Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova

Area giudiziale – Commissione Esecuzioni Immobiliari

* * *

Prassi degli adempimenti fiscali del custode delegato

Sempre più spesso il Custode delegato alle operazioni di vendita, nello svolgimento della sua attività, è chiamato ad affrontare una serie di problematiche di natura fiscale non sempre di facile soluzione.
La Commissione di studio in materia di esecuzioni immobiliari ha quindi ritenuto opportuno proporre una prassi per agevolare ed assistere il Custode nelle diverse operazioni che coinvolgono l'attività della procedura esecutiva e che generano conseguenze nell'ambito fiscale e tributario.

Operazioni esaminate:
1. locazione dell'immobile pignorato
2. vendita dell'immobile pignorato
3. pagamento di compensi ad ausiliari della procedura esecutiva
4. pagamento del compenso al custode delegato.

1. Locazione dell'immobile pignorato

Il Custode viene chiamato a conservare e amministrare i beni del debitore: ai sensi dell'art 492 cpc il debitore non può disporre dei beni e non ne può godere i frutti, ma i beni restano nella sua sfera patrimoniale fino alla vendita, perché il pignoramento e l'affidamento in custodia dei beni non determinano alcuna modificazione nella titolarità del diritto di proprietà sui beni stessi.
In sostanza il Custode sostituisce il debitore esecutato senza assumere la titolarità dei beni pignorati, limitandosi a gestirli, mentre il centro di imputazione dei diritti e obblighi resta il debitore.
Da ciò consegue che dal punto di vista fiscale il soggetto passivo di imposta rimane il debitore, mai il custode (RM 158E 2005). Tuttavia nel nostro ordinamento manca una norma specifica, pertanto è necessario colmare il vuoto normativo con la prassi.
Se l'immobile pignorato risulta regolarmente locato, è necessario innanzitutto accertare se il debitore esecutato è o meno un **soggetto passivo IVA**.
Se il debitore non è un soggetto passivo IVA, la locazione è fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ma **se il debitore è un soggetto passivo IVA** il canone locativo deve essere assoggettato alla disciplina dell'IVA.

In quest'ultimo caso, bisogna distinguere se l'immobile è un fabbricato **abitativo** o se è un fabbricato **strumentale**[1].

Se il fabbricato è abitativo, vale a dire con classificazione catastale "A" ad esclusione di "A10", **la locazione è esente IVA** ai sensi dell'articolo 10, comma 8, n. 1, D.P.R. 633/1972, salvo l'opzione per l'imponibilità, consentita solo se la locazione è effettuata dalle imprese costruttrici dei fabbricati stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001[2].
Se il fabbricato è strumentale, vale a dire "A10" "C" e "D", il regime naturale della locazione è l'**esenzione Iva**, salvo che il locatore non abbia espresso nel contratto l'opzione per l'imponibilità (con aliquota del 22%).
Può accadere che il contratto sia stato stipulato in epoca anteriore alla possibilità di optare per l'imposizione e che tale opzione sia stata successivamente esercitata dal locatore. In tal caso, non potendo il Custode accertare il regime IVA dalla lettura del contratto, è opportuno che egli ne chieda conferma a mezzo pec al debitore. In caso di inerzia del debitore, applicherà il regime naturale di esenzione.

Tutte le volte che la locazione è in regime IVA scattano tutta una serie di adempimenti di natura fiscale per i quali è bene chiarire chi è il soggetto tenuto alla loro osservanza.
La prassi dell'Agenzia delle Entrate ha affrontato la problematica emanando nel tempo diversi provvedimenti.
Secondo un primo orientamento dell'Amministrazione finanziaria (RM 11.11.2005 n. 158E), il custode era tenuto al solo adempimento della emissione della fattura, mentre il debitore esecutato era tenuto a tutti gli altri adempimenti (liquidazione, versamento e dichiarazione del tributo), operando una sorta di scissione degli obblighi iva. Solo nel caso di irreperibilità del debitore il custode era tenuto anche al versamento del tributo.
Successivamente la prassi ministeriale, con Risoluzione 62E del 16.05.2006 e Risoluzione 105E del 21.04.2008, ha ulteriormente innovato la materia, arrivando ad affermare che il custode debba versare il tributo in ogni caso, richiamandosi alle circolari 17.01.1974 e 13.08.1974 sugli adempimenti a carico del curatore fallimentare. L'Amministrazione ha introdotto cioè la fattispecie del "*soggetto passivo esecutato*" al quale è preclusa la possibilità di adempiere direttamente alle disposizioni in materia di IVA, accentrando gli obblighi di emissione fattura e versamento del tributo in ogni caso a carico della procedura (e quindi a carico del custode).
Secondo questa tesi il custode provvede direttamente al versamento e trasmette al debitore la fattura e la quietanza del versamento, invitandolo ad eseguire tutti gli altri adempimenti

[1] L'Agenzia delle Entrate con circolare 27/E/2006 ha precisato che "la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo"

[2] La circolare 13/E/2013 ha precisato che sono imprese costruttrici quelle che realizzano l'immobile direttamente con organizzazione e mezzi propri ovvero avvalendosi di imprese terze per la materiale esecuzione di tutti i lavori o di parte di essi, nonché quelle che, anche occasionalmente, costruiscono o fanno costruire immobili per la successiva vendita; sono imprese di ripristino quelle che acquistano un immobile, eseguono o fanno eseguire sullo stesso interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico e successivamente lo rivendono o lo concedono in locazione prima della vendita, ancorché tale attività non rientri tra quelle abitualmente effettuate.

previsti (liquidazione IVA, dichiarazione IVA, comunicazione dati fatture emesse e ricevute, ecc.)[3].

La ratio giuridica di tale tesi si basa sul fatto che la titolarità del debitore esecutato sul bene oggetto di espropriazione forzata non è una titolarità piena, perché limitata dalla mancanza del potere dispositivo sul bene stesso: quindi anche la connessa soggettività passiva d'imposta del debitore esecutato deve ritenersi in parte limitata. Di conseguenza l'adempimento in concreto degli obblighi di fatturazione e di versamento del tributo che ne discendono devono ritenersi accentrati in capo alla procedura esecutiva.

L'innovativa interpretazione non muta la premessa teorica della R.M. 158/E/2005, secondo cui titolare del bene espropriato, e quindi soggetto passivo d'imposta, è pur sempre il debitore esecutato, ma a partire dal fatto che l'espropriazione forzata "rappresenta pur sempre un momento patologico nella circolazione del bene immobile e nell'ambito della quale occorre anche considerare l'esigenza di tutela degli interessi erariali", l'Agenzia delle Entrate riconosce al professionista delegato alla vendita l'obbligo non solo di emettere fattura in nome e per conto del debitore, ma anche di versare, in tutti i casi, l'Iva all'Erario, ovvero anche nell'ipotesi in cui il debitore non si renda irreperibile.

Tale interpretazione, nel riconosciuto tentativo di riempire un vuoto normativo, ritiene coerente affidare al professionista delegato alla vendita gli obblighi di fatturazione e versamento dell'imposta, in considerazione anche del fatto che, ai sensi dell'art. 591 bis c.p.c., oltre che ad eseguire le formalità di registrazione, trascrizione e voltura catastale del decreto di trasferimento, egli è tenuto anche a vigilare sul versamento del prezzo e, conseguentemente, può agevolmente conoscere il momento dell'insorgere dello specifico presupposto impositivo che, per le cessioni di beni immobili conseguenti a un atto della pubblica autorità, ex art. 6, c. 2, lett. a), D.P.R. 633/1972 nasce proprio all'atto del pagamento del corrispettivo.

Con la **Circolare n. 14/E del 17.06.2019**, l'Agenzia delle Entrate ha definitivamente chiarito che ai sensi dell'art. 6 comma 2 del DPR 633/72, nei casi di espropriazione immobiliare **obbligato ad emettere fattura in nome e per conto del contribuente (debitore esecutato) e a versare l'IVA incassata all'Amministrazione Finanziaria è il professionista delegato alle operazioni di vendita**.

La fattura emessa dal Custode delegato dovrà essere in formato elettronico (salvo i casi in cui il debitore ne sia esentato) e dovrà essere inviata allo SdI.

Dal punto di vista operativo il custode delegato quindi dovrà così operare:

- ✓ accertare se l'immobile è regolarmente locato;
- ✓ accertare se l'immobile è abitativo o strumentale;
- ✓ accertare se il debitore esecutato è soggetto passivo IVA;
- ✓ se il debitore esecutato è soggetto passivo IVA si dovrà emettere fattura in nome e per conto del debitore per ciascun canone riscosso;
- ✓ se l'immobile è strumentale, accertare il regime IVA della locazione dalla lettura del contratto: in casi dubbi chiederne conferma al debitore esecutato a mezzo pec, concedendo un breve termine;

[3] L'analogia (assimilazione) tra curatore e custode è discutibile: il curatore agisce con poteri di rappresentanza, che il custode non ha, essendo un ausiliario del Giudice dell'esecuzione. Inoltre l'obbligo di emissione della fattura da parte del curatore è previsto da una norma specifica (art 74 bis DPR 633/72), ma non esiste analoga norma per il custode.

- ✓ se l'immobile è abitativo, provvedere all'emissione della fattura elettronica in regime di esenzione IVA ex art. 10, comma 8, n. 1, D.P.R. 633/1972, con applicazione dell'imposta di bollo di € 2,00 nel caso di importi superiori a € 77,47;
- ✓ se l'immobile è strumentale, a seconda del regime IVA della locazione, emettere fattura elettronica in regime di esenzione IVA ex art. 10, comma 8, n. 1, D.P.R. 633/1972, con applicazione dell'imposta di bollo di € 2,00 nel caso di importi superiori a € 77,47 ovvero emettere fattura elettronica assoggettata ad IVA con aliquota del 22%;
- ✓ inviare la fattura elettronica allo SdI;
- ✓ trasmettere a mezzo pec al debitore copia di cortesia della fattura;
- ✓ in caso di operazione soggetta ad IVA provvedere al versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo all'incasso del canone, con codice tributo IVA mensile (6001, 6002, ecc);
- ✓ trasmettere a mezzo pec al debitore quietanza del versamento dell'imposta.

Quanto all'**imposta di registro**, si discute se la tassa annuale di rinnovo debba essere corrisposta dalla procedura o resti a carico del debitore: per quanto sopra detto la soggettività dovrebbe rimanere in capo al debitore. Solo nel caso, peraltro raro, di nuovo contratto di locazione stipulato dal custode previa autorizzazione del Giudice dell'esecuzione la tassa di registro è a carico della procedura; più frequentemente tuttavia viene concessa una autorizzazione alla temporanea occupazione dell'immobile fino alla vendita, dietro pagamento di una congrua indennità.

Le altre imposte indirette quali **IMU, TASI** ecc. restano in capo al debitore per le ragioni già esposte.
Infine nell'ambito delle **imposte sui redditi** è bene ricordare che il presupposto impositivo si realizza in capo al titolare del diritto di proprietà, quindi in capo al debitore. Egli dunque deve dichiarare i redditi da locazione sulla base del contratto di locazione, pur senza incassare i canoni.
Il debitore esecutato infatti beneficia dei frutti del bene pignorato anche se non lo utilizza direttamente, perché essi fanno parte dell'attivo, che contribuirà all'esdebitamento del debitore stesso al momento del riparto.
Lo stesso dicasi per le indennità di occupazione, che il custode avrà cura di comunicare al debitore, con la differenza che si tratta di redditi diversi e non di redditi fondiari.

2. Vendita dell'immobile pignorato

Uno degli aspetti più delicati che il Professionista delegato deve affrontare dal punto di vista fiscale è quello relativo alla tassazione al momento del trasferimento della proprietà del bene pignorato.
La liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale è eseguita dall'Agenzia delle Entrate sulla base della minuta del decreto di trasferimento predisposta dal Delegato, ma è opportuno che lo stesso abbia ben chiaro il trattamento fiscale della vendita, perché si tratta di una informazione spesso richiesta dagli interessati all'acquisto.

La tassazione del trasferimento immobiliare varia in funzione sia della qualificazione soggettiva del debitore esecutato e dell'aggiudicatario, sia della natura oggettiva del bene venduto (abitazione, fabbricato strumentale, terreno).
Le imposte coinvolte sono: imposta di registro, imposta ipotecaria, imposta catastale e imposta di bollo, mentre l'IVA è applicata solo in alcuni casi.

Se il debitore esecutato non è un soggetto passivo IVA (soggetto privato), a seconda della natura dell'immobile venduto si possono verificare i seguenti casi:

	IVA	IMP. REGISTRO	IMP. IPOTECARIA	IMP. CATASTALE	IMP. DI BOLLO
immobili abitativi, aggiudicatario con benefici "prima casa"	fuori campo	2% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente
immobili abitativi e non	fuori campo	9% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente
terreni non agricoli	fuori campo	9% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente
terreni agricoli	fuori campo	12% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente
terreni agricoli a coltivatori diretti	fuori campo	€ 200,00	€ 200,00	1%	esente

L'aggiudicatario acquirente potrà godere dei "benefici prima casa" solo su apposita istanza in bollo che va allegata alla minuta del decreto di trasferimento unitamente ad una copia del documento di identità[4].

I benefici spettano solo su abitazioni non di lusso (sono esclusi dall'agevolazione gli immobili di categoria catastale A1, A8 e A9) a condizione che:
- l'immobile sia nel comune in cui l'acquirente risiede o trasferirà la residenza entro 18 mesi ovvero nel comune in cui l'acquirente svolge la propria attività;
- l'aggiudicatario non sia titolare di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione su altre case di abitazione nello stesso comune e non sia titolare di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione su altre case di abitazione in tutto il territorio nazionale per la quali ha già usufruito dell'agevolazione prima casa.

Se il debitore esecutato è un soggetto passivo IVA, la vendita è sempre in regime di IVA. Tuttavia l'imposta varia a seconda della natura dell'immobile.

[4] I benefici "prima casa" spettano su abitazioni non di lusso (sono esclusi dall'agevolazione gli immobili di categoria catastale A1, A8 e A9) a condizione che:
- l'immobile sia nel comune in cui l'acquirente risiede o trasferirà la residenza entro 18 mesi ovvero nel comune in cui l'acquirente svolge la propria attività;
- l'aggiudicatario non sia titolare di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione su altre case di abitazione nello stesso comune e non sia titolare di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione su altre case di abitazione in tutto il territorio nazionale per la quali ha già usufruito dell'agevolazione prima casa, salvo che ceda l'immobile entro 12 mesi.

Immobili strumentali per natura[5]

Per questa categoria di immobili il trasferimento della proprietà è naturalmente in regime di esenzione IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 1 n. 8 ter, D.P.R. 633/1972.

Tuttavia, il soggetto cedente (debitore esecutato) può esercitare l'opzione per l'imposizione: in tal caso l'operazione è assoggettata ad IVA con aliquota del 22% se l'aggiudicatario non è un soggetto passivo IVA, mentre è soggetta a reverse charge ai sensi dell'art. 17, comma 6 lett. a-bis DPR 633/72 se l'aggiudicatario è soggetto passivo IVA.

Il seguente prospetto riassume le casistiche.

fabbricati strumentali per natura		IVA	IMP. REGISTRO	IMP. IPOTECARIA	IMP. CATASTALE	IMP. DI BOLLO
impresa cedente generica		esente	€ 200,00	3% (min. € 200)	1% (min. € 200)	esente
impresa cedente generica	aggiudicatario soggetto passivo IVA	reverse charge (solo su opzione)	€ 200,00	3% (min. € 200)	1% (min. € 200)	esente
impresa cedente generica	aggiudicatario non soggetto passivo IVA	22% (solo su opzione)	€ 200,00	3% (min. € 200)	1% (min. € 200)	esente

Come già visto nel paragrafo 1 in materia di locazione, anche in questo caso è opportuno che il Professionista delegato, prima di fissare la vendita, notifichi a mezzo pec al debitore la richiesta di esercitare l'eventuale opzione per l'imposizione ad IVA della vendita.

Più raramente può accadere che la parte esecutata sia un'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile pignorato[6].

A seconda che siano passati più o meno di cinque anni dalla fine dei lavori possono verificarsi le seguenti casistiche[7].

[5] L'art. 10 comma 8 ter del D.P.R. 633/1972 definisce strumentali i fabbricati che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

[6] Anche in via indiretta: è definita impresa costruttrice quella a cui sono intestate le autorizzazioni amministrative, anche se esegue direttamente i lavori ma questi vengono materialmente eseguiti da altra impresa appaltatrice.

[7] L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 12E del 1.03.2007 definisce ultimato "l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380. Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata.

fabbricati strumentali per natura			IVA	IMP. REGISTRO	IMP. IPOTECARIA	IMP. CATASTALE	IMP. DI BOLLO
impresa cedente costruttrice o di ripristino	entro 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario soggetto passivo IVA	reverse charge	€ 200,00	3% (min. € 200)	1% (min. € 200)	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	entro 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario non soggetto passivo IVA	22%	€ 200,00	3% (min. € 200)	1% (min. € 200)	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	oltre 5 anni dalla fine dei lavori		esente	€ 200,00	3% (min. € 200)	1% (min. € 200)	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	oltre 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario soggetto passivo IVA	reverse charge (solo su opzione)	€ 200,00	3% (min. € 200)	1% (min. € 200)	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	oltre 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario non soggetto passivo IVA	22% (solo su opzione)	€ 200,00	3% (min. € 200)	1% (min. € 200)	esente

In caso di "edificio Tupini" l'aliquota IVA applicabile dall'impresa costruttrice o di ripristino si riduce dal 22% al 10%[8].
La cessione di immobili non ultimati allo stato di "grezzo avanzato" è esclusa dall'ambito applicativo del richiamato n. 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633/1972 e deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA[9].

Immobili abitativi

Per questa categoria di immobili il trasferimento della proprietà è naturalmente in regime di esenzione IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 1 n. 8 bis D.P.R. 633/1972. L'imposta di registro è del 9%, salvo che l'aggiudicatario possa godere dei "benefici prima casa" con aliquota al 2%.

immobili abitativi			IVA	IMP. REGISTRO	IMP. IPOTECARIA	IMP. CATASTALE	IMP. DI BOLLO
impresa cedente generica		aggiudicatario in possesso dei requisiti prima casa	esente	2% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente
impresa cedente generica		aggiudicatario **non** in possesso dei requisiti prima casa	esente	9% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente

Se la parte esecutata è l'impresa che ha costruito o ripristinato l'immobile, possono verificarsi le seguenti casistiche a seconda che siano passati più o meno di cinque anni dalla fine dei lavori.

[8] La L. 40/1949 (legge Tupini) prevede una aliquota IVA agevolata del 10% per le cessioni di immobili con superficie destinata ad uso abitativo superiore al 50% della superficie totale sopra terra e superficie destinata ad uso commerciale non superiore al 25% della superficie totale sopra terra.
[9] Cfr Circolare n. 12E del 1.03.2007 dell'Agenzia delle Entrate.

immobili abitativi			IVA	IMP. REGISTRO	IMP. IPOTECARIA	IMP. CATASTALE	IMP. DI BOLLO
impresa cedente costruttrice o di ripristino	entro 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario in possesso dei requisiti prima casa	4%	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	entro 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario **non** in possesso dei requisiti prima casa	10%	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	entro 5 anni dalla fine dei lavori	abitazione di lusso (A1, A8, A9)	22%	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	oltre 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario in possesso dei requisiti prima casa	esente	2% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	oltre 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario **non** in possesso dei requisiti prima casa	esente	9% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	oltre 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario in possesso dei requisiti prima casa	opzione 4%	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	oltre 5 anni dalla fine dei lavori	aggiudicatario **non** in possesso dei requisiti prima casa	opzione 10%	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00	esente
impresa cedente costruttrice o di ripristino	oltre 5 anni dalla fine dei lavori	abitazione di lusso (A1, A8, A9)	opzione 22%	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00	esente

Terreni

La vendita dei terreni è sempre un'operazione fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ad eccezione delle cessioni di terreni edificabili da parte di soggetto passivo IVA che sono assoggettate ad IVA con aliquota del 22%.

terreni	IVA	IMP. REGISTRO	IMP. IPOTECARIA	IMP. CATASTALE	IMP. DI BOLLO
terreni non agricoli	fuori campo	9% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente
terreni agricoli	fuori campo	15% (min. € 1.000,00)	€ 50,00	€ 50,00	esente
terreni agricoli a coltivatori diretti	fuori campo	€ 200,00	€ 200,00	1%	esente
terreni edificabili	22%	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00	esente

Il Custode, dopo la conclusione dell'asta, deve inviare una comunicazione all'aggiudicatario per indicargli il termine per il versamento del saldo del prezzo e delle spese, le modalità di versamento, la quantificazione della quota parte del compenso al professionista delegato (cfr pag. 10 della presente relazione) e l'eventuale importo dell'IVA.

Al momento dell'incasso del saldo prezzo e delle spese nel conto corrente della procedura, se la vendita è in regime IVA (qualora la parte esecutata è un soggetto passivo IVA), il Delegato deve emettere la fattura.
Richiamando quanto illustrato nel paragrafo 1, il Professionista delegato è obbligato ad emettere fattura in nome e per conto del contribuente (debitore esecutato) e a versare l'IVA incassata all'Amministrazione Finanziaria (circolare Agenzia delle Entrate n. 14/E del 17.06.2019).
La fattura emessa deve essere in formato elettronico (salvo i casi in cui il debitore sia esentato alla fattura elettronica) e deve essere inviata allo SdI. In particolare la circolare 14/E precisa che il Professionista delegato deve inserire nel campo "cedente/prestatore" i dati del soggetto esecutato, e deve valorizzare il campo "soggetto emittente con: TZ (terzo)" senza compilare la sezione "Terzo intermediario o Soggetto emittente".
Una copia della fattura e della quietanza del versamento dell'imposta vanno inviati a mezzo pec al debitore.

Riassumendo, dal punto di vista operativo il custode delegato quindi dovrà così operare:

- ✓ accertare la qualifica soggettiva del debitore esecutato (soggetto passivo IVA o privato);
- ✓ accertare la natura dell'immobile (abitativo, strumentale per natura, terreno);
- ✓ accertare la qualifica soggettiva dell'aggiudicatario;
- ✓ qualificare la natura fiscale della vendita sulla base degli elementi accertati;
- ✓ nei casi previsti inviare quanto prima al debitore esecutato a mezzo pec la richiesta di eventuale esercizio dell'opzione per imponibilità IVA della vendita;
- ✓ inviare dopo l'aggiudicazione all'acquirente la richiesta di saldo prezzo;
- ✓ acquisire in caso di cessione di abitazione a privato l'eventuale richiesta di applicazione "benefici prima casa", da allegare al decreto di trasferimento;
- ✓ emettere la fattura all'incasso del saldo prezzo qualora la vendita sia in regime IVA;
- ✓ trasmettere a mezzo pec al debitore copia di cortesia della fattura;
- ✓ in caso di operazione soggetta ad IVA provvedere al versamento dell'imposta in nome e per conto della parte esecutata entro il giorno 16 del mese successivo all'incasso del saldo prezzo;
- ✓ trasmettere a mezzo pec al debitore quietanza del versamento dell'imposta.

3. Compensi ad ausiliari della procedura esecutiva

Talvolta il Custode si avvale dell'ausilio di professionisti, il cui costo è a carico del creditore (ad esempio quando la procedura deve costituirsi in un giudizio e il G.E. pone le spese legali a carico del procedente, ovvero quando viene nominato del G.E. un legale per eseguire uno sfratto per inadempimento) ovvero a carico della procedura, quindi della parte esecutata.
In quest'ultimo caso al momento del pagamento si pone il problema della ritenuta d'acconto, qualora il debitore esecutato sia un soggetto sostituto di imposta.
Sul piano della prassi esiste una risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, la n. 296/2007, che affronta il caso del curatore del fallimento della società esecutata che subentra nella procedura esecutiva e che si avvale di un notaio in qualità di professionista delegato. Secondo l'AdE sul compenso liquidato al delegato deve essere effettuata la ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 25

DPR 600/73 e l'obbligo del versamento della stessa deve essere assolto dal delegato in nome e per conto del debitore esecutato.
Secondo la dottrina prevalente invece il professionista delegato, non essendo menzionato tra i soggetti sostituti di imposta nell'art. 23 del DPR 600/73 (tra i quali dal 2006 è incluso anche il curatore fallimentare e il commissario liquidatore)[10], non deve assolvere a tali obblighi.

Secondo questa Commissione la scelta più corretta è quella di non considerare né la procedura esecutiva né il Custode delegato quali sostituti di imposta perché non compresi tra i soggetti di cui all'art. 23 del DPR 600/73. Al momento del pagamento del compenso al professionista non dovrà essere operata dunque la ritenuta d'acconto e verrà pagato il compenso lordo.

4. Compenso del Custode delegato.

Il DM n. 227 del 25.10.2015 (pubblicato un G.U. n. 45 del 24.02.2016) ha introdotto i criteri per la determinazione e la liquidazione dei compensi del Professionista delegato alla vendita, sulla base del valore dei beni e delle diverse fasi della procedura.
In particolare, il DM 227/2015 all'art. 2 comma 7 ha posto **a carico dell'aggiudicatario la metà del compenso relativo alla fase di trasferimento della proprietà**, nonché delle relative spese generali e delle spese effettivamente sostenute.
È opportuno che il Delegato, nel richiedere all'aggiudicatario il versamento del saldo prezzo nel conto della procedura, richieda altresì il versamento alla procedura della quota parte del proprio compenso determinato ai sensi del citato art. 2 comma 7 DM 227/2015.
Il Delegato dovrà pertanto procedere alla stima del compenso relativo alla fase di trasferimento della proprietà, sommare le spese generali e specifiche previste per le formalità di registrazione, trascrizione e voltura catastale; l'importo così determinato dovrà essere considerato per la metà, alla quale andranno sommati gli accessori di legge (contributo Cassa Previdenza e IVA). Qualora l'aggiudicatario fosse sostituto di imposta andrà considerata la ritenuta d'acconto, che dovrà essere sottratta all'importo da richiedere.
Il Professionista delegato provvederà ad emettere la parcella solo al momento dell'incasso della quota del compenso, in genere una volta approvato il progetto di distribuzione: avrà quindi cura di informare l'aggiudicatario trasmettendo una copia della fattura e invitandolo a versare la ritenuta d'acconto nei termini di legge.
Il compenso del Custode delegato liquidato dal Giudice dell'esecuzione è posto a carico del debitore esecutato, ad eccezione della quota che la legge pone a carico dell'aggiudicatario. Dopo la approvazione del progetto di distribuzione il Custode delegato deve pertanto emettere la propria parcella alla parte esecutata.
Per tale parcella valgono le medesime considerazioni svolte nel paragrafo 3: a prescindere dalla qualificazione soggettiva del debitore esecutato (soggetto privato o impresa) il Custode incasserà la parcella **senza** effettuare alcuna ritenuta d'acconto, ai sensi dell'art. 23 del DPR 600/73.

[10] Il D.L. n. 223 del 4.07.2006, art 37 (conv. in L. n. 248 del 4.08.2006) dispone: … All'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo le parole: "le persone fisiche che esercitano arti o professioni," sono inserite le seguenti: "il curatore fallimentare, il commissario liquidatore".