Servizio di documentazione tributaria

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 27/03/2007 n. 62

Oggetto:
Istanza di interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212

Testo:
Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 187 del DPR n. 917 del 1986, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il sig. ALFA espone di avere in corso un contenzioso civile relativo alla proprieta' di un'azienda che il sig. BETA gli avrebbe ceduto tramite una scrittura privata fin dal 10 gennaio 1993.
La suddetta azienda e' stata, inoltre, donata, in data 29 novembre 2001, dal sig. BETA alla OMEGA di BETA DELTA & C. s.n.c. (d'ora innanzi OMEGA), societa' costituita tra i figli e la moglie del donante.
Nelle more del processo veniva richiesto ed ottenuto, in data 27 maggio 2002, il
sequestro giudiziario dell'azienda, che era affidata in custodia alla sig.ra GAMMA, nella qualita' di amministratrice della OMEGA.
Successivamente, a seguito di istanza del sig. ALFA per la sostituzione del custode giudiziario, il Tribunale di ..... affidava la custodia dell'azienda all'interpellante, a cio' seguiva, in data 4 maggio 2006, la materiale consegna del patrimonio aziendale.
Chiede, pertanto di conoscere quali siano gli adempimenti tributari a cui e' tenuto nella veste di custode giudiziario, subentrato ad un precedente custode.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, alla luce dei chiarimenti resi dall'Amministrazione finanziaria con la circolare 7 luglio 2000, n. 156 e con la risoluzione del 13 ottobre 2003, n. 195, ritiene applicabile al caso di specie la disciplina dettata in materia di eredita' giacente dall'articolo 187 del testo unico imposte sui redditi, approvato con il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Ritiene, inoltre, di aver diritto alla proroga dei termini prevista dall'articolo 5-ter, comma 5, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.
Per cio' che concerne gli obblighi dichiarativi per il periodo d'imposta 2005, il sig. ALFA, propone di presentare autonomamente la dichiarazione IVA ed il modello 770 a nome della societa' OMEGA di BETA DELTA & C. s.n.c., indicando quale legale rappresentante il nuovo custode. Ai fini delle imposte sui redditi propone, invece, di presentare il Modello UNICO Persone Fisiche indicando se' stesso come dichiarante e curatore, calcolando le imposte dovute dalla societa' e versando le stesse, a proprio nome, in via provvisoria.
Nel caso in cui, all'esito del contenzioso instaurato, dovesse risultare proprietario dell'azienda, l'istante chiede se sara' corretto dichiarare le somme che percepira' come utile prodotto dall'azienda nei periodi in cui la gestione della stessa era affidata alla controparte con il criterio di cassa, indicandoli quali "redditi percepiti in qualita' di eredi o legatari" e optare per il regime di tassazione separata.
Ritiene, inoltre, che in sede di liquidazione le imposte versate nel periodo in cui l'azienda e' stata da lui gestita quale custode debbano essere computate in diminuzione delle imposte dovute sui redditi sottoposti a tassazione separata, mentre le imposte versate nel periodo in cui l'amministrazione era stata affidata alla OMEGA, poiche' versate a titolo definitivo, dovranno essere richieste a rimborso dai soci della predetta societa', e non addebitate alla gestione dell'azienda.

Servizio di documentazione tributaria

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il sequestro giudiziario previsto dall'articolo 670 del codice di procedura civile risponde all'esigenza di garantire la custodia temporanea e la gestione di beni mobili, immobili, aziende o altre universalita' di mobili, quando ne sia controversa la proprieta' o il possesso.
L'incertezza relativa al soggetto cui spetta il possesso ovvero la proprieta' dei suddetti beni abbinata alla necessita' che gli stessi siano custoditi e gestiti finche' dura la situazione di incertezza costituiscono i presupposti del provvedimento di sequestro giudiziario.
Finalita' e presupposti consentono, dunque, di assimilare il sequestro giudiziario al sequestro dei beni di soggetti indiziati di appartenere ad associazioni di stampo
mafioso (c.d. sequestro anti-mafia), previsto dall'articolo 2-ter della legge 31 maggio 1964, n. 575.
A tale riguardo, con la circolare n. 156 del 2000, e' stato chiarito che "i beni sequestrati (...) configurano un patrimonio separato, assimilabile per analogia, sotto il profilo che qui interessa, all'eredita' giacente disciplinata dall'articolo 131 (n.d.r. oggi 187) del T.U.I.R. e dall'articolo 19 del d.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 (n.d.r. oggi articolo 5-ter del d.P.R. n. 322 del 1998).
In entrambi i casi, infatti, l'amministratore esercita in via provvisoria l'amministrazione di un patrimonio, nell'attesa che lo stesso sia devoluto ad un soggetto che attualmente non e' individuato a titolo definitivo e che pertanto non ne ha la disponibilita'".
L'incertezza nell'individuazione del soggetto proprietario e la conseguente indisponibilita' dei beni si verificano anche nei casi di sequestro giudiziario e, pertanto, simile deve essere la soluzione da adottare ai fini degli obblighi gravanti sul custode e dell'imputazione del reddito prodotto dall'azienda oggetto del provvedimento cautelare. In questo senso, gia' con la Risoluzione 195/E del 13 ottobre 2001 l'Amministrazione ha riconosciuto l'assimilabilita' del sequestro giudiziario al c.d. "sequestro anti-mafia" ai fini dell'applicazione, anche in quel caso, delle disposizioni dell'articolo 187 del T.U.I.R.
Nei casi di sequestro giudiziario di azienda, dunque, il custode opera in veste di rappresentante "in incertam personam"curando la gestione del complesso aziendale per conto di un soggetto non ancora individuato.
Pertanto, posto che nell'ipotesi prospettata trovano applicazione le regole dettate in materia di eredita' giacente dall'articolo 187 del T.U.I.R., il custode giudiziario deve presentare nei termini ordinari le dichiarazioni dei redditi dei periodi d'imposta interessati dalla custodia giudiziaria, con il conseguente obbligo di effettuare i versamenti dei tributi ivi liquidati in via provvisoria (cfr. circolare n. 156 del 2000).
Nel caso di specie, dunque, dalla data in cui il sig. ALFA ha assunto la funzione di custode giudiziario, tutte le dichiarazioni (Modello UNICO Persone Fisiche, Modello 770, Dichiarazione Annuale IVA se presentata disgiuntamente dal Modello UNICO) per le quali non sia scaduto il termine di presentazione alla data del 4 maggio 2006 (data di consegna dell'azienda) devono essere presentate con l'indicazione, nel relativo frontespizio, dei suoi dati anagrafici in qualita' di dichiarante e di custode giudiziario (in genere utilizzando il codice carica 5), e le imposte sui redditi saranno liquidate in via provvisoria ai sensi del piu' volte citato articolo 187 del T.U.I.R.
Quando verra' definitivamente meno il sequestro dell'azienda il soggetto che ne risultera' proprietario dovra' presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale e' venuta meno la misura cautelare; per tale periodo d'imposta egli provvedera' direttamente nei termini ordinari a dichiarare il reddito derivante dall'azienda dissequestrata, unitamente agli altri redditi da lui prodotti.
In tale dichiarazione potra' essere esercitata, per ciascuno degli anni in cui i redditi sono stati determinati in via provvisoria, la facolta' di scegliere la tassazione separata di tali redditi ai sensi dell'articolo 5-ter, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998.
Relativamente a ciascuno dei periodi d'imposta precedenti l'Amministrazione Finanziaria provvedera' alla liquidazione definitiva e alla conseguente

Servizio di documentazione tributaria

iscrizione a ruolo delle maggiori imposte dovute.
E' opportuno precisare che dalla data di presentazione, da parte del proprietario, della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale e' venuta meno la misura cautelare decorrera' il termine per la liquidazione definitiva delle imposte a norma dell'articolo 187 del T.U.I.R.
Quanto ai termini di presentazione delle dichiarazioni, l'articolo 5-ter del d.P.R. n. 322, aggiunto dall'articolo 18, comma 3, del d.lgs. 18 novembre 2005, n. 247, che ha sostituito l'articolo 19 del d.lgs. 4 febbraio 1988, n. 42, al comma 5, prevede che: "Nei confronti del curatore o dell'amministratore (...) i termini pendenti alla data di apertura della successione e quelli aventi inizio prima della data di assunzione delle funzioni sono sospesi fino a tale data e sono prorogati di 6 mesi".
La ratio della norma e' quella di consentire a chi subentra nell'amministrazione di un complesso di beni di reperire e predisporre la documentazione necessaria all'adempimento degli obblighi di natura contabile e tributaria; la necessita' di intervenire in un'attivita' in precedenza esercitata da altri ha indotto il legislatore a riconoscere in favore del soggetto che assume ex novo i compiti del curatore o dell'amministratore un differimento dei termini.
Da tale ratio si deduce che non puo' esserci proroga per le ipotesi in cui ad un custode giudiziario subentri un nuovo custode, atteso che le esigenze di reperire e predisporre la documentazione sussistono soltanto in capo al primo soggetto chiamato a collaborare con il giudice.
Gli ulteriori adempimenti a cui e' tenuto il custode sono quelli elencati nell'articolo 5-ter del d.P.R. n. 322 del 1998; dunque, il custode deve:
1) adempiere agli obblighi contabili e a quelli, previsti dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a carico dei sostituti d'imposta, per il periodo d'imposta nel quale ha assunto le funzioni e per quelli successivi, fino al periodo d'imposta anteriore alla cessazione della custodia;
2) comunicare mediante raccomandata all'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate competente, entro sessanta giorni, l'assunzione e la cessazione delle funzioni, la comunicazione di cessazione deve contenere l'indicazione dei dati identificativi del soggetto o dei soggetti definitivamente dichiarati proprietari o possessori.
Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto il custode prosegue regolarmente l'attivita' in precedenza svolta dal sequestratario, senza necessita' di aprire una nuova partita IVA, curando tuttavia di comunicare all'Ufficio locale l'avvenuta variazione ai sensi dell'articolo 35 del d.P.R. n. 633 del 1972.
La valutazione in ordine al comportamento pregresso, tenuto dalla societa' e dai soci, per quel che concerne la dichiarazione ed il versamento delle imposte dei periodi in cui l'amministrazione dell'azienda era affidata al legale rappresentante della OMEGA esula, invece, dalla competenza della scrivente in sede di interpello; lo stesso, infatti, costituira' oggetto di valutazione da parte dell'ufficio locale dell'Agenzia competente in sede di controllo.
La risposta alla presente, sollecitata con interpello presentato alla Direzione regionale ..... e' resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.