

Roma, 11 novembre 2005

Oggetto: Istanza di Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Espropriazione immobiliare – Obblighi tributari del custode giudiziario e del debitore esecutato

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione degli artt. 3 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 nonché degli artt. 26, 37 e 43 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1986, n. 917, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante è stata nominata - dal giudice delle esecuzioni del tribunale di - custode giudiziario nell'ambito di una procedura di pignoramento avente ad oggetto capannoni industriali con relative pertinenze, di proprietà in parte di una società di capitali e in parte di una persona fisica non esercente attività d'impresa; in tale veste è stata autorizzata dal giudice alla locazione degli immobili. Al riguardo chiede di conoscere a quali adempimenti tributari sia tenuta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte dirette, in relazione all'incasso dei canoni derivanti da tale contratto di locazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo l'interpellante il custode dovrebbe limitarsi alla gestione del bene e alla ricezione dei frutti, senza dover procedere al pagamento dell'IVA (le cui incombenze dovrebbero gravare sulla società esecutata), mentre l'imposizione diretta dovrebbe ricadere sul soggetto che, al termine della procedura, incamererà i frutti ricavati dalla custodia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La fattispecie in esame, come descritta dall'istante, è quella dell'espropriazione immobiliare disciplinata dagli artt. 555 ss. c.p.c., ove appunto oggetto del pignoramento sono beni e diritti immobiliari.

Posto, quindi, che il pignoramento costituisce un vincolo relativo di indisponibilità sul bene che ne è oggetto, suo elemento indefettibile è la custodia del bene pignorato.

Al pari del pignoramento (art. 2912 c.c.), la custodia si estende a *“tutti gli accessori, comprese le pertinenze e i frutti”* del bene pignorato (art. 559 c. p.c.). Custode è lo stesso debitore, che modifica così il titolo del suo possesso, ma come nel caso in esame *“su istanza del creditore pignorante o di un creditore intervenuto, il giudice dell'esecuzione, sentito il debitore, può nominare custode una persona diversa dallo stesso debitore”*.

Riguardo alla custodia, che si svolge sotto la direzione del giudice dell'esecuzione, si evidenzia che quest'ultima ha un carattere strettamente conservativo, atteso che ai sensi dell'art. 560 c.p.c. al debitore o al terzo nominato custode *“è fatto divieto di dare in locazione l'immobile pignorato se non autorizzati dal giudice dell'esecuzione”*. Ne consegue che per l'apprensione dei canoni locatizi, invece, non è necessaria alcuna autorizzazione. Tale attività

di ordinaria amministrazione, infatti, rientra tra i compiti fondamentali del custode, che è tenuto a provvedere anche alla conservazione dei frutti del bene pignorato, di proprietà del debitore esecutato, ma vincolati al soddisfacimento dei creditori.

Dalle considerazioni che precedono in ordine all'inquadramento processual-civilistico della fattispecie, emergono due elementi di decisivo rilievo al fine della soluzione delle problematiche fiscali sollevate.

Il primo è che il pignoramento e l'affidamento in custodia dei beni in questione non determinano alcuna modificazione nella titolarità del diritto di proprietà degli stessi: la circostanza che tali beni siano sottoposti a custodia, infatti, implica soltanto che al debitore è impedito di disporre dei beni stessi e dei frutti che derivano dal loro godimento, senza che detti cespiti fuoriescano dal suo patrimonio giuridico.

Ne consegue, sotto questo profilo, che tale custodia giudiziaria si distingue da quella posta in essere nell'ambito del sequestro giudiziario di cui agli artt. 670 ss. c.p.c., ove sussiste incertezza sull'effettivo titolare del bene. Solo in caso di sequestro il custode giudiziario opera nella veste di rappresentante *in incertam personam* e si applicano le norme concernenti l'eredità giacente, come chiarito con risoluzione n. 195/E del 13 ottobre 2003.

Il secondo elemento da evidenziare, che si ricollega in qualche modo al primo, attiene alla constatazione che, nello svolgimento dei compiti affidatigli dal giudice, il custode giudiziario agisce sostanzialmente pur sempre in sostituzione del debitore. E' a tale soggetto, infatti, che devono essere riferiti, in particolare, tutti gli obblighi e i diritti derivanti dai contratti di locazione. Di conseguenza, per quanto riguarda la parte di immobile di proprietà della società commerciale, è nel bilancio di tale impresa che resteranno iscritti i beni sottoposti a custodia ed è sempre nel risultato di esercizio di detta impresa che dovranno confluire i componenti positivi e negativi di reddito inerenti al fabbricato.

Pertanto, riguardo al trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dei canoni derivanti dalla locazione della parte dell'immobile intestato alla società di capitali, si ritiene che gli stessi siano assoggettabili alla predetta imposta – a differenza di quelli propri della persona fisica non imprenditore - e che la veste di soggetto passivo permanga in capo alla società medesima, la quale sarà, dunque, tenuta a tutti gli adempimenti relativi alla fase di liquidazione e versamento del tributo nonché alla presentazione della dichiarazione annuale. Per quel che concerne gli obblighi di fatturazione, tuttavia, occorre valutare se al caso di specie si renda applicabile, per analogia, la stessa soluzione adottata nella circolare n. 6 del 17 gennaio 1974, con riferimento agli incaricati delle vendite giudiziarie.

Nell'occasione, è stato affermato, tra l'altro, che in capo all'incaricato della vendita sussiste l'obbligo di emettere la fattura e di trasmetterne copia, in uno con l'imposta incassata, al soggetto esecutato, tenuto ad adempiere a tutti gli altri obblighi di registrazione nonché di liquidazione e di versamento del tributo.

Ciò posto, fermo restando che di norma l'obbligo della fatturazione grava sul soggetto passivo IVA, si è, tuttavia, del parere che nella fattispecie in esame il custode giudiziario sia obbligato ad emettere tale documento in sostituzione del contribuente, essendo tale formalità strettamente funzionale alla riscossione dei canoni locatizi, che, come si è sopra evidenziato, rientra tra i compiti fondamentali del custode, tenuto a provvedere anche alla conservazione dei frutti del bene pignorato.

Ne consegue che, oltre all'importo del tributo incassato, il custode è tenuto a trasmettere copia della fattura alla società esecutata, che provvederà, entro quindici giorni dal ricevimento, alla registrazione del documento e agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l'applicazione del tributo.

Tuttavia, in tutti i casi in cui non sia possibile rimetterne il relativo importo al soggetto esecutato, come ad esempio nell'ipotesi in cui lo stesso si

renda irreperibile, il custode giudiziario è tenuto a corrispondere direttamente il tributo all'amministrazione finanziaria.

Per quanto attiene, infine, alle imposte sui redditi, in coerenza con quanto sopra osservato in ordine alla qualificazione dell'attività del custode giudiziario, si ritiene che il presupposto impositivo (possesso di redditi fondiari o d'impresa in base agli importi ed alle scadenze contrattuali) si realizzi in capo ai proprietari dei fabbricati e non già in capo al custode giudiziario.

Si evidenzia che in proposito occorra distinguere i canoni relativi alla parte dei capannoni industriali intestati alla società da quelli spettanti alla persona fisica. Nel primo caso, infatti, gli stessi, ai sensi dell'art. 43 TUIR, confluiscono nel reddito d'impresa, mentre nel secondo caso vanno inclusi fra i redditi dei fabbricati (artt. 36 ss. TUIR), secondo l'ordinaria disciplina delle due categorie di reddito.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001 n. 209.