individuale, se si accede alla tesi del patrimonio separato maturata nella giurisprudenza civile, cfr. Cass. Sez. L, Sentenza n. 8483 del 08/04/2013, Rv. 625914 – 01.

⁸ Così G. Capecchi, *op. cit.*, p. 228.

⁹ F. Menditto, *op. cit.*, p. 306.

da dare all'espressione "erariali".

Per Capecchi la nozione potrebbe ricomprendere tutti i crediti vantati dagli enti pubblici, anche quando agiscono *iure privatorum*¹⁰.

In senso opposto si esprimono altri autori, i quali limitano la nozione ai crediti vantati dallo Stato e non da altri enti pubblici¹¹.

Quest'ultima è la soluzione prescelta dalla Direzione della Regione Sicilia dell'Agenda delle Entrate in una risposta del 2012 agli interpelli avanzati da vari A.G.

L'argomentato parere dell'Ufficio finanziario prende le mosse dalla circolare già citata e ripercorre anche l'iter normativo, nel corso del quale la Ragioneria centrale dello Stato aveva espresso parere negativo sull'estinzione per confusione dei crediti "erariali", per mancanza della necessaria copertura fiscale.

Valorizzando l'espressione "erariali" ha escluso l'estinzione dei crediti vantati dagli enti locali e dagli altri enti pubblici diversi dallo Stato, difettando l'identità del soggetto debitore e creditore. Lo stesso argomento viene portato per escludere dalla confusione l'imposta Irap, che ha base regionale.

Ha poi escluso i crediti "erariali" dovuti dall'azienda in sequestro quale sostituto d'imposta, ivi compresi quelli derivanti dall'Iva. In questi casi il debito dell'azienda è dovuto per conto di un altro soggetto e, in effetti, non sussiste il presupposto fondamentale per la confusione dell'identità del soggetto creditore con quello debitore. Per l'Iva ha inoltre ricordato che si tratta di un tributo c.d. armonizzato ovvero per il quale bisogna tenere conto dei principi fissati dall'Unione europea, che in più occasioni ha stigmatizzato lo Stato italiano, quando ha rinunciato a riscuotere questa imposta. Ha ancora paventato l'ipotesi che la disposizione possa essere letta in chiave euro-unitaria come un aiuto di Stato.

Tale soluzione è stata però ribaltata in un parere reso a seguito di un interpello di un A.G. nel 2016, sul duplice rilievo che il soggetto passivo dell'imposta sarebbe sempre il sostituto e non il sostituito e che l'ordinamento europeo vieta la remissione e non la confusione.

Per completezza ricordo anche un altro parere della Direzione della Regione Sicilia del 2010, reso a seguito dell'introduzione da parte dell'art. 2, co. 11, l. n. 94/2009, del comma 4-*sexies* all'art. 2-

¹⁰ Cfr. G. Capecchi, *op. cit.*, p. 233.

¹¹ Nella loro esemplificazione comuni, istituti previdenziali, Inail, enti che irrogano sanzioni amministrative, cfr. P. Florio, G. Bosco, L. D'Amore, *op. cit.*, p. 477 e 479.

sexies, l. n. 575/1965, non molto diverso dall'art. 50, co. 2, Cam, che disponeva: «Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o società (anziché partecipazioni societarie come è ora, *n.d.r.*) sequestrati i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile».

La società interpellante proponeva che si estinguessero per confusione tutti i crediti “erariali” maturati prima della confisca e chiedeva di non pagare più tasse dopo la confisca. In questo caso la risposta si è incentrata sulla mancanza di identità soggettiva, qualora fossero state confiscate solo le quote e non i beni aziendali, perché in caso di confisca delle sole quote sarebbe rimasta in vita la società e, dunque, vi non sarebbe stata l'identità del soggetto creditore con quello debitore. Nel caso di specie, peraltro, non era chiaro all'Ufficio finanziario interpellato se la confisca avesse riguardato le sole quote o anche i beni aziendali della società. La nuova formulazione della disposizione esclude che possa essere questo l'argomento per evitare la confusione, dal momento che ora si dice con chiarezza “partecipazioni societarie” e in questo senso si è espressa la Direzione Normativa Centrale nel 2013.

Il parere del 2012 prende posizione anche rispetto alla questione fondamentale accennata in premessa, qui letta in chiave di rapporto fra gli artt. 50, co. 2, Cam e 14, co. 4, l. n. 537/1993.

Ricordo che i crediti “erariali” dal punto di vista cronologico si distinguono in quelli maturati: 1) nell'anno precedente al sequestro (anche se ordinariamente liquidati in via definitiva solo nell'anno successivo per via dei termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi); 2) nell'anno del sequestro e prima dello stesso; 3) nell'anno del sequestro, dopo che lo stesso è stato eseguito; 4) negli anni successivi a quello del sequestro.

La confusione opera con certezza per i crediti “erariali” maturati nell'anno del sequestro e prima di esso (caso 2): in questa ipotesi gli effetti delle due disposizioni sono sostanzialmente analoghi.

Si può sostenere che operi per i crediti “erariali” maturati nell'anno precedente al sequestro (caso 1): in questo caso si realizza una sorta di compensazione fra crediti “erariali” estinti per confusione e quota di denaro che spetta all'Erario ex art. 53 Cam (pari al 40% dell'ammontare del valore realizzato o stimato dall'A.G.). Sulla scorta di questo ragionamento il Tribunale di Palermo ha ritenuto che l'A.G. non deve procedere al pagamento delle imposte accertate (spontaneamente o in via ufficiosa) maturate prima del sequestro delle quote e dei beni di una società. Questa la motivazione:

«In particolare l'opponente, a mezzo dei suoi difensori, osservava che nell'ambito del Codice Anti-Mafia i crediti tributari maturati ante sequestro hanno una disciplina diversa dai crediti

commerciali e che non deve essere sospeso il pagamento dei primi a differenza dei secondi».

Nel provvedimento impugnato si affermava che:

- I crediti tributari si estinguono per confusione in caso di confisca;
- Nessun credito ante sequestro può essere soddisfatto al di fuori del procedimento delineato dagli artt. 52 e ss. d.lgs. n. 159/2011 (al quale si farà in seguito riferimento senza citazione della fonte), preposto alla tutela della *par condicio creditorum*;

Nell'opposizione si censurava tale provvedimento, osservando che:

- L'art. 50, co. 1, prevede la sospensione solo dei procedimenti di riscossione esattoriale e non anche dei pagamenti spontanei: se la legge avesse voluto prevedere anche tale ipotesi, lo avrebbe detto espressamente;
- La sospensione del procedimento di riscossione esattoriale è sufficiente a tutelare la *par condicio creditorum*;
- Non ha senso sottoporre al vaglio previsto dall'art. 52 il credito tributario, tanto è vero che, secondo l'art. 58, solo i creditori di cui all'art. 52 hanno l'onere di presentare la domanda di ammissione;
- Il richiamo all'estinzione per confusione dei crediti erariali ante sequestro dopo la confisca non ha una valenza dirimente in ipotesi, come nel caso di specie, in cui la confisca non è stata ancora disposta;
- Le imposte sospese sarebbero unicamente quelle relative ai redditi derivanti dagli immobili sequestrati per la durata del sequestro, ma nulla sarebbe stabilito per i crediti erariali pregressi derivanti da altre fonte (e, in particolare, dalle imposte sui redditi).

Prima di esaminare le doglianze contenute nell'atto di opposizione, va precisato che l'interesse all'impugnazione deriva dalla circostanza che l'odierno opponente è sottoposto a procedimento penale per mancato pagamento di imposte erariali (elemento riferito oralmente nel corso dell'udienza e implicitamente emergente dalla relazione dell'Amministratore giudiziario del 22.07.2015, nella quale si sottolineava l'esistenza di cospicui debiti tributari per le annualità precedenti al sequestro, sicuramente sopra le soglie di rilevanza penale).

Se così non fosse, l'odierno istante non avrebbe alcun interesse alla vicenda, poiché la situazione debitoria nei confronti dell'Erario (così come quella nei confronti degli altri creditori dei titolari dei beni sequestrati) viene congelata per tutto il corso del procedimento, senza che vi siano

conseguenze positive o negative per i titolari dei beni sequestrati. Evidentemente la pendenza del procedimento penale, derivante dall'omesso pagamento delle imposte, determina la sussistenza di un concreto interesse dell'odierno opponente al pagamento delle stesse da parte dell'Amministratore giudiziario, poiché in questo modo potrebbe giovare della disciplina di favore prevista in tali casi dagli artt. 13 e 13 *bis* d.lgs. n. 74/2000.

La soluzione dell'opposizione non può, però, dipendere dai vantaggi che l'odierno opponente potrebbe avere nel procedimento penale instaurato nei suoi confronti, ma deve rispondere ai principi ed alle regole che hanno tenuto presente il Giudice delegato, l'Amministratore giudiziario e lo stesso opponente rispetto alla questione se l'Amministratore giudiziario sia tenuto a pagare i debiti tributari maturati prima del sequestro.

E la risposta al quesito è negativa per le seguenti ragioni.

È vero che il Legislatore non ha previsto espressamente quale debba essere la sorte dei debiti tributari maturati delle aziende prima del loro sequestro. La risposta deriva, però, da una lettura sistematica delle disposizioni dettate dagli artt. 50 e ss.

Anzitutto è previsto che, in caso di confisca (definitiva), i crediti erariali si estinguono per confusione (art. 50, co. 2). Leggendo la disposizione insieme a quella dettata dall'art. 51, co. 1 e 2, ed alla *ratio* complessiva che sottende il sistema di pagamento dei creditori previsto dagli artt. 52 e ss., emerge con chiarezza che i crediti tributari che si estinguono sono solo i crediti pregressi, non anche quelli maturati da beni che producono redditi in corso di sequestro (ovvero, come nel caso di specie, la società). Questi ultimi sono liquidati in via provvisoria dall'Amministratore giudiziario e così tassati in modo definitivo in caso di confisca (art. 51, co. 3, primo alinea).

La *ratio* di tali disposizioni è presto detta: per quanto riguarda i crediti tributari pregressi lo Stato rinuncia di fatto alle pretese tributarie pregresse in funzione del fatto che, in ogni caso, sul patrimonio liquidato prenderà il 40% del valore dei beni (ovvero, se minore, della somma ricavata dalla loro vendita). È appena il caso di precisare che la confusione è un modo di estinzione dell'obbligazione diverso dalla compensazione: si fonda sulla qualità del soggetto e non sull'entità del credito e, dunque, prevedere la confusione dei crediti tributari equivale per l'Erario a rinunciarvi.

In quest'ottica colgono nel segno le osservazioni dell'odierno opponente in merito al punto che sarebbe paradossale che l'Erario debba proporre domanda ai sensi dell'art. 58 per veder riconosciuti i propri crediti tributari, ma ciò non avviene per il sistema ricostruito nell'atto di opposizione, ma

per la più radicale circostanza che l'Erario non ha crediti tributari pregressi da vantare (arg. *ex art.* 50, co. 2). Una conferma di questa regola si trova anche nell'art. 59, co. 4, a mente del quale «I provvedimenti di ammissione e di esclusione dei crediti producono effetti solo nei confronti dell'Erario». La disposizione sta a significare che l'accertamento della misura dei crediti "commerciali" è opponibile solo all'Erario – inteso quale soggetto che potenzialmente estende la sua pretesa a tutti i beni confiscati – che vede limitata la sua pretesa alla presenza di crediti "commerciali" fino alla misura del 60% del valore dei beni confiscati. Diversamente opinando al Giudice delegato sarebbe assegnata la giurisdizione sull'accertamento dei crediti tributari che, com'è noto, appartiene al giudice tributario, il che francamente appare davvero eccessivo, in assenza di una disposizione espressa.

Ben diversa è la situazione dei crediti tributari maturati in corso di sequestro, per i quali vale (come per gli altri crediti maturati in corso di sequestro) la disciplina della pre-deducibilità. In questo caso sarebbe iniquo che l'Erario rinunciasse a ragioni di credito, che si tradurrebbero, fra l'altro, in un ingiustificato arricchimento dei creditori *post* ed *ante* sequestro (per questi ultimi, infatti, il patrimonio sul quale si attua la *par condicio creditorum* è quello che residua dal pagamento dei crediti prededucibili: arg. *ex artt.* 53 e 54).

L'opponente pone correttamente il tema della sorte dei crediti tributari maturati *ante* sequestro in caso di rigetto (esecutivo) della proposta di confisca, poiché in pendenza di sequestro si devono esaminare le due possibili alternative del procedimento di prevenzione.

Con il dissequestro esecutivo si ripristina la situazione precedente: i vari creditori possono agire sui beni aziendali e le procedure esecutive cessano di essere sospese e vanno riassunte nel termine di un anno (cfr. artt. 50, co. 1, e 55). Questo effetto è coerente al meccanismo di "congelamento" dei crediti ante sequestro previsto dagli artt. 52 e ss., ma non implica in alcun modo, come invece opina l'opponente, la necessità che i crediti tributari possano essere pagati prima. Piuttosto è vero il contrario e, cioè, che in vista della confisca, l'eventuale pagamento dei crediti tributari si risolverebbe in una violazione dell'art. 50, co. 2, perché sarebbero pagati dei debiti che non devono essere pagati, in quanto estinti.

Non è il caso di immergere sugli argomenti relativi alla sola sospensione dei procedimenti di riscossione esattoriale e non anche dei pagamenti spontanei ed alla sospensione del procedimento di riscossione esattoriale quale rimedio sufficiente a tutelare la *par condicio creditorum*, poiché è noto che nel settore tributario l'adempimento rientra sempre nella fase della riscossione, sia quando è spontaneo, sia quando è coatto, ciò senza dire dell'evidente superfluità della distinzione ai fini del

rispetto dell'art. 50, co. 2.

L'opposizione va, pertanto, rigettata, essendo ogni questione sottesa all'interesse dell'opponente nel procedimento penale – e derivante dall'obiettiva impossibilità della società in sequestro di adempiere al pagamento dei debiti tributari ante sequestro – rimessa alla valutazione del giudice di quel processo.

Il parere del 2012, partendo dal presupposto che la confusione può operare solo quando vi sia l'identità del soggetto creditore e debitore, ritiene che la stessa operi per i crediti maturati sino al momento della confisca, quando diventa attuale tale situazione. La Direzione Normativa Centrale nel 2013 ha precisato che il momento esatto è quello della confisca definitiva. Dopo i crediti "erariali" seguirebbero la disciplina ordinaria, ovviamente da coordinarsi con la destinazione impressa ai beni aziendali dall'Anbsc ovvero l'affitto, la vendita o la liquidazione (art. 48, co. 8, Cam).

Non ritengo possibile che la confusione possa riguardare crediti "erariali" maturati nel corso del sequestro, una volta che si è affermato che ne è dovuto il versamento (art. 51, co. 2, Cam)¹². Diversamente opinando, si costringerebbe l'A.G. ad effettuare scelte sul momento di pagamento di tali debiti che rischiano di essere arbitrarie, a meno di non ipotizzarne la revocabilità in caso di confisca (come, peraltro, pare essere previsto per i crediti "commerciali" dall'art. 61, co. 10, Cam).

Gli altri argomenti portati a sostegno della diversa tesi sostenuta dall'Ufficio finanziario non mi sembrano decisivi.

Lo stesso parere del 2012 rammenta che la confusione dei crediti successivi alla confisca si risolverebbe in aiuto di Stato vietato dall'Unione Europea, ma l'argomento ovviamente vale anche per i crediti "erariali" maturati dopo il sequestro.

L'Ufficio finanziario cita anche l'art. 48, co. 14, Cam a mente del quale: «I trasferimenti e le cessioni di cui al presente articolo, disposti a titolo gratuito, sono esenti da qualsiasi imposta».

Argomentando *a contrariis* – si dice – i trasferimenti disposti a titolo oneroso non sarebbero esenti. L'argomento è indubbiamente pertinente, ma si applica ad imposte che riguardano imposte il cui versamento è sospeso durante il sequestro, come abbiamo visto.

Dovendo trarre delle conclusioni sul punto, sarei portato a modellare le soluzioni in base alle caratteristiche delle varie imposte per cui:

¹² In questo senso si esprimono, anche se con minor nettezza, P. Florio, G. Bosco, L. D'Amore, *op. cit.*, p. 479

- per le imposte regionali e locali, nonché per le imposte dovute dal sostituto, difetta il presupposto della riunione della qualità di soggetto debitore e creditore perché possa operare la confusione;
- la confusione non può operare neppure per l'Iva, anche per assorbenti ragioni legati ai principi dell'Unione Europea in materia;
- la confusione per le imposte Irpef ed Ires opera limitatamente all'anno in cui è stato disposto il sequestro e, precisamente, a quelle maturate prima del sequestro;
- la confusione opera per le imposte legate agli immobili che sono rimaste sospese per la durata del sequestro, poi esitate in confisca definitiva.

Resta da esaminare l'art. 50, co. 2, seconda parte, Cam, per il quale è opportuno richiamare il testo dell'articolo 31, co. 1, d.l. n. 78/2010, conv. l. n. 122/2010:

«A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. In caso di inosservanza del divieto di cui al periodo precedente si applica la sanzione del 50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa e non può essere comunque superiore al 50 per cento di quanto indebitamente compensato; nelle ipotesi di cui al periodo precedente, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione. È comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto. I crediti oggetto di compensazione in misura eccedente l'importo del debito erariale iscritto a ruolo sono oggetto di rimborso al contribuente secondo la disciplina e i controlli previsti dalle singole leggi d'imposta. Nell'ambito delle attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza è assicurata la vigilanza sull'osservanza del divieto previsto dal presente comma anche mediante specifici piani operativi. A decorrere dal 1° gennaio 2011 le disposizioni di cui all'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, non operano per i ruoli di ammontare non superiore a millecinquecento euro».

In poche parole il senso della disposizione, emanata sotto il Governo Monti, è quello di:

1. ridurre le ipotesi di pagamento delle imposte a mezzo della compensazione “automatica” con crediti d’imposta o da contribuzione INPS;
2. assicurare un gettito finanziario, almeno per le categorie di crediti “erariali” indicati nella disposizione e nell’emanando decreto del Ministero Finanze;
3. aumentare i controlli sull’effettiva esistenza dei crediti vantati dal contribuente e sui relativi rimborsi.

L’art. 50, co. 2, CAM ha la funzione di escludere l’applicazione di tale disposizione «entro i limiti dei debiti che si estinguono per confusione». In effetti appare coerente disporre che i crediti d’imposta vantati dal contribuente si estinguono anch’essi per confusione, ricorrendo pur sempre la coincidenza fra soggetto creditore e debitore in caso confisca (sebbene a parti invertite rispetto ai crediti “erariali”).

Secondo Menditto: «Il tenore della norma rende chiara l’inapplicabilità, nel caso di estinzione per confusione (e nei relativi limiti), di una complessa disposizione derogatoria alla compensazione per crediti superiori a 1.500,00 euro in presenza di determinati presupposti. Si tratta, dunque, di una disposizione “agevolatrice” del patrimonio confiscato»¹³.

In prima battuta verrebbe da pensare che l’agevolazione consisterebbe nell’esonero da controlli più approfonditi perché possa operare il meccanismo della compensazione, sul presupposto (invero non del tutto evidente) che tali controlli fossero dovuti anche nel caso di confusione.

Resta del tutto oscura, almeno per me, la portata di questa disposizione (e, più in generale, dell’estinzione dei crediti “erariali” per confusione) nella disciplina del concorso fra crediti “erariali” e crediti “commerciali”. La confusione non ha, infatti, alcun limite di valore, a differenza della compensazione. È ben possibile, quindi, che operando l’estinzione dei crediti “erariali” per confusione, l’Erario tragga minor vantaggio dall’acquisizione del 40% del patrimonio da liquidare, rispetto a quello che avrebbe avuto dal normale pagamento delle imposte. Ovviamente rispetto a tale conclusione paradossale incidono molto le varie scelte interpretative che ho prospettato riguardo ai redditi esenti o ai tributi di cui è sospeso il pagamento.

Sulla complessa materia inciderà anche la possibilità di applicare in via analogica (o meno) l’art. 56 l. fall., a mente del quale:

«I creditori hanno diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito che essi vantano verso lo stesso,

¹³ F. Menditto, *op. cit.*, p. 306.

ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento.

Per i crediti non scaduti la compensazione tuttavia non ha luogo se il creditore ha acquistato il credito per atto tra i vivi dopo la dichiarazione di fallimento o nell'anno anteriore».

Attesa la complessità dei rapporti che legano il contribuente-imprenditore all'Erario ed ai diversi soggetti pubblici che lo impersonano (Agenzia delle Entrate, Inps, Inail, enti che hanno emesso sanzioni amministrative, etc.), è auspicabile una riforma legislativa che possa affrontare con maggiore consapevolezza i molteplici istituti giuridici che interessano il tema dei rapporti tra Fisco e amministrazioni giudiziarie¹⁴.

Nell'attesa non resta che affidarsi all'abilità dell'A.G. nella redazione del piano di riparto ed alla sapienza dell'Agenzia delle Entrate, quando verrà richiesta di dare la propria interpretazione sui numerosi punti controversi della disciplina.

Da ultimo vorrei ringraziare la dott.ssa Manzo, Responsabile della sede di Palermo dell'Anbsc, e gli avvocati Andrea Amato, Giovanni Barresi e Luca Perricone, Amministratori giudiziari del nostro Tribunale, che mi hanno fornito gran parte del materiale citato e che, soprattutto, hanno accettato di confrontarsi con me su temi così astrusi.

¹⁴ Auspicio condiviso anche da P. Florio, G. Bosco, L. D'Amore, *op. cit.*, p. 479).