

Attualità

## L'espropriato conserva la soggettività passiva

**Il custode giudiziario non assume la titolarità dei beni a lui affidati, ma si limita alla loro gestione**



Con la [risoluzione n. 158/E](#) dell'11 novembre 2005, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sul tema degli adempimenti tributari ricollegabili, ai fini Iva e delle imposte dirette, all'assunzione della veste di custode giudiziario nell'ambito della procedura di espropriazione immobiliare di cui all'articolo 555 e seguenti c.p.c. Le soluzioni adottate nell'occasione divergono nella sostanza da quelle affermate dalla stessa Agenzia nella precedente risoluzione n. 195/E del 13 ottobre 2003, riguardante un'ipotesi di custodia espletata nell'ambito dell'istituto del sequestro giudiziario disciplinato dall'articolo 670 c.p.c. Di qui l'interesse di un confronto tra le due pronunce, al fine di evidenziare i motivi alla base delle differenti impostazioni.

Come si è detto, la risoluzione in esame riguarda una procedura di espropriazione immobiliare, avente a oggetto, in particolare, un capannone industriale, intestato in parte a una società di capitali e in parte a una persona fisica non imprenditore, e in relazione al quale il custode giudiziario aveva provveduto a stipulare, su autorizzazione del giudice, due contratti di locazione commerciale in nome dei rispettivi proprietari. Il quesito prospettato atteneva all'individuazione degli adempimenti tributari gravanti sul custode giudiziario per i canoni derivanti dai contratti di locazione. Ciò implicava, in definitiva, anche la soluzione del problema di fondo se il custode giudiziario assumesse o meno, nel caso di specie, la veste di soggetto passivo ai fini Iva e delle imposte dirette.

La soluzione fornita dall'Agenzia muove da un'attenta ricostruzione della fattispecie processual-civilistica.

Sotto tale profilo, si evidenzia come, nella procedura di espropriazione immobiliare (analogamente a quanto avviene nelle altre procedure di espropriazione forzata), la custodia giudiziaria sia strettamente connessa, sul piano funzionale, all'atto di pignoramento. Uno degli effetti tipici del pignoramento, infatti, è quello di individuare i beni sui quali deve avvenire l'esecuzione, assegnando così un carattere specifico all'oggetto della responsabilità patrimoniale generica di cui all'articolo 2740 c.c., secondo cui *"il debitore risponde dell'obbligazione con tutti i suoi beni presenti e futuri"*. Soprattutto, il pignoramento vincola il bene di proprietà del debitore esecutato al soddisfacimento dei creditori.

Funzione della custodia - che, non a caso, come il pignoramento, si estende a *"tutti gli accessori, comprese le pertinenze e i frutti"* (articolo 559 c.p.c.) - è quella di realizzare effettivamente tale vincolo di indisponibilità. La custodia, quindi, non determina alcuna modifica della titolarità dei beni e dei frutti che ne sono oggetto: il debitore esecutato, seppure privato del potere di disporre degli stessi, ne rimane comunque proprietario. A riprova di ciò è la circostanza che, in primis, custode è lo stesso debitore, e che solo *"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"* (articolo 559 c.p.c.). Il custode, quindi, non assume la titolarità dei beni che sono oggetto della custodia, ma si limita alla loro gestione. Tale attività di amministrazione è peraltro ordinaria, posto che al debitore o al terzo nominato custode, ai sensi dell'articolo 560 c.p.c., *"è fatto divieto di dare in locazione l'immobile pignorato se non autorizzati dal giudice dell'esecuzione"*. Compito fondamentale del custode, inoltre, è provvedere alla conservazione dei frutti del bene pignorato, anch'essi vincolati al soddisfacimento dei creditori.

Pertanto, posto che il custode nell'ambito della procedura di espropriazione immobiliare non è titolare dei beni e dei frutti oggetto della custodia e che questi agisce sostanzialmente in sostituzione del debitore, con riferimento al caso di specie, ossia in relazione al trattamento dei canoni di locazione del bene immobile pignorato, l'Agenzia è giunta alla conclusione che soggetto passivo d'imposta sia pur sempre il debitore esecutato.

In particolare, per il trattamento ai fini Iva dei canoni di locazione della parte di immobile intestato alla società di capitali (i soli a essere assoggettati a tale imposta), l'Agenzia ha ritenuto che in capo alla società medesima, quale soggetto passivo d'imposta, permanga l'obbligo di liquidazione, versamento e dichiarazione del tributo, mentre obbligato a emettere fattura, in sostituzione del contribuente, sia il custode giudiziario. Nel caso concreto, infatti, l'emissione della fattura è strettamente funzionale all'apprensione dei canoni locatizi, attività che rientra tra i compiti fondamentali del custode, il quale deve anche provvedere, come sopra accennato, a conservare i frutti del bene pignorato.

Ne consegue che, come già previsto per gli incaricati della vendita con circolare n. 6 del 17 gennaio 1974, il custode deve trasmettere alla società, oltre all'importo del tributo incassato, copia della fattura. Entro quindici giorni dal ricevimento, la società sarà tenuta a tutti gli altri obblighi di registrazione, liquidazione e versamento del tributo.

A quest'ultimo proposito la risoluzione prudentemente precisa che, quando il custode giudiziario si trovi nell'impossibilità di rimettere l'Iva all'esecutato, perché ad esempio quest'ultimo si rende irreperibile, sarà il custode giudiziario a versarla

direttamente all'Erario.

Ad analoghe conclusioni giunge l'Agenzia per quanto concerne le imposte sui redditi, anche in tal caso individuando la soggettività passiva in capo al debitore quale proprietario dell'immobile pignorato. In particolare, la risoluzione evidenzia che i canoni relativi alla parte d'immobile intestato alla società costituiranno reddito d'impresa, mentre i canoni relativi alla persona fisica non imprenditore concorreranno come redditi fondiari alla formazione del suo reddito complessivo.

Come si è accennato, le conclusioni sopra riassunte divergono da quelle cui l'Agenzia giunge nella risoluzione n. 195/E del 2003, riferita al caso del sequestro giudiziario di cui all'articolo 670 c.p.c.

Al riguardo, si osserva che, a differenza dell'espropriazione immobiliare, il sequestro giudiziario tende ad assicurare la conservazione della cosa intorno alla quale è sorta una controversia mediante la sua custodia o la sua gestione temporanea, cosicché in questo caso la titolarità dei beni sequestrati non è certa, ma incerta. Tale situazione di incertezza in ordine alla titolarità dei beni sequestrati si protrae sino alla chiusura della vicenda giurisdizionale, quando sarà individuato a titolo definitivo e con effetto retroattivo il soggetto titolare dei beni sequestrati, e quindi l'effettivo soggetto passivo d'imposta.

Qui la custodia non è volta, dunque, a garantire la destinazione del bene del debitore al soddisfacimento dei creditori in pendenza di una procedura esecutiva, bensì a conservare la cosa in pendenza di giudizio e in via provvisoria, per conto di un soggetto non ancora individuato.

In questo caso, pertanto, il custode opera come rappresentante in incertam personam, e i beni sequestrati, in attesa della loro devoluzione al loro definitivo titolare, si configurano come un patrimonio separato, assimilabile per analogia all'istituto dell'eredità giacente, dove soggetto passivo è il chiamato che accetti, con effetto retroattivo, l'asse ereditario.

Di qui l'applicazione, nel sequestro giudiziario disciplinato dall'articolo 670 c.p.c., delle norme sull'eredità giacente dettate dall'articolo 187 (già articolo 131) del Tuir e dall'articolo 19 del Dpr 4 febbraio 1988, n. 42.

In proposito, si sottolinea che le medesime norme sull'eredità giacente, come chiarito con circolare n. 156 del 7 agosto 2000, pure trovano applicazione nel cosiddetto "sequestro anti-mafia" di cui alla legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modifiche, in ordine al trattamento tributario dei redditi derivanti dai beni sequestrati ai soggetti indiziati di appartenere ad associazioni di stampo mafioso. Anche in questo caso, infatti, i beni sequestrati, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, costituiscono un patrimonio assimilabile per analogia all'eredità giacente.

**Stefania Trocini**

*pubblicato Lunedì 14 Novembre 2005*

---