

Il commercialista telematico

Adempimenti ai fini IVA del custode e del professionista delegato alla vendita nel procedimento di espropriazione immobiliare, alla luce dei nuovi chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria.

a cura di:
Tullio Pannella
Giovanni Siragusa
www.il fallimento.it

“Ove son leggi, tremar non dee chi leggi non infranse”

Vittorio Alfieri
(1749 - 1803)

(Virginia, Atto II, Scena II)

1.Premessa

In un precedente intervento di chi scrive (¹), rilevando una carenza di normativa in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle cessioni conseguenti all'effettuazione di vendite giudiziarie o di vendite effettuate da curatori fallimentari dei beni (espropriati o appresi dalla procedura fallimentare), sono stati specificati i presupposti soggettivi ed oggettivi, affinché la vendita giudiziaria e fallimentare venga assoggettata ad IVA e sono stati analizzati i particolari adempimenti prescritti per la fattispecie prospettata.

Riguardo ai presupposti d'imposta, assumendo che gli incanti si svolgono nel territorio italiano, si è ritenuto verificato il requisito della territorialità. Inoltre, per la verifica dei requisiti soggettivi e oggettivi è stata richiamata la remota prassi dell'Amministrazione Finanziaria (telegramma n. 562739 del 10 febbraio 1973; circolare del Ministero delle Finanze 17 gennaio 1974 n. 6) affermando che è dovuta

¹“L'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta di registro in sede di vendita fallimentare e giudiziaria.” in www.ilfallimento.it e www.curatorifallimentari.it;

Il commercialista telematico

l'imposta sul valore aggiunto per le vendite effettuate dal curatore e per le vendite giudiziarie aventi ad oggetto beni provenienti da impresa ⁽²⁾.

Dubbi sono stati sollevati in merito alle istruzioni fornite dal Ministero delle Finanze con la circolare del 17 gennaio 1974 N° 6 avente ad oggetto *“IVA. Adempimenti dei curatori fallimentari e degli incaricati delle vendite giudiziarie”*. In particolare, sono state evidenziate perplessità nell'obbligo posto in capo agli incaricati delle vendite giudiziarie di emettere fattura:

- nell'ipotesi di incarico di vendita fallimentare, per conflittualità con il disposto di cui all'art 74 bis del DPR 633/72, che legittima il curatore all'emissione di fattura ⁽³⁾;
- nell'ipotesi di vendita forzata (conseguente ad esecuzione specifica), argomentando che il soggetto obbligato all'emissione della fattura all'aggiudicatario resta l'impresa esecutata, responsabile per le eventuali violazioni formali e sostanziali in materia IVA e che, nell'ipotesi che essa non emetta fattura, incomberà sull'aggiudicatario l'obbligo di emettere

² Con riferimento specifico alle procedure fallimentari, sono state evidenziate le disposizioni, da cui si evince l'assoggettabilità ad IVA delle operazioni aventi ad oggetto la cessione di beni provenienti da impresa fallita (cfr. art 1, L.F.; art. 42, L.F., art. 74 bis, DPR 633/72), sostenendo in linea con la prassi dell'Amministrazione Finanziaria (circolare del Ministero delle Finanze 17 gennaio 1974 n. 6; circolare dell'Agenzia delle Entrate 42/E del 4 ottobre 2004) che il curatore fallimentare, nell'adempimento degli obblighi ad esso derivanti dalle proprie funzioni: a)effettua cessioni di beni il cui possesso (ma non la titolarità dei beni che resta sempre in capo al fallito) e' stato trasferito all'ufficio fallimentare a seguito della dichiarazione di fallimento; b) si sostituisce al soggetto d'imposta ed e', pertanto, tenuto all'osservanza degli obblighi sanciti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, N° 633, avvalendosi anche dei registri e degli altri documenti dell'impresa fallita”. Riguardo alle vendite forzate, sono state richiamate la risoluzione del 26 novembre 2001, n° 193, emessa dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, e la sentenza della Corte di Cassazione N° 7528 depositata il 12 agosto 1997 per affermare che, gli atti autoritativi della Pubblica Amministrazione, come espropriazione e requisizione in proprietà, nonché gli atti giurisdizionali come le vendite forzate e le sentenze che importano trasferimento di proprietà o costituzione di diritti reali di godimento sono astrattamente suscettibili nella categoria delle cessioni di beni di cui al comma 1 dell'art 2 DPR 633/72, se tali cessioni sono effettuate nell'esercizio di impresa, ovvero se il debitore esecutato sia qualificato come soggetto passivo d'imposta e che i beni siano inerenti l'attività esercitata dallo stesso. Al riguardo, non rileva la circostanza che le operazioni di vendita siano effettuate coattivamente, con l'intervento del Giudice delle esecuzioni, in considerazione del fatto che tali cessioni dispiegano i loro effetti giuridici ed economici direttamente sul patrimonio dell'imprenditore esecutato che è e resta il soggetto passivo d'imposta. Inoltre, qualora la cessione sia effettuata nell'esercizio di impresa (nelle accezioni di cui sopra), il prezzo pagato dall'aggiudicatario costituisce l'attribuzione patrimoniale a favore del debitore esecutato ed assume natura di corrispettivo, come tale da assoggettare ad IVA all'atto del pagamento, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica N° 633 del 1972, e, conseguentemente, ad imposta di registro in misura fissa.

³ Cfr Comitato di Coordinamento fra colleghi e sindacati ragionieri della Toscana, Commissione Culturale, Documento n. 24 del 19 novembre 1996, pag. 18.

Il commercialista telematico

un'autofattura, versando anche la relativa imposta a debito per l'esecutato (cfr. art 6, comma 8 del Dlgs 471/97).

Su quest'ultimo punto meritano di essere menzionati due recenti interventi dell'Amministrazione Finanziaria che si allineano con la prassi emanata in precedenza e la richiamano in via analogica.

2. Adempimenti ai fini IVA del custode giudiziario nella procedura di espropriazione immobiliare.

Con **risoluzione del 11/11/2005 n. 158** avente ad oggetto "*Istanza di Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Espropriazione immobiliare - Obblighi tributari del custode giudiziario e del debitore esecutato*", l'Agenzia delle Entrate ha recato chiarimenti sugli adempimenti tributari gravanti sul custode giudiziario, con riferimento ai canoni derivanti da un contratto di locazione di un immobile oggetto di espropriazione forzata.

In particolare, oggetto di analisi, in sede di interpello, è stata una procedura di pignoramento immobiliare in cui il giudice autorizza un custode giudiziario alla locazione di capannoni industriali con relative pertinenze, intestati in parte a una società di capitali e in parte a una persona fisica non imprenditore. In altri termini, la fattispecie prospettata è quella dell'espropriazione immobiliare disciplinata dagli artt. 555 e ss. c.p.c., ove oggetto del pignoramento sono beni e diritti immobiliari.

In base ad una ricostruzione processual - civilistica, l'Agenzia ha ritenuto 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 derivano dal loro godimento, senza che detti cespiti fuoriescano dal suo patrimonio giuridico;
- nello svolgimento dei compiti affidatigli dal giudice, il custode giudiziario agisce, sostanzialmente, in sostituzione del debitore. È a tale soggetto, infatti,

Il commercialista telematico

che devono essere riferiti, in particolare, tutti gli obblighi e i diritti derivanti dai contratti di locazione.

Alla luce delle considerazioni di cui sopra, l'Organo Centrale ha ritenuto che, riguardo al trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dei canoni derivanti dalla locazione della parte dell'immobile intestato alla società di capitali, gli stessi siano assoggettabili alla predetta imposta - a differenza di quelli propri della persona fisica non imprenditore - e che la veste di soggetto passivo permanga in capo alla società medesima, la quale sarà tenuta, dunque, a tutti gli adempimenti relativi alla fase di liquidazione e versamento del tributo, nonché alla presentazione della dichiarazione annuale.

Riguardo agli obblighi di fatturazione, l'Agenzia ha richiamato e applicato in via analogica la stessa soluzione adottata nella circolare n.6 del 17 gennaio 1974, con riferimento agli incaricati delle vendite giudiziarie. La motivazione è la seguente: *“fermo restando che di norma l'obbligo della fatturazione grava sul soggetto passivo IVA, si e', tuttavia, del parere che nella fattispecie in esame il custode giudiziario sia obbligato ad emettere tale documento in sostituzione del contribuente, essendo tale formalità strettamente funzionale alla riscossione dei canoni locatizi, che, come si e' sopra evidenziato, rientra tra i compiti fondamentali del custode, tenuto a provvedere anche alla conservazione dei frutti del bene pignorato.”*

Seguendo tale impostazione teorica, che correla in modo discutibile un obbligo di fatturazione - che invece discenderebbe per legge al soggetto passivo - ad un criterio di “funzionalità”, afferente al ruolo espletato dal custode nella procedura, la risoluzione in parola precisa che, oltre all'importo del tributo incassato, il custode sarebbe tenuto a trasmettere copia della fattura alla società esecutata, che dovrebbe provvedere, entro quindici giorni dal ricevimento, alla registrazione del documento e agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l'applicazione del tributo.

Inoltre, in maniera innovativa rispetto alla citata circolare 6/74, l'Amministrazione ha evidenziato che, in tutti i casi in cui il custode giudiziario si trovi nell'impossibilità di trasmettere copia della fattura e l'importo dell'IVA incassata

Il commercialista telematico

all'esecutato, come ad esempio nell'ipotesi in cui lo stesso si renda irreperibile, costui dovrà corrispondere direttamente il tributo all'amministrazione finanziaria ⁽⁴⁾.

3. Adempimenti ai fini IVA del professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita.

Con la **risoluzione del 16/05/2006 n. 62** avente ad oggetto “*Obblighi IVA del professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita ai sensi dell'art. 591-bis c.p.c. nell'ambito della procedura di espropriazione immobiliare di cui agli articoli 555 e ss. c.p.c.*” l’Agenzia delle Entrate si è espressa in merito agli obblighi IVA che il professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita ai sensi dell'articolo 591-bis c.p.c. deve assolvere nell'ambito della procedura di espropriazione immobiliare di cui agli articoli 555 e ss. c.p.c..

La fattispecie prospettata in sede di interpello è il caso in cui il debitore esecutato non emetta fattura relativa al trasferimento dell'immobile a seguito della sua aggiudicazione e l'aggiudicatario non sia a volta soggetto passivo IVA.

L’Amministrazione ha richiamato, in via analogica, la risoluzione n. 158/E dell'11 novembre 2005, ritenendo che sia il custode che il professionista delegato intervengono nell'ambito della medesima procedura di espropriazione immobiliare di cui agli articoli 555 e seguenti c.p.c., seppure in fasi differenti, ossia, rispettivamente, in quella del pignoramento e in quella della vendita del bene, ed entrambi a seguito di ordinanza del giudice dell'esecuzione.

Secondo l’Organo Centrale, infatti, la procedura espropriativa di cui agli articoli 555 e ss. c.p.c., “*rappresenta un momento patologico nella circolazione del bene immobile, cosicché anche sotto il diverso profilo della necessità della tutela degli*

⁽⁴⁾ I casi richiamati di impossibilità alla trasmissione della copia della fattura e dell'importo dell'IVA incassata all'esecutato non erano stati regolati dalla citata circolare 6/74 che testualmente afferma circa gli adempimenti dell'incaricato alla vendita in forma specifica: “*Copia della fattura, in uno all'importo del tributo riscosso, dovrà essere trasmessa all'impresa cedente (soggetto esecutato) la quale provvederà, entro quindici giorni dal ricevimento, alla registrazione del documento ed agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l'applicazione del tributo*”. Attesa tale carenza, chi scrive aveva sostenuto che in tali casi incombe sull'aggiudicatario l'obbligo di emettere un'autofattura, versando anche la relativa imposta a debito per l'esecutato. Dispone in tal senso l'articolo 6, comma 8 del Dlgs 471/97, che pone in capo al cessionario o committente l'obbligo, altrimenti sanzionato, di provvedere a sostituirsi nell'adempimento dello stesso.

Il commercialista telematico

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”.

In base alle considerazioni sopra esposte, quindi, la risoluzione conclude che obbligato ad emettere fattura in nome e per conto del contribuente e a versare l'IVA incassata all'amministrazione finanziaria sia il professionista delegato delle operazioni di vendita, ai sensi dell'articolo 591-bis c.p.c..

Dal tenore letterale della risoluzione, considerato il richiamo espresso alle norme di cui agli artt. 555 e seguenti del c.p.c., inoltre, si evince che tale “nuova regola” vale anche in ipotesi di custodia dei beni pignorati e, non solo in caso di irreperibilità del debitore esecutato, ma in ogni situazione.

La risoluzione rileva inoltre, a difesa della posizione espressa, che il professionista, ai sensi dell'articolo 591-bis c.p.c., e' tenuto a vigilare sul versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario, oltre ad eseguire le formalità di registrazione, trascrizione e voltura catastale del decreto di trasferimento. A tal fine cita l'articolo 6, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale, per le cessioni di beni mobili o immobili conseguenti ad un atto della pubblica autorità, il momento impositivo si determina all'atto del pagamento del corrispettivo, ossia con riferimento al caso di specie, nel momento in cui il prezzo viene pagato ai sensi degli articoli 585 e 590, terzo comma, c.p.c..

4. Conclusioni

L'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria pone in capo al professionista delegato alla vendita e al custode giudiziario, nel procedimento di espropriazione immobiliare, gli adempimenti ai fini IVA, propri del debitore esecutato, soggetto passivo secondo la disciplina dettata dal DPR 633/72.

In particolare, la prassi, disattendendo l'applicazione della vigente normativa in materia di autofatturazione, afferma che il professionista delegato alla vendita e il custode giudiziario hanno l'obbligo di fatturazione e versamento dell'imposta.

Ciò sulla base del principio di funzionalità della procedura e di tutela degli interessi dell'erario.

Il commercialista telematico

In tale contesto, il debitore esecutato, soggetto passivo d'imposta, ha titolarità limitata sotto il profilo degli adempimenti IVA che discendono dalla vendita riguardo a fatturazione e versamento, mentre ha titolarità piena in materia di registrazione delle cessioni e dichiarazione dell'imposta.

Le istruzioni impartite dall'Amministrazione sono criticabili, infine, laddove non dispongono in materia di compensazione tra crediti e debiti Iva prima del versamento dell'imposta. La soluzione più coerente con il dettato normativo e con la ratio della nuova prassi imporrebbe al soggetto esecutato di liquidare l'imposta procedendo eventualmente alla compensazione, indicando al soggetto incaricato dal giudice di versare l'Iva a debito residua. Il tenore letterale della stessa prassi, tuttavia, pare imporre solo il versamento dell'Iva risultante dalla cessione (non compensato).

TULLIO PANNELLA

GIOVANNI SIRAGUSA