Agenzia Entrate

Divisione Contribuenti

Risposta n. 46/2025

OGGETTO: ***Sequestro preventivo ex articolo 321 c.p.p. – Adempimenti tributari del custode giudiziario – articolo 51 del decreto legislativo n. 159 del 2011***

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

QUESITO

[ALFA], di seguito istante, nella qualità di custode giudiziario, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

Con ordinanza del *[...]* 2018, il Tribunale di *[...]* - Sezione GIP, in relazione ai reati di trasferimento fraudolento di valori, ha disposto il sequestro preventivo, ai sensi dell'articolo 321 c.p.p., di alcuni *[...]*, tra cui *[BETA]* .

Al riguardo l'istante chiarisce che, *«all' atto del sequestro [BETA], che è stato immediatamente chiuso, è risultato nella disponibilità della [GAMMA], soggetto individuato, unitamente ad altri, nell'ordinanza come autore dei reati contestati, che lo deteneva in forza di un contratto di comodato d'uso gratuito sottoscritto con la*

proprietaria sig.ra [DELTA], nata a [...] oggi deceduta, cui risultava subentrata la "[EPSILON]" [...], in forza del contratto di affitto d'azienda del [...] 2008».

L'istante riferisce che, con atto stragiudiziario del *[...]* 2018, la società *[EPSILON]* e la sig.ra *[DELTA]*, «*venuti a conoscenza dell'ordinanza sopra indicata che disponeva il sequestro [BETA]»*, comunicavano a *[OMEGA]* «*personalmente e nella qualità di legale rappresentante e socio accomandatario della [GAMMA]. la risoluzione del contratto di comodato d'uso gratuito per gravi inadempienze».*

Per completezza, l'istante fa presente, altresì, che, con decreto del *[...]* 2018, il Tribunale di *[...]* - Sezione GIP ha disposto, ai sensi dell'articolo 321 del c.p.p., il sequestro preventivo anche dell'intero capitale e del compendio aziendale della *[GAMMA]*, società successivamente dichiarata fallita, non ritenendo, invece, sussistenti i presupposti per disporre il sequestro anche della ditta *[DELTA]* e della *[EPSILON]*.

Ciò detto, l'istante dichiara che in data *[...]* 2023, «*acquisita la preventiva autorizzazione dal GIP, [...] nella qualità di Custode Giudiziario ha concesso in affitto [BETA] alla società [ZETA] [...]provvedendo alla registrazione del contratto "Scrittura privata di affitto di beni produttivi" [...] presso l'Agenzia delle Entrate di [...], Direzione provinciale di [...], il [...] 2023 previa apertura del codice fiscale n. [...] [...] intestato alla "Custodia Giudiziaria Procedimento GIP n. [...] unico codice fiscale su cui è legittimato ad operare [...] nell'ambito dell'incarico giudiziario in argomento. Il [...] menzionato contratto prevede che la società affittuaria, acquisite le autorizzazioni e provveduto ai lavori per rendere [BETA] in regola con le norme vigenti, corrisponda,*

successivamente all'apertura [...], al [...] Custode Giudiziario un canone [...] con un canone annuo minimo garantito».

Tanto premesso, essendo *«imminente l'apertura di [BETA] da parte dell'affittuaria e quindi la maturazione del canone in favore della Custodia Giudiziaria affittante»*, l'istante chiede conferma degli *«adempimenti tributari cui è tenuto in relazione alla corretta imposizione tributaria del reddito derivante dall'incasso dei canoni del bene produttivo di cui trattasi»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, considerato:

« che il contratto di locazione di [BETA] è stato stipulato [...] con la società [ZETA] in data [...] 2023, in ottemperanza alle direttive ricevute dal G.I.P. del Tribunale di [...], sotto forma di "scrittura privata di affitto di beni produttivi" registrando il contratto all'Agenzia delle Entrate [...] con codice fiscale [...] intestato alla "Custodia Giudiziaria Procedimento GIP n. [...]";

- che i canoni di cui trattasi verranno riscossi [...] mediante bonifici nel conto corrente intestato alla procedura;

- che i canoni che verranno riscossi [...] per l'affitto del bene produttivo di cui trattasi [BETA] sono configurabili come redditi diversi ex art. 67 lettera h) del T.U.I.R. D.P.R. 917/86;

- che ai sensi dell'art. 51 del C.A.M. (D.Lgs. 159/2011 e succ modd. e int.), applicabile anche ai sequestri preventivi penali ex art. 321 c,p.p., 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»;

ritiene che:

«***ai fini delle imposte dirette, il reddito derivante dall'incasso dei canoni [...] possa essere dichiarato presentando, con il codice fiscale attribuito alla Custodia Giudiziaria, la dichiarazione dei redditi degli Enti non Commerciali indicando il reddito nella "Sezione II-redditi diversi" così assoggettandolo all'imposta IRES;***

ai fini dell'imposta sul valore aggiunto IVA, considerato che l'articolo 1 del D.P.R. 633/72 dispone che l'imposta si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese, in assenza di produzione di redditi di impresa, [...] non vada posto in essere alcun adempimento in materia di IVA per assenza dei requisiti soggettivi e oggettivi afferenti l'imposta sul valore aggiunto;

[...] ***il reddito prodotto non è soggetto ad IRAP considerato che il presupposto per il pagamento di detta imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (fattispecie che non ricorre in ambito di redditi diversi inerenti beni produttivi)»***.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 (cd. Codice delle leggi antimafia), al comma 1, stabilisce che *«*[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», sebbene con le specificità dettate dal successivo comma 3-*bis*, qualora oggetto della misura di prevenzione siano i cd. beni immobili "patrimonio", come meglio precisato dalla circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, punto 23.

Il successivo comma 2 prevede, altresì, che, *«*[s]*e il sequestro si protrae oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio, il reddito derivante dai beni sequestrati relativo alla residua frazione di tale periodo e a ciascun successivo periodo intermedio è determinato ai fini fiscali in via provvisoria dall'amministratore giudiziario, che è tenuto, nei termini ordinari, al versamento delle relative imposte, nonché agli adempimenti dichiarativi e, ove ricorrano, agli obblighi contabili e a quelli previsti a carico del sostituto d'imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600».*

Con plurimi documenti di prassi (per tutti la risposta ad interpello n. 276/E, pubblicata il 21 aprile 2021 nell'apposita sezione del sito *internet* della scrivente Agenzia, ma in tal senso anche la risposta n. 496/E, pubblicata il 21 luglio 2021 e la recente risoluzione n. 45/E del 2 settembre 2024) - cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento - sono stati forniti chiarimenti in merito agli adempimenti fiscali a carico dell'amministratore giudiziario con riferimento ai beni oggetto di "sequestro antimafia".

Al riguardo, nel ricordare che, «*il trattamento tributario dei redditi derivanti dai beni sottoposti al cosiddetto "sequestro antimafia" è stato approfondito dalla circolare n. 156/E del 2000, che ha ritenuto applicabile all'amministrazione giudiziaria dei beni*

oggetto della misura cautelare [...] la disciplina relativa all'eredità giacente, dettata dall'articolo 187 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR), e dall'articolo 5-ter del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998 n. 322», è stato fatto rinvio alle indicazioni contenute nella risoluzione 29 ottobre 2020, n. 70/E, ove è stato chiarito che «*In pendenza di sequestro, dunque, l'amministratore giudiziario deve:*

- presentare le dichiarazioni relative al periodo d'imposta anteriore a quello in cui è stata adottata la misura cautelare, per le quali non sia scaduto il relativo termine di presentazione alla data di consegna dei beni;

- determinare, in via provvisoria, il reddito dei beni sequestrati secondo le disposizioni del titolo I, sezione I, del TUIR (fatta eccezione per la determinazione del reddito dei beni immobili oggetto di sequestro, che segue le regole dell'articolo 51, comma 3-bis, del Codice delle leggi antimafia);

- presentare, nei termini ordinari, le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta interessati dall'amministrazione giudiziaria (fatta eccezione per il periodo d'imposta in cui la stessa cessa) e versare le relative imposte (si veda, in questo senso, anche l'articolo 51, comma 2, del Codice delle leggi antimafia). Adempimenti la cui inosservanza espone alle conseguenze sanzionatorie del caso (si ricorda, tra l'altro, che l'amministratore giudiziario, ex articolo 35, comma 5, del medesimo Codice, riveste «la qualifica di pubblico ufficiale e deve adempiere con diligenza ai compiti del proprio ufficio»).».

Come più volte chiarito dalla prassi, poiché in pendenza di sequestro l'amministratore giudiziario opera nella veste di rappresentante in *incertam personam*, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato, il

medesimo deve utilizzare il codice fiscale del titolare dei beni, senza necessità di chiedere un nuovo codice fiscale intestato alla procedura. In tal senso anche la circolare n. 156/ E del 2000, dove 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 adotti una contabilità separata (cfr. principio di diritto n. 11 del 31 luglio 2020).

Nella fattispecie in esame, sulla base di quanto prospettato in istanza, *[BETA]* - oggetto di sequestro preventivo ai sensi dell'articolo 321 del c.p.p. - è risultato nella materiale disponibilità della *[GAMMA]* (autore dei reati contestati), in virtù di un contratto di comodato d'uso gratuito sottoscritto con la proprietaria *[DELTA]* (oggi deceduta), alla quale era subentrata la *[EPSILON]* in forza del contratto di affitto di azienda del *[...]* 2008, all'attualità ancora valido ed efficace.

Successivamente all'emissione del provvedimento di sequestro preventivo, il contratto di comodato d'uso gratuito con la società *[GAMMA]* è stato risolto e *[BETA]* è stato concesso in affitto dal custode giudiziario interpellante alla *[ZETA]*, con scrittura privata di beni produttivi del *[...]* 2023.

Stante la situazione innanzi descritta, in applicazione del citato articolo 51 del Codice delle leggi antimafia - secondo cui i redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'articolo 6 del TUIR con le medesime modalità applicate prima del sequestro (con l'eccezione dei soli beni immobili "patrimonio") - si applicano, al caso in esame, le disposizioni in tema di reddito d'impresa.

Ciò detto, si illustrano di seguito gli adempimenti fiscali a carico dell'istante custode giudiziario in pendenza di sequestro.

Preliminarmente non si condivide la scelta operata dall'istante di acquisire un nuovo codice fiscale attribuito alla "Custodia giudiziaria del procedimento GIP n. *[...]*.

Ai fini IRES, l'istante ha l'obbligo di predisporre il Modello Redditi SC, al fine di dichiarare il reddito derivante dall'incasso dei canoni percepiti in ragione dell'affitto del complesso produttivo *[BETA]* oggetto di sequestro, indicando nel frontespizio il codice fiscale e la partita IVA della società *[EPSILON]* , e inserendo i propri dati anagrafici in qualità di dichiarante e custode giudiziario (codice carica 5).

Ai fini IRAP, l'istante deve predisporre il Modello IRAP dichiarando il valore della produzione afferente a *[BETA]* oggetto di sequestro, indicando nel frontespizio il codice fiscale e la partita IVA della società *[EPSILON]*, e inserendo i propri dati anagrafici in qualità di dichiarante e custode giudiziario (codice carica 5).

Ai fini IVA, l'istante, con riferimento alla riscossione dei canoni relativi a *[BETA]* oggetto di sequestro, deve adempiere agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche, dichiarazione IVA annuale e versamento dell'imposta;

a tal fine, l'istante:

- deve utilizzare il numero di partita IVA della società *[EPSILON]*, previa presentazione all'Agenzia delle entrate del modello di variazione dati cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

- deve tenere una contabilità separata;

- è tenuto a compilare le comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA e la dichiarazione IVA annuale indicando, in entrambi i casi, nel frontespizio il codice fiscale

e la partita IVA della società *[EPSILON]* ed inserendo i propri dati anagrafici in qualità di dichiarante e di custode giudiziario (codice carica 5);

- ai fini della predisposizione della fattura elettronica, dopo aver inserito nella sezione "cedente/prestatore" i dati della società *[EPSILON]*, deve valorizzare la voce "soggetto terzo" nel campo relativo al "soggetto emittente", come da indicazioni fornite con le Specifiche tecniche versione 1.8, aggiornate il 18 gennaio 2024 e utilizzabili dal 1° febbraio 2024, reperibili sul sito *internet* della scrivente Agenzia.

firma su delega del Direttore dell'Agenzia
Vincenzo Carbone

IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)