

Vendite giudiziali: adempimenti del Commercialista

a cura di Antonio Gigliotti

È stato reso noto dal **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti**, il documento che esamina gli adempimenti fiscali cui deve ottemperare il professionista che è delegato nelle operazioni di vendita giudiziale.

L'art. 291 bis del c.p.c. prevede infatti la possibilità per il giudice di delegare per il compimento delle operazioni di vendita giudiziaria anche i professionisti presenti nella sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, che sono iscritti negli appositi elenchi tenuti presso i tribunali.

Il Documento del Consiglio Nazionale

Il Consiglio Nazionale dell'ordine dei Dottori Commercialisti, ha diffuso un importante **documento** riguardante gli adempimenti fiscali a cui deve ottemperare il professionista (*nel caso di specie, Commercialista iscritto nella sezione A dell'Albo*) nell'ambito delle operazioni di vendita giudiziale.

La normativa

Le Leggi n. 80 e 263 del 2005, nonché la legge n. 52 del 2006, **hanno profondamente innovato la disciplina delle procedure esecutive**. In particolare una modifica di interesse è quella che identifica il profilo soggettivo di coloro che partecipano attivamente al processo. Ai sensi dell'articolo 591-bis c.p.c., infatti, il Giudice dell'Esecuzione con l'Ordinanza di vendita del bene pignorato può delegare agli iscritti della sezione A dell'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili presenti negli elenchi di cui all'art. 179-ter disp.att. c.p.c., il compimento delle operazioni di vendita.

Attività del delegato

La suddetta delega, ai sensi dell'art. 291-bis c.p.c., può essere di contenuto più o meno ampio, e dipende dagli intendimenti del delegante.

Tra gli **adempimenti che riguardano direttamente il professionista**, dobbiamo ricordare quelli che sono legati alle necessarie conoscenze tecniche giuridiche.

Adempimenti tributari connessi alla vendita

Adempimenti tributari

Gli adempimenti tributari, sono affidati ai professionisti proprio perché sono strettamente legati a conoscenze tecniche giuridiche, in particolare, in merito agli adempimenti tributari connessi alla vendita, questa non può essere effettuata senza una preliminare **perizia di stima**

La perizia di stima

L'analisi della consulenza tecnica d'ufficio CTU, è fondamentale infatti per individuare le caratteristiche **soggettive dell'esecutato** e le caratteristiche **oggettive del bene**, rilevanti al fine del **corretto inquadramento tributario** da applicarsi alla vendita coattiva.

Una corretta informativa

Tale analisi è necessaria sia per darne **corretta informativa nell'avviso di vendita**, sia per poter quantificare il carico tributario che rimarrà in capo all'aggiudicatario a seguito del passaggio di proprietà del bene.

In diversi Tribunali al Consulente Tecnico è immediatamente affiancato il Custode il quale – **specie se iscritto all'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili** - può fornire il necessario supporto tecnico in tal senso.

In tal modo, si è in **possesso delle informazioni necessarie per porre correttamente in vendita il bene e compiere i successivi adempimenti tributari** nonché per fornire le suddette informazioni al potenziale acquirente.

Adempimenti relativi all’Imposta sul valore aggiunto

Ai sensi dell’articolo 1 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 *“l’imposta sul valore aggiunto si applica sulle **cessioni di beni e le prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato nell’esercizio di **imprese o nell’esercizio di arti e professioni**...”*.

La vendita coattiva

La **vendita coattiva**, rientra nell’ambito di applicazione del regime **dell’imposta sul valore aggiunto**, qualora il soggetto esecutato soddisfi i requisiti soggettivi sopra menzionati.

Beni immobili

Le maggiori problematiche, in questo ambito, possono riguardare il professionista delegato nelle ipotesi, *peraltro tra le più frequenti in assoluto*, nelle quali oggetto dell'esecuzione coattiva siano i **beni immobili**.

Compiti del professionista

Il professionista delegato, deve prima di tutto individuare se il bene immobile espropriato è un bene per **uso abitativo** oppure **strumentale** successivamente, deve verificare, **se la cessione coattiva sia esente da IVA o meno**, in base alle previsioni *dell’art. 10 comma 1 numeri 8-bis e 8-ter del DPR 633/1972*.

Il professionista delegato, sulla base delle caratteristiche oggettive dell'immobile sarà **così chiamato ad applicare l'imposta sul valore aggiunto** secondo l'aliquota propria del bene considerando altresì le nuove ipotesi di esenzione introdotte dal dl 223/2006 nonché l'applicazione del cosiddetto *reverse charge* nelle situazioni previste dal decreto ministeriale 25/5/2007 e dalla legge 244/2007.

Immobili ad uso abitativo

La cessione degli **immobili abitativi**, ai sensi dell'articolo 10 n. 8-*bis* del D.P.R. 633/1972, è **sempre esente dall'imposta sul valore aggiunto** con un' unica eccezione riguardante i fabbricati ultimati o ristrutturati, ceduti da imprese costruttrici entro i 4 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento o, anche successivamente, nel caso in cui, entro tale termine, i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Regime prima casa

Si applica comunque il regime agevolativo cosiddetto "**prima casa**" di cui alla tabella A parte II n. 21 della tariffa parte prima imposta di registro D.P.R 26 aprile 1986 n. 131.

Immobili ad uso strumentale

La vendita degli **immobili strumentali**, soggiace ad un generale regime di **esenzione dell'imposta sul valore aggiunto**, escluso alcune fattispecie che rimangono assoggettate ad I.V.A. come previsto dall'art. 10 n. 8 *ter* D.P.R. 633/1972.

Fattispecie di Cessioni assoggettate ad Iva (art 10 n. 8 ter D.P.R. 633/1972)
<i>Cessioni effettuate da imprese costruttrici o di ristrutturazione entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.</i>
<i>Cessioni effettuate a favore di soggetti passivi che hanno diritto a detrarre l' I.V.A in misura non superiore al 25 %.</i>
<i>Cessioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.</i>
<i>Cessioni per le quali il cedente nel relativo atto abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.</i>

Le vendite di **immobili abitativi e strumentali** sono inoltre soggette alle imposte ipotecarie e catastali.

<i>Cessione Immobili in corso di costruzione o di ristrutturazione</i>
La cessione di immobili ad uso abitativo o di immobili strumentali , i quali, al momento della vendita, siano in corso di costruzione o di ristrutturazione, sarebbe assoggettata all'imposta sul valore aggiunto . (Circolare Agenzia delle Entrate 1° marzo 2007 n. 12).

Il Reverse Charge

La **norma** dell'inversione contabile (*relativa alla cessione di fabbricati strumentali*) **consiste** nell'obbligo per l'acquirente, di rendersi **debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore**.

Il cedente: Emette fattura esponendo il valore della cessione senza esposizione dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 17, comma 5, D.P.R. 633/72.

Il cessionario: Deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta.

La fattura deve essere annotata nel registro delle fatture emesse come anche in quello delle fatture ricevute.

Vendita dei terreni

Per quanto riguarda la vendita dei terreni, non vi è nessun dubbio sull'assoggettamento ad IVA, quando la cessione abbia ad oggetto **terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria** (art. 2 comma 3 lettera c) DPR 633/1972).

Un vuoto normativo sugli adempimenti

L'Amministrazione Finanziaria, a seguito dell' assenza di una norma di legge che stabilisce gli adempimenti a cui è tenuto il delegato, ha ritenuto dare, *(al fine di tutelare gli interessi erariali)* alcune direttive in materia di fatturazione, riscossione e versamento dell'imposta.

La fatturazione

Con **Risoluzione 16 maggio 2006 n. 62/E** l'Agenzia delle Entrate, ha posto a carico del Delegato, **l'obbligo di fatturazione** *(in nome e per conto del soggetto passivo)* e di versamento del tributo incassato, adempimenti da effettuarsi, in ogni caso, anche in ipotesi di reperibilità dell'esecutato.

Osserva

L'obbligo di emissione della fattura, nasce nel momento in cui avviene il pagamento del corrispettivo, prima dell'emissione del decreto di trasferimento.

Il versamento del tributo

Per la compilazione del modello F24, il **codice tributo** sopra menzionato, utilizzabile **unicamente dai professionisti delegati**, dovrà essere esposto nella colonna **"importi a debito versati" della "Sezione Erario"**.

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	codice ufficio						
	codice atto						
				TOTALE	A	B	SALDO (A-B)

Anche se non viene precisato nella risoluzione si ritiene opportuno indicare nel campo “codice atto” il **numero della procedura esecutiva**.

Imposta di registro

Rientrando la vendita coattiva di immobili tra gli atti **sogetti a registrazione** in termine fisso, la stessa deve quindi essere effettuata tassativamente, **entro venti giorni dalla formazione dell’atto**. Il momento dal quale decorrono i termini, è **correlato all’ effettiva conoscenza dal parte del delegato, dell’ esistenza giuridica del decreto**.

La base imponibile

La base imponibile, sulla quale calcolare l’imposta, è quindi costituita dal **prezzo di aggiudicazione** e non dal valore catastale la cui disciplina valida per gli atti volontari, non fa alcun riferimento alla tassazione dei provvedimenti giudiziari. (**Risoluzione Ministeriale del 17 maggio 2007 n. 102/E**).

Imposta ipotecaria e catastale

L’imposizione indiretta sui trasferimenti immobiliari si caratterizza, oltre che per le imposte che colpiscono il valore dell’immobile all’atto del trasferimento, anche per le imposte relative alle formalità di trascrizione, iscrizione e voltura, vale a dire:

l'imposta ipotecaria;

l'imposta catastale.

Imponibile per le imposte ipotecarie e catastali

L'imponibile per la determinazione delle imposte ipotecarie sulle trascrizioni e catastali per quanto concerne i trasferimenti coattivi è commisurata anche in **questo caso, al prezzo di aggiudicazione.**

Chi deve pagare l'imposta ipotecaria o catastale

Sono tenuti al pagamento delle imposte **ipotecaria e catastale** (art. 11, comma 1, D. Lgs. 347/1990):

- coloro che richiedono le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione nei pubblici registri e la voltura catastale;
- i terzi responsabili del pagamento, vale a dire i pubblici ufficiali obbligati al pagamento dell'imposta di registro che hanno rogato o autenticato l'atto cui si riferisce la formalità o la voltura.

Sulla base della disposizione contenuta nell'articolo 591-bis, comma 2, n. 11) del c.p.c. il documento del Cndcec, evidenzia come il professionista delegato **semberebbe essere il soggetto obbligato al pagamento anche delle imposte ipotecarie e catastali.**

Altri tributi

Le imposte ipotecarie e catastali, assieme all'imposta di registro e agli altri tributi indiretti, ad esclusione dell'imposta di bollo, vengono versati mediante utilizzo del **modello F23** e previa liquidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Agevolazione prima casa

La **vendita coattiva**, beneficia anche dell' **agevolazione della prima casa**. La richiesta di tale agevolazione, normalmente avanzata con l'offerta o con l'istanza di partecipazione all'incanto, nella prassi di molti Tribunali può essere presentata anche successivamente con un atto integrativo - *prima o dopo l'emissione del decreto di trasferimento del Giudice dell'esecuzione* - purché entro la registrazione dello stesso.

Dichiarazione sostitutiva di atto notorio

Per la concessione del beneficio della prima casa, viene richiesta dall'Agenzia la **presentazione della dichiarazione sostitutiva di atto notorio** di cui all'art 4 L. n. 15/1963 che viene solitamente allegata al **Decreto di trasferimento dal professionista Delegato**.

Utilizzo del credito d'imposta

Nell'ipotesi in cui l'aggiudicatario possa utilizzare il credito di imposta per riacquisto prima casa, **deve essere presentata la seguente documentazione:**

- richiesta di utilizzo del credito di imposta per riacquisto prima casa;
- copia conforme dell'atto notarile della vendita della prima casa;
- copia conforme dell'atto notarile di acquisto della prima casa, con ricevuta di pagamento dell'imposta di registro o copia delle fatture di acquisto.

Tale ipotesi si presenta allorquando un soggetto che abbia alienato un bene acquisito con agevolazione, entro il termine di un anno da tale vendita, acquisisca la proprietà di un nuovo bene agevolabile. *In ambito esecutivo si ritiene che il termine annuale di decadenza debba far riferimento alla data del decreto di trasferimento e non a quello dell'aggiudicazione.*

Adempimenti relativi alle imposte sui redditi

Gli adempimenti relativi **alle imposte sui redditi**, sono a carico del debitore esecutato, al quale il professionista che esegue la vendita dovrà rimettere la documentazione in originale o in copia.

Ici

Per quanto riguarda la soggettività passiva dell'imposta **questa rimane sempre in capo al proprietario o al titolare dei diritti di godimento.**

28 ottobre 2010

Antonio Gigliotti