

Risposta n. 369/2023

OGGETTO: Vendita di beni sequestrati – Soggetto tenuto agli adempimenti fiscali – Articoli 104–bis disp. att. c.p.p. e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo "istante", fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

In seno ad un procedimento penale, l'istante è amministratore giudiziario di diversi veicoli sequestrati «*ai sensi dell'art. 321 cpp. e 104 bis disp.att.cpp dal GIP presso il Tribunale di [...] in data [...] 2020*».

Premesso che «*il sequestro non riguarda il compendio aziendale o le quote sociali*» delle società intestatarie dei mezzi, «*bensì esclusivamente i veicoli rinvenuti dalla Polizia Giudiziaria in occasione dell'esecuzione del sequestro intestate o riconducibili alle precitate società; per l'effetto, lo scrivente non ha alcun potere né*

rappresentanza legale (né tantomeno fiscale) delle staggite», dovendo «dare corso alle formalità conseguenti alle prime vendite giudiziali bisogna regolamentare le modalità per la fatturazione dei veicoli e per il versamento all'erario della relativa Iva.».

L'istante evidenzia che di «norma e di prassi, in caso di vendita giudiziali, il delegato alla vendita richiede all'intestatario del bene (se si tratta di cessione soggetta ad Iva) l'emissione della fattura di vendita intestata direttamente al cessionario/aggiudicatario, così che quest'ultimo possa curarne le conseguenti fiscali detraendo - se del caso - l'Iva sul veicolo acquistato. Ma, nel caso in esame, le società intestatarie hanno dichiarato informalmente di non voler emettere le fatture di vendita dei veicoli e pertanto si rende necessaria la predisposizione della prassi che disciplini sia la fatturazione dei veicoli che il correlato versamento dell'Iva sulla cessione dei predetti veicoli, ciò anche per rifuggire responsabilità civili e fiscali e carichi sanzionatori per gli aggiudicatari e per gli istituti di vendita delegati.».

Alla luce di quanto sopra, all'esito dell'aggiudicazione dei veicoli ai terzi acquirenti, l'istante intende chiedere «alle società intestatarie dei veicoli di emettere fattura di vendita dei veicoli, con il corrispettivo pari al prezzo di aggiudicazione oltre Iva, indicando come destinatari gli aggiudicatari.».

A fronte dell'eventuale mancata emissione delle fatture da parte delle società intestatarie dei veicoli, l'istante ipotizza due soluzioni:

«1^a soluzione: gli aggiudicatari dovranno emettere autofattura - ex articolo 6, comma 8, d.lgs.18/12/1997 n.471 - per l'acquisto dei veicoli versando l'Iva sull'autofattura all'Erario. In particolare, il cessionario/aggiudicatario, nel caso di omessa fattura da parte del cedente/intestatario o di ricezione di una fattura irregolare,

previo versamento dell'IVA con F24 ove richiesto, deve emettere un'autofattura con il "Tipo Documento" TD20 (autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture (ex art.6 c.8 e 9-bis d.lgs. 471/97 o art.46 c.5 D.L. 331/93), indicando l'imponibile, la relativa imposta, ovvero gli importi per i quali non si applica l'imposta, e indicando come cedente l'intestatario del veicolo e come cessionario/aggiudicatario/acquirente se stesso (cfr pagina 79 delle "Specifiche tecniche" allegate al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 aprile 2020, "Versione 1.6.2" del 26 novembre 2020, reperibili nel sito della scrivente nell'apposita sezione <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/specifiche-tecniche-versione1.6.2>). Come da direttive giudiziali del [...] 2022 (all.1).

2^ soluzione: gli istituti delegati alla vendita giudiziale precitati dovranno emettere le fatture dei veicoli in nome e per conto delle società intestatarie versando la relativa Iva a mezzo F24 sempre a nome delle società intestatarie. Come da direttive giudiziali del [...] 2023, all.2.

Tutto ciò premesso l'Amministrazione Giudiziaria vorrebbe sapere se le soluzioni sopra paventate siano legittime e se si possano applicare alternativamente.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Fermo quanto indicato nel riportare il quesito proposto, l'istante non formula alcuna soluzione allo stesso.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 104-*bis* disp. att. c.p.p. rubricato "Amministrazione dei beni sottoposti a sequestro e confisca. Tutela dei terzi nel giudizio", stabilisce, tra l'altro, che: *«1-bis. Si applicano le disposizioni di cui al Libro I, titolo III, del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni nella parte in cui recano la disciplina della nomina e revoca dell'amministratore, dei compiti, degli obblighi dello stesso e della gestione dei beni. In caso di sequestro disposto ai sensi dell'articolo 321, comma 2, del codice o di confisca ai fini della tutela dei terzi e nei rapporti con la procedura di liquidazione giudiziaria si applicano, altresì, le disposizioni di cui al titolo IV del Libro I del citato decreto legislativo.»*

Tra le varie previsioni del d.lgs. n. 159 del 2011 ("Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136"), al titolo III figurano:

- sia quelle inerenti "L'amministrazione dei beni sequestrati e confiscati" (capo I), con individuazione dell'*iter* di nomina e dei poteri dei soggetti coinvolti, tra cui l'amministratore giudiziario, il quale *«riveste la qualifica di pubblico ufficiale e deve adempiere con diligenza ai compiti del proprio ufficio. Egli ha il compito di provvedere alla gestione, alla custodia e alla conservazione dei beni sequestrati anche nel corso degli eventuali giudizi di impugnazione, sotto la direzione del giudice delegato, al fine di incrementare, se possibile, la redditività dei beni medesimi.»* (cfr. l'articolo 35, comma 5, del d.lgs. n. 159);

- sia quelle su "La gestione dei beni sequestrati e confiscati" (capo II), tra cui l'articolo 40, secondo il quale *«[...] 5-ter. Il tribunale, se non deve provvedere alla revoca*

del sequestro e alle conseguenti restituzioni, su richiesta dell'amministratore giudiziario o dell'Agenzia, decorsi trenta giorni dal deposito della relazione di cui all'articolo 36, destina alla vendita i beni mobili sottoposti a sequestro se gli stessi non possono essere amministrati senza pericolo di deterioramento o di rilevanti diseconomie. Se i beni mobili sottoposti a sequestro sono privi di valore, improduttivi, oggettivamente inutilizzabili e non alienabili, il tribunale dispone la loro distruzione o demolizione.

5-quater. I proventi derivanti dalla vendita dei beni di cui al comma 5-ter affluiscono, al netto delle spese sostenute, al Fondo unico giustizia per essere versati all'apposito capitolo di entrata del bilancio dello Stato e riassegnati, nei limiti e con le modalità di cui all'articolo 2, comma 7, del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito dalla legge 13 novembre 2008, n. 181, nella misura del 50 per cento secondo le destinazioni previste dal predetto articolo 2, comma 7, e per il restante 50 per cento allo stato di previsione della spesa del Ministero dell'interno per le esigenze dell'Agenzia che li destina prioritariamente alle finalità sociali e produttive.

5-quinquies. Se il tribunale non provvede alla confisca dei beni di cui al comma 5-ter, dispone la restituzione all'avente diritto dei proventi versati al Fondo unico giustizia in relazione alla vendita dei medesimi beni, oltre agli interessi maturati sui medesimi proventi computati secondo quanto stabilito dal decreto ministeriale 30 luglio 2009, n. 127.».

Come indicato in più occasioni, la provvisorietà della situazione determinatasi - in base alla quale, in attesa della confisca o della restituzione dei beni al proprietario, il titolare degli stessi non è individuato a titolo definitivo e non ne ha la disponibilità - fa sì che l'«*amministratore giudiziario, in pendenza di sequestro, opera dunque nella veste*

di rappresentante in incertam personam, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato» (cfr. la circolare n. 156/E del 7 agosto 2000).

Si è peraltro già evidenziato come, «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. [...] 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 [...] % 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.» (così, tra le più recenti, la risposta n. 277 pubblicata il 19 maggio 2022 nell'apposita sezione del sito istituzionale della scrivente).

Alla luce di quanto sopra, deve dunque ribadirsi che in linea generale la vendita di beni sottoposti a sequestro preventivo è operazione alla cui documentazione provvede l'amministratore giudiziario degli stessi, il quale cura anche il versamento della relativa imposta (IVA), se dovuta.

Una precisazione merita, tuttavia, l'ipotesi in cui la vendita sia delegata a soggetti terzi.

Le modalità di documentazione delle vendite operate tramite istituti delegati o professionisti in seno a procedure esecutive e variamente ablativo, unitamente agli ulteriori adempimenti che ne derivano, nel corso del tempo sono state oggetto di numerosi interventi da parte dell'Agenzia delle entrate e del Ministero delle Finanze.

In particolare, si è chiarito che in ipotesi di vendite giudiziarie che hanno ad oggetto beni provenienti da un'impresa, l'«*incaricato della vendita (commissionario, cancelliere, ufficiale giudiziario, Istituto di vendite giudiziarie) [...], come è stato precisato per gli incaricati delle vendite fallimentari, ha l'obbligo di emettere la fattura con l'addebito della relativa I.V.A. Copia della fattura, in uno all'importo del tributo riscosso, dovrà essere trasmessa all'impresa cedente (soggetto esecutato) la*

quale provvederà, entro 15 giorni dal ricevimento, alla registrazione del documento ed agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l'applicazione del tributo.» [con queste parole la circolare n. 6 (prot. n. 505165/73) del 17 gennaio 1974].

Si tratta, dunque, di una forma di vendita documentata in nome e per conto del soggetto passivo d'imposta (colui che è stato sottoposto alla procedura), ex articolo 21, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 (decreto IVA), da parte di chi cura materialmente la cessione (si veda la circolare n. 14/E del 17 giugno 2019, cui si rinvia anche per le modalità di compilazione della fattura elettronica unitamente alle Specifiche tecniche allegate al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 e successive modifiche [cfr., in ultimo, la versione 1.7.1 utilizzabile dal 1° ottobre 2022 e disponibile sul sito istituzionale della scrivente: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/normativa-prassi-e-regole-tecniche-fatture-elettroniche>]).

Costui rimette poi allo stesso soggetto passivo l'imposta riscossa affinché ne effettui il versamento, oppure vi provvede direttamente quando sussistono difficoltà (ad esempio l'irreperibilità o l'inerzia di chi ha subito la procedura) ovvero si versi comunque in un momento patologico della circolazione del bene (come avviene nelle varie forme di esecuzione forzata o di sequestro penale), eventualità nella quale, in assenza di una diversa indicazione del legislatore, la necessaria tutela degli interessi erariali deve prevalere (si vedano, oltre la già citata circolare n. 14/E del 2019, le precedenti risoluzioni n. 62/E del 16 maggio 2006 e n. 158/E dell'11 novembre 2005, nonché le risposte rese a specifiche istanze dei contribuenti, tra cui, anche di recente, la n. 250 pubblicata il 16 marzo 2023).

Dovendo coniugare i vari principi espressi in argomento, come sopra succintamente richiamati, va dunque affermato che, fermo il generale obbligo di documentazione e versamento in capo all'amministratore giudiziario, qualora la cessione dei beni sia delegata, come nel caso di specie, ad un istituto di vendite giudiziarie, sarà questi a curarne gli incombeni di documentazione (tramite emissione di fattura, se dovuta) e versamento dell'IVA all'erario per conto del soggetto passivo d'imposta sottoposto alla procedura.

Solo in caso di inerzia dell'istituto, o dell'amministratore giudiziario, l'acquirente dei beni, ove a sua volta soggetto passivo d'imposta, dovrà procedere a regolarizzare l'operazione in base all'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 onde evitare la relativa sanzione, *«pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250»* (cfr. il primo periodo).

Va comunque evidenziato che tale procedura non può considerarsi "ordinaria" o alternativa a quella di cui agli articoli 21 e 21-bis del decreto IVA (disciplinanti, rispettivamente, la "Fatturazione delle operazioni" e la "Fattura semplificata").

In questo senso, come accennato, essa rappresenta una forma di regolarizzazione possibile solo a fronte dell'omessa fatturazione da parte del cedente/prestatore. Secondo quanto chiarito in altre occasioni, l'articolo 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997 *«- che prevede l'emissione dell'autofattura da parte del cessionario/committente, con conseguente versamento dell'imposta all'erario - è incardinata, infatti, nel sistema sanzionatorio ed ha natura eccezionale, presupponendo l'inadempienza del cedente/prestatore.»* (con queste parole, ad esempio, la risposta n. 163 pubblicata l'8 marzo 2021).

Nulla può dire la scrivente sulle determinazioni assunte dal GIP tramite le direttive giudiziali richiamate dall'istante che rientrano nella competenza di altra Autorità.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)