



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

GLI ADEMPIMENTI FISCALI DEL PROFESSIONISTA DELEGATO ALLE VENDITE GIUDIZIALI Luglio 2010





A cura della Commissione

“Esecuzioni mobiliari, immobiliari e custodia giudiziaria”

Presidente

Nicoletta Mazzagardi

Componenti

Fabiola Beltramini

Fernando Caldiero

Marisa Calvigioni

Elena Colantonio

Manuela Dignani

Edoardo Franceschi

Piergiorgio Mazza

Provvidenza Mirabile Aliquò

Mariangela Quatraro

Segreteria tecnica

Chiara Micarelli

Mandato 2008-2012

Area di delega

Consigliere Delegato

Consiglieri Co-Delegati

Funzioni giudiziarie

Felice Ruschetta

Marcello Danisi

Massimo Mellacina

Giulia Pusterla



Indice

PREMESSA	4
CAPITOLO 1 - Ambito della delega.	5
1.1. Analisi della perizia di stima.....	5
CAPITOLO 2 – Adempimenti tributari e singoli tributi.	6
A) Imposta sul valore aggiunto	6
B) Imposta di registro.....	10
C) Imposte ipotecaria e catastale e altri tributi indiretti	13
D) Agevolazione prima casa e credito d'imposta.....	17
E) Imposte sui redditi	17
F) ICI	18
TABELLA RIASSUNTIVA IMPOSTE SULLA VENDITA	19



PREMESSA

Le Leggi n. 80 e 263 del 2005, nonché la legge n. 52 del 2006, hanno profondamente innovato la disciplina delle procedure esecutive. Una modifica di particolare interesse è quella che identifica il profilo soggettivo di coloro che partecipano attivamente al processo attivamente. 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.

L'analisi dell'istituto della delega non è oggetto del presente elaborato che si propone, invece, di analizzare quali siano gli adempimenti fiscali connessi allo svolgimento di tale attività professionale segnalando gli aspetti che presentano maggiori criticità e che rimangono ad oggi privi di disciplina.

A questo proposito, così come già evidenziato nel documento *“Vademecum sugli adempimenti tributari del custode giudiziario nelle esecuzioni immobiliari”* elaborato da questa Commissione, si rappresenta la carenza di norme di legge che regolino le attività di delega in ambito tributario lasciando così spazio, come si vedrà in seguito, a tentativi dell'Amministrazione Finanziaria di individuare un soggetto in capo al quale trasferire l'onere degli adempimenti che graverebbero sull'esecutato, dal momento che questi si rivela generalmente inadempiente.



CAPITOLO 1 - Ambito della delega.

L'articolo 591-*bis* c.p.c. prevede una serie di attività che il Delegato è chiamato a svolgere in sostituzione del Giudice delle Esecuzioni. Il contenuto della delega, tuttavia, può essere più o meno ampio a seconda degli intendimenti del delegante. Fatta questa premessa vi sono alcune attività che generalmente coinvolgono tutti i Delegati e tra queste vi sono gli adempimenti tributari, che a motivo della loro complessità, legata anche alle necessarie competenze tecnico-giuridiche, vengono affidati alla cura dei professionisti.

L'analisi che si intende in questa sede sviluppare attiene proprio agli adempimenti tributari connessi alla vendita e non può essere effettuata senza una preliminare disamina critica della "carta d'identità" del bene ossia la perizia di stima.

1.1. Analisi della perizia di stima.

L'analisi della consulenza tecnica d'ufficio, reperibile agli atti, 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 .

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. Non si può sottacere che tale individuazione può comportare profili di criticità laddove non sia stata correttamente individuata, dal Consulente Tecnico, la figura giuridica del cedente (esecutato) nonché le caratteristiche del bene. A questo proposito si segnala come in diversi Tribunale al Consulente Tecnico sia 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 il Delegato 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.



CAPITOLO 2 – Adempimenti tributari e singoli tributi.

Gli adempimenti tributari vengono di seguito trattati con riferimento ad ogni singola imposta e, nell'ambito di ciascuna, ad ogni regime impositivo.

A) Imposta sul valore aggiunto

Ai sensi dell'articolo n.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 professioniomissis “*

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

Tale identificazione, come già accennato, non è sempre di facile accertamento. Si pensi, a puro titolo di esempio, attesa la vasta casistica, alla persona fisica acquirente di un immobile che in un momento successivo lo abbia destinato ad una attività rientrante tra quelle previste dall'articolo 1 sopra citato. Da qui l'importanza di un esame critico delle informazioni contenute nel fascicolo e nella perizia e, ove necessario, di ulteriori approfondimenti al fine di non incorrere nell'errore di indicare nella pubblicità un regime che al momento della cessione risulti diverso da quello applicabile.

Immobili e soggetti passivi IVA

E' necessario preliminarmente precisare che la disciplina della fiscalità immobiliare è stata profondamente innovata dal d.l. 4 luglio 2006 convertito con la l. 4 agosto 2006 n. 248. Tale norma ha sottratto all'imponibilità I.V.A. una parte rilevante delle cessioni immobiliari introducendo un regime di generale esenzione. Al Delegato, pertanto, si possono presentare - con riferimento alla natura degli immobili oggetto di vendita - le situazioni di seguito riassunte:

1) Vendita di immobili a uso abitativo:

Si precisa che *“... viene considerato a uso abitativo ogni fabbricato destinato a dimora delle persone e delle loro famiglie, cioè strutturalmente idoneo ad essere utilizzato come alloggio stabile di singole persone o di nuclei familiari, a nulla rilevando la circostanza che lo stesso sia abitato in via permanente o saltuario”* (Circ. Min. 17 aprile 1981 n. 14/330342) e inoltre che *“... la distinzione tra immobili ad uso abitativo e di immobili strumentali deve essere*



operata esclusivamente con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo. Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10" " (Circolare Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006 n. 27).

Identificati gli immobili abitativi come sopra, la loro cessione ai sensi dell'articolo 10 n. 8-*bis* del D.P.R. 633/1972, è sempre esente dall'imposta sul valore aggiunto con una unica eccezione riguardante i fabbricati ultimati o ristrutturati, ceduti da imprese costruttrici¹ 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.

Rimane applicabile 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.

2) *Vendita di immobili strumentali:*

Ai sensi dell'art. 43 comma 2 Testo Unico Imposte sui Redditi si considerano strumentali, indipendentemente dal loro effettivo utilizzo, "gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto dall'art. 77, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'articolo 62 per il medesimo periodo temporale ivi indicato."

Trattasi degli immobili classificati o classificabili nelle categorie "B", "C", "D", "E" e "A10"².

Con l'entrata in vigore del d.l. n. 223 del 4 luglio 2006 convertito in legge 4 agosto 2006 n. 248, anche la vendita degli immobili strumentali soggiace ad un generale regime di

¹ Per la definizione di impresa di costruzione si rinvia alla Circolare n. 27 E del 4 agosto 2006.

² L'immobile classificato nella categoria C6 assume la qualifica di uso abitativo ove costituiscono pertinenza di una abitazione.



esenzione dall'imposta sul valore aggiunto. Permangono assoggettate ad I.V.A. le seguenti fattispecie così come previsto dall'art. 10 n. 8 *ter* D.P.R. 633/1972:

- a) cessioni effettuate da imprese costruttrici o di ristrutturazione entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- b) cessioni effettuate a favore di soggetti passivi che hanno diritto a detrarre l'I.V.A in misura non superiore al 25 %;
- c) cessioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- d) cessioni per le quali il cedente nel relativo atto abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Le vendite di immobili abitativi e strumentali sono altresì soggette alle imposte ipotecarie e catastali la cui disciplina verrà illustrata nel paragrafo ad esse dedicato.

Si segnala come, sia nel caso di cessione di immobili ad uso abitativo che di immobili strumentali, qualora gli stessi fossero, al momento della vendita, in corso di costruzione o in corso di ristrutturazione, la stessa sarebbe assoggettata all'imposta sul valore aggiunto. (Circolare Agenzia delle Entrate 1 marzo 2007 n. 12).

Occorre, infine, fare un richiamo alla disciplina del cosiddetto *reverse charge* esteso dal Decreto Ministeriale 25 maggio 2007 con effetti dal 1° ottobre 2007 alle cessioni dei fabbricati strumentali di cui all'art. 10 n. 8 *ter* lettera d), nonché alla l. 244/2007 (Finanziaria 2008) art. 1, comma 156, che ha ampliato a partire dal 1 marzo 2008 l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* anche cessioni di cui all'art. 10 n. 8 *ter* lettera b).

La norma dell'inversione contabile consiste nell'obbligo per l'acquirente, soggetto passivo, 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.



La disciplina cui alla lettera d) del citato art. 10 n. 8 *ter* prevede l'obbligo di esercitare l'espressa opzione per l'imposizione che, nel caso del processo esecutivo, è di esclusiva spettanza dell'esecutato in qualità di unico soggetto passivo dell'imposta.

Per l'analisi della soggettività passiva dell'esecutato e di quanto l'Amministrazione Finanziaria ha tentato di porre a carico del Delegato si rinvia al paragrafo successivo.

3) *Vendita terreni:*

Il solo caso nel quale è prevista l'assoggettabilità all'imposta sul valore aggiunto è la cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria così come previsto dall'art. 2 comma 3 lettera c) D.P.R 633/1972.

Descritta la normativa prevista in materia di imposte sul valore aggiunto veniamo ora a esaminare le attività da porre in essere per l'applicazione della stessa.

Analogamente a quanto avviene per il Custode nominato ai sensi dell'articolo 559 c.p.c. anche il Delegato deve svolgere la propria attività in completa assenza di una norma di Legge che stabilisca gli adempimenti cui è tenuto. Come per il Custode tale vuoto normativo, come anticipato in premessa, ha lasciato spazio alle interpretazioni dell'Amministrazione Finanziaria la quale ha ritenuto di dare direttive ben precise in materia di fatturazione, riscossione e del versamento dell'imposta.

Con Risoluzione 16 maggio 2006 n. 62/E l'Agenzia delle Entrate, al fine di tutelare gli interessi erariali, 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.

Poiché l'operazione si considera effettuata ai fini I.V.A. al momento del pagamento del corrispettivo (che nel caso di specie precede l'emissione del decreto di trasferimento) è in tale momento che nasce l'obbligo impositivo e la conseguente necessità di emissione della fattura.

Per quanto concerne il versamento del tributo, la successiva Risoluzione 19 giugno 2006 n. 84 ha precisato che, nei casi in cui il debitore esecutato sia reperibile, l'imposta dovuta dovrà essere versata mediante modello F24, utilizzando gli ordinari codici tributo relativi all'IVA, e che, nel solo



caso di irreperibilità del soggetto esecutato, il versamento dell'imposta dovrà essere eseguito, secondo le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con il codice tributo, appositamente istituito: - 6501 denominato "*IVA relativa alla vendita, ai sensi dell'articolo 591-bis c.p.c. di beni immobili oggetto di espropriazione forzata*".

In sede di compilazione del modello di versamento F24, il codice tributo sopra menzionato, utilizzabile unicamente dai professionisti delegati, dovrà essere esposto nella colonna "importi a debito versati" della "Sezione Erario". Inoltre, nella colonna "anno di riferimento" dovrà essere indicato l'anno in cui è avvenuta la vendita dell'immobile a cui si riferisce il versamento, espresso nella forma "AAAA". La risoluzione non lo precisa ma si ritiene opportuno indicare nel campo "codice atto" il numero della procedura esecutiva.

L'operatività sopra analiticamente descritta prevederebbe quindi:

- la fatturazione in nome e per conto dell'esecutato;
- il versamento del tributo prescindendo dalla reperibilità dell'esecutato.

Oltre alle considerazioni già effettuate nel richiamato Documento "*Vademecum sugli adempimenti tributari del custode giudiziario nelle esecuzioni immobiliari*". Possono essere svolte ulteriori osservazioni che riguardano la sfera giuridica personale del debitore. Non appare chiaro infatti come il Delegato in ogni caso, sebbene privo di una legittimazione normativa in tal senso, possa opporsi ad una specifica volontà del debitore di ottemperare agli adempimenti a lui attribuiti dalla legge ossia, a titolo di esempio, intenda personalmente esercitare opzioni, provvedere alla fatturazione, alla scelta di applicazione di una aliquota I.V.A. ovvero liquidare e versare l'imposta.

Vi è pertanto da chiedersi in quali responsabilità, secondo l'Amministrazione Finanziaria, incorra il Delegato che permetta al debitore di gestire gli adempimenti sopra indicati autonomamente, ma ancor più, che sottragga al debitore tali diritti-doveri e attui delle scelte che in ipotesi possano configurare con gli intendimenti e gli interessi dello stesso.

B) Imposta di registro

L'Imposta di Registro, ai sensi dell'articolo n. 1 del D.P.R. del 26 aprile 1986 n. 131 si applica "*..... agli atti soggetti a registrazione e quelli volontariamente presentati per la registrazione*". Nell'ambito dell'attività oggetto del presente elaborato l'attenzione deve essere posta all'atto di



trasferimento della proprietà del bene, ossia il decreto di trasferimento, il quale è soggetto a registrazione una volta avvenuto il suo deposito presso la Cancelleria del Tribunale. L'articolo n. 13 del Decreto del sopra citato prevede al comma uno che " la registrazione degli atti in termine fisso..... deve essere richiesta entro venti giorni dalla data dell'atto se formato in Italia"

Rientrando la vendita coattiva di immobili tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, la stessa deve quindi essere effettuata tassativamente, entro venti giorni dalla formazione dell'atto. Ai sensi dell'articolo 67, 1° comma del Testo Unico dell'imposta di registro la data cui fare riferimento, nell'ambito della procedura esecutiva, dovrebbe essere quella di annotazione a repertorio del decreto di trasferimento da parete della Cancelleria. Tuttavia considerato che obbligato alla registrazione dell'atto, ai sensi dell'art. 591-bis c. 2 c.p.c. è il professionista, il momento dal quale decorrono i termini pare possa essere correlato alla effettiva conoscenza da parte del Delegato dell'esistenza giuridica del decreto. Nella prassi, in assenza ancora una volta di una specifica previsione di legge, alla formale notifica, strumento idoneo in tal senso, si sostituiscono comunicazioni informali a cura del Cancelliere quali fax, mail o altri strumenti similari.

Il Delegato, ricevuta la comunicazione del deposito, deve registrare l'atto presso il competente Ufficio, che è quello della circoscrizione in cui ha sede il Tribunale.

L'Agenzia delle Entrate, esaminato il decreto, provvede alla liquidazione delle relative imposte il cui versamento sarà eseguito a cura del Delegato ai sensi dell'art. 591 *bis* comma 2 n. 11 c.p.c. senza che ciò comporti la solidarietà con l'aggiudicatario per il versamento del tributo.

Responsabile per il versamento dell'imposta di registro rimane, infatti, sempre il Cancelliere anche nel caso di esecuzioni delegate ai sensi dell'articolo 54 D.P.R. 131/86 il quale prevede che "i funzionari indicati alla lettera c) dell'art 10 per le sentenze, i decreti e gli altri atti sono tenuti al pagamento o al deposito di cui al comma 1 limitatamente ai decreti di trasferimento emanati nei procedimenti esecutivi e agli atti da essi ricevuti". A sua volta l'articolo 10 individua " *sono obbligati a richiedere la registrazione:lettera c) i Cancellieri e i Segretari per le sentenze i decreti e gli altri atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni*".



Ai fini della determinazione della base imponibile sulla quale calcolare l'imposta l'articolo 44 1° comma prevede che *“per la vendita di beni mobili e immobili fatta in sede di espropriazione forzata, ovvero all'asta pubblica, e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione.”* L'imponibile è quindi sempre costituito dal prezzo e non dal valore catastale la cui disciplina (l. 23 dicembre 2005 n. 266, comma 497, così come modificato dal dell'art. 35, comma 21, del d.l. 223/2006), valida per gli atti volontari, non fa alcun riferimento alla tassazione dei provvedimenti giudiziari. In tal senso si è orientata anche l'Amministrazione Finanziaria con Risoluzione Ministeriale del 17 maggio 2007 n. 102/E.

Immobili di interesse storico

Per quanto concerne le cessioni di immobili di interesse storico, artistico e archeologico, così come individuati dall'art. 10 del d.lgs. 22 gennaio 2004 n. 42, *Codice dei beni culturali e del paesaggio*, tali cessioni sono soggette all'Imposta di Registro nella misura agevolata ai sensi dell'articolo 1 comma 4 della Tariffa allegata al Decreto del Presidente della Repubblica del 26 aprile 1986 n.131, da calcolarsi sul prezzo di aggiudicazione.

Si evidenzia come l'art. 59 comma 2 lettera b) del già citato decreto preveda l'obbligo di comunicare al Ministero per i Beni e le Attività Culturali gli atti aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà ovvero della detenzione dei beni culturali (tra questi gli immobili assoggettati a vincolo). La comunicazione deve essere effettuata sotto forma di denuncia da presentarsi alla Sovrintendenza territorialmente competente entro il termine perentorio di trenta giorni dalla cessione, che si ricorda, nel caso di esecuzione, essere la data del decreto di trasferimento. Tale obbligo è stato espressamente posto a carico dell'acquirente nell'ambito delle procedure di vendita forzata o fallimentare. A tal fine sarebbe opportuno che il delegato segnalasse, già nel bando di vendita, tale obbligo la cui inottemperanza comporta illecito penale.

Con riferimento alla fattispecie di cui trattasi, le imposte ipotecaria e catastale vengono applicate in misura ordinaria (Sentenza Cassazione 2 ottobre 2009 n. 21144 e Circolare Agenzia delle Entrate 14 giugno 2002 n.52).



C) Imposte ipotecaria e catastale e altri tributi indiretti

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.

Il presupposto applicativo delle imposte ipotecaria e catastale è rappresentato dalle formalità di trascrizione e di voltura, miranti a rendere certo il passaggio di proprietà di un bene a tutela della fede pubblica.

L'imposta ipotecaria

Ai sensi dell'articolo 1 del D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347, *"le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette all'imposta ipotecaria..."*.

La trascrizione è la formalità attraverso cui si rendono pubblici determinati atti o provvedimenti in modo che siano opponibili nei confronti di terzi.

Gli atti soggetti a trascrizione sono quelli di cui all'art. 2643 c.c. che, ai fini di quanto rileva nella presente relazione, espressamente contempla, al comma 1° n. 6, *"i provvedimenti con cui nell'esecuzione forzata si trasferiscono la proprietà di beni immobili o di altri diritti reali immobiliari (c.p.c. 574, 586,590) eccettuato il caso di vendita seguita nel processo di liberazione degli immobili dalle ipoteche a favore del terzo acquirente"*.

Ai sensi dell'art. 2657 c.c. la trascrizione può essere eseguita solo in forza di sentenza, di atto pubblico o di scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente.

Per effetto della trascrizione gli atti *" non hanno effetto riguardo ai terzi che a qualunque titolo hanno acquistato diritti sugli immobili in base a un atto trascritto o iscritto anteriormente alla trascrizione degli atti medesimi"*. In altri termini la legge tutela chi ha effettuato per primo la trascrizione o l'iscrizione, indipendentemente dal momento in cui il relativo atto sia stato stipulato. Una volta eseguita la trascrizione, nessuna trascrizione o iscrizione di diritti acquisiti



verso il suo autore può avere effetto contro colui che ha trascritto, quantunque l'acquisto risalga a data anteriore (art. 2644 c.c.).

L'iscrizione nei registri immobiliari è la formalità attraverso la quale si costituisce un'ipoteca (art. 2808 c.c.) essa ha efficacia costitutiva in quanto il diritto di ipoteca nasce solo se tale formalità viene espletata. L'ipoteca può essere successivamente rinnovata ovvero formare oggetto di annotazioni effettuate a margine dell'iscrizione.

La Circolare Ministeriale 11 luglio 1991 n.37/350346 ha chiarito che l'art. 1 del D.Lgs. 347/1990 non menziona tra i presupposti oggettivi per l'applicazione dell'imposta ipotecaria anche la fattispecie della cancellazione perché, concettualmente, la cancellazione è una formalità di annotazione eseguita sull'originaria iscrizione.

Relativamente alla formalità della trascrizione l'art. 6 del D.Lgs. 347/90 prevede che i cancellieri, per gli atti e provvedimenti soggetti a trascrizione da essi ricevuti o ai quali essi hanno comunque partecipato, devono richiedere la formalità entro il termine di trenta giorni dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero dalla sua pubblicazione se questa è prescritta.

Tenuto conto che ai fini dell'imposta di registro (art. 67 del D.P.R. 131/1986) tali atti devono essere iscritti in un apposito repertorio, si ritiene che, ai fini della trascrizione, il termine dei trenta giorni debba decorrere dalla data di iscrizione a repertorio.

Ai fini del presente lavoro, tuttavia, considerato che l'art. 591- *bis*, comma 2, n. 11 c.p.c. pone in capo al professionista delegato l'obbligo di provvedere alla esecuzione delle formalità di trascrizione e voltura catastale del decreto di trasferimento, nonché di quelle relative alla cancellazione delle formalità pregiudizievoli, così come indicate nel decreto di trasferimento, il momento dal quale decorrono i termini deve essere necessariamente correlato alla effettiva conoscenza da parte del professionista dell'esistenza giuridica dell'atto. Ne consegue che il *dies a quo* dovrebbe essere quello in cui al delegato perviene formale notifica dell'iscrizione dello stesso a repertorio: mancando una qualsiasi previsione normativa al riguardo, nella prassi, così come già riferito in tema di imposta di registro, la notifica viene sostituita da comunicazioni inoltrate dal Cancelliere a mezzo fax, posta elettronica o altro.



Il D.Lgs. 347/90 non prevede esplicitamente un termine per provvedere alle formalità di iscrizione, rinnovazione e annotazione, ivi compresa la cancellazione delle ipoteche. Considerato il disposto dell'art. 591 *bis*, comma 2, n. 11 cod. proc. civ. appare opportuno adempiere nei termini previsti per le formalità di trascrizione.

L'imposta catastale

L'art. 7 del D. Lgs. 347/1990 disciplina l'oggetto dell'imposta catastale, in particolare stabilisce che l'imposta catastale è dovuta sulle volture catastali, a seguito della modifica dei dati risultanti dal Catasto. Relativamente ai soggetti tenuti ad effettuare la formalità della voltura catastale e ai termini per il loro espletamento, vale quanto già esposto in relazione alle formalità della trascrizione, iscrizione e annotazione.

Base imponibile imposta ipotecaria e catastale

Con riferimento alla fattispecie di cui ci si sta occupando, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 10 del D.Lgs. 347/1990, la base imponibile per l'applicazione dell'imposta ipotecaria sulle trascrizioni e dell'imposta catastale è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro. Ove l'atto fosse esente da imposta di registro o vi fosse soggetto in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tale imposta.

Il rinvio alla disciplina dell'imposta di registro non implica che la base imponibile di ciascuna imposta debba sempre coincidere (dovendo, al contrario, essere determinata in maniera autonoma), ma semplicemente che allo stesso immobile non possa essere attribuita una valutazione diversa ai fini delle tre imposte (Risoluzione Agenzia delle Entrate 5 ottobre 2005 n. 145).

In pratica, per la determinazione della base imponibile cui applicare, in occasione della trascrizione, le imposte ipotecaria e catastale è necessario fare riferimento all'art. 43 e seguenti del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 ed in particolare, per ciò che concerne i trasferimenti coattivi, all'art. 44 il quale prevede che la base imponibile sia costituita dal prezzo di aggiudicazione.

Ai sensi dell'art. 3 dello stesso decreto legislativo 347/1990 l'entità dell'imposta ipotecaria dovuta per la formalità di iscrizione, rinnovazione e annotazione, ivi compresa, come abbiamo già avuto



modo di chiarire, la cancellazione delle ipoteche, è commisurata all'ammontare del credito garantito, comprensivo di interessi e accessori.

Soggetti obbligati al pagamento

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 (art. 1 D.Lgs. 347/90) e la voltura catastale (art.10 D.Lgs. 347/90);
- 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.

Tenuto conto che l'art. 591-*bis*, comma 2, n. 11) c.p.c. pone in capo al professionista delegato l'obbligo di provvedere alla esecuzione delle formalità di trascrizione e voltura catastale del decreto di trasferimento, nonché di quelle relative alla cancellazione delle formalità pregiudizievoli, si evidenzia come lo stesso delegato sembrerebbe diventare il soggetto obbligato al pagamento delle relative imposte ipotecaria e catastale preventivamente richieste all'aggiudicatario³.

Altri tributi indiretti

Ai fini dell'esecuzione delle formalità presso la Conservatoria dei Registri Immobiliari (siano esse relative alla trascrizione, all'annotazione ipotecaria o alla voltura catastale) la nota di trascrizione va presentata alla competente Agenzia del Territorio.

Per ogni nota di trascrizione sono dovute, ai sensi dell'art.19 del D.Lgs. 347/1990, le tasse ipotecarie in misura fissa nonché, ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 642/1972, l'imposta di bollo commisurata al numero dei fogli dell'atto giudiziario (decreto di trasferimento) da trascrivere.

Le imposte ipotecaria e catastale, 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.

³ Sono solidalmente responsabili del pagamento delle imposte tutti coloro nel cui interesse è stata richiesta la formalità o la voltura (art. 11 comma 2 D.Lgs. 347/1990).



D) Agevolazione prima casa e credito d'imposta

Le vendite coattive possono beneficiare dell'agevolazione prima casa prevista dalla Nota 2 *bis* dell'art. 1 della Tariffa parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n.131. 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 (Risoluzione Ministeriale 3 ottobre 2008 n. 370/E).

Le Agenzie delle Entrate richiedono al fine di concedere il beneficio in argomento 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.

Nell'ipotesi in cui l'aggiudicatario possa utilizzare il credito di imposta per riacquisto prima casa, così come previsto dall'art. 7 della Legge 23 dicembre 1998 n. 448, 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, possibilmente con ricevuta di pagamento dell'imposta di registro o copia delle fatture di acquisto;

Tale ipotesi si presenta allorché 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.

E) Imposte sui redditi

Tutti gli adempimenti sono a carico del debitore esecutato al quale il professionista delegato alla vendita dovrà rimettere la documentazione utile in originale o in copia (decreto di trasferimento, rendiconto etc.)



F) ICI

Considerato che il presupposto oggettivo dell'imposta è il possesso di un diritto reale di godimento di un bene immobile nel territorio dello stato, la soggettività passiva rimane in capo al proprietario (che fino alla data di emissione del decreto di trasferimento è il debitore esecutato, e successivamente sarà l'aggiudicatario) o al titolare di diritti reali di godimento.



TABELLA RIASSUNTIVA IMPOSTE SULLA VENDITA

IMMOBILE	ESECUTATO	ACQUIRENTE	IVA	REGISTRO	IPOTECARIA	CATASTALE
Qualsiasi immobile	Persona fisica (*)	Chiunque	NO	7%	2%	1%
Alloggi e relative pertinenze (agevolazione prima casa)	Persona fisica (*)	Persona fisica	NO	3%	€ 168,00	€ 168,00
Alloggi e relative pertinenze (agevolazione prima casa)	Impresa non costruttrice o costruttrice oltre i 4 anni dall'ultimazione	Persona Fisica	ESENTE	3%	€ 168,00	€ 168,00
Alloggi e relative pertinenze (agevolazione prima casa)	Impresa costruttrice entro i 4 anni dall'ultimazione	Persona Fisica	4%	€ 168,00	€ 168,00	€ 168,00
Altre abitazioni	Impresa non costruttrice o costruttrice oltre i 4 anni dall'ultimazione	Chiunque	ESENTE	7%	2%	1%



Altre abitazioni	Impresa costruttrice entro 4 anni dall'ultimazione	Chiunque	10%	€ 168,00	€ 168,00	€ 168,00
Abitazioni di lusso	Impresa costruttrice entro 4 anni dall'ultimazione	Chiunque	20%	€ 168,00	€ 168,00	€ 168,00
Immobili strumentali per natura	Persona fisica (*)	Chiunque	NO	7%	3%	1%
Immobili strumentali per natura, pertinenza 1 casa	Persona fisica (*)	Persona fisica	NO	3%	€ 168,00	€ 168,00
Immobili strumentali per natura, pertinenza 1 casa	Impresa	Persona fisica	4%	€ 168,00	€ 168,00	€ 168,00
Immobili strumentali per natura, pertinenza non di 1a casa	Impresa	Persona fisica	10%	€ 168,00	€ 168,00	€ 168,00
Immobili strumentali per natura	Impresa costruttrice entro 4 anni dall'ultimazione	Persona fisica (*)	20%	€ 168,00	3%	1%
Immobili strumentali per natura	Impresa costruttrice entro 4 anni dall'ultimazione	Soggetto IVA	20% (reverse charge)	€ 168,00	3%	1%



Immobili strumentali per natura	Impresa costruttrice entro 4 anni dall'ultimazione	Soggetto IVA con detraibilità IVA < 25%	20% (reverse charge)	€ 168,00	3%	1%
Immobili strumentali per natura	Impresa non costruttrice o costruttrice oltre i 4 anni dall'ultimazione	Persona fisica (*)	20%	€ 168,00	3%	1%
Immobili strumentali per natura	Impresa non costruttrice o costruttrice oltre i 4 anni dall'ultimazione	Tutti gli altri casi (opzione dell'esecutato)	20% (reverse charge)	€ 168,00	3%	1%
Immobili strumentali per natura	Impresa non costruttrice o costruttrice oltre i 4 anni dall'ultimazione		ESENTE	€ 168,00	3%	1%
Immobili di interesse storico (qualsiasi)	Persona fisica (*)	Chiunque (**)	NO	3%	2%	1%
Immobili di interesse storico (abitazioni)	Impresa che non ha ristrutturato e che ha ristrutturato oltre i 4 anni	Chiunque	ESENTE	3%	2%	1%
Immobili di interesse	In tutti gli altri casi si applicano le imposte normalmente previste per il caso specifico					



storico						
Terreni edificabili	Soggetto IVA	Chiunque	20%	€ 168,00	€ 168,00	€ 168,00
Terreni edificabili	Persona fisica	Chiunque	NO	15%	2%	1%
Terreni non edificabili	Chiunque	Non imprenditore agricolo	NO	15%	2%	1%
Terreni non edificabili	Chiunque	Imprenditore agricolo (***)	NO	Fisso	fisso	1%
Terreni non edificabili	Chiunque	Imprenditore agricolo (compendio unico art. 7 Dlgs 99/04)	NO	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

(*) Oltre persona fisica può essere società semplice, associazione riconosciuta,

(**) Escluso caso di agevolazione prima casa, ove si applica la relativa disciplina

(***) Come da Dl 194/09 convertito nella legge n. 25 del 26/02/2010