

Direzione

Gianvito Giannelli, Ugo Patroni Griffi, Antonio Felice Uricchio

Comitato scientifico

Sabino Fortunato (**coordinatore**) - Lorenzo De Angelis - Pietro Masi - Cinzia Motti - Antonio Nuzzo - Luigi Filippo Paolucci - Salvatore Patti - Michele Sandulli - Gustavo Visentini

Redazione di Bari

Emma Sabatelli, Giuseppina Pellegrino, Eustachio Cardinale, Francesco Belviso, Rosella Calderazzi, Barbara Francone, Anna De Simone, Valentino Lenoci, Enrico Scoditti, Emma Chicco, Claudio D'Alonzo, Giuditta Lagonigro, Manuela Magistro, Francesco Salerno, Concetta Simone, Rocco Lombardi

Redazione di Foggia

Michele Bertani, Andrea Tucci, Giuseppe Di Sabato, Corrado Aquilino, Pierluigi Pellegrino, Grazia Pennella, Annalisa Postiglione

Redazione di Lecce

Maria Cecilia Cardarelli, Alessandro Silvestrini, Giuseppe Positano, Andrea Sticchi Damiani

Redazione di Napoli

Andrea Patroni Griffi, Alfonso M. Cecere, Nicola De Luca, Carlo Iannello, Sergio Marotta, Francesco Sbordone, Pasquale Serrao d'Aquino

Redazione di Roma

Giustino Enzo Di Cecco, Paolo Valensise, Vincenzo Vitalone, Valeria Panzironi, Ermanno La Marca, Valentina Depau, Davide De Filippis

Redazione di Taranto

Daniela Caterino, Giuseppe Labanca, Cira Grippa, Gabriele Dell'Atti, Giuseppe Sanseverino, Pietro Genoviva, Francesco Sporta Caputi, Barbara Mele

Direzione

Piazza Luigi di Savoia n. 41/a
70100 – BARI - (Italy)
tel. (+39) 080 5246122 • fax (+39) 080 5247329
direzione.ibattellidelreno@uniba.it

Coordinatore della pubblicazione on-line: Giuseppe Sanseverino
Redazione: presso il Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo:
Società, Ambiente, Culture - Sezione di Economia -
Via Lago Maggiore angolo Via Ancona
74121 - TARANTO - (Italy)
tel (+39) 099 7720616 • fax (+39) 099 7723011
redazione.ibattellidelreno@uniba.it
giuseppe.sanseverino@uniba.it

ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I Battelli del Reno, rivista on line di diritto ed economia dell'impresa, è registrata presso il Tribunale di Bari (decreto n. 16/2012)

La rivista è licenziata con Creative Commons Attribuzione – Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

Marco Cavaliere

**LE PERSISTENTI APORIE DELLA MANCATA ESTINZIONE PER
CONFUSIONE DEL CREDITO IVA E DELLE RITENUTE IRPEF ANTE
SEQUESTRO EX ART. 50, COMMA 2, D.LGS. 6 SETTEMBRE 2011, N. 159:
DIRITTO VIVENTE, INCOERENZE SISTEMATICHE E PROSPETTIVE
RICOSTRUTTIVE**

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Il diritto vivente: orientamento consolidato della prassi amministrativa e della giurisprudenza. - 3. Le criticità sistematiche dell'esclusione dell'IVA ante sequestro. - 4. Le ritenute IRPEF operate e non versate dal sostituto: il venir meno della pretesa dualità strutturale. - 5. Coordinamento con il Codice della crisi e necessità di una rilettura sistematica. - 6. Considerazioni conclusive.

1. *Premessa.* L'art. 50, comma 2, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 stabilisce che, nelle ipotesi di confisca dei beni, delle aziende o delle partecipazioni societarie sequestrate, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c.¹ La disposizione, trasfusa dalla previgente disciplina della legge n. 575 del 1965, introduce nel sistema delle misure ablatorie un meccanismo peculiare di estinzione dell'obbligazione tributaria, fondato sulla riunione, in capo al medesimo soggetto, della qualità di creditore e debitore.²

La ratio della norma è intuitiva: evitare che, per effetto della definitività della confisca, lo Stato continui a pretendere il pagamento di tributi da un patrimonio che è ormai definitivamente confluito nella propria sfera giuridica. Proprio da qui prende le mosse la tradizionale riflessione dottrinale sul tema, la quale ha da tempo evidenziato come l'istituto della confusione, lungi dal costituire una deroga arbitraria alla pretesa fiscale,

¹ Art. 50, comma 2, d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159; v. anche art. 1253 c.c.

² Cavaliere S., "Criticità gestionali di beni e aziende sequestrate - profili giuscommerciali, penali, fallimentari e tributari", in Posca D. (a cura di), Criticità gestionali di beni e aziende sequestrate - profili giuscommerciali, penali, fallimentari e tributari, Ad Maiora, 2018, cap. 17, p. 427 ss.

rappresenti il fisiologico rimedio ordinamentale alla sopravvenuta unità soggettiva del rapporto obbligatorio.³

Senonché, dietro l'apparente linearità del dato testuale, si cela una delle più controverse questioni del regime fiscale dei beni sequestrati e confiscati: la delimitazione della nozione di "crediti erariali" e, correlativamente, l'individuazione dei tributi suscettibili di effettiva estinzione per confusione. Il diritto vivente, alimentato in misura decisiva dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate e progressivamente consolidato dalla giurisprudenza di legittimità, ha assunto una fisionomia restrittiva, fondata sulla persistente dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio con riguardo, in particolare, all'IVA e alle ritenute IRPEF operate dal sostituto d'imposta e non riversate all'Erario.⁴

È precisamente su tali due versanti che emergono le più acute aporie del sistema. Quanto all'IVA, l'esclusione dall'ambito dell'art. 50, comma 2, continua a essere giustificata richiamando la sua pretesa natura di tributo connesso alle risorse proprie dell'Unione europea. Quanto, invece, all'IRPEF da sostituzione, la prassi amministrativa ha fatto leva sulla struttura triangolare del rapporto tra sostituto, sostituito ed Erario. Eppure, l'evoluzione normativa e giurisprudenziale degli ultimi anni, specie in materia di crisi d'impresa e di sostituzione d'imposta, induce oggi a dubitare della tenuta assoluta di tali conclusioni.⁵

Il presente contributo intende, pertanto, ricostruire dapprima l'orientamento consolidato dell'Agenzia delle Entrate e della giurisprudenza; quindi evidenziare le criticità sistematiche della persistente esclusione del credito IVA e delle ritenute IRPEF operate e non versate, con particolare riguardo alle posizioni maturate anteriormente al sequestro; infine, formulare alcune considerazioni conclusive in ordine alla necessità di un intervento chiarificatore, normativo o interpretativo, che restituisca coerenza all'assetto complessivo della materia.⁶

2. Il diritto vivente: orientamento consolidato della prassi amministrativa e della giurisprudenza.

Il primo approdo amministrativo di una certa organicità si rinviene nella nota della Direzione regionale della Sicilia del 12 giugno 2012, con la quale venivano escluse dall'area dell'estinzione per confusione, oltre all'IRAP, ai contributi previdenziali e ai tributi locali,

³Cavaliere S., "Confusione dei crediti erariali e obblighi degli amministratori giudiziari nelle confische antimafia", in *Corriere Tributario*, n. 39/2017, p. 3923 ss.

⁴D'Amore L., Cavaliere S., *Compliance responsabilità da reato degli enti collettivi*, AA.VV., Parte II, d.lgs. n. 159/2011, Wolters Kluwer, II ed., ottobre 2024, p. 1489 ss.; Posca D., *Problematiche gestionali di beni ed aziende sequestrate*, AA.VV., I ed., 2023, cap. 13, "Il regime fiscale dei beni sequestrati e confiscati", a cura di S. Cavaliere.

⁵Petrucci L., "La confusione dei crediti erariali dopo la confisca di prevenzione", in *Questione Giustizia*, *Giurisprudenza e documenti*, 15 giugno 2018; Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, *Linee guida in materia di adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario*, 20 gennaio 2026.

⁶Cavaliere S., "Confusione dei crediti erariali...", cit., p. 3923 ss.; D'Amore L., Cavaliere S., op. cit., p. 1489 ss.

anche l'IVA e l'IRPEF da ritenute alla fonte.⁷ La premessa teorica dell'impostazione era già allora chiaramente definita: per l'IVA, il collegamento con il sistema delle risorse proprie dell'Unione europea; per le ritenute, la persistente triangolazione tra sostituto, sostituito ed Erario.⁸

La successiva risoluzione 31 agosto 2017, n. 114/E ha rappresentato il primo tentativo di sistematizzazione compiuta dell'istituto. In essa l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'estinzione per confusione si realizza soltanto allorché il provvedimento ablativo divenga definitivo e l'Erario acquisisca stabilmente beni, aziende o partecipazioni, distinguendo poi tra crediti maturati anteriormente al sequestro e crediti maturati nel corso della gestione giudiziaria.⁹ Per questi ultimi, l'Amministrazione ha ritenuto che l'effetto estintivo riguardi solo IRPEF e IRES, restando invece esclusi IVA, IRAP e ritenute, poiché, rispetto a tali tributi, continuerebbe a permanere la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio.¹⁰

L'impostazione è stata ulteriormente irrigidita dalla risoluzione 29 ottobre 2020, n. 70/E, la quale, nel richiamare gli arresti della Cassazione del gennaio 2019, ha affermato che l'estinzione può operare solo nei limiti della capienza del patrimonio confiscato. La confusione è stata così ricondotta entro un duplice perimetro restrittivo: da un lato, il limite qualitativo, fondato sulla natura del tributo; dall'altro, il limite quantitativo, fondato sul valore del compendio acquisito allo Stato.¹¹

La giurisprudenza più recente si è collocata, in larga misura, nel solco di tale ricostruzione. La Cassazione ha progressivamente elaborato un criterio selettivo, incentrato sulla verifica in concreto della coincidenza fra soggetto attivo e soggetto passivo del rapporto obbligatorio e sulla riferibilità del debito al patrimonio definitivamente acquisito.¹² In tale prospettiva, si è consolidato l'assunto secondo cui resterebbero sottratti alla confusione i crediti IVA, IRAP e quelli relativi alle ritenute IRPEF, poiché, rispetto ad essi, non verrebbe mai meno la dualità dei soggetti del rapporto.¹³

A ciò si aggiunge un ulteriore profilo, parimenti valorizzato dalla giurisprudenza: la necessaria definitività della confisca. Il sequestro, di per sé solo, non realizza la riunione della qualità di creditore e debitore nel medesimo soggetto; esso costituisce soltanto il presupposto cautelare di un possibile successivo effetto estintivo, il quale presuppone, invece, la definitiva acquisizione del patrimonio allo Stato. Ne deriva che l'art. 50, comma 2, è stato inteso non come clausola generale di sterilizzazione del debito tributario, ma come istituto di stretta applicazione, la cui operatività è subordinata ad un vaglio rigoroso dei presupposti oggettivi e soggettivi della confusione.

⁷ Petrucci L., art. cit.

⁸ Cavaliere S., "Confusione dei crediti erariali...", cit., p. 3923 ss.

⁹ Agenzia delle Entrate, ris. 31 agosto 2017, n. 114/E.

¹⁰ Cavaliere S., "Criticità gestionali...", cit., p. 427 ss.; D'Amore L., Cavaliere S., op. cit., p. 1489 ss.

¹¹ Agenzia delle Entrate, ris. 29 ottobre 2020, n. 70/E; Cass. civ., ord. 3 gennaio 2019, n. 56; Cass. civ., ord. 15 gennaio 2019, n. 754.

¹² Posca D., Problematiche gestionali di beni ed aziende sequestrate, Diritto Più.

¹³ Cass. pen., Sez. III, 17 luglio 2024, n. 28722; Cass. civ., Sez. trib., 23 dicembre 2024, n. 33975.

3. *Le criticità sistematiche dell'esclusione dell'IVA ante sequestro.* È precisamente sul terreno dell'IVA che l'orientamento consolidato rivela oggi le più vistose incrinature. L'argomento tradizionalmente utilizzato per negare l'estinzione per confusione poggia, come noto, sull'idea che l'imposta sul valore aggiunto non sia un vero e proprio credito erariale, bensì un tributo collegato alle risorse proprie dell'Unione europea. Siffatta costruzione, tuttavia, non appare più persuasiva ove sia sottoposta ad un vaglio letterale e sistematico.¹⁴

Anzitutto, l'art. 50, comma 2, del d.lgs. n. 159/2011 si riferisce genericamente ai "crediti erariali", senza introdurre alcuna distinzione tra tributi integralmente interni e tributi che, pur amministrati dallo Stato, partecipino in qualche misura al sistema delle risorse proprie unionali. Ne consegue che l'esclusione dell'IVA non discende direttamente dal testo della norma, ma da una scelta interpretativa additiva, che introduce nella disposizione un limite non espressamente contemplato dal legislatore.¹⁵

In secondo luogo, il richiamo alla dimensione unionale dell'IVA non coglie la struttura effettiva del rapporto obbligatorio. L'imposta nasce, si accerta e si riscuote nell'ordinamento interno, nei confronti dello Stato italiano, secondo la disciplina del d.P.R. n. 633/1972. La successiva devoluzione di una quota del gettito al bilancio dell'Unione non muta, di per sé, la natura interna dell'obbligazione tributaria, né vale a recidere la qualità erariale del credito vantato dallo Stato nei confronti del soggetto tenuto al versamento.¹⁶

Tale rilievo trova oggi un decisivo argomento di conferma nel Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza. L'art. 23, comma 2-bis, del d.lgs. n. 14/2019, come introdotto dal d.lgs. 13 settembre 2024, n. 136, consente all'imprenditore, nel corso della composizione negoziata, di formulare una proposta di accordo transattivo alle agenzie fiscali e all'agente della riscossione, stabilendo che la proposta non può essere formulata in relazione ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea.¹⁷ La formulazione è altamente significativa: il legislatore del correttivo-ter non ha escluso l'IVA in quanto tale, ma solo i tributi costituenti risorse proprie UE in senso stretto.¹⁸

La relazione illustrativa al correttivo-ter, come è stato opportunamente rilevato in dottrina, chiarisce del resto che l'esclusione concerne esclusivamente i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea e non investe l'IVA in quanto tale, con la conseguenza che l'imposta sul valore aggiunto può essere oggetto di accordo, anche in forma di decurtazione o di pagamento dilazionato, nell'ambito della composizione negoziata. Una

¹⁴ Cavaliere S., "Confusione dei crediti erariali...", cit., p. 3923 ss.; Cavaliere S., "Il regime fiscale dei beni sequestrati e confiscati", cit.

¹⁵ Posca D., *Problematiche gestionali di beni ed aziende sequestrate*, cit.

¹⁶ Cavaliere S., "Criticità gestionali...", cit., p. 427 ss.; D'Amore L., Cavaliere S., op. cit., p. 1489 ss.

¹⁷ Art. 23, comma 2-bis, d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, come introdotto dal d.lgs. 13 settembre 2024, n. 136.

¹⁸ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, *Linee guida...*, cit.

tale presa di posizione del legislatore della crisi rende assai meno persuasiva la persistente esclusione dell'IVA dall'ambito dell'art. 50, comma 2, del Codice antimafia.

Né può essere sottaciuto che il diritto unionale conferma la medesima distinzione. La decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio qualifica come risorsa propria basata sull'IVA una aliquota uniforme dello 0,30% applicata alla base armonizzata, e non già l'intero gettito IVA riscosso dal singolo Stato membro.¹⁹ Il rapporto tra IVA nazionale e risorsa propria dell'Unione è, pertanto, mediato e solo parziale; ciò rende ancora meno sostenibile l'equazione concettuale fra IVA interna e tributo, per intero, di matrice unionale.

A tali argomenti si aggiunge il dato, ormai acquisito, della evoluzione della giurisprudenza costituzionale e unionale in tema di falcidiabilità dell'IVA nelle procedure di regolazione della crisi d'impresa. La Corte costituzionale, con la sentenza 29 novembre 2019, n. 245, nel solco dell'arresto della Corte di giustizia nella causa C-546/14, *Degano Trasporti*, ha dato atto del definitivo superamento dell'antica concezione dell'IVA come tributo ontologicamente sottratto a forme di compressione concordata della pretesa pubblica.²⁰ Se il sistema concorsuale non considera più l'IVA strutturalmente impermeabile a moduli legali di riduzione o trattamento concordato, diviene sempre meno persuasivo sostenere che quella medesima imposta sia, per sua natura, sottratta anche alla logica estintiva della confusione nelle confische definitive.

Naturalmente, ciò non implica alcuna indebita sovrapposizione fra composizione negoziata e confusione ex art. 50, comma 2. I due istituti operano su piani differenti e rispondono a *rationes* diverse. Tuttavia, il parallelismo conserva un rilevante valore sistematico: se il legislatore della crisi ammette oggi, in linea di principio, una regolazione dell'IVA, non si comprende per quale ragione la stessa imposta debba restare radicalmente esclusa, senza distinzioni, dall'effetto estintivo che consegue alla confisca definitiva del patrimonio.

4. *Le ritenute IRPEF operate e non versate dal sostituto: il venir meno della pretesa dualità strutturale.* Non meno intensa è la criticità che investe l'IRPEF dovuta dal sostituto d'imposta per ritenute operate anteriormente al sequestro e non riversate all'Erario. La prassi amministrativa ha tradizionalmente escluso tali crediti dall'area della confusione sul rilievo che, nel rapporto di sostituzione, l'azienda confiscata non sarebbe soggetto passivo dell'imposta, ma mero intermediario legale nell'attuazione del prelievo per conto dell'Erario.

Una siffatta impostazione, tuttavia, non appare più integralmente sostenibile alla luce della disciplina positiva e del successivo arresto delle Sezioni Unite civili del 2019. Giova ricordare che, secondo l'art. 35 del d.P.R. n. 602/1973, il sostituto è coobbligato in solido soltanto quando il sostituto sia iscritto a ruolo per redditi sui quali non abbia

¹⁹ Decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, 14 dicembre 2020, art. 2, par. 1, lett. b).

²⁰ Corte cost., 29 novembre 2019, n. 245; Corte giust. UE, 7 aprile 2016, causa C-546/14, *Degano Trasporti*.

effettuato né le ritenute né i relativi versamenti.²¹ La norma, dunque, non configura una solidarietà generalizzata fra sostituto e sostituito, ma la limita ad una ipotesi specifica, vale a dire quella della mancata effettuazione della ritenuta.

Proprio tale dato normativo è stato valorizzato in modo decisivo dalla Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza 12 aprile 2019, n. 10378, la quale ha stabilito che, ove il sostituto abbia effettivamente operato la ritenuta ma abbia omesso il versamento, il sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione per il recupero delle relative somme.²² Il principio incide in profondità sul fondamento teorico dell'orientamento restrittivo in tema di confusione: una volta esclusa la coobbligazione del sostituito nei casi in cui la ritenuta sia stata effettivamente operata, il debito rilevante ai fini della riscossione si concentra sul sostituto, ossia sull'impresa poi definitivamente confiscata.

In tale evenienza, la tesi della perdurante dualità soggettiva del rapporto obbligatorio perde gran parte della propria forza persuasiva. Se il sostituito non è più debitore solidale, il credito azionato dall'Erario si attegga come credito da omesso riversamento gravante sul sostituto; e se il compendio cui tale debito inerisce sia poi definitivamente acquisito allo Stato per effetto della confisca, l'argomento della strutturale incompatibilità con la confusione risulta seriamente incrinato.

Sotto questo profilo, la stessa risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 68/E del 19 marzo 2009, pur formatasi in diverso contesto, aveva già offerto un importante indice ermeneutico, riconoscendo la possibilità, in capo al percipiente, di scomputare le ritenute effettivamente subite, ove adeguatamente provate, anche in presenza di omissioni del sostituto.²³ Il principio sotteso a tale impostazione è chiaro: l'ordinamento distingue il piano dell'imposta gravante sul percettore da quello del riversamento gravante sul sostituto. Proprio tale distinzione rende oggi assai meno persuasiva la tesi per cui l'IRPEF da ritenute operate e non versate debba restare, in ogni caso e senza eccezioni, sottratta all'area della confusione.²⁴

Naturalmente, l'itinerario ricostruttivo qui proposto esige una rigorosa delimitazione dell'ambito applicativo. Esso riguarda esclusivamente le ritenute effettivamente operate anteriormente al sequestro e non versate, riferibili al compendio poi definitivamente confiscato. Restano, invece, al di fuori di tale perimetro sia le ipotesi in cui la ritenuta non sia stata mai effettuata — giacché in tal caso torna a operare la coobbligazione del sostituito ex art. 35 d.P.R. n. 602/1973 — sia, a fortiori, le ritenute maturate durante la gestione giudiziaria o successivamente alla confisca, per le quali permane l'ordinario obbligo di adempimento.²⁵

²¹ Art. 35 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

²² Cass., Sez. Un. civ., 12 aprile 2019, n. 10378.

²³ Agenzia delle Entrate, ris. 19 marzo 2009, n. 68/E.

²⁴ Cavaliere S., "Il regime fiscale dei beni sequestrati e confiscati", cit.

²⁵ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, Linee guida..., cit.

Entro tali confini, tuttavia, il tradizionale argomento dell’Agenzia, fondato sulla permanente triangolazione del rapporto, appare oggi assai meno saldo di quanto non fosse prima del 2019. L’esclusione generalizzata delle ritenute dall’area della confusione non può più essere affermata come conclusione autoevidente, ma deve essere rimeditata alla luce del nuovo assetto interpretativo consegnato dalle Sezioni Unite.

5. *Coordinamento con il Codice della crisi e necessità di una rilettura sistematica.* Le considerazioni che precedono rendono evidente la frattura oggi esistente tra diritto vivente ed evoluzione complessiva dell’ordinamento. Sul versante dell’IVA, il richiamo alla sua pretesa natura di tributo comunitario non appare più sufficiente né sul piano della lettera dell’art. 50, comma 2, né su quello del coordinamento sistematico con il Codice della crisi. Sul versante delle ritenute IRPEF operate e non versate, l’arresto delle Sezioni Unite del 2019 ha inciso sul presupposto stesso dell’esclusione, poiché ha negato la solidarietà del sostituito proprio nei casi in cui la ritenuta sia stata operata.²⁶

Resta fermo che l’art. 50, comma 2, del d.lgs. n. 159/2011 non può essere trasformato in una clausola di generalizzata sterilizzazione del debito tributario. La confusione continua a richiedere la definitività della confisca, la riferibilità del debito al compendio acquisito e il limite della capienza del patrimonio confiscato.²⁷ Ma, proprio entro tali confini, appare sempre meno giustificabile una esclusione assoluta e indifferenziata dell’IVA ante sequestro e delle ritenute IRPEF operate e non versate anteriormente alla misura.²⁸

Il problema non risiede, allora, nell’assenza di un possibile itinerario interpretativo alternativo, ma nella persistente inerzia del diritto vivente rispetto ai mutamenti sopravvenuti nel sistema. Le recenti Linee guida del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti del 20 gennaio 2026, pur muovendosi entro il quadro oggi prevalente, confermano il carattere tutt’altro che marginale delle questioni ancora aperte in tema di adempimenti fiscali dell’amministratore giudiziario e di coordinamento tra fiscalità del sequestro, confisca definitiva e verifica dei crediti.²⁹

Per il resto, permangono rilevanti dubbi interpretativi anche con riguardo alla tutela dei terzi disciplinata nel libro I, titolo IV, del d.lgs. n. 159/2011, tanto in ordine alla necessità che anche i crediti tributari siano sottoposti al subprocedimento di verifica di cui agli artt. 57 ss. del medesimo Codice, quanto in relazione al soddisfacimento di quei crediti che abbiano ottenuto utile collocazione nel passivo e debbano essere pagati, nei limiti della garanzia patrimoniale prevista dall’art. 53 e secondo le graduazioni stabilite dall’art. 61 del

²⁶ Posca D., *Problematiche gestionali di beni ed aziende sequestrate*, cit.

²⁷ Cass. civ., ord. 15 gennaio 2019, n. 754; Cass. civ., ord. 3 gennaio 2019, n. 56; Agenzia delle Entrate, ris. n. 70/E/2020.

²⁸ Cavaliere S., “Criticità gestionali...”, cit., p. 427 ss.

²⁹ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, *Linee guida...*, cit.

d.lgs. n. 159/2011, nell'ambito del progetto e del piano dei pagamenti. La questione è tutt'altro che secondaria, ove si consideri che l'estinzione per confusione dei crediti erariali potrebbe incidere sulla c.d. *par condicio creditorum*; occorre infatti stabilire se di tali crediti si debba comunque tener conto nel piano dei pagamenti, nei limiti di quanto riconosciuto in sede di verifica e in rapporto al valore del patrimonio eventualmente realizzato, senza che ciò determini una maggiore distribuzione delle risorse in favore di soggetti terzi assistiti da un grado di preferenza inferiore.³⁰

In questa prospettiva, l'esigenza di un intervento chiarificatore appare ormai evidente. La via maestra sarebbe quella legislativa: una novella dell'art. 50, comma 2, che chiarisca espressamente, nei limiti della capienza del patrimonio confiscato e con riguardo ai debiti maturati anteriormente al sequestro, il trattamento dell'IVA e delle ritenute IRPEF effettivamente operate. In via alternativa, ma pur sempre apprezzabile, un simile intervento potrebbe provenire dalla stessa Amministrazione finanziaria, mediante un atto di prassi che coordini finalmente il Codice antimafia con le sopravvenienze sistematiche rappresentate, da un lato, dal Codice della crisi e, dall'altro, dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 10378/2019.

6. Considerazioni conclusive La ricostruzione svolta consente di formulare una duplice conclusione. *De iure condito*, occorre prendere atto che l'orientamento consolidato dell'Agenzia delle Entrate e della giurisprudenza di legittimità resta, allo stato, sfavorevole all'estinzione per confusione del credito IVA e delle ritenute IRPEF, almeno nei termini nei quali la tesi più estensiva è stata prospettata dalla dottrina e dagli operatori del settore.³¹ Il diritto vivente continua, infatti, a valorizzare la permanenza della dualità soggettiva del rapporto obbligatorio quale criterio dirimente di esclusione.³²

De iure condendo, tuttavia, l'assetto normativo e giurisprudenziale sopravvenuto rende sempre meno convincente una esclusione assoluta e indifferenziata. Con riguardo all'IVA maturata anteriormente al sequestro, il richiamo alla natura unionale del tributo non appare più sufficiente a negarne, in via di principio, la riconducibilità al genus dei crediti erariali di cui all'art. 50, comma 2, del Codice antimafia. Analogamente, con riferimento alle ritenute IRPEF effettivamente operate e non versate anteriormente al sequestro, la pronuncia delle Sezioni Unite del 2019 ha privato di decisività l'argomento della persistente solidarietà del sostituito, aprendo lo spazio per una ricostruzione più sfumata e più coerente con la struttura del credito da omesso riversamento.

Per tali ragioni, appare oggi non solo auspicabile, ma sistematicamente giustificato, un intervento chiarificatore, normativo o interpretativo, che consenta di riconsiderare il trattamento dell'IVA e delle ritenute IRPEF ante sequestro alla luce della ratio dell'istituto della confusione, dell'evoluzione del diritto della crisi d'impresa e dei più recenti approdi

³⁰ Cass. pen., Sez. V, 16 settembre 2021, n. 34523.

³¹ Cass. pen., Sez. III, 17 luglio 2024, n. 28722; Cass. civ., Sez. trib., 23 dicembre 2024, n. 33975; Agenzia delle Entrate, ris. n. 70/E/2020.

³² Cavaliere S., "Confusione dei crediti erariali...", cit., p. 3923 ss.

giurisprudenziali in materia di sostituzione d'imposta.³³ Solo in tal modo sarà possibile ricomporre una frattura che, allo stato, continua a segnare il rapporto fra disciplina antimafia, diritto tributario e principi generali dell'ordinamento, restituendo all'art. 50, comma 2, del d.lgs. n. 159/2011 una funzione coerente con la logica che ne ha presieduto l'introduzione.

³³ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, Linee guida..., cit.