

Risposta n. 268/2024

OGGETTO: Sequestro preventivo – Adempimenti fiscali custode giudiziale – art. 187 dPR n. 917 del 1986 e art. 5-ter dPR n. 322 del 1998

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

QUESITO

L'avvocato [ALFA], di seguito istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

In data 19 marzo 2024, l'istante è stato nominato «*custode giudiziale dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale Penale di [...] per la gestione dei beni [...] soggetti a sequestro preventivo del de cuius Signora [BETA] [...], deceduta il 31/10/2023 con testamento redatto da notaio a favore di un unico erede universale non familiare, e contro il quale hanno presentato ricorso i parenti della defunta*».

In data 20 giugno 2024 «*con successiva ordinanza ai sensi degli artt. 669 bis e ss. e 670 e 672 c.p.c [...] il Giudice Civile del Tribunale Civile Ordinario di [...] nell'ambito*

della procedura cautelare di sequestro giudiziario e conservativo ha autorizzato il sequestro giudiziario dei predetti beni, nominando quale custode giudiziale il sottoscritto istante, il quale già in data 13/05/2024 aveva ottenuto per la CUSTODIA GIUDIZIALE [BETA] l'attribuzione del Codice Fiscale [...]».

Ciò premesso, l'istante - nel precisare «*che alla data di decesso del 31/10/2023 non erano state ancora presentate le dichiarazioni dei redditi ai fini Irpef della Persona Fisica dei periodi d'imposta 2022 e 2023, né sono state presentate successivamente*» - chiede alcuni chiarimenti in merito agli adempimenti fiscali a proprio carico.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che «*nel caso in esame trovano applicazione le regole dettate in materia di eredità giacente previste dall'art. 187 del T.U.I.R. a decorrere dal giorno 20/06/2024 ovvero dalla data di nomina di custode giudiziale con ordinanza ex artt. 669 bis e ss. e 670 e 671 c.p.c. [...] non dovendosi pertanto considerare efficace per gli adempimenti tributari la nomina del custode giudiziale di data 19/03/2024 disposta dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale Penale nell'ambito del sequestro preventivo*».

Conseguentemente, «*intende espletare gli adempimenti tributari ex art. 187 T.U.I.R. e ai sensi dell'art. 5-ter del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 come segue:*

I)

a) presentare entro il 20/12/2024, ovvero entro 6 mesi dalla data del 20/06/2024 di nomina di custode giudiziale ex art. 670 c.p.c. dell'autorizzato sequestro giudiziario, la Dichiarazione dei Redditi Modello Persone Fisiche 2023 - Periodo d'imposta 2022 del

contribuente "de cuius" (indicando nel frontespizio cognome, nome e codice fiscale del defunto), poiché alla data del decesso del 31/10/2023 non era ancora scaduto il termine del 30/11/2023 di presentazione della dichiarazione dei redditi posseduti nel periodo di imposta precedente al decesso ovvero dell'anno 2022.

In particolare, il custode giudiziario dovrà anche compilare il riquadro "Riservato a chi presenta la dichiarazione per conto di altri" riportando:

- le proprie generalità (codice fiscale, cognome e nome, data e luogo di nascita);
- il codice carica "5 - custode giudiziario (custodia giudiziaria)";
- la data di nomina 20/06/2024;
- il codice fiscale della custodia giudiziale - C.F. [...] - nel campo "codice fiscale della società o ente dichiarante";

b) versare le eventuali imposte dovute a saldo per l'anno 2022 e il primo acconto d'imposta "cedolare secca" dovuto per il periodo d'imposta 2023 del "de cuius" (con Modello F24 riportante il codice fiscale e le generalità del defunto) con ravvedimento operoso con calcolo interessi e sanzioni a decorrere dal 30/06/2023;

c) non versare alcun secondo acconto per il periodo d'imposta 2023 del "de cuius" in conformità al disposto dell'art. 1 della Legge 17 ottobre 1977, n. 749 [...];

II

a) presentare, sempre entro il 20/12/2024, la Dichiarazione dei Redditi Modello Persone Fisiche 2024 - Periodo d'imposta 01/01/2023 - 31/10/2023 del contribuente "de cuius" (indicando nel frontespizio cognome, nome e codice fiscale del defunto). Si ritiene infatti che il periodo d'imposta termini per il "de cuius" alla data di decesso del 31/10/2023 (e non al 31/12/2023), poiché dal 01/11/2023 subentra come nuovo

soggetto passivo la Custodia Giudiziale [BETA] - C.F. [...] Pertanto, la Dichiarazione dei Redditi Modello Persone Fisiche 2024 - Periodo d'imposta 01/01/2023 - 31/10/2023 del "de cuius", oltre al reddito di pensione percepito nell'anno e sino al 31/10/2023, dovrà contenere anche i redditi da locazione dei fabbricati ad uso abitativo maturati nel periodo 01/01/2023 - 31/10/2023 (e quindi con l'esclusione dei canoni di locazione dei mesi di novembre e dicembre 2023) assoggettati al regime fiscale di "cedolare secca" già optato precedentemente;

b) non versare, come già anticipato al precedente punto I) c), alcun secondo acconto per il periodo d'imposta 01/01/2023 - 31/10/2023 del "de cuius" in conformità al disposto dell'art. 1 della Legge 17 ottobre 1977, n. 749 [...];

c) versare le eventuali imposte dovute a saldo per il periodo d'imposta 01/01/2023 - 31/10/2023 del "de cuius" entro il 02/01/2015 senza interessi e sanzioni (ovvero 6 mesi successivi dalla data di scadenza ordinaria del 30/06/2024 ex art. 5-ter, comma 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322);

III)

a) presentare, sempre entro il 20/12/2024, la Dichiarazione dei Redditi Modello Persone Fisiche 2024 - Periodo d'imposta 01/11/2023 - 31/12/2023 della "custodia giudiziale" per i redditi dei fabbricati a disposizione e di quelli concessi in locazione per i mesi di novembre e dicembre 2023 (assoggettati a tassazione ordinaria a seguito di rinuncia dell'opzione "cedolare secca" effettuata col modello RLI - Registrazione contratti di locazione) come segue:

a1) indicando nel relativo frontespizio: i propri dati anagrafici del custode giudiziale ([ALFA] - C.F. [...]) in qualità di dichiarante;

a2) riportando nel relativo riquadro "RISERVATO A CHI PRESENTA LA DICHIARAZIONE PER ALTRI" nuovamente i propri dati anagrafici del custode giudiziale ([ALFA]- C.F. [...]), nonché l'indicazione del codice carica "5 - CUSTODE GIUDIZIARIO" e il codice fiscale C.F. [...] della Custodia Giudiziale come "ente dichiarante" [...]

b) usufruendo delle detrazioni delle "Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio" con indicazione del "Numero rata" e "Importo spesa" nella "Sezione III A - - del QUADRO RP - ONERI E SPESE" per il 2023 del fabbricato ex abitazione principale del "de cuius" tenuto a disposizione e non locato [...];

c) il custode giudiziale versa le eventuali imposte dovute a saldo per il periodo d'imposta 01/11/2023-31/12/2023 e la prima rata di acconto per il periodo d'imposta 2024 entro il 02/01/2025 senza interessi e sanzioni (ovvero 6 mesi successivi dalla data di scadenza ordinaria del 30/06/2024 ex art. 5-ter, comma 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322);

d) il custode giudiziale versa la seconda rata di acconto per il periodo d'imposta 2024 entro il 30/05/2025 senza interessi e sanzioni (ovvero 6 mesi successivi dalla data di scadenza ordinaria del 30/11/2024 ex art. 5-ter, comma 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322);

IV)

a) alle scadenze ordinarie per i periodi d'imposta successivi (decorrenza 01/01 - 31/12) ovvero anno 2024 e seguenti, e sino al periodo d'imposta antecedente a quello in cui verrà definitivamente meno il sequestro giudiziario e nominato l'erede, presentare le

dichiarazioni dei redditi determinate provvisoriamente per l'"incertam personam" con gli stessi criteri indicati al precedente punto III) - a1) -a2) -b), e

b) versare le imposte dovute secondo i termini ordinari».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con le risposte ad interpello nn. 276 e 496, pubblicate rispettivamente il 21 aprile ed il 21 luglio 2021 e - più di recente - con la risoluzione n. 45 del 2 settembre 2024, sono stati forniti chiarimenti in merito agli adempimenti fiscali a carico dell'amministratore giudiziario con riferimento ai beni oggetto di sequestro preventivo.

Al riguardo, è stato precisato che il trattamento tributario dei redditi derivanti da tali beni è stato approfondito dalla circolare n. 156/E del 7 agosto 2000, che ha ritenuto ad essi applicabile 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, al pari delle ipotesi di eredità giacente. In tale circostanza, l'amministratore giudiziario opera nella veste di rappresentante in *incertam personam*, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato a titolo definitivo (sul punto, si veda anche la risoluzione 31 agosto 2017, n. 114).

Nello specifico, l'articolo 5-ter, sopra richiamato, al comma 1, prevede che «[i] curatori di eredità giacenti [...], oltre alle dichiarazioni dei redditi di cui all'articolo 187 del testo unico delle imposte sui redditi, da presentare nei termini ordinari, relative

al periodo d'imposta nel quale hanno assunto le rispettive funzioni ai periodi d'imposta successivi fino a quello anteriore al periodo d'imposta nel quale cessa la curatela o l'amministrazione, sono tenuti a presentare, entro 6 mesi dalla data di assunzione delle funzioni:

a) le dichiarazioni dei predetti redditi relative al periodo d'imposta nel quale si è aperta la successione, se anteriore a quello nel quale hanno assunto le funzioni, e agli altri periodi d'imposta già decorsi anteriormente a quest'ultimo;

b) la dichiarazione dei redditi posseduti nell'ultimo periodo d'imposta dal contribuente deceduto e, se il relativo termine non era scaduto alla data del decesso, quella dei redditi posseduti nel periodo d'imposta precedente [...].»

All'ultimo comma, la medesima disposizione precisa che «[n]ei confronti del curatore o dell'amministratore, salvo quanto disposto nel comma 1, 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».

Tale disciplina va coordinata con l'articolo 51 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 (di seguito, Codice antimafia) - che delinea il regime fiscale dei beni oggetto dei provvedimenti di sequestro "antimafia" e confisca non definitiva - applicabile, come ribadito dalla citata risoluzione n. 45 del 2024, a tutte le ipotesi di sequestro preventivo disposto ex articoli 321 del codice di procedura penale, 92 e 104 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale.

L'articolo 51 in parola, 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", come meglio precisato dalla circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, punto 23.

La medesima norma, al comma 2, prevede che «[s]e 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».

In base al già citato comma 3-bis «[d]urante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono, è sospeso il versamento di imposte, tasse e tributi dovuti con riferimento agli immobili oggetto di sequestro il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi. Gli atti e i contratti relativi agli immobili di cui al precedente periodo sono esenti dall'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dalle imposte ipotecarie e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642. Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque fino alla loro assegnazione

o destinazione, non rilevano, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi prodotti dai beni immobili oggetto di sequestro situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I e dell'articolo 70 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. I medesimi redditi non rilevano, altresì, nell'ipotesi di cui all'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo, del medesimo testo unico. Se la confisca è revocata, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle entrate e agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti».

Al riguardo, la predetta risoluzione n. 45 del 2024 - in linea con i succitati documenti di prassi - ha ribadito che, durante la vigenza della misura cautelare in discorso «ferma la generale applicazione della 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:

"- è disposta la "sospensione del versamento" da imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile. Essendo la "sospensione" limitata al "versamento", ne consegue che, anche con riguardo ai beni immobili, non viene meno, in capo all'amministratore giudiziario, l'obbligo di adempiere agli ulteriori oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva è disposta l'esenzione dalle imposte di registro, ipocatastale e di bollo qualora gli atti ed i contratti

posti in essere durante il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria abbiano ad oggetto i beni immobili la cui proprietà o il cui possesso costituiscano presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi;

- ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, è irrilevante il reddito prodotto dai beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, anche se locati, qualora sia determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I ("Redditi fondiari") e dell'articolo 70 ("Redditi di natura fondiaria") del TUIR; non rilevano anche nell'ipotesi di cui all'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo ("Proventi immobiliari") del TUIR, e quindi, non concorrono alla determinazione del reddito imponibile [...]».

Come già in precedenza chiarito dalla circolare n. 31/E del 2014, «"Nondimeno lo stesso [il reddito prodotto dai beni sequestrati, ndr] deve, comunque, essere esposto in dichiarazione dei redditi, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare" *il cui versamento è stato sospeso, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti*».

Giova precisare in questa sede che "la sospensione dagli obblighi di versamento", prevista dal comma 3-*bis* dell'articolo 51, opera con riferimento ai pagamenti da eseguire in relazione ai periodi di imposta in cui gli immobili risultano gravati da sequestro. Per l'effetto, restano esclusi da tale beneficio i pagamenti che scadono successivamente al provvedimento che ha disposto tale misura cautelare, ma relativi a periodi antecedenti.

Resta inteso che il regime su esposto vale anche nei casi di opzione del sistema di tassazione della cedolare secca, in quanto, come previsto dall'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, trattasi di «*un'imposta, [...]_sostitutiva*

dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione [...]»; essa sostituisce «anche le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione». [...]».

Ciò premesso in punto di diritto, nella fattispecie oggetto di interpello - diversamente da quanto sostenuto dall'istante - si ritiene che le disposizioni in materia di eredità giacente, di cui agli articoli 187 del TUIR e 5-ter del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, siano applicabili a decorrere dalla prima nomina a custode giudiziario, avvenuta con provvedimento del Giudice per le indagini preliminari del 19 marzo 2024. Tale disciplina, quindi, convive con l'articolo 51 del Codice antimafia che, come detto, opera con riferimento a tutte le ipotesi di sequestro preventivo disposto ex articoli 321 del codice di procedura penale, 92 e 104 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale.

Al riguardo, come chiarito con la risoluzione n. 62/E del 27 marzo 2007, il "differimento dei termini" contemplato dal richiamato articolo 5-ter è volto a consentire, al soggetto che assume *ex novo* i compiti dell'amministratore/custode di un complesso di beni, di reperire e predisporre la documentazione necessaria per adempiere gli obblighi di natura contabile e tributaria. Da tale *ratio* si deduce che non vi sia alcuna possibilità di "proroga" nel caso in cui sia emesso un ulteriore provvedimento di nomina, *«atteso che le esigenze di reperire e predisporre la documentazione sussistono soltanto in capo al primo soggetto chiamato a collaborare con il giudice»*.

Tale conclusione vale, *a fortiori*, nell'ipotesi in cui - come nel caso di specie - la seconda nomina confermi, nel ruolo di custode giudiziale, il medesimo soggetto, sia pure in sede civile oltre che in sede penale.

Dunque, è con il provvedimento di sequestro preventivo emesso dal giudice per le indagini preliminari che sorge l'esigenza di amministrare il patrimonio provvisoriamente privo di titolare ed è da quel momento che decorrono i termini di favore previsti dalla disciplina su esposta.

Ciò chiarito e considerato che, come rilevato dall'istante, *«alla data di decesso del 31/10/2023 non erano state ancora presentate le dichiarazioni dei redditi ai fini Irpef della Persona Fisica dei periodi d'imposta 2022 e 2023, né sono state presentate successivamente»*, si illustrano di seguito gli adempimenti fiscali a carico dell'istante, custode giudiziario dei beni della defunta [BETA].

I) Con riferimento all'anno di imposta 2022, l'istante ha l'obbligo di:

a) presentare, nei termini previsti dall'articolo 5-ter, comma 1, del d.P.R. n. 322 del 1998, ovvero entro 6 mesi dalla data di nomina a custode giudiziale, la dichiarazione dei redditi Modello Persone Fisiche 2023 - Periodo d'imposta 2022.

A tal proposito, si precisa che tale comma non proroga il termine ordinario di presentazione della dichiarazione, disposto all'articolo 2, comma 1, del medesimo decreto, ma introduce una scadenza *"ad hoc"* per gli adempimenti dichiarativi dell'amministratore/custode. Trattandosi, dunque, di termine perentorio, non opera il disposto di cui al successivo comma 7 del medesimo articolo 2, secondo cui *«Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo»*.

Nel caso di specie, poiché - come innanzi detto - il Giudice per le indagini preliminari ha emanato il provvedimento di nomina in data 19 marzo 2024, l'istante avrebbe dovuto presentare la dichiarazione in esame entro il 19 settembre 2024.

In tale circostanza, per effetto dell'entrata in vigore dell'articolo 1, comma 1-*bis*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 - introdotto dall'articolo 2, comma 1, lettera a), n. 4), del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, con riferimento alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024 -qualora la dichiarazione omessa sia comunque presentata *«non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo [...] si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo [...]»*.

Quanto alle modalità di compilazione della dichiarazione, si ritiene corretto indicare:

- nel frontespizio, i dati del defunto, barrando la casella 7 (Tutelato/a);
- nel riquadro "Riservato a chi presenta la dichiarazione per conto di altri", le generalità dell'istante custode giudiziario, inserendo nell'apposito campo il codice carica "5 - (custodia giudiziaria);

b) versare il saldo Irpef per l'anno di imposta 2022, con interessi e senza alcuna sanzione. Trattasi, infatti, di un adempimento "scaduto" prima del decesso di [BETA], che avrebbe dovuto versare tali somme entro il 30 giugno 2023.

In tale circostanza, quindi, opera - anche nei confronti del custode giudiziale, che agisce in qualità di rappresentante dell'erede, allo stato "incerto" - l'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1998, n. 472, che dispone «*La sanzione non si trasmette agli eredi*».

Si ritiene corretto che il custode assolva il versamento mediante presentazione di un Modello F24 intestato al codice fiscale del *de cuius*, con l'ulteriore indicazione del proprio codice fiscale nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" della sezione "CONTRIBUENTE", unitamente al codice identificativo "2" (GENITORE / TUTORE / AMMINISTRATORE DI SOSTEGNO).

II) Con riferimento all'anno d'imposta 2023, l'istante ha l'obbligo di:

a1) presentare, nei termini ordinari, la dichiarazione dei redditi Modello Persone Fisiche 2024 - periodo di imposta 01.01.2023 - 31.10.2023 (data del decesso di [BETA]).

Al riguardo, si rileva che - in linea generale - anche con riferimento al periodo d'imposta nel quale si è aperta la successione, trovano applicazione le "regole" illustrate al punto I a).

Tuttavia, posto che, nel caso di specie, la scadenza "ordinaria" prevista all'articolo 2, comma 1, del d.P.R. n. 322 del 98 (31 ottobre 2024) cade successivamente al termine disposto dall'articolo 5-ter, comma 1, del medesimo decreto (19 settembre 2024), la presentazione può essere effettuata entro il termine ordinario.

Per l'effetto, qualora la dichiarazione sia comunque presentata entro novanta giorni dalla scadenza ordinaria, la stessa si considera "valida" in base al comma 7 del predetto articolo 2, ferma restando l'applicazione della sanzione in misura fissa di 250 euro, di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, prevista per

l'omissione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta (cfr. circolare 12 ottobre 2016, n. 42/E); in ogni caso, ravvedibile in base all'articolo 13, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997.

Con riferimento alle modalità di compilazione della dichiarazione si rinvia alle indicazioni fornite al punto I a).

Per quanto concerne, invece, le detrazioni fiscali relative alle "Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio", si richiamano i chiarimenti forniti al successivo punto a2);

a2) presentare, entro i termini ordinari, la dichiarazione dei redditi Modello Persone Fisiche 2024 - Periodo di imposta 01.11.2023 - 31.12.2023.

Con riferimento ai termini di presentazione della dichiarazione e al regime sanzionatorio valgono i medesimi chiarimenti forniti al punto precedente.

Quanto alle modalità di compilazione della dichiarazione, si ritiene corretto indicare:

- nel frontespizio, i dati del defunto, barrando la casella 7 (tutelato/rappresentato);
- nel riquadro "Riservato a chi presenta la dichiarazione per conto di altri", le generalità dell'istante custode giudiziario, inserendo nell'apposito campo il codice carica "5 - (custodia giudiziaria).

Con tale modello dichiarativo - trovando applicazione l'articolo 16-bis, comma 8, del T.U.I.R. - l'istante potrà usufruire "per intero" della rata annuale delle detrazioni fiscali relative alle "Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio", riguardanti le opere di ristrutturazione eseguite dal *de cuius* con riferimento all'abitazione principale

tenuta a disposizione e non locata (in proposito, si vedano le precisazioni fornite con la circolare n. 7/E del 25 giugno 2021);

b1) non versare alcun acconto Irpef per l'anno di imposta 2023.

Ciò in quanto, essendo [BETA] deceduta in data 31 ottobre 2023, opera l'articolo 1 della legge 23 marzo 1977 n. 97, ultimo comma, che prevede «*Nel caso di successione apertasi durante il periodo d'imposta in corso alla data stabilita per il versamento dell'acconto gli eredi non sono tenuti al versamento*».

Al riguardo, si ricorda che l'acconto Irpef è "unico", benché possa essere versato anche in due rate (nel caso di specie, scadute il 30 giugno 2023 e 30 novembre 2023), sicché l'"esenzione" in parola opera con riferimento ad entrambi i versamenti;

b2) versare il saldo Irpef per il periodo di imposta 2023, nei termini previsti dall'articolo 5-ter, comma 5, del d.P.R. n. 322 del 1998, ovvero entro il termine prorogato di 6 mesi decorrente dalla scadenza ordinaria (30 giugno 2024) - benché tale scadenza cada di giorno festivo - e, dunque, entro il 30 dicembre 2024 (si veda, in proposito, la circolare n. 6 del 9 febbraio 2015, risposta 2.8).

Si ritiene, infatti, che la proroga in parola operi con riguardo a tutti gli adempimenti - diversi da quelli dichiarativi contemplati al comma 1 del medesimo articolo - da eseguire in un lasso temporale "pendente o avente inizio" prima della data di apertura della successione e/o della data di assunzione delle funzioni dell'amministratore/custode, con scadenza successiva al decesso.

Se, dunque, il termine finale per l'adempimento cade dopo il decesso e prima della nomina, lo stesso è sospeso sino a tale data, da cui decorre la proroga di sei mesi.

Diversamente, se il termine finale per l'adempimento cade dopo la nomina - come nel caso di specie - la proroga opera dalla scadenza ordinaria.

Con riferimento alle modalità di compilazione del Modello F24 si rinvia alle istruzioni fornite al punto I b).

III) Con riferimento all'anno di imposta 2024 e seguenti, l'istante ha l'obbligo di:

a3) presentare, entro i termini ordinari, le dichiarazioni dei redditi Modello Persone Fisiche, relative all'anno in cui è intervenuto il sequestro (2024) e seguenti.

A decorrere dall'anno di imposta 2024 e sino al periodo di imposta antecedente a quello in cui verrà definitivamente meno il sequestro preventivo opera il disposto di cui all'articolo 51, comma 3-*bis*, del Codice antimafia e, per l'effetto, i chiarimenti da ultimo ribaditi con la risoluzione n. 45 del 2024.

Pertanto, come precisato nelle istruzioni al Modello Redditi Persone Fisiche 2024, pagina 17, l'istante dovrà presentare due dichiarazioni distinte indicando:

- nella prima, i redditi di tutti i beni sequestrati diversi dagli immobili, in relazione ai quali devono essere liquidate e versate le relative imposte;

- nella seconda, esclusivamente i dati dei beni immobili oggetto del provvedimento di sequestro che beneficiano della sospensione del versamento delle imposte fino alla loro assegnazione o destinazione. In questa seconda dichiarazione va barrata la casella "Immobili sequestrati", compilando esclusivamente i quadri relativi a tali redditi e, pertanto, non devono essere compilati tutti i restanti quadri (come, ad esempio, i quadri RN, RV e RX);

b3) versare gli acconti Irpef per l'anno di imposta 2024 e seguenti, al netto delle imposte riconducibili agli immobili sequestrati:

- la rata con scadenza 30 giugno 2024 (2 luglio 2024), nei termini illustrati al punto II b2);

- la rata con scadenza 30 novembre 2024 (2 dicembre 2024) nei termini ordinari e, quindi, in caso di tardivo versamento, unitamente alla sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (in ogni caso, ravvedibile in base all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997);

- gli acconti relativi al periodo di imposta 2025 e seguenti, nei termini ordinari.

Con riferimento alle modalità di compilazione del Modello F24 si rinvia alle istruzioni fornite al punto I b);

b4) Versare il saldo Irpef per l'anno di imposta 2024 e seguenti, al netto delle imposte riconducibili agli immobili sequestrati, nei termini ordinari.

Con riferimento alle modalità di compilazione del Modello F24 si rinvia alle istruzioni fornite al punto I b).

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**