



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PISTOIA

Organismo di studio Area giudiziale  
Sezione sovraindebitamento e altre funzioni giudiziali

# **L'AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO TRA SEQUESTRO E CONFISCA**

**2<sup>^</sup> GIORNATA**

**OPERAZIONI PRELIMINARI ALL'INSEDIAMENTO DELL'AG: PROFILI ORGANIZZATIVI E FISCALI**

***Dott. Franco Marmora***

*Coordinatore dell'Organismo di studio Area Giudiziale - Sezione sovraindebitamento e altre funzioni giudiziali*

***Pistoia, 10 maggio 2024***

## RIFERIMENTI NORMATIVI E DI PRASSI

### D.Lgs. 06 settembre 2011 n. 159

- Art.2086 del Codice Civile;
- Art.3 del D.Lgs.14/2019 codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza;
- Art.6 del D.Lgs.231/2001- Modello di Organizzazione Gestione e Controllo

**FNC** - Linee guida in materia di interferenze tra procedure reali (penali e di prevenzione) e procedure concorsuali (02/05/2024)

**CNDCEC** - La prevenzione della corruzione negli appalti pubblici: il ruolo del Commercialista (04/2024)

**FNC** - IL MODELLO DI ORGANIZZAZIONE, GESTIONE E CONTROLLO *EX* D.LGS. 231/2001 NELLE SOCIETÀ SOTTOPOSTE A MISURE DI PREVENZIONE CAM (Ottobre 2023)

**Fondazione DCEC di Firenze** - Guida Operativa n. 1/2022 - Le Amministrazioni Giudiziarie in ambito penale

**FNC** - Rating di Legalità e Modello Organizzativo ex D.Lgs. 231/2001: novità e spunti per la valorizzazione degli strumenti di corretta gestione aziendale (14/01/2021)

- FNC** – Orientamenti interpretativi in materia di misure di prevenzione patrimoniali non ablativo (01 luglio 2020)
- FNC** – Linee guida per la valutazione di aziende sequestrate e confiscate (28/04/2020)
- FNC**- Linee guida in materia «Attestazione antimafia» (19/10/2018)
- CNDCEC** - La riforma del codice antimafia: le problematiche applicative e il ruolo del professionista post riforma (Marzo 2018)
- FNC** – La riforma del D.Lgs. n.159/2011-Antimafia, corruzione e nuovi mezzi di contrasto (05/12/2017)
- CNDCEC** -Linee guida in materia di amministrazione giudiziaria dei beni sequestrati e confiscati (Ottobre 2015)

### **Finanziamenti agevolati**

- L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) e s.m.i. – articolo 1, comma 195
- DM 4 novembre 2016 – DD 06 agosto 2020
- Codice di procedura penale – articolo 51, comma 3-bis e normativa ivi richiamata
- D.Lgs 159/2011 e s.m.i. (codice antimafia) – articolo 4, comma 1, lettere a) e b) e normativa ivi richiamata – articolo 48, comma 3, lettera c) – comma 8) lettera a)

### **ASPETTI FISCALI – RIFERIMENTI**

- Circolare del Ministero delle Finanze n. 156/E del 7 agosto 2000;
- Art. 50, comma 2 D. Lgs n. 159/2011 - Risoluzione n. 114/E del 31 agosto 2017 «Esito dei crediti erariali»
- Art. 51 D. Lgs n. 159/2011 «Regime fiscale e degli oneri economici» per i beni immobili;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 31/E del 30 dicembre 2014;
- Art. 51 D. Lgs. n. 159/2011 «Regime – fiscale e degli oneri economici» per i beni immobili - Gli adempimenti dell'Amministratore giudiziario
- Risoluzione n. 70/E del 29/10/2020
- Risposta interpello AdE n. 276/2021
- Risposta interpello AdE n. 496/2021
- Risposta interpello AdE n. 277/2022

Assunzione incarico di  
Amministrazione  
Giudiziaria

Analisi e comprensione azienda e ambiente

AZIENDA NON OPERATIVA  
«PER NATURA»

AZIENDA OPERATIVA IN  
PERDITA

AZIENDA OPERATIVA IN  
EQUILIBRIO

LIQUIDAZIONE

LIQUIDAZIONE  
GIUDIZIALE O  
ALTRE  
PROCEDURE  
CONCORSUALI

ELIMINAZIONE COSTI  
LEGATI ALL'ILLECEITA'

ELIMINAZIONE COSTI  
LEGATI ALL'ILLECEITA'

LIQUIDAZIONE

RIPRISTINO

LIQUIDAZIONE  
GIUDIZIALE O  
ALTRE  
PROCEDURE  
CONCORSUALI

MANTENIMENTO

IMPLEMENTAZIONE

TIPOLOGIA	STRUTTURA	FINALITA' AZIENDALE	PROBABILE DESTINAZIONE POST-SEQUESTRO
AZIENDA CARTIERA	Azienda con o senza management criminale con o senza soggetto di riferimento appartenente alla criminalità	Produrre documentazione contabile per operazioni di riciclaggio	LIQUIDAZIONE
AZIENDA PARAVENTO	Azienda con o senza management criminale con o senza soggetto di riferimento appartenente alla criminalità	Attività reale e attività di riciclaggio	LIQUIDAZIONE
AZIENDA PRODUTTIVA CON CAPITALE E/O MANAGEMENT CRIMINALE	Azienda con o senza management criminale con o senza soggetto di riferimento appartenente alla criminalità	Attività reale e fruttuosa per il reimpiego di capitale generati illecitamente	SPAZI DI RECUPERO BONIFICA E RILANCIO
AZIENDA CON SOGGETTO AZIENDALE CRIMINALE	Azienda con soggetto di riferimento appartenente alla criminalità	Attività reale per il reimpiego di capitale generati illecitamente	SPAZI DI RECUPERO BONIFICA E RILANCIO

**IL *CHECK – UP* DELL'AZIENDA  
SEQUESTRATA**

## (A) Fase dell'esecuzione del sequestro - immissione nel possesso

- Studio e verifica del **titolo di sequestro** e della normativa di riferimento;
- Individuazione delle **dimensioni aziendali**, eventuale conseguente valutazione del *team* di lavoro (collaboratori / coadiutori);
- Organizzazione del lavoro (e logistica) del *team*;
- Sopralluogo sede legale e sede operativa, se diversa, **inventario dei beni** (di magazzino/ valori in cassa), **acquisizione documenti contabili e libri sociali**, **organigramma aziendale** e **sistemi di controllo interno**;
- Incontri con la **classe dirigente**;
- **Ritiro** (ove possibile) delle **procure generali e speciali**;
- Accesso **banche** per **censimento** e **deposito firma**;

## Studio e verifica del titolo di sequestro e della normativa di riferimento



Tipologia di sequestro	Articolo di riferimento	Competenza Tribunale	Art. 104-bis disp. att. c.p.p.	Debitoria <i>ante</i> sequestro	Rapporto Sequestro/ Liquidazione giudiziale
Sequestro preventivo Impeditivo	Art. 321, co. 1, c.p.p.	Tribunale Penale G.I.P	Applicazione Titolo III <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nomina</li> <li>• Direzione</li> <li>• Amministrazione</li> </ul>	<u>No</u> cristallizzazione	Prevalenza della proc. concorsuale (art. 318 CCI)
Sequestro preventivo finalizzato alla confisca	Art. 321, co. 2, c.p.p. e 240- <i>bis</i> c.p. e 51, co. 3- <i>bis</i> c.p.p.	Tribunale Penale G.I.P.	Applicazione Titolo IV Artt. 52-62	<u>Si</u> cristallizzazione	Prevalenza del sequestro App. artt. 55, 63-65 D. Lgs. 159/11
Sequestro di Prevenzione	Art. 20, D. Lgs. 159/11	Tribunale Misure di Prevenzione G.D.	Applicazione intero D. Lgs. 159/11	<u>Si</u> cristallizzazione	Prevalenza del sequestro Rif.: artt. 55, 63-65 D. Lgs. 159/11

## (B) Fase di approfondimento della realtà aziendale e di gestione dell' «impatto traumatico» del sequestro

- Studio del settore merceologico di appartenenza;
- Interlocuzione con proposto e/o eventuali altri soci (formali o terzi);
- Instaurazione di temporanee procedure operative da parte dell'A.G. per assumere il controllo dell'impresa, consentendo allo stesso tempo la normale prosecuzione del *business* ed evitando il più possibile traumi alla gestione e alla struttura;
- Comprensione degli equilibri interni, avvio delle relazioni con il preesistente management;

- Studio e «regolarizzazione» del personale, ai vari livelli:
  - valutazione permanenza di eventuali familiari/congiunti del proposto;
  - valutazione eventuali procedure di salvaguardia del livello occupazionale e/o di licenziamento;
- Contatto con fornitori, clienti, sindacati, *stakeholders* in generale;
- Contatto con consulenti contabili, fiscali, del lavoro e/o altri; valutazione circa la conferma o revoca del mandato/eventuale nomina di professionista di fiducia o di società di consulenza;

- Contatto con i legali, individuazione e studio dei contenziosi in essere, valutazione circa la conferma o revoca del mandato, eventuale nomina di professionisti di fiducia;
- Nomina di eventuali coadiutori per attività di controllo e supervisione aziendale, per attività estimative del patrimonio aziendale;
- Programmare tutti gli interventi ritenuti urgenti e immediati sulle procedure di gestione per garantire la «liceità» della prosecuzione aziendale (condivisione con G.D.);
- **Prima «decisione» di prosecuzione**, con autorizzazione del Giudice Delegato (30 gg.) ex **art. 41**, comma 1-quinquies, D.Lgs. 159/11.

(C) Fase decisionale: operativa / gestionale o liquidatoria  
Valutazioni circa la *continuità aziendale*

- Analisi della situazione patrimoniale, debitoria e creditoria e individuazione dei fornitori «strategici»;
- Valutazione dei mercati, dei prodotti e dell'avviamento anche in considerazione dell'impatto del sequestro;
- Approfondimento e operatività dei rapporti bancari e finanziari, affidamenti e garanzie prestate;
- **Revisione contabile** (in coordinamento con l'attestazione da parte di esperto avente i requisiti *ex artt. 56 e 284, CCII*);
- Individuazione di eventuali anomalie nei rapporti con le P.A. (art. 35-bis comma 2, D.Lgs. 159/11), in relazione a concessioni e/o autorizzazioni amministrative collegate all'esercizio dell'attività;


- Valutazione ed eventuale avvio di procedure di sanatoria;
- Individuazione delle concrete prospettive aziendali muovendo dalle preesistenti o da nuove strategie di sviluppo;
- Condivisione o rettifica / nuova stesura del *piano industriale* (c.d. programma di continuità aziendale ex art. 41 D.Lgs. 159/11, che consideri, o meno l'applicazione dello «spartiacque» circa la debitoria pregressa al sequestro, in applicazione del Titolo IV del D.Lgs. 159/11) ovvero del piano liquidatorio;
- Analisi e controllo dell'*assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato* esistente per la rilevazione dei *«segnali» di emersione della crisi* ex art. 3, co. 4, CCII;

- Attestazione del programma di continuità da parte di un esperto avente i requisiti *ex artt. 56 e 284 CCII*;
- Udienza di approvazione, da parte del Tribunale, del **programma di continuità aziendale** *ex art. 41, comma 1-sexies D.Lgs. 159/11*, o disposizione di **messa in liquidazione** (comma 5)
- Sostituzione e/o riorganizzazione della *governance aziendale* ovvero nomina *organo liquidatorio* (ove possibile, *post* approvazione del Tribunale del programma di continuità o liquidatorio);
- Eventuale trasferimento di sede legale, se non consona ad adeguato controllo.

# DECIDERE



**Prosecuzione  
dell'attività  
aziendale in base a  
piano industriale  
predisposto  
e attestato**



**Messa in  
liquidazione  
(eventuale  
apertura di  
procedura  
concorsuale, ove  
ne ricorrano i  
presupposti  
giuridici)**

## (D) NEL FRATTEMPO.....

con riguardo agli obblighi societari e alle relative scadenze:

- Valutazioni circa la possibile approvazione dei bilanci aziendali, anche a seguito delle attività di revisione contabile; convocazione assemblea;
- Adempimenti dichiarativi e contributivi
- Altri adempimenti tipici del settore specifico:
  - ✓ Sicurezza sul lavoro;
  - ✓ Sicurezza Ambiente;
  - ✓ T.U.L.P.S;
  - ✓ Antiriciclaggio;
  - ✓ Privacy;
  - ✓ Anticorruzione
  - ✓ Altro ...

quindi ... l'Amministratore Giudiziario quale «sintesi»  
di conoscenze e professionalità

- gestionali – manageriali / strategiche;
- giuridiche (penale, civile, lavoro, etc.);
- amministrativo – contabili;
- fiscali/tributarie.

La figura dell'amministratore giudiziario, in un'accezione a-tecnica guardando alle *skill* necessarie, si colloca tra quella di un «manager/imprenditore», e quella di un «professionista» attento mediatore tra le diverse esigenze, e complesse relazioni, tra la procedura di sequestro (e le parti che vi partecipano: Pubblico Ministero, Difese, Tribunale) e la vita aziendale.

*«Quando il rischio si è concretizzato e manifestato in un'elevata probabilità di avvenuta commissione dell'illecito da parte della società, i modelli organizzativi predisposti dall'ente dovranno necessariamente risultare maggiormente incisivi in termini di efficacia dissuasiva e dovranno valutare in concreto le carenze dell'apparato organizzativo e operativo dell'ente che hanno favorito la perpetrazione dell'illecito» (Trib. Roma, ord. 4 aprile 2003)*

**Esempi di attività elaborate in sinergia da Difesa -  
Amministratore Giudiziario e team incaricato di  
rafforzare i presidi di *compliance* dell'azienda  
sequestrata:**

1) Attività su processi ed organizzazione

2) Review Modello 231

3) Albo fornitori

4) Altre attività

## 1) Attività su processi ed organizzazione

Il Consulente, in collaborazione con il difensore e previo concerto e verifica dell'Amministratore Giudiziario, svolge in tema di processi ed organizzazione le seguenti attività:

- 1) Assessment dei processi relativi al Procurement: *matrice AS - IS; gap analysis; walkthrough testing;*
- 2) Supporto nella revisione/redazione delle correlate procedure;
- 3) Formazione del personale;
- 4) Testing procedure.

# Aggiornamento procedure Procurement

Il consulente aggiorna o redige *ex novo* le procedure connesse con le attività di Procurement e del ciclo passivo, ad esempio:

- 1) Procedura di Qualificazione dei Fornitori;
- 2) Procedura Ciclo Passivo;
- 3) Procedura Approvvigionamento di Beni e Servizi;
- 4) Procedura Consulenze e Collaborazioni;
- 5) Procedura di Valutazione reputazionale;
- 6) Procedura di gestione delle indicazioni di fornitori da parte di clienti;
- 7) Intermediari Commerciali.

## Attività di formazione del personale dipendente

A seguito dell'entrata in vigore delle menzionate nuove procedure, il consulente deve tenere sessioni formative per tutte le funzioni della società interessata in cui si è proceduto a descrivere le nuove procedure e recepire eventuali spunti di miglioramento delle stesse da parte dei soggetti interessati.

## Attività di *testing* delle procedure

Il consulente deve svolgere alcune attività di verifica finalizzate ad evidenziare lo stato di **attuazione/esecuzione dei controlli** previsti dalle **procedure in vigore** al momento dell'effettuazione delle verifiche, anche rispetto a quelle procedure approvate dal Consiglio di Amministrazione.

Le attività di verifica possono ad esempio riguardare:

- 1) Verifiche su gare specifiche precedenti e successive all'introduzione delle nuove procedure emesse dalla Società;
- 2) Verifica sul processo di Procurement su attività regolate dalle procedure emesse.

## 2) Review Modello 231

Nello svolgimento dell'attività, il Consulente deve tenere conto dei seguenti aspetti:

- *Best practices* in materia di gestione dei rischi e di analisi / valutazione / costruzione dei Sistemi di Controllo Interno;
- Le «Linee Guida per la costruzione dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo ex D. Lgs. 231 / 01» approvate da Confindustria;
- Dottrina e giurisprudenza maggioritaria in materia di responsabilità amministrativa degli enti.

Al fine di svolgere il **risk assessment** necessario all'aggiornamento del Modello 231, il consulente analizza le procedure della Società e svolge incontri con le figure responsabili dei relativi processi aziendali.

Nello specifico, il consulente **analizza alcune aree di operatività** della Società, ad esempio:

- 1) Gestione della logistica;
- 2) Gestione commerciale;
- 3) Gestione dei rapporti con la Pubblica Amministrazione;
- 4) Gestione degli adempimenti in materia di Salute, Sicurezza e Ambiente;
- 5) Gestione delle attività del Presidio Amministrativo;
- 6) Gestione degli affari societari;
- 7) Gestione degli omaggi e delle spese di rappresentanza.

### 3) Albo fornitori

Il consulente effettua analisi reputazionali (c.d. *Integrity Due Diligence*) su terzi e fornitori:

Il consulente esegue *verifiche societarie ed analisi reputazionali sui fornitori* e sui principali soggetti ad essi riconducibili, utilizzando informazioni di natura pubblica e documentazione interna trasmessa.

Da un punto di vista operativo le *verifiche* sono condotte attraverso le seguenti attività:

- ricostruzione degli schemi proprietari e partecipativi, con particolare riferimento alla compagine societaria e alla governance;
- analisi della completezza e accuratezza della documentazione resa disponibile dalla Società;
- raccolta delle informazioni sul profilo reputazionale inerenti le Società target e i principali soggetti ad esse riconducibili attraverso l'analisi delle fonti esterne;
- verifica dell'esistenza di potenziali indicatori di anomalia (*c.d. red flags*).
- Analisi economico finanziaria dei fornitori sulla base di quanto previsto dalla «*Procedura di Qualificazione Fornitori*», i cui principali indicatori di riferimento sono: Capitale Circolante Netto (CCN), Margine operativo lordo (MOL), Patrimonio Netto (PN).

**All'esito la Società sarà in grado di procedere in autonomia allo svolgimento delle seguenti attività connesse alla regolare tenuta dell'Albo Fornitori:**

- Identificazione puntuale dei documenti da richiedere ai fornitori e delle modalità di verifica degli stessi;
- Definizione dei campi del sistema informatico a supporto dell'Albo Fornitori;
- Produzione dei fac-simile di documenti da richiedere ai fornitori e/o da elaborare con i dati dei fornitori;
- Definizione delle modalità di gestione delle richieste di qualifica e di gestione delle comunicazioni ai candidati fornitori;
- Analisi e verifica della completezza dei documenti forniti rispetto a quanto previsto dalle procedure;
- Analisi e verifica della validità dei documenti forniti.

**Il consulente redige istruzioni operative relative alle modalità di compilazione, gestione ed analisi della documentazione prevista dall'Albo Fornitori.**

#### 4) ALTRE ATTIVITA' DI COMPLIANCE:

Esame della **struttura organizzativa delle funzioni** esistenti in azienda e degli strumenti a disposizione delle stesse

Il Consulente esegue un'attività di analisi volta a comprendere la struttura organizzativa della funzione Controllo Interno e della funzione Compliance al fine di poter evidenziare le aree di miglioramento e/o criticità relative all'organizzazione e agli strumenti disponibili per l'espletamento delle attività attribuitegli.

##### ➤ *Internal Audit*

- Esame della **struttura organizzativa delle funzioni esistenti** in azienda e degli strumenti a disposizione delle stesse;
- Individuazione delle **criticità esistenti** e delle **aree di miglioramento**;
- ridefinizione della funzione ***Internal Audit***, in termini di: *mission* e compiti, struttura e dimensionamento;
- Individuazione aree di miglioramento e criticità del Piano di Audit;
- Predisposizione di un **Manuale Operativo a supporto dell'attività dell'*Internal Audit***, che declini le procedure, il controllo, la frequenza e le modalità di esecuzione degli stessi

##### *Compliance e ridefinizione delle procedure di c.d. «whistleblowing»*

- Predisposizione delle procedure e del manuale operativo.
- Attività inerenti la procedura segnalazioni

## Esimente delle aziende sottoposte a misure di prevenzione dal TUSP e inserimento nella sfera pubblicistica della gestione

### *Art 12-bis del D.Lgs. 175/2016 (TUSP)*

Sono escluse dall'applicazione del presente decreto le società destinatarie dei provvedimenti di cui al [decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159](#), nonché la società di cui all'articolo 7 del decreto-legge 3 maggio 2016, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 giugno 2016, n. 119.

*(es. **Sequestro di prevenzione**)*

L'esimente prevista dall'art 12 del TUSP se da un lato le esclude dalla normativa speciale riservata alle società partecipate dalla pubblica amministrazione, escludendole, **le attrae indissolubilmente nella sfera delle gestioni pubbliche** con i relativi effetti in termini di responsabilità degli amministratori e l'eventuale concorso in sede amministrativo-contabile.

Tale considerazione trova la sua conferma **nell'art 35 del codice antimafia** (d.lgs. 159/2011) che conferisce la qualifica di **pubblico ufficiale** all'amministratore giudiziario nell'ambito delle misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria al fine di **conservare il valore** e ove possibile **incrementare la redditività** delle aziende sottoposte a sequestro o confisca.

## Il ruolo dell'amministratore giudiziario quale **pubblico ufficiale**

### *Il codice antimafia*

L'art. 35, comma 5, stabilisce, in generale, che *“l'amministratore giudiziario riveste la qualifica di **pubblico ufficiale** e deve adempiere **con diligenza** ai compiti del proprio ufficio. Egli ha il compito di provvedere alla **custodia**, alla **conservazione** e all'**amministrazione** dei beni sequestrati nel corso dell'intero procedimento, anche al fine di **incrementare**, se possibile, la **redditività dei beni medesimi**”*.

*La gestione delle aziende sottoposte a misure di prevenzione sono pertanto gestite dallo Stato con le finalità di conservarne il valore e attraverso la loro amministrazione provvedere anche ad incrementarne valore e redditività se possibile.*

*Il codice antimafia* introduce diversi compiti per l'Amministratore Giudiziario che possono riguardare in particolare quello di:

- «**Custodire**» significa **detenere** sotto la propria responsabilità, ma normalmente senza necessità di particolari atti (es: custodia di soldi, gioielli ecc.);
- «**Conservare**» è una forma di **custodia** c.d. “attiva”, ossia connotata da saltuari interventi finalizzati ad evitare la dispersione del bene (es: conservazione di un immobile, per il quale è necessario, talvolta, effettuare lavori di manutenzione ordinaria o straordinaria);
- «**Amministrare**» è, invece, un'attività estremamente **dinamica** (tipico il caso dell'amministrazione di azienda), nel quale si rende necessaria una gestione attiva al fine di tentare di conseguire utili ed incrementare il valore del bene.

## Art.35 bis) – Responsabilità nella gestione e controlli della PA

1. Fatti salvi i casi di dolo o colpa grave, **sono esenti da responsabilità civile** l'amministratore giudiziario, il coadiutore nominato ai sensi dell'art. 35, comma 4, e l'amministratore nominato ai sensi dell'art. 41, comma 6, per gli **atti di gestione** compiuti nel periodo di efficacia del provvedimento di sequestro.

2. ....

# La difesa in giudizio dell'amministratore giudiziario

## Art. 39 Codice antimafia

1. L'Avvocatura dello Stato assume la rappresentanza e la difesa dell'amministratore giudiziario nelle controversie, anche in corso, concernenti rapporti relativi a beni sequestrati, qualora l'Avvocato generale dello Stato ne riconosca l'opportunità.

*La qualifica di pubblico ufficiale attrae l'amministratore giudiziario nella sfera dell'amministrazione pubblica in quanto gestore di risorse temporaneamente (nel caso del sequestro) oppure definitivamente (nel caso della confisca) nella effettiva disponibilità dello Stato*

## La relazione dell'Amministratore Giudiziario

L'amministratore giudiziario, una volta assunta la gestione aziendale, direttamente o tramite persone di propria fiducia – si ricorda che

- nel caso di sequestro d'azienda l'immissione in possesso è diretta ed immediata, mentre,
- nel caso *“di sequestro di partecipazioni societarie che assicurino le maggioranze necessarie per legge, l'amministratore giudiziario può, previa autorizzazione del giudice delegato:*
  - a) *convocare l'assemblea per la sostituzione degli amministratori*”, che potranno essere anche soggetti diversi dall'amministratore giudiziario, anche se, ovviamente, di fiducia di quest'ultimo. (Art.41 c.6)

L'amministratore giudiziario dovrà effettuare una tempestiva **analisi dell'azienda** e della società titolare della stessa (una sorta di *due diligence*), verificando, tra l'altro:

- L'effettiva operatività;
- I ricavi ed i costi caratteristici;
- L'organizzazione aziendale;
- La regolarità amministrativa;
- L'esistenza di eventuali contenziosi, civili, fiscali, amministrativi etc.;
- I flussi finanziari tipici;
- I rapporti con gli Istituti finanziari;
- Tutte le eventuali criticità;

Fornendo, in ultimo, un **giudizio prognostico** sulla capacità o meno dell'azienda di proseguire utilmente la propria attività e di **rimanere nel mercato**, anche in presenza dell'amministrazione giudiziaria.

Si tratta, come è noto, di un giudizio assai difficile e delicato, soprattutto tenuto conto dei cc.dd. **"costi della legalità"** che l'azienda gestita sotto il controllo giudiziario – e, quindi, in un'ottica di totale legalità –, è normalmente destinata alla liquidazione

*L'incremento dei costi, accompagnato dal ricorrente "irrigidimento" da parte di tutti i soggetti, pubblici e privati, che normalmente interloquiscono con l'azienda in amministrazione giudiziaria (clienti, fornitori, istituti di credito, sindacati, pubbliche amministrazioni, ecc.), determina spesso una oggettiva difficoltà a proseguire utilmente la gestione, senza incorrere in uno squilibrio tra costi e ricavi*

La **relazione dell'amministratore giudiziario** deve concludersi con una sorta di **programma operativo**, che, tenendo conto di tutte le criticità riscontrate, individui tutti i possibili **accorgimenti funzionali al proseguimento dell'operatività aziendale**.

Una volta ricevuta la relazione, il Tribunale, "*sentiti l'amministratore giudiziario e il pubblico ministero, ove rilevi concrete prospettive di prosecuzione dell'impresa, approva il programma con decreto motivato e impartisce le direttive per la gestione dell'impresa*" (41, c. 1, ultima parte).

Al riguardo, si evidenzia che spesso il Tribunale, una volta acquisita la relazione dell'amministratore giudiziario, **procede al dissequestro delle aziende/società non operative e/o comunque prive di patrimonio utilmente acquisibile dallo Stato**, lasciando, quindi, al proposto e/o ai soggetti formalmente titolari di tali beni il sostenimento dei costi di liquidazione.

All'esito della citata analisi iniziale, è necessario, quindi, **accertare se vi siano i presupposti per la continuità aziendale** e segnalare all'Autorità Giudiziaria (primo fra tutti il Giudice Delegato), anche in anticipazione rispetto alla relazione ai sensi degli artt. 36 e 41, eventuali attività che si rendessero necessarie per poter utilmente proseguire la gestione (come detto, autorizzazioni per inserire figure professionali funzionali a presidiare l'attività, autorizzazioni per disciplinare eventualmente l'attività del proposto e/o dei familiari, ecc.).

commissariamento anticorruzione, di cui all'art. 32 d.l. 90/14 conv. l. 114/14

si attribuiscono all'amministratore o agli amministratori nominati dall'Autorità

*“tutti i poteri e le funzioni degli organi di amministrazione dell'impresa ed è sospeso l'esercizio dei poteri di disposizione e gestione dei titolari dell'impresa”,*

ed, inoltre,

*“l'attività di temporanea e straordinaria gestione dell'impresa è considerata di **pubblica utilità** ad ogni effetto e gli amministratori rispondono delle eventuali diseconomie dei risultati solo nei casi di dolo o colpa grave”*

Al comma ottavo della stessa disposizione, si prevede ancora che qualora il **fatto oggetto di indagini riguardi organi societari diversi**, vengano nominati uno o più esperti con il compito di **sostegno e monitoraggio dell'impresa**, i quali

*“forniscono all'impresa **prescrizioni operative**, elaborate secondo **riconosciuti indicatori e modelli di trasparenza**, riferite agli **ambiti organizzativi**, al **sistema di controllo interno** e agli **organi amministrativi e di controllo**”*

## Art. 49 D.L. 152/2021

### Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose

«Art. 94-bis (Misure amministrative di prevenzione collaborativa applicabili in caso di agevolazione occasionale) - 1. Il prefetto, quando accerta che i tentativi di infiltrazione mafiosa sono riconducibili a situazioni di agevolazione occasionale, prescrive all'impresa, società o associazione interessata, con provvedimento motivato, l'osservanza, per un periodo **non inferiore a sei mesi** e **non superiore a dodici mesi**, di una o più delle seguenti misure:

- a) **adottare ed efficacemente attuare misure organizzative, anche ai sensi degli articoli 6, 7 e 24-ter del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, atte a rimuovere e prevenire le cause di agevolazione occasionale;**

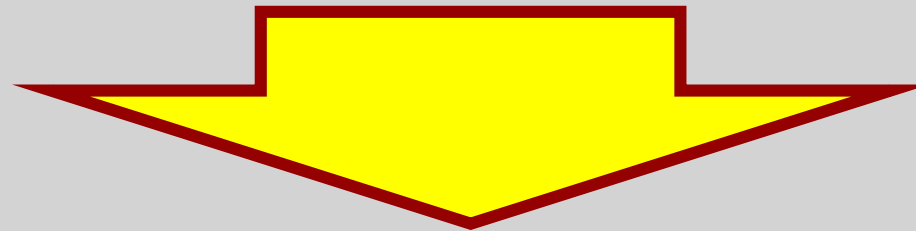
.....»

# PROFILI FISCALI

## - Analisi dell'orientamento dominante -

Il Decreto di sequestro determina lo spossessamento dei beni in capo al destinatario, affidando, in attesa del giudizio, la gestione e l'amministrazione degli stessi ad un amministratore giudiziario

La problematica relativa la tassazione dei beni in sequestro



manca in capo al soggetto passivo il presupposto essenziale per l'imposizione diretta che è quello sancito agli artt. 1 e 72 del T.U.I.R., ovvero il possesso dei redditi.

Allo stato attuale non esiste una normativa specifica sulla tassazione dei beni in sequestro (fatta eccezione per quanto disposto all'art. 51, comma 3-bis D. Lgs n. 159/2011). Nel corso del tempo, l'Amministrazione Finanziaria ha comunque espresso il proprio orientamento tramite diverse risoluzioni e/o circolari. Tra gli interventi più significativi si annovera la **Circolare del Ministero delle finanze n. 156 / E del 7 agosto 2000**, la quale addiviene a specifiche conclusioni che possono riassumersi nei seguenti punti:

1. L'**assoggettamento a tassazione** dei redditi derivanti dai beni sequestrati;
2. Il **soggetto passivo d'imposta** e il **soggetto tenuto agli adempimenti fiscali**;
3. Gli **adempimenti fiscali**;
4. La **liquidazione provvisoria e definitiva**.

# 1. L'assoggettamento a tassazione dei redditi derivanti dai beni sequestrati:

- ❖ i redditi derivanti dall'amministrazione dei beni sequestrati sono soggetti a tassazione;
- ❖ i redditi prodotti «lecitamente» dai beni sequestrati non possono beneficiare di alcuna esenzione, ma devono essere assoggettati a tassazione, facendo riferimento alle ordinarie categorie di reddito previste dal T.U.I.R., altrimenti, in caso di successiva revoca del sequestro, il soggetto indiziato verrebbe a godere di una ingiustificata esenzione fiscale per i redditi prodotti durante la fase cautelare

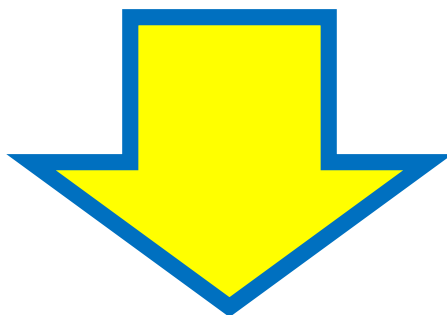
## 2. Individuazione del soggetto passivo d'imposta e del soggetto tenuto agli adempimenti fiscali:

- ❖ occorre individuare il **soggetto passivo d'imposta** e quello tenuto agli **adempimenti fiscali** relativi ai beni sottoposti a sequestro.

L'Amministratore Giudiziario **esercita, in via provvisoria l'amministrazione di un patrimonio**, nell'attesa che lo stesso sia devoluto ad un soggetto che, nella fase del sequestro, **non è individuato (a titolo definitivo)** e che pertanto **non ne ha la disponibilità**.

Quindi, i beni sequestrati configurano un **patrimonio separato assimilabile all'eredità giacente** disciplinata dall'art. 131 del TUIR e dall'art. 5-ter del D.P.R. n. 322/1998 («**Adempimenti dei curatori e amministratori di eredità**»), prima ancora previsto all'art. 19 del D.P.R. n. 42/1988) e quindi, l'Amministratore Giudiziario viene assimilato alla figura del c.d. Curatore dell'eredità giacente.

colui il quale assumerà, con effetto retroattivo,  
la titolarità dei beni sequestrati



**SOGGETTO PASSIVO D'IMPOSTA**

Nel caso di sequestro, il soggetto passivo d'imposta sarà individuato **solo a posteriori** (seppure con effetto *ex tunc*) **nello Stato o nell'indiziato**, a seconda che il procedimento si concluda con la confisca oppure con la restituzione dei beni. **L'Amministratore Giudiziario**, in pendenza di sequestro, **opera** dunque nella veste di **rappresentante in *incertam personam***, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato.

## 3. Adempimenti fiscali

**Spettano all' Amministratore Giudiziario, in qualità di RAPPRESENTANTE DEI BENI SEQUESTRATI** in applicazione, analogica, del richiamo di cui all'art. 5-ter, del D.P.R. n. 322/1998 (prima ancora art. 19 del D.P.R. n. 42/1988)

è tenuto a presentare, nei termini ordinari, le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria, con esclusione del periodo d'imposta nel corso del quale essa cessa.

Mentre il soggetto destinatario della misura cautelare, ha l'obbligo di presentare una autonoma dichiarazione relativa ai redditi che, non essendo interessati dal sequestro, restano nella sua disponibilità.

# OBBLIGHI DELL'AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO

- ❖ **COMUNICAZIONE** nel termine di **sessanta giorni** (mediante raccomandata diretta all'ufficio delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del proposto/indagato) **dall'assunzione dell'incarico e/o dalla cessazione delle funzioni.**
- ❖ **CONTABILITÀ ORDINARIA** e a quelli a carico dei **sostituti d'imposta** di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.
- ❖ **PROSECUZIONE DELL'ATTIVITÀ DELL'INDIZIATO, senza necessità di aprire una nuova Partita Iva,** curando tuttavia di comunicare all'Ufficio delle Entrate l'avvenuta **variazione** ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Nel caso in cui sia sottoposto a sequestro **soltanto un ramo d'azienda,** per cui l'attività dell'Amministratore Giudiziario concorre con quella dell'indiziato, **con la stessa Partita Iva,** si ritiene opportuna l'adozione di una **CONTABILITÀ SEPARATA** ai sensi dell'art. 36 del citato D.P.R. n. 633 del 1972. Inoltre, l'amministratore giudiziario, in qualità di rappresentante, **risponde delle sanzioni amministrative tributarie per le violazioni a lui imputabili** ai sensi del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

## 4. Liquidazione provvisoria e definitiva

L'Amministratore Giudiziario opera, al pari del Curatore dell'eredità giacente, quale «rappresentante» di un soggetto passivo che, nelle more del procedimento, non è ancora definitivamente individuato ed è pertanto privo della disponibilità dei beni. Ne consegue che, in analogia a quanto disposto dal citato articolo 131 del T.U.I.R. (attualmente art. 187 T.U.I.R.), qualora il procedimento cautelare si protragga oltre il periodo d'imposta nel corso del quale è disposto il sequestro, il reddito dei beni sequestrati sarà determinato in via provvisoria, secondo le disposizioni che regolano la tassazione delle persone fisiche. L'amministratore giudiziario, pertanto, presenterà una autonoma dichiarazione, relativa ai redditi prodotti con i beni sequestrati, in base alla quale effettuerà la liquidazione provvisoria e il relativo versamento delle imposte.

## IN CASO DI CONFISCA:

Il **rapporto provvisorio** si consolida in modo **definitivo**, per effetto della c.d. «**estinzione per confusione**» in capo allo Stato della qualità di soggetto attivo e di soggetto passivo del **rapporto tributario** (*ex art. 74 del T.U.I.R.*)

## IN CASO DI REVOCA:

Il **soggetto passivo** del rapporto è individuato, con **effetto retroattivo**, nell'**indiziato** cui i beni sono restituiti, il quale dovrà presentare la **dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel quale è venuta meno la misura cautelare**. Per i **periodi d'imposta precedenti, per i quali è stata presentata separata dichiarazione**, l'amministrazione finanziaria provvederà alla **liquidazione definitiva e alla conseguente iscrizione a ruolo delle eventuali maggiori imposte dovute** ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. b) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Infine, alla liquidazione definitiva provvedono i competenti uffici finanziari, ai sensi dell'art. 36-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

«*Esito dei crediti erariali*»

- L'effetto della c.d. «estinzione per confusione» dell'obbligazione tributaria si verifica:
- quando il provvedimento ablativo diventa definitivo e quindi l'Erario acquisisce definitivamente beni, aziende o partecipazioni societarie, originariamente sequestrati (art. 45 del D. Lgs. n. 159/2011);
  - viene meno la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio, con conseguente «riunione» della qualità del debitore e del creditore (ai sensi dell'art. 1253 c.c.)

# ESTINZIONE PER CONFUSIONE

- **CRITERIO «OGGETTIVO»:** tale istituto si applica ai soli crediti aventi natura «erariale». Restano esclusi i crediti relativi ai contributi previdenziali e assistenziali, ai tributi locali e ai diritti camerali;
- **CRITERIO «TEMPORALE»:** si estinguono tutti i **crediti erariali maturati** fino alla data di adozione del provvedimento di sequestro (momento cui retroagiscono gli effetti della confisca definitiva, che agisce, quindi, *ex tunc*). Per tutti quelli sorti successivamente, l'estinzione può aversi solo nel caso in cui viene meno il presupposto soggettivo (ad. es. IRPEF, IRES, in quanto lo Stato non è un soggetto passivo *ex art. 74 TUIR*). Restano esclusi, invece, i crediti IRAP, IVA o relativi alle ritenute per i quali non viene meno la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio.

- Cass. Civ., Sez. Trib. 3/01/2019 n. 56

*«... 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 ...»;*

- Cass. Civ., Sez. Trib. 22/07/2020, n.15601

*«... l'accertamento dell'avvenuta estinzione del debito erariale per confusione **presuppone la verifica, oltre che dell'ammontare complessivo dei crediti, anche dell'entità del patrimonio sociale** ...».*

**Art. 51 D. Lgs. n. 159/2011**  
**«Regime – fiscale e degli oneri economici»**  
**per i beni immobili**

L'art. 51 del Codice antimafia rubricato **«Regime-fiscale e degli oneri economici»** – oggetto di modifiche ed integrazioni nel corso degli anni, da ultimo con L. 132/2018 – pur sposando l'orientamento assunto dall'Amministrazione Finanziaria nel corso degli anni, ha previsto, per i soli beni immobili una **sospensione** del **versamento** della relativa imposta.

Come precisato nell'art. 51 comma 3-*bis* «... *fino all'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...**».*

Detto **regime di sospensione** 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.

Sempre ai sensi dell'art. 51 comma 3-*bis*, l'Amministratore Giudiziario provvede a **comunicare all'Agenzia delle Entrate e agli Enti territoriali competenti** (ad es. Comuni), sia **l'avvenuto sequestro**, all'atto dell'incarico, ed eventualmente la successiva **revoca del sequestro e/o della confisca.**

# Circolare Agenzia delle Entrate n. 31/E del 30 dicembre 2014

gli immobili in sequestro **non sono genericamente esenti** da imposte tasse e tributi, ma rientrano in un particolare regime ove è da intendersi sospeso **esclusivamente** il versamento delle tasse, imposte e tributi, che abbiano come presupposto il diritto di proprietà o il possesso dell'immobile

**REDDITI FONDIARI - IMU - IVIE**

- In considerazione della sospensione del versamento non viene, dunque, 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.

Oggetto di **esenzione espressa** sono, invece,

- **le imposte di registro,**
- **ipo-catastale e**
- **di bollo,**

**che gravano sugli atti ed i contratti relativi a tali immobili, durante il sequestro.**

Per quanto concerne, ancora, il **reddito prodotto dai beni immobili** in sequestro o confiscati non definitivamente, il terzo periodo del novellato comma *3-bis* dell'art. 51 del D. Lgs. n. 159/2011 dispone espressamente **l'irrilevanza dello stesso, ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, qualora sia determinato secondo le regole del reddito fondiario.** I redditi prodotti dai beni immobili situati in Italia ed all'estero, anche se locati, quando determinati secondo:

- ❖ le disposizioni del capo II del titolo I (redditi fondiari);
- ❖ l'art. 70 del D.P.R. 917/1986 (redditi di natura fondiaria);
- ❖ l'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (proventi immobiliari), del D.P.R. 917/1986

**non concorrono** alla formazione ed alla determinazione del reddito imponibile.

- ❑ La circolare su tale circostanza precisa che anche tali redditi devono essere esposti in dichiarazione al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare.
- ❑ Dunque, nell'ambito del patrimonio immobiliare ai fini fiscali ed in ambito imprenditoriale è necessario distinguere tra
  1. immobili strumentali (per natura o per destinazione);
  2. immobili merce;
  3. immobili patrimoniali (art. 43 TUIR)

□ I primi (**immobili strumentali**) concorrono a formare il reddito d'impresa e sono rilevati come costi pluriennali e formano oggetto di ammortamento contabile e fiscale.

I secondi (**immobili merce**) sono rilevati a costi e ricavi e rimanenze per essere oggetto di produzione e di scambio nell'ambito dell'attività d'impresa.

I terzi (**immobili patrimoniali**) sono rilevati come gli immobili strumentali, ma partecipano all'imponibile fiscale sulla base delle disposizioni in materia di redditi fondiari, senza possibilità di dedurre i relativi costi.

□ La disposizione in esame si riferisce alla sospensione del versamento delle imposte relative esclusivamente a questi ultimi redditi ed ai proventi immobiliari che tali immobili generano.

Diviene, pertanto, necessario procedere ad una **ricognizione di tutti gli immobili aziendali** (in caso di sequestro di compendio aziendale con immobili), onde individuare la loro **corretta classificazione fiscale**.

**Art. 51 D. Lgs. n. 159/2011**  
**«Regime - fiscale e degli oneri economici»**  
**per i beni immobili**  
**Gli adempimenti dell'Amministratore Giudiziario**

**UNICO PERSONE FISICHE:**

presentazione di **n. 2 dichiarazioni**, distinte, in cui, nella **prima vanno indicati i redditi di tutti i beni sequestrati (esclusi immobili)**, in relazione ai quali devono essere **liquidate e versate le relative imposte**

e nella **seconda vanno indicati esclusivamente i dati dei beni immobili** oggetto del provvedimento di sequestro, per i quali è **prevista la sospensione del versamento delle imposte fino alla revoca della confisca, o assegnazione o destinazione.**

In questa seconda dichiarazione va barrata la casella **«Tutelato»** e la casella **«Immobili sequestrati»**.

CODICE FISCALE (\*)

**TIPO  
DI DICHIARAZIONE**

Quadro  
RW

Quadro  
VO

Quadro  
AC

ISA

Correttiva  
nei termini

Dichiarazione  
integrativa

Dichiarazione  
integrativa  
(art. 2, co. 8-ter,  
DPR 322/98)

Eventi  
eccezionali

**DATI DEL  
CONTRIBUENTE**

Comune (o Stato estero) di nascita

Provincia (sigla)

Data di nascita

Sesso  
(barrare la relativa casella)

giorno mese anno

M

F

deceduto/a

tutelato/a

minore

Partita IVA (eventuale)

6

7

8

Accettazione  
eredità giacente

Liquidazione  
volontaria

Immobili  
sequestrati

Riservato al liquidatore ovvero al curatore fallimentare

Stato

Periodo d'imposta

giorno mese anno

giorno mese anno

dal

al

**GRAZIE PER  
L'ATTENZIONE**