



**CONSIGLIO NAZIONALE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

**Commissione nazionale di studio
“Esecuzioni immobiliari, mobiliari e custodia giudiziaria”**

Dott.ssa Nicoletta Mazzagardi	Presidente
Dott.ssa Mariangela Quatraro	segretario
Dott.ssa Fabiola Beltramini	componente
Dott. Fernando Caldiero	componente
Dott.ssa Marisa Calvigioni	componente
Dott.ssa Elena Colantonio	componente
Dott.ssa Manuela Dignani	componente
Dott. Edoardo Franceschi	componente
Dott. Piergiorgio Mazza	componente
Dott.ssa Provvidenza Mirabile Aliquò	componente
Avv. Chiara Micarelli	ricercatore IRDCEC
Dott. Felice Ruscetta	Consigliere Nazionale Delegato

**VADEMECUM SUGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI
DEL CUSTODE GIUDIZIARIO
NELLE ESECUZIONI IMMOBILIARI**

SOMMARIO

1. Custodia ex art. 559 c.p.c. (conseguente al pignoramento ex art. 555 c.p.c.)
 - 1.1. Premessa.
 - 1.2. Il pignoramento.
2. Gli adempimenti tributari del custode.
 - 2.1. L'imposta sul valore aggiunto.
 - 2.2. Imposta di registro.
 - 2.3. Imposte sui redditi.
 - 2.4. Imposta comunale sugli immobili.
 - 2.5. Ritenute e sostituto d'imposta
3. Conclusioni.

1. CUSTODIA EX ART. 559 CPC (CONSEQUENTE AL PIGNORAMENTO EX ART 555 CPC).

1.1. Premessa.

Il codice di procedura civile definisce Custode colui al quale è affidata “la conservazione e l’amministrazione dei beni pignorati”. Nel processo di esecuzione all’art. 559 c.p.c. è riservata al Giudice dell’esecuzione la facoltà di nominare “su istanza del creditore pignorante o di un creditore intervenuto” un Custode diverso dal debitore esecutato previa audizione dello stesso.

Conseguentemente la custodia può essere affidata:

- a) al debitore esecutato;
- b) a soggetto diverso dallo stesso debitore.

In caso di nomina di cui al punto sub) b viene individuato un terzo che ha il compito di amministrare i beni pignorati, comprendendo nella custodia anche “tutti gli accessori, comprese le pertinenze ed i frutti”. L’analisi di seguito sviluppata è riferita esclusivamente a quest’ultima ipotesi.

1.2. Il pignoramento.

E’ fondamentale per esaminare tutti gli obblighi e gli adempimenti fiscali riferibili alla custodia stabilire come la stessa non determini alcuna modifica nella titolarità del diritto di proprietà dei beni pignorati e dei frutti che ne sono oggetto: al debitore esecutato, infatti, è impedito il potere di disporre dei beni stessi e dei frutti che derivano dal loro godimento, senza che detti beni escano dal suo patrimonio giuridico (art. 492 c.p.c.). Il pignoramento garantisce al creditore la conservazione del bene; la eventuale gestione da parte del debitore o di un terzo nominato avviene solo attraverso le modalità della custodia. In ragione di ciò, il diritto di conservazione del bene e dei suoi frutti in capo al creditore pignorante non gli attribuisce la proprietà degli stessi che rimane in capo al debitore esecutato sino al momento della effettiva vendita del bene.

Il Custode agisce “in sostituzione” del debitore esecutato, che rimane unico centro di imputazione dei diritti e degli obblighi derivanti dal diritto di proprietà o di ogni altro diritto reale di godimento.

Il Custode, si ribadisce quindi, non assume la titolarità dei beni che sono oggetto della custodia, ma si limita alla loro gestione.

Tale assunto è stato ampiamente confermato anche dall’Amministrazione Finanziaria in più occasioni (Telegramma n. 562739 n. 10 febbraio 1973, Circolare 17 gennaio 1974 n. 6, Risoluzione del 14 agosto 1996 n. 184) nonché in modo sistematico nella Risoluzione della Agenzia delle Entrate dell’11 novembre 2005 n. 158 nella quale si ribadisce 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 ne derivano dal loro godimento, senza che detti cespiti fuoriescano dal suo patrimonio giuridico..” e che “... 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 ..”.

Una volta definito, come sopra, l’inquadramento civilistico della figura del Custode, ne consegue che dal punto di vista fiscale il soggetto passivo d’imposta è e rimane il debitore tanto nel caso che si tratti di una persona fisica quanto che si tratti di una persona giuridica.

2. GLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI DEL CUSTODE.

Il tema degli obblighi tributari posti in capo al soggetto nominato Custode giudiziario – professionista o altro - è caratterizzato da un evidente vuoto normativo.

L’Amministrazione Finanziaria ha tentato di colmare tale lacuna ricorrendo a interpretazioni e proponendo soluzioni che in ambito applicativo si sono rivelate non prive di criticità, nonché in alcuni casi concretamente non percorribili.

Le istruzioni fornite dall’Amministrazione Finanziaria – esclusivamente tramite Circolari e Risoluzioni - sono (specie in caso di irreperibilità del debitore esecutato e in materia di riscossione) finalizzate indubbiamente a garantire alla stessa l’incasso del “tributo”, ma, oltre a non risolvere tutte le problematiche che di fatto possono presentarsi (a puro titolo d’esempio, possibilità di compensazione del tributo dovuto con crediti in essere, attribuzione del numero alla fattura da emettere da parte del Custode, eventuale opzione per il regime di imponibilità/esenzione), in realtà prospettano delle soluzioni che appaiono poco coerenti con la “figura” del Custode così come giuridicamente individuata.

Nell’ambito della presente relazione, l’analisi degli adempimenti tributari con riguardo all’attività di cui trattasi, verrà suddivisa in tre sezioni: Imposta sul valore aggiunto, Imposte sul reddito e Altre Imposte indirette.

2.1. Imposta sul valore aggiunto.

Gli obblighi tributari cui è tenuto il Custode giudiziario per quanto concerne l’imposta sul valore aggiunto sono stati oggetto di uno specifico intervento da parte dell’Agenzia delle Entrate nella già citata Risoluzione n. 158/E dell’11 novembre 2005.

Con istanza di interpello presentata ai sensi dell’articolo 11 Legge 27 luglio 2000 n. 212, un Custode giudiziario nominato nell’ambito di una procedura di pignoramento immobiliare ed

autorizzato dal Giudice a locare i beni oggetto di custodia chiedeva di conoscere a quali adempimenti tributari, in materia di imposta sul valore aggiunto e imposte dirette, fosse tenuto in relazione all'incasso dei canoni. La soluzione interpretativa prospettata dal Custode limitava la propria attività all'incasso dei canoni di locazione rimanendo, a suo avviso, in capo al debitore esecutato lo svolgimento di tutti gli adempimenti tributari connessi.

L'Agenzia delle Entrate nella propria risposta, nonostante la corretta individuazione giuridica della figura del Custode e pur ribadendo la veste di soggetto passivo in capo al debitore - tenuto quindi a tutti gli adempimenti relativi alla fase di liquidazione e versamento del tributo, nonché alla presentazione della dichiarazione annuale - era del parere che gli obblighi di fatturazione spettassero al Custode giudiziario.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, quindi, qualora l'operazione sia soggetta all'imposta il debitore esecutato, che è di fatto il soggetto passivo d'imposta, è tenuto alla liquidazione, al versamento e alla dichiarazione del tributo.

Obbligato ad emettere la fattura invece, in sostituzione del contribuente (debitore esecutato), sarebbe il Custode giudiziario in quanto trattasi di una *“formalità strettamente funzionale alla riscossione dei canoni locatizi, che ... rientra tra i compiti fondamentali del Custode, tenuto a provvedere alla conservazione dei frutti del bene pignorato”*.¹

Il Custode inoltre sempre secondo la soluzione prospettata dall'Amministrazione, oltre all'importo del tributo incassato, sarebbe tenuto a trasmettere copia della fattura al soggetto esecutato, il quale dovrebbe provvedere, entro quindici giorni dal ricevimento, alla registrazione del documento e agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l'applicazione del tributo.

Tuttavia in ipotesi di irreperibilità del soggetto esecutato l'obbligo del versamento dell'imposta incomberebbe sul Custode il quale dovrebbe altresì provvedere a corrispondere la stessa all'Amministrazione Finanziaria.

Tale orientamento, volto a spostare sul Custode adempimenti propri del debitore esecutato, ha assunto dei tratti ancora più marcati nella Risoluzione 62/E del 16 maggio 2006, quando l'Amministrazione, accomunando la figura del Custode e del Delegato alla vendita si spinge ad affermare, che *“anche la soggettività passiva d'imposta del debitore esecutato, deve ritenersi, per così dire, in parte "limitata" sotto il profilo dei concreti adempimenti che ne discendono, in particolare con riguardo agli obblighi di fatturazione e versamento del tributo”*.

Tenuto conto che in tale risoluzione si afferma altresì che non ricorrono elementi distintivi tra la vendita delegata ad un professionista e la custodia tali da giustificare soluzioni diverse tra le due

¹ Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 11 novembre 2005, n. 158/E.

fattispecie, pare pertanto che l'amministrazione tenti di introdurre anche nell'ambito della custodia una fattispecie giuridica nuova che è quella del "soggetto passivo esecutato" al quale sembra preclusa la possibilità di adempiere personalmente alle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto (sia pure nel caso di operazioni di vendita di immobili da parte del professionista incaricato) con l'evidenziazione che "la procedura espropriativa di cui agli artt. 555 ss. c.p.c., del resto, rappresenta un momento patologico nella circolazione del bene immobile, cosicché anche sotto il diverso profilo della necessità della tutela degli interessi dell'Erario, i medesimi obblighi di fatturazione e versamento del tributo, non solo nell'ipotesi di irreperibilità del contribuente, ma in ogni caso, devono ritenersi accentrati nella procedura stessa, anziché in capo al debitore esecutato"².

A ben vedere l'Amministrazione Finanziaria ha sempre ritenuto di adottare soluzioni riferite a procedure esecutive che le permettessero di coinvolgere, nello svolgimento degli adempimenti tributari, altri soggetti oltre all'effettivo obbligato "principale", affinché fossero tutelati gli interessi erariali.

I precedenti in materia sono, infatti, la Circolare Ministero delle Finanze Direzione Generale Tasse e Imposte Indirette sugli Affari 17 gennaio 1974, n. 6/505165 e la Risoluzione delle Finanze Direzione Generale Tasse e Imposte Indirette sugli Affari 13 agosto 1974, n. 501281.

La prima Circolare in merito agli adempimenti cui sono tenuti il curatore fallimentare ovvero l'incaricato alla vendita prevedeva che "qualora la cessione di beni compresi in procedure fallimentari venga dal curatore effettuata per il tramite di un proprio incaricato, è quest'ultimo che è tenuto all'emissione della fattura con l'addebito della relativa imposta; copia di detto documento, in uno all'ammontare dell'IVA riscossa, deve essere rimesso al curatore del fallimento, il quale è tenuto a provvedere, entro quindici giorni dal ricevimento, alla registrazione ed agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l'applicazione del tributo".

Pur in presenza, quindi, di un soggetto passivo di imposta, tenuto e in grado di effettuare tutti gli adempimenti previsti al riguardo dal DPR 633/1972, nel caso di specie il curatore, l'Amministrazione attribuiva al soggetto incaricato alla vendita l'obbligo di emissione della fattura. Questo, quindi, anche in presenza di una soggettività passiva propria del curatore, soggetto in possesso della contabilità, obbligato ed in grado di adempiere compiutamente alle previsioni di legge.

² Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 16 maggio 2006, n. 62/E e, da ultimo, Risoluzione 21 aprile 2008, n. 105/E.

La successiva Risoluzione³, infine, precisava “*che l'IVA riscossa dagli Istituti di vendite giudiziarie in base alle disposizioni contenute nella Circolare n. 6/505165 del 17-1-1974 debba essere direttamente versata ai competenti Uffici IVA in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, non è possibile rimetterne il relativo importo all'impresa esecutata, nei termini precisati dalla cennata circolare ministeriale. In altri termini, si ritiene che, tenuto conto della particolare tecnica applicativa dell'IVA, la soluzione del versamento diretto all' Ufficio IVA da parte degli Istituti di cui trattasi debba essere adottata sia nel caso di irreperibilità dell' impresa esecutata che nel caso in cui l'impresa stessa dichiari, successivamente all'avvenuta vendita con addebito dell' imposta, che i beni venduti non erano, per qualsiasi ragione, soggetti ad IVA, sia, infine, quando, sempre dopo la vendita e, quindi, dopo la riscossione del tributo, il curatore segnali per iscritto l'intervenuta chiusura del fallimento.*”

In quest'ultimo caso quindi veniva per la prima volta introdotta una soggettività passiva in capo all'Istituto Vendite Giudiziarie relativamente al versamento del tributo in caso di irreperibilità del soggetto passivo principale.

Il vuoto normativo e la tutela del credito erariale hanno fatto sì che l'Amministrazione Finanziaria introducesse una forzatura in materia di adempimenti relativi all'imposta sul valore aggiunto (emissione fattura e versamento) finendo per porre in capo all'Ausiliario adempimenti che sono in realtà di competenza del debitore esecutato.

L'Agenzia delle Entrate, a distanza di trent'anni, ha utilizzato le medesime modalità, per attribuire agli Ausiliari del Giudice delle Esecuzioni adempimenti in realtà non a loro assegnati dalla Legge in materia e ancor più rispetto ai quali non dispongono degli strumenti per adempiere.

In conclusione, allo stato, sulla base della prassi Ministeriale, il Custode in ipotesi di riscossione di canoni di locazione di immobili (ovviamente in ipotesi di regime IVA), sarebbe tenuto ai seguenti adempimenti:

- a) Emissione della fattura;
- b) Trasmissione della stessa e dell'imposta incassata all'esecutato;
- c) Versamento dell'imposta in caso di impossibilità di remissione della stessa all'esecutato (es. irreperibilità).

A rigore, inoltre, applicando alla lettera la previsione della Risoluzione della Agenzia delle Entrate n. 62 del 16 maggio 2006, l'obbligo di cui al punto c) ricorrerebbe in ogni caso avendo il debitore esecutato una soggettività passiva limitata.

³ Risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 13 agosto 1974, n. 501281.

Pur ribadendo che nessuna norma di Legge ad oggi regola le attività sopra analizzate e tuttavia poste a carico del Custode, si delineano di seguito tutte le criticità che emergono nell'operare secondo quanto richiesto dall'Agenzia delle Entrate relativamente ai singoli adempimenti così come sopra individuati.

Ai sensi dell'articolo n. 21 DPR. 633/1972 *“il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura ... o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo”*.

Dal che discende che il soggetto obbligato a detta emissione è il debitore esecutato. L'emissione di tale documento posta in capo al Custode oltre a essere in contrasto con la suindicata disposizione di legge si scontra anche con la concreta possibilità di applicazione mancando al Custode gli strumenti per adempiere correttamente.

Si pensi ad esempio alla necessità di rispettare la numerazione cronologica del documento fiscale o di provvedere alla liquidazione dell'imposta tenendo conto dell'eventuale situazione creditoria del debitore, per non parlare della preliminare e fondamentale necessità di inquadrare soggettivamente il debitore e oggettivamente l'operazione effettuata nell'ambito della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto. A tal proposito si considerino le problematiche a cui il Custode va incontro nell'ipotesi di stipulazione di un nuovo contratto di locazione avente ad oggetto un immobile strumentale. Tale operazione infatti è regolata dall'articolo 10, comma 1, n. 8, del DPR 633/72 che ne prevede l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, salvo che il locatore – sempre il debitore esecutato – eserciti, nei casi previsti, il diritto di opzione che ne permetta l'assoggettamento all'imposta.

In ipotesi di mancata collaborazione del debitore esecutato il Custode non può esercitare un diritto altrui anche se tale circostanza potrebbe andare a detrimento dello stesso debitore. Si pensi al caso della gestione di un regime di pro-rata di deducibilità.

Venendo invece agli aspetti concernenti la trasmissione della fattura e dell'imposta si è verificata, nel concreto svolgimento degli incarichi, una persistente mancanza di collaborazione del debitore esecutato che raramente si fa parte attiva nell'assolvimento degli adempimenti. Il Custode quindi, aderendo alla tesi dell'Amministrazione Finanziaria, dovrebbe procedere alla liquidazione e al versamento dell'imposta, senza conoscere la periodicità delle liquidazioni ma ancor di più utilizzando un codice tributo ordinario.

Nella pratica è emerso, quindi, come il Custode operi con la cronica assenza del debitore che si mantiene estraneo alla procedura non permettendo quindi che gli siano validamente consegnati i documenti di legge o rimessa l'IVA, la quale di fatto viene materialmente versata, nella maggior parte dei casi, dal Custode.

Osservazioni

Nell'esprimere il proprio orientamento, con riferimento agli obblighi che vorrebbero essere posti in capo al Custode, l'Agenzia delle Entrate, come sopra esposto, ha fatto riferimento agli adempimenti attribuiti al curatore fallimentare e agli incaricati delle vendite giudiziarie.

Tale posizione omette però di considerare che il curatore è un organo della procedura con poteri di rappresentanza propri mentre il Custode è un ausiliario, di fatto "strumento operativo" degli organi giudiziari.

Deve allora osservarsi che l'obbligo di fatturazione è posto a carico del curatore in virtù di un'espressa previsione normativa, cioè l'art. 74 *bis* del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, e che tale norma non può certo estendersi *per analogia* ad un soggetto avente un differente status giuridico.

Si osserva che in caso di mancato ricevimento della fattura da parte del cessionario (quindi mancata emissione da parte del Custode) entro 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione, lo stesso deve presentare al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate un'autofattura e versare contemporaneamente la relativa imposta, secondo la procedura di cui all'art. 6, comma 8, lett. a), D.Lgs. n. 471/1997.

Questa previsione consentirebbe di risolvere da un lato il problema relativo alla mancata emissione della fattura da parte del Custode, ma potrebbe presentare il rischio di contestazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria di un inadempimento formale (mancata emissione di fattura) e sostanziale (mancato versamento dell'imposta). La predetta procedura di autofatturazione infatti equivale a una denuncia per omessa fatturazione di operazioni imponibili e di tutti gli adempimenti conseguenti nei confronti del soggetto esecutato e nei confronti di altro soggetto asseritamente obbligato a tali adempimenti (Custode).

2.2. Imposta di registro.

L'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella tariffa allegata al DPR 131/1986, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione. Gli atti per i quali vige l'obbligo di registrazione sono indicati dall'art. 2 del DPR 131/1986, anche TUR, e precisamente:

a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato;

b) i contratti verbali indicati nel comma primo dell'art. 3;

c) le operazioni delle società ed enti esteri indicate nell'art. 4;

d) gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni

immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni”.

Ai sensi dell'art. 3 del TUR:

“Sono soggetti a registrazione i contratti verbali:

a) di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite;

b) di trasferimento e di affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite.

Per gli altri contratti verbali si applicano le disposizioni dell'art. 22.”

Per le scritture private non autenticate e per i contratti verbali, soggetti obbligati a richiedere la registrazione sono, a mente dell'art. 10 comma 1° del TUR, le parti contraenti che devono, altresì, procedere, nel caso di registrazione di contratti di locazione e affitto dei beni immobili esistenti nel territorio dello Stato, alla liquidazione e all'assolvimento dell'imposta (art.17 comma 1° TUR).

La registrazione, ai sensi dell'art. 16 1° comma del TUR, è eseguita previo pagamento del tributo e le parti contraenti sono solidamente obbligate al relativo pagamento (art. 57 1° comma TUR)⁴.

La solidarietà vale esclusivamente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, pertanto al “loro interno” ben possono i contraenti elaborare regole pattizie in ordine all'imputazione del gravame d'imposta solo su alcuni di essi ovvero in ordine al riparto tra essi del carico fiscale complessivo.

Le fattispecie rilevanti ai fini dell'imposta di registro, nell'ambito dell'attività di custodia, sono essenzialmente riconducibili alla locazione dei beni immobili oggetto della stessa. In particolare il professionista, al momento del conferimento dell'incarico, deve provvedere alla gestione di situazioni quali:

- 1) bene immobile locato;
- 2) bene immobile occupato ma privo di regolare contratto registrato;
- 3) bene immobile non locato da mettere a rendita.

Le considerazioni in ordine al vuoto normativo effettuate per l'imposta sul valore aggiunto valgono anche in materia di imposta di registro e anche nelle ipotesi sopra citate. Il Custode, pur avendo il compito di amministrare i beni pignorati, inclusi *“tutti gli accessori, comprese le pertinenze ed i frutti”*, non ne è titolare; egli quindi agisce come ausiliario del Giudice nell'amministrazione del

⁴ Con riferimento alla locazione di immobili abitativi l'articolo 8, legge 27 luglio 1978, n. 392, dispone che *“le spese di registrazione del contratto di locazione sono a carico del conduttore e del locatore in parti uguali”*. Questa norma va coordinata con l'articolo 57, comma 1, TUR, per il quale le parti contraenti sono solidalmente responsabili per il pagamento dell'imposta di registro.

patrimonio del debitore esecutato. Soggetto passivo d'imposta è e rimane quest'ultimo sul quale incombe l'obbligo di versamento dell'imposta di registro.

Venendo all'esame dell'ipotesi di bene immobile locato con contratto regolarmente registrato il Custode, per le ragioni sopra esposte, non sarebbe tenuto a nessun adempimento e in particolare non dovrebbe corrispondere l'imposta di rinnovo annuale; inoltre, come già evidenziato, a mente dell'articolo n. 57 del DPR 131/1986 il locatario risponde solidalmente con il locatore dell'imposta in argomento. Quindi, atteso che per il Custode non sussiste alcun obbligo al riguardo, lo stesso potrebbe limitarsi all'incasso dei canoni e l'Agenzia delle Entrate, ovvero il locatario, potrebbero, a loro volta, intervenire nell'esecuzione per soddisfare il proprio credito.

Si deve dar conto comunque che in diversi Tribunali i Custodi ricevono dal Giudice delle Esecuzioni precise indicazioni di provvedere al versamento dell'imposta annuale in quanto, a loro avviso, strumentale all'incasso dei canoni.

Nei residui due casi, sopra individuati ai punti 2 e 3, in cui sia il Custode a stipulare un contratto di locazione - o a regolarizzare una situazione di fatto - egli ha necessariamente l'obbligo di richiedere la registrazione dell'atto ed è conseguentemente obbligato al pagamento dell'imposta di registro che potrebbe però essere posta, pattiziamente, per intero a carico del locatario.

Concludendo, infine, si segnala che, a differenza dell'imposta sul valore aggiunto, con riferimento all'imposta in esame non esiste alcuna interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria riguardo i sopra elencati adempimenti.

2.3. Imposte sui redditi.

L'art. 26 del testo unico sulle imposte sui redditi stabilisce:

“I redditi fondiari concorrono indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall' art. 33, per il periodo d' imposta in cui si è verificato il possesso. I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità è riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare”.

Dalla lettura del sopra riportato dettato normativo si evince che il presupposto impositivo si realizza in capo al titolare del diritto di proprietà del bene oggetto di custodia.

Nel caso si tratti di beni immobili locati i relativi canoni concorreranno a formare il reddito d'impresa dell'imprenditore intestatario dei detti beni o verranno dichiarati quali redditi di fabbricati dal soggetto intestatario che li possiede in qualità di persona fisica non imprenditore. Valgono analoghe previsioni nel caso in cui il soggetto sottoposto ad esecuzione sia una persona giuridica od ente.

Per quanto concerne gli immobili di interesse storico artistico, le norme agevolative (previsioni di cui all'art. 11 comma legge 30 dicembre 1991 n. 413) sono applicabili al titolare del reddito e non hanno alcun impatto sulla attività del Custode il quale si ritiene debba limitarsi, nell'ambito del suo dovere di informativa, a comunicare al debitore esecutato il canone di locazione.

In ragione di quanto sopra esposto il Custode non è tenuto ad alcun adempimento in materia di imposte sul reddito. Si ritiene invece più che opportuno che provveda a comunicare al termine di ogni periodo di imposta, al debitore esecutato l'ammontare dei canoni percepiti affinché egli possa assolvere gli obblighi tributari, come sarà inoltre opportuno comunicare l'avvenuta sottoscrizione di un nuovo contratto di locazione.

2.4. Imposta comunale sugli immobili.

Il Decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504 ha introdotto, con decorrenza dal 1993, nell'ambito del riordino della finanza degli enti territoriali l'imposta comunale sugli immobili.

L' art. 1 al comma secondo recita:

“Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa”

Mentre il successivo art. 3 stabilisce che:

“Soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'articolo 1, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività. Per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario. In caso di fabbricati di cui all' articolo 5, comma 3, il locatario assume la qualità di soggetto passivo a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale è stato stipulato il contratto di locazione finanziaria.”

L'analisi della norma in esame con riferimento agli eventuali adempimenti di competenza del Custode potrebbe dar luogo ad una iniziale difficoltà interpretativa derivante dalla circostanza che vede il Custode “in possesso” dell'immobile quantomeno dal momento in cui tale possesso si

concretizza effettivamente (consegna da parte del debitore, formale immissione in possesso da parte dell'Ufficiale Giudiziario).

La semplice lettura dell'articolo 1 comma 2, infatti, potrebbe far ritenere il Custode soggetto passivo d'imposta, laddove non venisse coordinata con la previsione del successivo articolo 3 comma 1, secondo cui i soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario degli immobili ovvero il titolare del diritto reale sugli stessi. Viene quindi identificato dal combinato disposto dei due articoli un soggetto che è stato dalla dottrina definito "*possessore qualificato*" (in tale senso, anche Cassazione 23 ottobre 2006, n. 22787) il quale deve necessariamente riassumere nella sua figura la condizione di possessore (art. 1) e di proprietario o titolare di altro diritto reale (art. 3).

Alla luce di tale inquadramento giuridico appare indubbio che il Custode non possa definirsi possessore qualificato dei beni oggetto di custodia ai sensi dell'art. 559 c.p.c e che conseguentemente non possano essere posti a suo carico gli adempimenti previsti dal Decreto Legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992.

In ragione di ciò la soggettività passiva rimane in capo al proprietario o al titolare di diritti reali di godimento che fino alla data di emissione del decreto di trasferimento deve assolvere all'obbligo del versamento dell'imposta.

A tal fine pare comunque opportuno ricordare che ai sensi dell'art. 1 del D.L. 27 maggio 2008, n. 93, a decorrere dall'anno 2008, è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili l'unità abitativa adibita ad abitazione principale del soggetto passivo.

Vale osservare tuttavia come in talune fasi della procedura sembrerebbe che anche in capo al debitore esecutato non si verifichi la condizione del possesso qualificato così come sopra definita. Il fatto che il Custode ai sensi dell'art. 560 ultimo comma c.p.c. provveda all'amministrazione e alla gestione dell'immobile pignorato ed eserciti le azioni previste dalla legge occorrenti per conseguire la disponibilità pare confliggere con il concetto di possesso definito dall'art. 1140 c.c. che costituisce il presupposto oggettivo dell'imposta (art. 1).

2.5 Ritenute e sostituto d'imposta.

L'articolo n. 23 del DPR 660/1973 prevede che:

“Gli enti e le società indicati nell' articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22-12-1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell' articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell' articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore, nonché il condominio quale sostituto d' imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all' articolo

48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.

I soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero di cui all'articolo 48, concernente determinazione del reddito di lavoro dipendente, comma 8-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono in ogni caso operare le relative ritenute”.

La lettura del dato normativo pare non lasci alcun dubbio riguardo alla mancata qualifica del Custode quale sostituto di imposta. Effettuando la norma in questione una elencazione analitica e tassativa dei sostituti, si ritiene che il Custode non rivesta tale ruolo e non gli siano stati attribuiti i relativi adempimenti.

La tassatività dei soggetti indicati nell'elenco è desumibile anche dal fatto che laddove il legislatore ha voluto estendere tale qualifica ad altri soggetti non originariamente elencati è dovuto intervenire con specifici provvedimenti di legge (da ultimo, con il Decreto Legge 4 luglio 2006 n. 223 convertito dalla Legge 4 agosto 2006 n. 248 curatore fallimentare/commissario liquidatore).

3. CONCLUSIONI.

L'analisi effettuata nel presente elaborato in tema di adempimenti tributari spettanti e attribuiti dall'Amministrazione Finanziaria al Custode ha evidenziato, al di là delle singole peculiarità relative a ciascuna imposta, la necessità che l'attività della custodia giudiziaria venga disciplinata da un punto di vista tributario in modo sistematico. Tale disciplina permetterebbe al Custode di superare le incertezze e le criticità evidenziate nei paragrafi dedicati ai singoli tributi e all'Amministrazione Finanziaria consentirebbe di avere certezza in ordine ai soggetti passivi di imposta con una conseguente maggiore tutela degli interessi erariali.