

Risposta n. 277/2022

OGGETTO: Sequestro antimafia - adempimenti fiscali a carico dell'amministratore giudiziario - Articolo 51 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159

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

QUESITO

L'Avv. *[ALFA]*, di seguito anche istante, nella qualità di amministratore giudiziario della quota di beni immobili sequestrati alla *[BETA]*, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riferisce che, con ordinanza emessa dal GIP presso il Tribunale di *[...]* in data *[...]*, integrata con provvedimento del *[...]*, eseguita in data *[...]*, è stato disposto il sequestro funzionale alla confisca "per equivalente", ai sensi degli articoli 321 c.p.p. e 12 *bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, della *«sola quota del [...] % di ogni singolo bene immobile intestato alla società [BETA] e "non" le quote sociali di quest'ultima»*, per il complessivo valore di euro *[...]*.

Con riferimento ai beni immobili in parola, l'istante chiarisce che:

«(i) sono stati classificati come "beni merce", quindi posti in bilancio nell'Attivo circolante dello "Stato patrimoniale" (in linea così con l'oggetto sociale della società che è diretto alla produzione e vendita di fabbricati);

(ii) sono tutt'ora in essere contratti di locazione sia con persone fisiche che con altre società di capitali che saranno riscossi nella misura del [...] %».

Ciò premesso, l'istante pone i quesiti di seguito elencati.

«(i) Fatturazione e relativi adempimenti IVA concernenti la riscossione di canoni relativi agli immobili sequestrati. Modalità applicative.

(ii) Predisposizione della dichiarazione dei redditi (Mod. Unico SC 2020): l'amministratore giudiziario dovrà tenere conto esclusivamente del [...] % dei costi e delle poste patrimoniali attribuibili ai beni raggiunti dal sequestro (utenze, oneri finanziari, mutui ecc.) ad esclusione quindi di tutti gli altri costi promiscui contabilizzati dalla società?

(iii) Per quanto riguarda l'IRAP, come potrà l'amministratore giudiziario imputare la quota parte di deduzione forfetaria per oneri contributivi (c.d. cuneo fiscale) ai redditi prodotti dai beni immobili in sequestro?».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene corretto adottare i comportamenti che seguono.

«Sub(i) In attuazione del principio di diritto n. 11 del 2020, "Riscossione di canoni relativi ad immobili sequestrati - Soggetto tenuto agli adempimenti ai fini IVA.

L'amministrazione giudiziaria ha inteso emettere fatture relative alla sola quota parte di canone relativa al compendio immobiliare raggiunto dal sequestro (rectius: [...] % del canone originario da far confluire su un conto corrente acceso alla custodia/amministrazione giudiziaria). A tal riguardo, ha adempiuto ai relativi obblighi di obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione della comunicazione delle liquidazioni periodiche, in luogo e per conto del locatore versando l'imposta dovuta nei termini previsti da legge.

La fatturazione dei canoni relativi alla parte di immobili sequestrati avviene per

il tramite della [BETA], - le cui quote sociali sono libere da vincoli -, che, attraverso un secondo sezionale contabile **della propria partita Iva**, invia allo SDI le fatture predisposte dall'amministratore giudiziario con esposizione dell'IBAN custodiale **(il GIP con specifico provvedimento ha disposto la "gestione" dei frutti dei beni sequestrati in capo all'amministratore giudiziario, dando evidenza che, comunque, il vincolo cautelare non sia da intendersi esteso a questi ultimi, vd.All.4)**, di talché, la somma dei canoni fatturati da entrambi i soggetti sia in linea con quanto fatturato prima del sequestro dalla [BETA], nonché, gli adempimenti posti in essere ante sequestro (la somma dell'imposta dovuta, scaturente da entrambi i sezionali, sarà sempre coerente con quanto dovuto originariamente al sequestro dalla società [BETA], senza bisogno di altro codice fiscale per la custodia/amministrazione giudiziaria cui intestare le fatture per la parte di canone locazione di pertinenza).

Infine, in vista dell'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA, l'Agenzia delle Entrate si vedrà recapitare due dichiarazioni, predisposte dall'amministratore giudiziario per il solo compendio immobiliare - sequestrato - e dall'amministratore civilistico della [BETA] come normalmente previsto per tutte le società di capitali, rispettivamente per la quota di competenza dei canoni di locazione ([...] % e [...] %):

Sub(ii) In virtù della risposta all'interpello n. 276: "Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - adempimenti fiscali dell'amministratore giudiziario con riferimento agli immobili oggetto di sequestro antimafia".

In relazione al termine relativo alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta anteriore a quello in cui è stata adottata la misura cautelare l'amministrazione giudiziaria ha inteso predisporre il modello di Dichiarazione previsto per le società di capitali, con l'indicazione del codice carica "5", ovvero, amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati.

Il reddito prodotto dai beni immobili sottoposti a sequestro ([...] %) è stato

calcolato tenuto conto della disposizione di legge prevista dall'Art. 51, comma 1, del D.lgs. 159/11, ove si legge «i redditi derivanti dai beni sequestrati continuano ad essere assoggettati a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'art.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».

Dunque, considerando la classificazione dei predetti beni immobili sequestrati come beni immobili merce alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa ai sensi dell'art. 83 del TUIR e che partecipano alla formazione del reddito d'impresa secondo le risultanze del Conto economico, [...] l'ufficio dell'amministrazione giudiziaria ha provveduto, sulla base dei dati rinvenuti dall'ultimo bilancio sociale depositato, a predisporre la dichiarazione dei redditi utilizzando per i conti di riferimento il solo [...] % di tutti i valori di costo e di ricavo afferenti i predetti beni immobili (Es. Interessi passivi, energia elettrica, gas) nonché il valore del conto "variazioni delle rimanenze", escludendo tutti i costi caratterizzati da promiscuità con la gestione delle attività non direttamente riconducibili agli immobili sequestrati e riportando il [...] % della perdita d'esercizio precedente in diminuzione dal reddito complessivo di competenza dell'amministrazione giudiziaria secondo i limiti previsti dall'Art.84, D.p.r. 917/86.

L'Agenzia delle Entrate si vedrà recapitare due dichiarazioni dei redditi riferite alla [BETA] (Mod.UnicoSC 2020), ma predisposte dall'amministratore giudiziario e dall'amministratore civilistico della predetta società, rispettivamente per la quota di competenza da intendersi comprensive della ripartizione dei valori di costo e di ricavo afferenti i beni immobili sequestrati ([...] % e [...] %).

Sub(iii) *Nello specifico, il quesito che si intende formulare, riguarda la deducibilità dalla base imponibile dei contributi previdenziali e dell'importo forfettario previsto per ogni lavoratore a tempo indeterminato e per l'ulteriore deduzione applicata prima della ripartizione su base regionale prevista nei casi di non*

superamento di specifiche soglie di reddito (Rigo IC75 - modello Irap) ben definite dalla norma, da tenere in considerazione relativamente alla natura promiscua del sequestro in esame ([...] % di tutti i beni immobili intestati alla società [BETA]).

Pertanto, per l'anno d'imposta oggetto del presente interpello non risulta essere stato sostenuto alcun costo per personale dipendente, bensì, potrebbe riguardare gli esercizi successivi al 2020, per i quali, al persistere la misura cautelare reale, incomberà in capo all'amministratore giudiziario lo stesso obbligo dichiarativo.

Per l'esercizio 2020 è stato applicato al valore della produzione netta (differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A e B art. 2425 c.c., con esclusione delle voci di cui ai numeri 9, 10, lett. c e d, 12 e 13 e dei costi ritenuti non pertinenti agli immobili, quali risultano dal conto economico dell'esercizio e considerati nella misura del [...] %) l'aliquota prevista per legge ai sensi dell'art. 4, D.Lgs. 446/97 ed una quota parte delle deduzioni forfettarie sopra cennate».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, che delinea il regime fiscale dei beni oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, 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" (cfr., sul punto, i chiarimenti resi con la circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E).

La medesima norma, al comma 2, prevede che «*Se 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 la risposta ad interpello n. 276/E pubblicata il 21 aprile 2021 nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli) - nota all'istante e cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento - sono stati forniti chiarimenti in merito agli adempimenti fiscali a carico dell'amministratore giudiziario con riferimento agli immobili oggetto di "sequestro antimafia".

Al riguardo, è stato chiarito 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.*

Le motivazioni di tale indirizzo interpretativo si fondano sulla provvisorietà della situazione determinatasi in pendenza di sequestro. In particolare, nella citata circolare, viene chiarito che, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, il titolare dei beni non è individuato a titolo definitivo e per questo motivo non ha la disponibilità dei medesimi. La veste di soggetto passivo d'imposta spetta a colui che assume, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati e quindi il soggetto passivo d'imposta è individuato 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 (sul punto si veda anche la risoluzione 31 agosto 2017, n. 114)».

Con la risoluzione 29 ottobre 2020, n. 70/E, è stato chiarito che, in pendenza di sequestro, 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, i redditi dei beni sequestrati, assoggettandoli a tassazione con riferimento alle categorie di reddito previste dall'articolo 6 del TUIR, con le medesime modalità applicate prima del sequestro (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). Al riguardo, si osserva che l'amministratore giudiziario, poiché in pendenza di sequestro opera, come già chiarito, nella veste di rappresentante in incertam personam, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato, utilizza il codice fiscale del titolare dei beni, senza bisogno di chiedere un codice fiscale intestato alla procedura. Ciò analogamente a quanto precisato con la citata 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)».

[...]

Ciò premesso, nel caso prospettato, l'istante, in quanto amministratore giudiziario di un compendio immobiliare appartenente a società e persone fisiche,

deve assolvere, per conto e in luogo di ciascuno dei titolari, a tutti gli obblighi fiscali riferibili agli immobili sequestrati, compreso l'obbligo di fatturazione dei proventi riferibili agli immobili appartenenti alle società [...]

A tal fine, come già anticipato, l'amministratore deve utilizzare il codice fiscale e la partita IVA (ove esistente) di ciascun soggetto, ed assolvere con riferimento a ciascun titolare, agli obblighi dichiarativi dei redditi relativi agli immobili, indicando, il codice carica 5 "Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati". Il modello dichiarativo da utilizzare va individuato in base alla natura giuridica del soggetto (persona fisica o giuridica) titolare del bene immobile».

Relativamente, invece, «agli adempimenti IVA concernenti la riscossione di canoni relativi ad immobili sequestrati», il principio di diritto n. 11 - pubblicato il 31 luglio 2020 nell'apposita sezione del sito della scrivente (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/principi-di-diritto>) e richiamato nella succitata risposta ad interpello n. 276/E del 2021 - chiarisce che «il soggetto tenuto ad adempiere agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione della comunicazione delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale, in luogo e per conto del locatore, è da individuarsi nell'amministratore giudiziario, per l'intero periodo di affidamento dell'incarico risultante dal provvedimento del giudice».

Ciò premesso, si ritiene che, nell'ipotesi in cui il provvedimento di sequestro raggiunga solo quota parte dei beni intestati alla società destinataria del provvedimento preventivo, l'amministratore giudiziario sia gravato esclusivamente degli adempimenti fiscali afferenti detta quota, restando a carico dell'amministratore societario ogni altro onere fiscale afferente la parte residuale.

Più nello specifico, con riferimento al quesito "Sub(i)" si condivide la soluzione interpretativa posta dall'istante, con le precisazioni che seguono.

Ai fini IVA, durante la vigenza dell'incarico, l'amministratore giudiziario è tenuto ad adempiere gli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche, dichiarazione IVA annuale e versamento dell'imposta, limitatamente alla riscossione dei canoni relativi alla quota pari al $[\dots]$ % di ogni singolo bene immobile sequestrato.

Ai fini dell'espletamento degli adempimenti IVA posti a suo carico, l'amministratore giudiziario:

- non è tenuto a richiedere un autonomo numero di partita IVA, essendo sufficiente che lo stesso utilizzi quello della società destinataria del provvedimento di sequestro, 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 societaria, inserendo altresì i propri dati anagrafici in qualità di dichiarante e di amministratore giudiziario (codice carica 5);

- ai fini della predisposizione della fattura elettronica per la riscossione dei canoni di locazione, dopo aver inserito nella sezione "cedente/prestatore" i dati della società locatrice destinataria del provvedimento di sequestro, deve valorizzare la voce "soggetto terzo" nel campo relativo al "soggetto emittente", come da indicazioni fornite con le specifiche regole tecniche di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018.

Del pari, in risposta al quesito "*Sub(ii)*" si ritiene che l'amministratore giudiziario abbia l'obbligo di predisporre il Modello Redditi SC, al fine dichiarare la sola quota reddituale afferente alla porzione immobiliare oggetto di sequestro, indicando nel frontespizio il codice fiscale e la partita IVA societaria e inserendo i propri dati anagrafici in qualità di dichiarante e di amministratore giudiziario (codice carica 5).

Posto che gli immobili raggiunti dal provvedimento preventivo risultano

«classificati come "beni merce"», quanto ai criteri di determinazione e tassazione del reddito afferente la quota sequestrata, in ragione di quanto stabilito dall'articolo 51 del decreto legislativo n. 159 del 2011 - che, con l'eccezione dei soli beni immobili "patrimonio", richiama l'ordinaria applicazione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 - si ritengono applicabili le previsioni normative in tema di reddito d'impresa.

A tal riguardo, si condivide il rappresentato criterio di ripartizione percentuale dei ricavi e dei costi della gestione immobiliare individuato ai fini della determinazione del reddito d'impresa imputabile alla quota di compendio immobiliare sottoposta a sequestro e in amministrazione giudiziaria.

Si è dell'avviso, comunque, che la riportabilità - nella dichiarazione annuale IRES del periodo d'imposta 2020 riguardante l'amministrazione giudiziaria della frazione di immobili sequestrata - del [../] per cento della perdita fiscale dichiarata per il periodo d'imposta precedente (2019) dalla società proprietaria degli immobili, possa ritenersi condivisibile solo qualora tale perdita fiscale sia unicamente inerente alla gestione del compendio immobiliare in questione e non anche ad altre e diverse attività o fattispecie. In caso contrario, ai fini del riconoscimento dello scomputo (ai sensi dell'articolo 84 del TUIR) in concreto effettuato dal reddito complessivo IRES dichiarato dall'amministrazione giudiziaria per il periodo d'imposta 2020, si è dell'avviso che occorra operare una previa ponderazione della perdita d'impresa riportabile dal periodo d'imposta 2019, tenendo conto, in particolare dell'incidenza percentuale, in tale periodo d'imposta, della perdita ascrivibile alla gestione del compendio immobiliare sul totale della perdita fiscale dichiarata dalla società proprietaria.

Da ultimo, quanto al quesito "*Sub(iii)*" relativo agli adempimenti IRAP, l'amministratore giudiziario deve predisporre il Modello IRAP dichiarando esclusivamente il valore della produzione afferente la quota immobiliare sequestrata. Quanto alle modalità di compilazione della dichiarazione valgono le medesime

indicazioni già fornite in risposta ai quesiti "*Sub(i)*" e "*Sub(ii)*".

Ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP, si ritiene, inoltre, che le deduzioni richiamate dall'interpellante (concernenti, nello specifico, quelle di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numeri 1), 2) e 4), e comma 4-*bis*, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446) possano essere fruito - ricorrendone i relativi presupposti - sempre in ragione del criterio di ripartizione percentuale proposto dallo stesso.

[...]

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)