

# CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 142-2006/T e Studio n. 25-2006/E

## **Gli adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in sede di espropriazione forzata delegata**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 17 novembre 2006*

*Approvato dalla Commissione Esecuzioni Immobiliari il 23 marzo 2007*

*L'adempimento degli obblighi IVA in sede di espropriazione forzata delegata al professionista costituisce problematica estremamente controversa ed oggetto di prassi difformi sin dalla entrata in vigore della legge n. 302/1998.*

*La questione non può considerarsi risolta per effetto dell'intervento dell'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 62/E del 16 maggio 2006 che, pur nell'apprezzabile intento di colmare una lacuna legislativa, ha suscitato alcune perplessità, soprattutto sotto il profilo applicativo.*

*Lo studio congiunto che segue, prendendo le mosse dalla suddetta risoluzione, tenta di sciogliere i nodi interpretativi ancora aperti.*

*La consapevolezza dell'inevitabile incertezza determinata dal vuoto normativo ha spinto il Consiglio Nazionale del Notariato a prendere ulteriori contatti con l'Agenzia delle Entrate per ottenere un nuovo intervento chiarificatore su alcuni profili particolarmente problematici della materia.*

*Si confida di ottenere al più presto una nuova risoluzione al riguardo.*

*Roberto Barone*

COORDINATORE DELLA COMMISSIONE  
ESECUZIONI IMMOBILIARI E ATTIVITÀ DELEGATE

---

**SOMMARIO:** 1. Premessa di carattere generale. – 2. Vuoto normativo, constatata difficoltà a colmarlo da parte della dottrina e prassi disomogenee presso i diversi Tribunali. – 3. La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 16 maggio 2006, n. 62/E - 3.1 Il contenuto. - 3.2 I precedenti. - 3.3 L'innovatività dei principi affermati e l'ambito di applicazione degli stessi. - 3.4 Perplessità e problematiche poste: in particolare della possibilità o meno per il debitore ese-

*cutato di procedere personalmente agli adempimenti IVA. – 4. Inquadramento sistematico degli adempimenti IVA del professionista delegato. - 4.1 Premessa. - 4.2 La fatturazione in nome e per conto. - 4.3 Il versamento dell'IVA. – 5. Responsabilità e sanzioni. – 6. Conclusioni.*

## **1. Premessa di carattere generale**

Il processo esecutivo è stato di recente oggetto di una ampia ed incisiva riforma realizzatasi per effetto di una pluralità di interventi legislativi fondamentalmente riconducibili, se si tralasciano quelli legati esclusivamente alla entrata in vigore delle nuove norme introdotte, alle leggi n. 80 e n. 263 del 2005 ed alla legge n. 52 del 2006 <sup>(1)</sup>.

Uno degli istituti maggiormente riformati dal legislatore è stato quello della delega delle operazioni di vendita in sede di espropriazione forzata immobiliare, il cui ambito di applicazione è stato ampliato tanto sotto il profilo soggettivo (non più circoscritto al solo notaio ma esteso anche ad avvocati e commercialisti), quanto sotto quello oggettivo (non più circoscritto alla sola vendita con incanto ma esteso anche a quella senza incanto) <sup>(2)</sup>.

Nonostante la pluralità dei suddetti interventi e la particolare incisività ed ampiezza degli stessi, questi non hanno disciplinato i profili fiscali delle attività delegate nel processo esecutivo <sup>(3)</sup>, a dispetto, peraltro, del fatto che un'applicazione ormai quasi settennale della legge n. 302 del 1998 avesse evidenziato la chiara esigenza di un intervento legislativo per risolvere talune problematiche aperte dalla riforma di cui alla citata l. 302/98 (la quale, a sua volta, aveva già totalmente pretermesso di introdurre qualsivoglia previsione in ordine ai suddetti profili fiscali delle attività delegate).

Fra queste problematiche si segnala, in particolare, quella relativa all'assolvimento degli obblighi IVA, legata, più in dettaglio, all'ipotesi in cui l'esecutato, soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, non possa o non voglia emettere la fattura relativa al trasferimento dell'immobile, a seguito dell'aggiudicazione, e (soprattutto) l'aggiudicatario non sia a sua volta soggetto passivo IVA.

Se la dottrina è talvolta riuscita, sia pur con un grosso sforzo interpretativo, ad individuare una possibile soluzione per altre problematiche a fronte del segnalato vuoto normativo (come accaduto per la decorrenza del termine per la registrazione del decreto di trasferimento <sup>(4)</sup>), in questo caso, nonostante gli sforzi profusi, non si è riusciti a fare altrettanto. Tanto è vero che, a fronte delle prassi disomogenee svi-

luppatesi presso i vari Tribunali ed una "richiesta di chiarimenti" sul punto da parte del Consiglio Nazionale del Notariato, l'Agenzia delle entrate è intervenuta con una risoluzione (quella del 16 maggio 2006, n. 62/E) evidentemente volta a tentare di colmare la lacuna normativa esistente e ad evitare le conseguenti ripercussioni negative sul sistema (in termini di certezza del diritto, di celere e corretta definizione delle procedure esecutive, oltre che, chiaramente, di possibile danno all'Erario per il mancato versamento dell'IVA).

Si tratta, peraltro, di problematica che permane anche alla luce delle recentissime modifiche introdotte in ordine al regime IVA applicabile alle cessioni di fabbricati dal decreto legge n. 223 del 4 agosto 2006 (cd. decreto Bersani) convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006 n. 248 <sup>(5)</sup>, sia perché continuano a sussistere ipotesi di cessioni immobiliari imponibili ai fini IVA, in taluni casi in subordine all'esercizio di un'opzione da parte del cedente (nella specie l'esecutato), sia perché anche per le operazioni esenti da tale imposta ricorre l'obbligo di emettere fattura <sup>(6)</sup>.

La finalità che si ripropone il presente studio, una volta dato atto della scelta di fondo fatta propria dalla suddetta risoluzione della Agenzia delle entrate - fondamentalmente riconducibile all'aver ritenuto che «non solo nell'ipotesi di irreperibilità del contribuente, ma in ogni caso, ... 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'art. 591-bis c.p.c.» - e dei precedenti esistenti in materia, è quella di:

- 1) valutare l'accogliibilità e/o la conformità al sistema di questa soluzione, in toto o in parte e se del caso con quali "correttivi", avendo cura di evidenziare al contempo eventuali criticità proprie della stessa;
- 2) verificare, conseguentemente, se la suddetta problematica possa dirsi superata per effetto dell'intervento dell'Agenzia delle Entrate o rimanga, piuttosto, ancora attuale la necessità di un intervento legislativo volto a disciplinare espressamente la materia e, se del caso, in quali termini.

A quest'ultimo proposito, peraltro, giova sin d'ora evidenziare come talune delle considerazioni che verranno svolte, oltre che risultare utili, *de iure condito*, in una prospettiva tendente a vagliare tutte le possibili ricadute della soluzione prospettata dall'Agenzia (oltre che sul piano, più strettamente operativo, della fatturazione e del versamento dell'imposta, anche su quello della responsabilità per eventuali violazioni commesse in questa sede), potranno risultare utili anche, *de iure condendo*, nella diversa prospettiva propria di una valutazione che miri ad individuare i possibili contenuti di un intervento legislativo volto a disciplinare la materia.

## **2. Vuoto normativo, constatata difficoltà a colmarlo da parte della dottrina**

## e prassi disomogenee presso i diversi Tribunali

Secondo indirizzo conforme della giurisprudenza e della Amministrazione finanziaria, condiviso anche dalla dottrina, «la vendita forzata rientra, al pari delle altre alienazioni a titolo oneroso, tra le operazioni che sono considerate cessioni di beni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto» <sup>(7)</sup>, ma «anche nella vendita forzata il meccanismo di funzionamento IVA necessita ... di un comportamento del soggetto cedente, il quale ha l'obbligo di emettere la fattura, di registrarla, di addebitare in rivalsa l'importo dell'imposta al soggetto acquirente, e di versare quindi l'imposta medesima nei termini di legge» <sup>(8)</sup>.

Ciò posto, la dottrina che si è occupata di questa tematica con specifico riferimento all'ipotesi di delega al notaio delle operazioni di vendita, ha:

- evidenziato l'esistenza di un vuoto normativo, anche attraverso il raffronto con il fallimento ove «il problema non si pone ... in quanto, per espressa disposizione dell'art. 74-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come introdotto dall'art. 1 del D.P.R. 23 dicembre 1974 n. 687, gli adempimenti in materia di imposta sul valore aggiunto costituiscono un obbligo del curatore fallimentare, il quale deve emettere la fattura entro trenta giorni dal momento di effettuazione dell'operazione» <sup>(9)</sup>;
- al contempo evidenziato l'impossibilità di colmare il suddetto vuoto normativo ricorrendo alla citata disposizione relativa alla figura del curatore fallimentare, posta la chiara diversità fra quest'ultimo e la figura del notaio delegato <sup>(10)</sup>; quale del resto emerge solo ove si consideri come il curatore è organo della procedura, che continua l'attività dell'imprenditore assumendo "la gestione del suo patrimonio", mentre il notaio interviene esclusivamente quale "autonomo" professionista delegato al compimento di uno o più atti del subprocedimento di vendita, che costituisce solo uno dei momenti in cui si articola il procedimento di espropriazione forzata;
- opportunamente delimitato l'area ove risiede la maggiore problematicità della tematica in esame, ossia quella legata all'ipotesi in cui l'aggiudicatario o assegnatario non sia un soggetto IVA, posto che, invece, ove l'aggiudicatario o assegnatario sia un soggetto IVA «sullo stesso grava l'obbligo di c.d. autofatturazione (ora disciplinato dall'art. 6, commi 8 e 9, del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471) il cui adempimento risolve almeno in parte il problema in esame, poiché assicura il pagamento dell'imposta» e «in caso di inadempimento dell'obbligo di autofatturazione, l'acquirente è punito con una sanzione amministrativa ...» <sup>(11)</sup>;
- concluso, avuto riguardo alla più complessa ipotesi di aggiudicatario o assegnatario non soggetto IVA, nel senso che «il problema dell'omesso pagamento

dell'imposta ... non sembra poter trovare, in questo caso, una soddisfacente soluzione» <sup>(12)</sup>.

Il vuoto normativo e la evidente difficoltà di porvi rimedio sul piano interpretativo hanno inevitabilmente prodotto l'instaurarsi di prassi disomogenee fra loro presso diversi Tribunali, tendenti fondamentalmente, sia pur sulla base di diverse modalità, a spostare l'obbligo di emissione della fattura in capo al professionista delegato o in capo all'aggiudicatario.

Più in dettaglio, a titolo meramente esemplificativo, possono ricordarsi le seguenti diverse prassi diffuse:

- 1) fatturazione da parte del professionista delegato, facendo dunque rientrare anche questa "operazione" nell'ambito della contabilità di quest'ultimo;
- 2) fatturazione da parte del professionista delegato ma utilizzando la partita IVA del tribunale, indicando quale "numero" della fattura il numero di ruolo del procedimento di espropriazione forzata cui la fattura si riferisce;
- 3) onere dell'aggiudicatario di versare direttamente l'IVA dovuta in nome e per conto dell'esecutato <sup>(13)</sup>.

Cui deve aggiungersi quella, tendente a muoversi in una diversa prospettiva, secondo cui:

- l'ufficio delle entrate sottopone il decreto di trasferimento ad imposta di registro in misura fissa solo a fronte dell'esibizione di documentazione contabile rappresentata o dalla fattura emessa da parte dell'esecutato, o dall'autofattura emessa dall'aggiudicatario in caso di mancata emissione di fattura da parte dell'esecutato e in presenza di aggiudicatario soggetto IVA;
- in ogni altro caso, benché si tratti di atto soggetto ad IVA ai sensi dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986, l'ufficio delle entrate applica l'imposta di registro con ali-quota proporzionale.

Si tratta chiaramente di prassi che, a fronte del segnalato vuoto normativo, tentavano di ovviare ai numerosi inconvenienti cui questo dava luogo, infatti: «da un lato spesso era impossibile ottenere la necessaria collaborazione del debitore esecutato; dall'altro gli aggiudicatari si lamentavano dei ritardi; dall'altro ancora gli Uffici del Registro Atti giudiziari si rifiutavano di tassare ad imposta fissa senza la prova dell'esistenza della fattura; infine si sono anche verificati casi in cui il debitore esecutato non ha versato all'Erario l'IVA» <sup>(14)</sup>.

### **3. La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 16 maggio 2006, n. 62/E**

#### **3.1 Il contenuto**

A fronte della situazione più sopra descritta, l'Agenzia delle Entrate, su richiesta di intervento da parte del Consiglio Nazionale del Notariato, il 16 maggio 2006 ha adottato la risoluzione n. 62/E.

La scelta di fondo effettuata dalla Agenzia delle Entrate con questa risoluzione, previa evidenziazione del «vuoto normativo quanto agli obblighi IVA» nella «fattispecie del professionista delegato a compiere le operazioni di vendita ai sensi dell'art. 591-*bis* c.p.c.», è stata quella, già anticipata, di ritenere 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'art. 591-*bis* c.p.c.».

A questa conclusione l'Agenzia delle entrate è pervenuta facendo leva, anzitutto, sulla precedente risoluzione 11 novembre 2005, n. 158/E la quale, nell'occuparsi degli adempimenti tributari gravanti sul custode giudiziario con riferimento ai canoni derivanti da un contratto di locazione di immobile oggetto di espropriazione forzata, aveva ritenuto che: «in capo al debitore esecutato, pur sempre soggetto passivo d'imposta, permanga l'obbligo di liquidazione, versamento e dichiarazione del tributo, mentre obbligato ad emettere fattura, in nome e per conto del contribuente, sia il custode giudiziario, trattandosi di una formalità strettamente funzionale alla riscossione dei canoni di locazione. Quest'ultima attività, infatti, rientra tra i compiti fondamentali del custode, che provvede non solo alla custodia del bene pignorato, ma anche alla conservazione dei suoi frutti ... in tutti i casi in cui il custode giudiziario si trovi nell'impossibilità di trasmettere copia della fattura e l'importo dell'Iva incassata all'esecutato, come ad esempio nell'ipotesi in cui lo stesso si renda irreperibile, costui dovrà corrispondere direttamente il tributo all'amministrazione finanziaria».

Una volta prese le mosse dalla risoluzione n. 158/E, l'Agenzia delle entrate:

- sottolinea come, «se da un lato il custode giudiziario non assume la titolarità del bene oggetto di espropriazione forzata, che va riconosciuta pur sempre in capo al debitore, quest'ultima non si delinea come una titolarità piena nel suo esercizio, in quanto priva, appunto, del potere dispositivo sul bene. Ne consegue che anche la soggettività passiva d'imposta del debitore esecutato, deve ritenersi, per così dire, in parte "limitata" sotto il profilo dei concreti adempimenti che ne discendono, in particolare con riguardo agli obblighi di fatturazione e versamento del tributo. La procedura espropriativa di cui agli articoli 555 ss. c.p.c., del resto, rappresenta un momento patologico nella circolazione del bene immobile, cosicché anche sotto il diverso profilo della necessità della tutela degli 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»;

- ritiene che «nella prospettata fattispecie del professionista delegato a compiere le operazioni di vendita ai sensi dell'art. 591-*bis* c.p.c. ... non ricorrano elementi distintivi tali da giustificare una soluzione diversa rispetto a quella già adottata per il custode giudiziario con la risoluzione n. 158/E del 2005» in quanto «sia il custode che il professionista delegato ... intervengono nell'ambito della medesima procedura di espropriazione immobiliare di cui agli art. 555 e seguenti c.p.c., seppure in fasi differenti, ossia, rispettivamente, in quella del pignoramento e in quella della vendita del bene, ed in entrambi a seguito di ordinanza del giudice dell'esecuzione»;
- invoca infine, a supporto della conclusione raggiunta, altresì il fatto che il professionista delegato «ai sensi dell'articolo 591-*bis* c.p.c. è tenuto a vigilare sul versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario, oltre che ad eseguire le formalità di registrazione, trascrizione e voltura catastale del decreto di trasferimento. Ai sensi, infatti, dell'articolo 6, comma 2, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972, 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.»<sup>(15)</sup>.

### **3.2 I precedenti**

La stessa risoluzione dell'Agenzia dell'Entrate in esame, nel richiamare la precedente *risoluzione 11 novembre 2005, n. 158/E*, testimonia come ci troviamo di fronte ad una tematica non priva di precedenti.

Ciò posto, occorre evidenziare come quello invocato dall'Agenzia non è l'unico precedente esistente.

Quanto affermato dalla risoluzione n. 158/E costituisce, infatti, esplicitazione di un orientamento espresso in termini più generali già dalla *circolare n. 6 del 17 gennaio 1974*, la quale con riferimento alla figura dell'«incaricato della vendita (commissionario, cancelliere, ufficiale giudiziario, istituto vendite giudiziarie)» sottolinea come quest'ultimo «ha l'obbligo di emettere la fattura con l'addebito della relativa IVA. Copia della fattura <sup>(16)</sup>, in uno all'importo del tributo riscosso, dovrà essere trasmessa all'impresa cedente (soggetto esecutato) la quale provvederà, entro 15 giorni dal ricevimento, alla registrazione del documento ed agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l'applicazione del tributo».

E la successiva *risoluzione del 13 agosto 1974* (prot. 501281) ha avuto altresì modo di precisare che «l'IVA riscossa dagli istituti di vendite giudiziarie in base alle

disposizioni contenute nella circolare n. 6 del 17 gennaio 1974, punto n. 2, debba essere direttamente versata ai competenti uffici IVA in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, non è possibile rimetterne il relativo importo all'impresa esecutata», quale ad esempio il «caso dell'irreperibilità dell'impresa esecutata».

Per cui, giova evidenziarlo, secondo quanto ritenuto dall'Amministrazione finanziaria, nell'intervenire sulla tematica in esame nelle occasioni di cui sopra, sul piano:

- della *fatturazione*, sussiste un obbligo generalizzato dell'«incaricato della vendita (commissionario, cancelliere, ufficiale giudiziario, istituto vendite giudiziarie)» di «emettere la fattura con l'addebito della relativa IVA» (e di trasmettere esemplare della fattura all'impresa cedente affinché questa proceda alla registrazione ed agli altri adempimenti prescritti);
- del *versamento del tributo*, l'IVA dovrebbe essere versata dagli istituti di vendite giudiziarie direttamente ai competenti uffici *solo* in caso di irreperibilità dell'impresa esecutata o in presenza di altri casi in cui, per qualsiasi ragione, non sia possibile rimettere il relativo importo all'impresa esecutata.

### ***3.3. L'innovatività dei principi affermati e l'ambito di applicazione degli stessi***

Quale, alla luce del quadro più sopra delineato, il carattere innovativo dell'intervento in materia da parte dell'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 62/E?

Il primo dato che emerge dalla lettura della risoluzione n. 62/E del 16 maggio 2006, opportunamente evidenziato dai primi commentatori, è che, nonostante l'istanza proposta fosse di portata più circoscritta, chiedendosi quali adempimenti IVA il professionista delegato fosse tenuto ad assolvere «qualora il debitore esecutato non emetta fattura relativa al trasferimento dell'immobile a seguito della sua aggiudicazione e l'aggiudicatario non sia a sua volta soggetto passivo IVA», «l'Agenzia fornisce una soluzione di portata generale, non circoscritta cioè alla particolare situazione ipotizzata dal professionista (mancata emissione della fattura da parte dell'esecutato e carenza di soggettività passiva dell'acquirente)» <sup>(17)</sup>.

Quanto, poi, al contenuto di questa «soluzione di portata generale», questo si incentra fondamentalmente sulla ritenuta natura «limitata» della soggettività passiva d'imposta del debitore esecutato «sotto il profilo dei concreti adempimenti che ne discendono, in particolare riguardo agli obblighi di fatturazione e versamento del tributo», dalla quale l'Agenzia fa discendere la generalizzazione stessa della soluzione accolta <sup>(18)</sup> e dunque, sul piano delle modalità di versamento dell'imposta, anche il cambiamento di rotta rispetto al passato nella parte in cui afferma che gli

obblighi di fatturazione e di versamento devono ritenersi accentrati nel professionista delegato «non solo nell'ipotesi di irreperibilità del contribuente, ma in ogni caso», per cui «in pratica, il responsabile della procedura esecutiva, accertato che l'operazione rientra nella sfera di applicazione dell'IVA, dovrà sempre provvedere all'emissione della fattura per conto del soggetto passivo e al pagamento dell'IVA addebitata al cessionario o committente» <sup>(19)</sup>.

A ben vedere, dunque, ove si proceda ad una comparazione fra la recente risoluzione ora in esame e quelle più risalenti in precedenza richiamate, l'innovatività della stessa risiede:

- 1) anzitutto, a monte, nell'imputazione dell'obbligo generalizzato di fatturazione (già affermato dalle precedenti risoluzioni) in capo ad un soggetto, quale il professionista delegato, evidentemente diverso dal custode <sup>(20)</sup> (cui la precedente risoluzione n. 158/E si riferiva), nonché nell'esplicitazione dei motivi per i quali si ritiene sussistente il suddetto obbligo, in precedenza solo apoditticamente affermato;
- 2) avuto riguardo alla *fatturazione*, nella qualificazione sul piano giuridico del suddetto obbligo generalizzato di fatturazione in termini di fatturazione "in nome e per conto" del debitore esecutato;
- 3) avuto riguardo al *versamento del tributo*, nell'esclusione di ogni possibile rilevanza (anche) su questo piano del distinguo tra reperibilità e irreperibilità del debitore, ritenendosi che tanto l'obbligo di fatturazione che quello di versamento del tributo «non solo nell'ipotesi di irreperibilità del contribuente, ma in ogni caso» siano «accentrati nella procedura stessa, anziché in capo al debitore esecutato» <sup>(21)</sup>.

Ove si guardi, poi, all'ambito di applicazione degli innovativi principi affermati dalla Agenzia delle Entrate – nei termini di cui sopra -, ciò che preme evidenziare è come il modo in cui gli stessi sono formulati ed argomentati induce a ritenere che gli stessi dovrebbero trovare applicazione non solo nell'ipotesi di espropriazione delegata ma anche in quella di espropriazione non delegata, con conseguente estensione dei suddetti principi anche alla figura del cancelliere <sup>(22)</sup>.

### ***3.4 Perplessità e problematiche poste: in particolare della possibilità o meno per il debitore esecutato di procedere personalmente agli adempimenti IVA***

Una volta delineati contenuti ed innovatività della risoluzione n. 62/E, anche alla luce dei precedenti esistenti in materia, si tratta, a questo punto, di procedere ad una valutazione nel merito della soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate, evidenziando, dunque, eventuali criticità che la stessa presenti o problematiche che

comunque apra.

Al qual proposito l'ipotesi che dà luogo a maggiori perplessità sembra essere quella del debitore esecutato che manifesti tempestivamente al professionista delegato la volontà di procedere personalmente all'emissione della fattura ed al versamento di quanto dovuto a titolo di IVA secondo le modalità ordinarie (ossia per masse di operazioni). È evidente, infatti, che procedendo il debitore esecutato (e non il professionista delegato come ritenuto dall'Agenzia delle entrate) verrebbe meno la necessità di provvedere al versamento della somma IVA relativa alla singola operazione *integralmente*, senza possibilità cioè di effettuare *immediatamente*, rispetto a questa, "compensazioni" o "detrazioni", imprescindibilmente legate invece alle modalità ordinarie di pagamento dell'IVA <sup>(23)</sup>.

L'insussistenza di un "diritto" del debitore esecutato a poter procedere in tal senso, a fronte del ritenuto obbligo del professionista delegato di effettuare *in ogni caso* l'emissione della fattura ed il conseguente versamento del tributo, si scontra infatti:

- a) per un verso con l'assenza di una norma espressa che ponga esclusivamente in capo al professionista delegato l'obbligo di procedere *in ogni caso* alla emissione della fattura ed al versamento del tributo in nome e per conto del debitore esecutato, difficilmente colmabile con le argomentazioni di ordine sistematico svolte dalla Agenzia delle Entrate;
- b) per altro verso con il modo stesso di atteggiarsi della figura giuridica della fatturazione in nome e per conto, la cui disciplina di diritto positivo, come vedremo meglio più avanti, è incentrata su una scelta volontaria del soggetto passivo d'imposta (che incarica altri di fatturare in suo nome e per suo conto), e contempla dunque una mera facoltà per quest'ultimo e non un obbligo di legge in capo all'incaricato alla fatturazione (come invece accadrebbe nell'ipotesi in esame).

Conseguentemente, con riferimento alla suddetta ipotesi in cui il debitore esecutato manifesti al professionista delegato l'intenzione di procedere personalmente all'emissione della fattura ed al versamento del tributo secondo le regole ordinarie, pare difficile negare la sussistenza di un suo "diritto" in tal senso, anche in considerazione di quanto evidenziato in precedenza in ordine all'impossibilità altrimenti di effettuare *immediatamente* "compensazioni" o "detrazioni" con l'IVA da versare rispetto alla singola operazione.

Al contempo, però, non può non evidenziarsi come la prospettiva che, nel tentativo di individuare la soluzione più corretta da dare alla problematica in esame, tende a distinguere questa ipotesi da tutte le altre, o comunque a far leva sul distinguo fra irreperibilità o meno del debitore, deve inevitabilmente fare i conti con la oggettiva difficoltà di:

- *individuare un termine entro cui il debitore sia tenuto ad esprimere la volontà di procedere egli stesso alla fatturazione*; difficoltà acuita, peraltro, dal fatto che l'esecutato «dovrebbe emettere la fattura al momento del pagamento ... ovvero, così come precisato dalla stessa Amministrazione finanziaria, in un momento successivo allorquando ha la notizia dell'avvenuto pagamento» <sup>(24)</sup> e dunque a decorrere dal verificarsi di un evento, oltre che indipendente dalla sua volontà, rientrante nell'ambito della sfera di conoscenza del professionista delegato piuttosto che di quella del debitore esecutato; evento caratterizzato, peraltro, altresì dalla insussistenza di alcun obbligo di informazione al riguardo facente capo al professionista delegato;
- *delimitare il concetto stesso di "irreperibilità" del debitore*, e dunque il presupposto cui, muovendosi in questa prospettiva, sarebbe condizionato l'insorgere dell'obbligo del professionista delegato di fatturare in nome e per conto del debitore esecutato.

A ciò si aggiunga il rischio che, ove la somma versata dall'aggiudicatario a titolo di IVA entri nella disponibilità del debitore esecutato, questi non assolverà poi ai conseguenti obblighi di liquidazione e versamento <sup>(25)</sup>.

In definitiva, dunque, la soluzione individuata dall'Agenzia delle entrate, pur essendo animata dal lodevole intento di colmare la lacuna normativa esistente (e, dunque, anche le conseguenti ripercussioni negative sul sistema in precedenza evidenziate) e pur avendo dalla sua indubbie ragioni, non riesce comunque a risolvere la problematica in esame.

Permane la necessità, nonché l'urgenza, di un intervento del legislatore che disciplini espressamente la materia, in quanto, evidentemente, in assenza di qualsivoglia dato normativo, ogni possibile soluzione è inevitabilmente dotata di una innegabile dose di creatività ed opinabilità. Che è quanto accade anche con riferimento alla soluzione prospettata dalla Agenzia delle Entrate, non potendo questa sopporre a quella carenza di una fonte disciplinatrice della materia di rango normativo che solo un intervento del legislatore può soddisfare.

Detta conclusione non muta neanche alla luce del più recente intervento in materia del Ministero della giustizia, il quale, nel fornire indicazioni organizzative agli Uffici in sede di prima applicazione della legge n. 80/2005, affronta la tematica degli adempimenti fiscali connessi alla vendita forzata in modo non esaustivo e risolutivo delle relative problematiche <sup>(26)</sup>.

È bene peraltro precisare che il vuoto normativo esistente in materia esclude comunque in radice la censurabilità del comportamento del professionista delegato che, a fronte di una manifestazione di volontà da parte del debitore esecutato, "consenta" a quest'ultimo di procedere personalmente alla fatturazione ed al versamento del tributo.

Ciò posto, si tratta, a questo punto, di procedere oltre nella nostra indagine verificando:

- 1) se l'affermazione del principio secondo cui, nel caso di specie, il professionista delegato deve fatturare in nome e per conto del debitore esecutato, nella sua massima estensione (ossia quella del principio generalizzato) fatta propria dall'Agenzia delle entrate o in quella più circoscritta in precedenza indicata, sia conforme al "sistema" della fatturazione (e nella specie anche del versamento) in nome e per conto;
- 2) in quali termini si atteggi, muovendosi in questa prospettiva, la disciplina propria di profili non esaminati dall'Agenzia quale, in particolare, quello della responsabilità per eventuali violazioni commesse (dal professionista delegato) in sede di espletamento delle attività di fatturazione e di versamento del tributo (IVA).

#### **4. Inquadramento sistematico degli adempimenti IVA del professionista delegato**

##### **4.1 Premessa**

La soluzione individuata dall'Amministrazione finanziaria consiste, dunque, nell'imputare al professionista delegato gli obblighi di fatturazione e di versamento dell'IVA dovuta.

Più precisamente, come già evidenziato, l'Agenzia delle entrate afferma che il professionista delegato deve emettere la fattura *in nome e per conto* del debitore esecutato, determinando così uno spostamento dell'adempimento dell'obbligo di emissione della fattura – che normalmente spetta al soggetto passivo dell'imposta (nella specie, il debitore esecutato) – in capo ad un soggetto terzo (nella specie, il professionista delegato).

Tale spostamento non può evidentemente incidere sulla soggettività passiva del tributo IVA, che resta in capo al debitore esecutato, in quanto soggetto che effettua la cessione di beni rientrante nel capo di applicazione dell'imposta (art. 17 comma 1 d.p.r. n. 633/1972) <sup>(27)</sup>. E non appare in contrasto con tale conclusione il fatto che l'Agenzia delle entrate qualifichi come «limitata» la soggettività passiva d'imposta del debitore esecutato, posto che la stessa Agenzia specifica che la suddetta "limitazione" opera esclusivamente sul piano degli «obblighi di fatturazione e versamento del tributo», come del resto evidenziato anche dai primi commentatori della risoluzione in esame <sup>(28)</sup>.

Occorre allora, al fine di individuare la relativa disciplina, verificare se sia pos-

sibile ricondurre la fatturazione in esame nell'ambito delle fattispecie normative che consentono la fatturazione da parte di soggetti diversi dal cedente.

#### **4.2 La fatturazione in nome e per conto**

È bene ricordare che l'applicazione dell'IVA è caratterizzata da una molteplicità di adempimenti formali e sostanziali – ad esempio, fatturazione, registrazione delle fatture, liquidazioni e versamenti periodici, dichiarazione annuale – diretti a documentare ogni operazione rilevante ai fini della determinazione dell'imposta dovuta <sup>(29)</sup>.

Tra questi adempimenti l'obbligo di emissione della fattura assume un ruolo cardine nell'ambito del congegno applicativo dell'IVA: la suddetta emissione, da un lato, legittima colui che effettua l'operazione imponibile ad esercitare la rivalsa nei confronti del soggetto (il cessionario, o il committente) che riceve la fattura (cfr. artt. 18 comma 1 e 21 comma 2 d.p.r. n. 633/1972), e da un altro lato, consente al cessionario, o committente, (che agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione) la detrazione dell'imposta addebitatagli.

La fattura assolve inoltre ad una funzione di attestazione dell'operazione preordinata al controllo da parte degli uffici finanziari <sup>(30)</sup>.

Ai sensi dell'art. 21, comma 1, d.p.r. n. 633/1972 «per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo. (...)».

È quindi prevista, in via generale, la possibilità per soggetti diversi dal soggetto passivo di emettere per conto di quest'ultimo le fatture relative ad operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA <sup>(31)</sup>. Ed in tal caso, la fattura deve contenere l'indicazione che «la stessa è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo» (art. 21, comma 2, lett. h, d.p.r. n. 633/1972) <sup>(32)</sup>.

Si tratta di una disposizione introdotta nell'art. 21 a seguito della sua completa riscrittura ad opera del d.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52, in attuazione della direttiva 2001/115/CE. Tuttavia, già da tempo l'Amministrazione finanziaria aveva in più occasioni legittimato pratiche di fatturazione da parte di soggetti diversi dal cedente (o dal prestatore del servizio), ritenendole – pur in assenza di un'esplicita previsione normativa - sostanzialmente conformi alla legislazione vigente ed ai requisiti richiesti in materia di applicazione dell'IVA, e non pregiudizievoli per gli interessi dell'erario <sup>(33)</sup>.

L'attribuzione a terzi dell'attività di fatturazione non esime il soggetto passivo

dalla responsabilità nei casi in cui l'obbligo non venga correttamente adempiuto; infatti, ai sensi dello stesso art. 21 comma 1 cit., egli «ferma restando la sua responsabilità, assicura» che la fattura sia emessa (dal cessionario, o committente, oppure) per suo conto da un terzo.

In dottrina, si è rilevato però come non sia chiaro se si tratti di una responsabilità esclusiva o concorrente con quella del soggetto che materialmente ha provveduto all'emissione della fattura; e, nel silenzio della norma tributaria, si è ritenuto che: «l'emissione della fattura in nome e per conto del soggetto passivo svaluta fortemente i profili di responsabilità di colui che si limita ad emettere la fattura (quasi a ridurlo alla stregua di un semplice *adiectus*), in questo caso infatti la riferibilità giuridica del documento è ascrivibile direttamente alla sfera del soggetto passivo, con ciò in pratica rimuovendo quella "alterità" giuridica del soggetto (semplice) fatturatore che invece costituisce l'elemento di novità del presente sistema». Peraltro, anche nel caso in cui il soggetto si limiti ad operare su incarico (per conto) del soggetto passivo, ma emetta fattura in nome proprio appare difficilmente ammissibile un'estensione della responsabilità amministrativa nei confronti del soggetto terzo, trattandosi di «un soggetto che non ha realizzato il presupposto di imposta e nei confronti del quale non sono quindi ascrivibili gli obblighi formali ad esso connessi; o meglio, lo sono, ma in base ad un titolo diverso rispetto a quello previsto dalla norma di legge e che conseguentemente dovrebbe essere considerato inidoneo a fondare lo stesso regime di responsabilità» <sup>(34)</sup>.

Tenuto conto, allora, che nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto è ammessa in via generale la fatturazione da parte di un terzo, è ragionevole ritenere che l'Agenzia delle entrate abbia voluto fare riferimento a questo istituto nella risoluzione n. 62/E, benché nella fattispecie ivi esaminata l'obbligo di fatturazione posto in capo al professionista delegato <sup>(35)</sup> non trovi "titolo" nella volontà delle parti <sup>(36)</sup> ma nelle ragioni - più diffusamente esplicitate nel precedente paragrafo 3 - legate alle peculiarità proprie della cessione che avviene in sede di espropriazione forzata, che, per riprendere le parole utilizzate dalla stessa Agenzia delle entrate, «rappresenta un momento patologico nella circolazione del bene immobile, cosicché anche sotto il diverso profilo della necessità della tutela degli 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 definitiva, dunque, la soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate non può dirsi avulsa dal sistema pur essendo caratterizzata da una innegabile "creatività" e pur introducendo una nuova ipotesi di fatturazione in nome e per conto che prescinde, o quanto meno potrebbe prescindere, da un espresso incarico da parte del soggetto altrimenti tenuto a procedere personalmente alla fatturazione.

### 4.3 Il versamento dell'IVA

A ben vedere peraltro, come si è già avuto modo di evidenziare, l'Agenzia delle Entrate va anche oltre, nel senso che non si limita ad introdurre nel sistema, in via interpretativa, una nuova ipotesi di fatturazione in nome e per conto che prescinde (o quanto meno potrebbe prescindere) dalla volontà del soggetto altrimenti tenuto a procedere personalmente alla fatturazione, ma introduce altresì, sempre in via interpretativa, anche il "connesso" obbligo di versamento dell'IVA da parte del professionista delegato.

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, il professionista delegato deve provvedere (non solo alla fatturazione in nome e per conto del debitore esecutato ma) anche al versamento dell'IVA - addebitata all'aggiudicatario - al competente ufficio finanziario.

Ciò significa che, per l'effetto, in sede di espropriazione forzata delegata avente ad oggetto cessioni di beni soggette ad IVA, si assiste ad una deroga all'ordinario meccanismo di liquidazione e versamento dell'imposta periodico (per masse di operazioni) <sup>(37)</sup>, dovendo il tributo essere liquidato e versato con riferimento alla specifica operazione imponibile che ne costituisce il presupposto, per le evidenziate ragioni di tutela degli interessi dell'erario e della procedura esecutiva stessa <sup>(38)</sup>.

Qui l'inquadramento di ordine sistematico si rivela maggiormente difficoltoso rispetto alla fatturazione in nome e per conto, stante l'insussistenza, nell'ambito del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, di una figura di carattere generale alla quale ricondurre il suddetto obbligo di versamento.

Sussistono invece istituti che, seppur differenti da quello in esame, sono fondamentalmente volti a soddisfare esigenze analoghe, quali in particolare il cd. *reverse charge*. Tanto è vero che, per far fronte all'esigenza di individuare una soluzione per ovviare ai rischi connessi all'applicazione dell'IVA da parte dei soggetti passivi insolventi, avvertita anche a livello comunitario, si è fatto riferimento proprio a quest'ultimo istituto; infatti, «la Commissione europea, nella proposta di direttiva COM (2005) 89 presentata il 16 marzo 2005 ha ... suggerito di estendere il meccanismo del *reverse charge* a determinate operazioni, tra cui le vendite immobiliari nel corso della procedura di liquidazione giudiziaria, caratterizzate dal fatto che il cedente è un soggetto che versa in situazione di difficoltà finanziaria e non è in grado di far fronte ai propri debiti, compresi quelli fiscali» <sup>(39)</sup>.

Al di là delle segnalate difficoltà di inquadramento della soluzione prospettata dall'Agenzia, giova comunque evidenziare come è assolutamente da escludersi che dalla risoluzione dell'Agenzia possa altresì farsi discendere l'assunto, fatto proprio da taluni uffici locali dell'Agenzia delle entrate, secondo cui l'effettivo versamento

dell'IVA (debitamente documentato) costituisca altresì condizione per poter procedere alla registrazione del decreto di trasferimento. Assunto peraltro in contrasto con il sistema normativo che disciplina l'imposta di registro e che trova la sua fonte nel testo unico approvato con d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, posto che la registrazione deve essere obbligatoriamente richiesta nei termini di legge (per gli atti soggetti a tale obbligo in termine fisso) decorrenti di regola dalla formazione dell'atto <sup>(40)</sup>, senza che alcuna norma preveda come condizione il versamento dell'IVA. Ciò che incide, infatti, sull'applicazione dell'imposta di registro secondo il principio di alternatività di cui all'art. 40 d.p.r. n. 131/1986 è l'assoggettabilità di un atto (da registrare) ad IVA in base ai presupposti del d.p.r. n. 633/1972, e non il concreto assolvimento degli obblighi relativi all'imposta sul valore aggiunto <sup>(41)</sup>. E non può, d'altro canto, ritenersi giustificabile un eventuale diversificato trattamento della vendita forzata rispetto alla vendita volontaria.

Quanto ai profili operativi del versamento, l'Agenzia delle entrate (ris. 19 giugno 2006 n. 84) ha istituito il codice tributo da utilizzare, da parte dei professionisti delegati, per il versamento mediante modello F24 dell'IVA relativa alla vendita di beni immobili, oggetto di espropriazione forzata, appartenenti a soggetti esecutati irreperibili.

In questa occasione, nella fondamentale premessa secondo cui «con la Risoluzione n. 62 del 16 maggio del 2006 ... è stato chiarito che nel caso di vendita di beni immobili a seguito di espropriazione forzata, il professionista delegato ha l'obbligo di provvedere all'emissione della fattura e al versamento all'Erario della relativa imposta sul valore aggiunto, in nome e per conto del debitore esecutato», l'Agenzia delle Entrate ha chiarito altresì 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»;
- «nel solo caso di irreperibilità del soggetto esecutato, il versamento dell'imposta dovrà essere eseguito, secondo le modalità previste dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con il seguente 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" e «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 "AAA"».

E' evidente, dunque, che non si tratta di un versamento legato alla posizione IVA del professionista <sup>(42)</sup>.

E' del pari evidente che in tanto il professionista sarà tenuto ad effettuare il suddetto versamento in quanto disponga della relativa somma, versata dall'aggiudicatario, come, del resto, può desumersi anche dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 62/E nella parte in cui afferma l'obbligo del professionista delegato di versamento dell'IVA «incassata».

Si tratta dunque, evidentemente, di un obbligo del professionista delegato radicalmente diverso da quello relativo al pagamento dell'imposta di registro.

Quanto al termine entro cui effettuare il versamento, l'assenza di indicazioni espresse da parte dell'Agenzia induce a ritenere che il professionista delegato debba procedere nei modi e tempi di cui al "regime ordinario" (ossia il 16 di ogni mese).

La recente introduzione dell'obbligo di versamento telematico per gli adempimenti effettuati tramite l'F24 da parte dei titolari di partita IVA pone però l'ulteriore problema di stabilire se e come le peculiari modalità previste dall'art. 37 comma 49 del d.l. 223 del 2006, cit. siano adottabili nella fattispecie in esame <sup>(43)</sup>.

## **5. Responsabilità e sanzioni**

Si tratta, a questo punto, di soffermarsi sulla complessa e delicata problematica legata alla responsabilità per le eventuali violazioni commesse dal professionista delegato in sede di espletamento dell'attività di fatturazione e di versamento del tributo (IVA) che secondo l'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 62/E) sono accentrate in capo a quest'ultimo «in ogni caso», ossia non solo in ipotesi di irreperibilità del debitore esecutato.

Giova preliminarmente evidenziare come si tratta di problematica che si pone anche ove si accolga la differente prospettiva tendente a salvaguardare il "diritto" del debitore esecutato che voglia procedere personalmente alla fatturazione ed al versamento, pur non escludendo in radice la possibilità che, quantomeno in talune ipotesi, il professionista delegato possa fatturare in nome e per conto del debitore esecutato.

Ciò posto, conformemente a quanto in precedenza evidenziato, non pare dubitabile che il debitore esecutato sia il soggetto passivo dell'IVA dovuta per la cessione in sede di espropriazione forzata, né pare del pari dubitabile che sia altresì l'unico possibile destinatario di eventuali accertamenti di imposta.

Indubbiamente più complesso, invece, è stabilire in quali termini si atteggi la responsabilità per la violazione di norme tributarie e la connessa imputabilità della sanzione, stante la assoluta peculiarità di una fattispecie, quale quella in esame,

ove un soggetto (il professionista delegato) pone in essere una determinata attività (quella di fatturazione e versamento del tributo) per conto di un altro soggetto (il debitore esecutato) non in forza di un incarico ricevuto da quest'ultimo, e nel suo interesse, ma in forza della posizione assunta nell'ambito della procedura esecutiva e nell'interesse (oggettivo) di quest'ultima.

Il d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, la cui emanazione ha segnato un momento di grossa innovazione rispetto alla previgente disciplina delle sanzioni amministrative tributarie <sup>(44)</sup>, ha «delineato un profilo soggettivo dell'illecito tributario particolarmente complesso, e ricco di peculiarità, incentrato sul principio secondo cui "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione" (art. 2, secondo comma)», in forza del quale «l'illecito non è più riferibile al contribuente (al soggetto passivo della pretesa tributaria), ma alla persona fisica che ha materialmente commesso la violazione» <sup>(45)</sup>.

Avuto riguardo alla fattispecie in esame, in ipotesi di violazioni inerenti la fatturazione ed il versamento dell'IVA, si potrebbe dunque essere indotti a pensare che il notaio (o il professionista) delegato, in quanto persona che procede in concreto a questi adempimenti, sia il soggetto (responsabile) cui sia imputabile la relativa sanzione, quale «persona fisica che ha materialmente commesso la violazione».

Evidentemente, anche qualora dovesse accogliersi questa impostazione, l'irrogazione al professionista delegato di una sanzione amministrativa tributaria sarebbe comunque subordinata alla sussistenza, oltre che dell'elemento oggettivo, anche di quello soggettivo, atteso il principio di colpevolezza nell'illecito tributario. In altri termini, «l'adozione del principio di personalità ... comporta ..., accanto alla necessaria riferibilità della violazione alla persona fisica, l'immediata e determinante rilevanza dell'elemento soggettivo risultante dall'art. 5, 1° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997» <sup>(46)</sup>.

Conseguentemente, dovrebbe comunque escludersi la responsabilità del notaio (o del professionista) delegato ove non ricorra il dolo o la colpa, ai cui fini occorre tenere presente:

- in linea teorica come: a) si tende a ricostruire la nozione di colpa di cui all'art. 5 del d.lgs. 472/97 in termini più restrittivi di quanto accade con riferimento alla medesima nozione in ambito civilistico <sup>(47)</sup>; b) lo stesso art. 5, al comma 1, prevede una limitazione della punibilità «solo in caso di dolo o colpa grave» con riferimento alle «violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà»; limitazione, peraltro, estesa dalla dottrina anche ad ipotesi diverse da quella espressamente prevista della consulenza tributaria, laddove «l'attività da compiere presupponga la soluzione di *problemi di speciale difficoltà*» <sup>(48)</sup>;
- in concreto: della peculiare posizione del notaio (o del professionista) delegato

to, il quale non può che procedere agli adempimenti sulla base dei dati a lui noti, e pertanto non può rispondere di eventuali violazioni legate alla mancata conoscenza di informazioni in possesso del debitore esecutato, e da lui non comunicate <sup>(49)</sup>.

Non va poi dimenticato l'art. 7 d.l. n. 269/2003 <sup>(50)</sup>, in base al quale per le violazioni riferibili al rapporto tributario facente capo ad una persona giuridica risponde sempre e solo quest'ultima e mai la persona fisica: ne deriva che se il debitore esecutato è persona giuridica, comunque il professionista delegato non sembrerebbe poter essere destinatario della sanzione.

A ciò si aggiunga che resta chiaramente ferma la possibilità che operino le cause di non punibilità di cui all'art. 6 d.lgs. 472/1997, ed in particolare quella legata alle «obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono».

Le suddette considerazioni risultano, del resto, ancor più significative ove, avuto riguardo alla fattispecie oggetto del presente studio, si guardi al periodo antecedente alla risoluzione n. 62/E, in relazione al quale il vuoto normativo – di cui dà conto la stessa risoluzione -, la segnalata difficoltà di colmarlo in via interpretativa, le conseguenti prassi difformi instauratesi presso i diversi tribunali militano evidentemente a favore della non sanzionabilità del comportamento tenuto dal notaio (o dal professionista) delegato che non abbia provveduto alla fatturazione ed al versamento per conto del debitore ovvero si sia uniformato a prassi difformi rispetto a quanto poi affermato dall'Agenzia nella risoluzione 62/E ma comunque non in aperto contrasto con la normativa esistente.

Ciò posto, a fronte di eventuali violazioni commesse dal professionista delegato in sede di espletamento dell'attività di fatturazione e di versamento del tributo, sussistono in ogni caso, a monte, forti dubbi in ordine alla imputabilità stessa della responsabilità, e dunque della sanzione, in capo al notaio (o al professionista) delegato, in quanto «persona fisica che ha materialmente commesso la violazione».

In dottrina non si è mancato di evidenziare che «la qualità di autore della violazione non inerisce ... al soggetto che materialmente ponga in essere comportamenti che determinino la commissione della violazione medesima se tali comportamenti non costituiscono espressione di una determinazione autonoma del soggetto medesimo» <sup>(51)</sup>, come del resto affermato anche dall'Amministrazione finanziaria nella circolare 10 luglio 1998 n. 180/E <sup>(52)</sup>, ove si pone altresì in rilievo come «autore della violazione, almeno di regola, sarà il soggetto cui compete l'organizzazione ed il controllo sullo svolgimento dei compiti».

Nella fattispecie in esame, riconducibile nell'ambito della fatturazione in nome e per conto, ben difficilmente può riconoscersi in capo al professionista delegato la sussistenza della suddetta «determinazione autonoma», posto che, conformemente

alla disciplina propria della fatturazione in nome e per conto, non pare dubitabile che detto professionista sia tenuto ad uniformarsi alle indicazioni ricevute dal debitore esecutato, stante «la riferibilità giuridica del documento ... direttamente alla sfera del soggetto passivo» <sup>(53)</sup>. In altri termini, il meccanismo della fatturazione in nome e per conto, perché possa operare richiede che il debitore esecutato fornisca al delegato le indicazioni necessarie per l'emissione della fattura <sup>(54)</sup>; in conformità, del resto, a quanto:

- previsto dallo stesso art. 21, comma 1, cit. nella parte in cui prescrive che il soggetto passivo IVA (nella specie, il debitore esecutato) «ferma restando la sua responsabilità, *assicura*» l'emissione della fattura per suo conto da parte di un terzo (nella specie, il professionista delegato);
- evidenziato dalla stessa Amministrazione finanziaria, secondo la quale in caso di fatturazione da parte di un terzo «l'esigenza di dialogo fra le due parti discende ... dalla necessità di comunicare gli elementi caratterizzanti l'operazione da fatturare» <sup>(55)</sup>.

In via più generale, dunque, si può affermare che il debitore esecutato è tenuto a “collaborare” con il professionista delegato onde consentire a quest'ultimo di espletare l'attività posta in essere per suo conto, pur dovendosi al contempo evidenziare l'opportunità che la collaborazione del debitore esecutato venga adeguatamente “sollecitata” dal professionista delegato, se non altro per una maggiore funzionalità e celerità della procedura esecutiva. Giova peraltro evidenziare che l'obbligo di collaborazione da parte del debitore esecutato è ravvisabile anche nell'ipotesi, di maggiore criticità, più sopra evidenziata, in cui egli intenda procedere personalmente alla fatturazione ed al versamento dell'IVA, dato che è tenuto a manifestare la corrispondente volontà al professionista delegato, “obbligato” altrimenti ai predetti adempimenti in nome e per conto del debitore stesso.

Cosa accade però se il debitore esecutato, pur adeguatamente “sollecitato” dal professionista delegato, “non collabora” e dunque né manifesta allo stesso l'intento di fatturare (e versare il tributo) personalmente né gli fornisce le dovute informazioni?

Stante la necessità che la fattura sia comunque emessa, è gioco forza ritenere che il notaio (o il professionista) delegato, pur in assenza della dovuta collaborazione del debitore esecutato, debba comunque emettere la fattura e procedere al versamento dell'imposta, con conseguente inevitabile necessità di effettuare autonomamente le sottese “valutazioni” <sup>(56)</sup>.

In tal caso, indubbiamente, il notaio (o il professionista) delegato procede alla fatturazione ed al versamento sulla base di una “autonoma determinazione”, la quale costituisce però un'inevitabile conseguenza dell'inadempimento da parte del debitore esecutato a quello che abbiamo visto essere il suo preciso obbligo di “assi-

curare" la fatturazione da parte del terzo e, in via più generale, agli obblighi fiscali cui è tenuto quale soggetto passivo dell'imposta.

E sarebbe ben strano, peraltro, che, per un verso, il debitore esecutato possa sottrarsi alla responsabilità (e, dunque, anche alla eventuale sanzione tributaria) attraverso l'inadempimento ai suddetti obblighi e, per altro verso, il professionista delegato sia chiamato a rispondere di una sanzione per una violazione tributaria commessa nell'esercizio di un'attività svolta non nel suo interesse (e neanche di quello del soggetto cui questa è imputabile) ma in quello (oggettivo) facente capo alla procedura esecutiva.

Del resto, già con riferimento alla disciplina delle sanzioni tributarie irrogabili in capo a soggetti che hanno agito per conto di altri *ex artt. 2 e 11 d.lgs. 472/97*, la dottrina non aveva mancato di esprimere perplessità - e, parte di essa, anche dubbi di legittimità costituzionale <sup>(57)</sup> -, in considerazione del fatto che questi soggetti avrebbero potuto trovarsi a rispondere di sanzioni, oltre che spesso sproporzionate rispetto all'entità del proprio patrimonio, «comunque determinate alla stregua di un vantaggio economico ad essi non riferibile» <sup>(58)</sup>.

Perplessità e dubbi ancor più evidenti avuto riguardo ad una fattispecie quale quella in esame, caratterizzata - come in precedenza evidenziato - da una figura di "terzo" che non agisce nell'interesse del soggetto su cui grava il tributo e che beneficia degli effetti della violazione.

In considerazione delle argomentazioni svolte e dell'inquadramento della fattispecie in esame nell'ambito della figura della fatturazione in nome e per conto, ricostruita nei termini di cui sopra, pare dunque corretto concludere nel senso che il debitore esecutato (e non il professionista delegato), non solo è il soggetto passivo dell'imposta ed il destinatario di eventuali accertamenti, ma è anche il soggetto (responsabile) cui è imputabile la sanzione non solo ove emetta personalmente la fattura ma anche ove sia invece il professionista delegato ad emetterla in suo nome e per suo conto. E ciò, si badi, non solo ove il debitore "collabori", fornendo al notaio (o altro professionista) delegato tutte le necessarie indicazioni affinché quest'ultimo possa procedere alla fatturazione in suo nome e per suo conto <sup>(59)</sup>, ma anche ove sia irreperibile o comunque "non collabori", non fornendo alcuna indicazione in merito alla fatturazione al professionista delegato.

Nel primo caso ("collaborazione" del debitore esecutato), infatti, il professionista delegato dovrà uniformare l'attività di fatturazione e di versamento del tributo alle indicazioni ricevute dall'esecutato, che risponderà della eventuale sanzione comminata in ragione della erroneità delle suddette indicazioni.

Nel secondo caso (irreperibilità o "mancata collaborazione" del debitore esecutato), il professionista delegato dovrà comunque procedere alla fatturazione ed al versamento del tributo, decidendo autonomamente (previa effettuazione delle sot-

tese valutazioni) il contenuto della fattura <sup>(60)</sup> e l'ammontare dell'imposta da versare, ma anche in questo caso responsabile per le eventuali irregolarità o inesattezze commesse dal professionista nell'espletamento delle suddette attività resta comunque il debitore esecutato, in quanto tale destinatario anche delle eventuali sanzioni; in altri termini, la violazione è ascrivibile al debitore esecutato – tenuto ad “assicurare” la fatturazione da parte del terzo – in ragione della sua condotta omissiva, dolosa o colposa (quanto meno sotto il profilo della negligenza per «insufficiente attenzione o inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge fiscale») <sup>(61)</sup>; tanto più che il debitore esecutato può ovviare ad eventuali irregolarità commesse dal professionista delegato operando le variazioni di cui all'art. 26 d.p.r. 633/72.

Le conclusioni sopra indicate non mutano nel caso in cui l'aggiudicatario del bene oggetto dell'espropriazione forzata agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione; nei limiti in precedenza evidenziati, l'obbligo di fatturazione e di versamento è, cioè, sempre in capo al professionista delegato in nome e per conto del debitore esecutato; resta fermo che, nell'ipotesi in cui l'aggiudicatario riceva una fattura irregolare (o non la riceva nel termine di legge) da parte del professionista delegato, in nome e per conto del debitore, l'aggiudicatario medesimo deve procedere a regolarizzare l'operazione ai sensi dell'art. 6 comma 8 d.lgs. n. 471/1997 al fine di evitare la sanzione ivi prevista. <sup>(62)</sup>

L'unica ipotesi rispetto alla quale potrebbe residuare qualche dubbio in ordine alla ritenuta imputabilità in capo al debitore esecutato della responsabilità (e della sanzione) rispetto al Fisco è quella relativa alla eventuale violazione commessa dal professionista delegato nel caso in cui si discosti dalle indicazioni ricevute dall'esecutato stesso. Ma anche in questa ipotesi, a ben vedere, l'imputazione della responsabilità (e della eventuale sanzione) esclusivamente in capo al debitore esecutato sembrerebbe conforme ai principi enunciati ed alla ricostruzione proposta, la quale, anzi, non sembra lasciare spazio per una imputazione della responsabilità (e della sanzione) rispetto al Fisco “direttamente” in capo al professionista delegato in quanto:

- 1) anche in tale ipotesi quest'ultimo non può considerarsi «autore della violazione» essendo comunque soggetto, alla stregua di quanto evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate, al «controllo» da parte del debitore esecutato <sup>(63)</sup>, che pertanto resta l'esclusivo titolare di quella «autonoma determinazione» cui è imprescindibilmente legata l'attribuzione della qualità di «autore della violazione»;
- 2) l'essersi quest'ultimo discostato, dolosamente o colposamente, dalle “istruzioni” ricevute dal debitore esecutato è circostanza che attiene esclusivamente ai rapporti “interni” tra i suddetti soggetti e dunque non può comportare un mu-

tamento del regime della responsabilità nei confronti del Fisco, il quale dunque, nell'irrogare la sanzione, non è tenuto ad effettuare una indagine volta (anche) ad appurare se la violazione costituisca o meno la conseguenza dell'essersi il professionista delegato discostato dalle "istruzioni" ricevute.

Con riferimento a quest'ultima ipotesi, occorre peraltro sottolineare come, evidentemente, rilevando il comportamento tenuto dal professionista delegato nei rapporti "interni" con il debitore esecutato, quest'ultimo potrà "rivalersi" nei confronti del professionista delegato ove dimostri che l'irrogazione della sanzione sia riconducibile proprio al comportamento, doloso o colposo, tenuto da quest'ultimo.

## **6. Conclusioni**

La poca attenzione dedicata dal legislatore ai profili fiscali del processo di espropriazione forzata finisce inevitabilmente per ripercuotersi sulla accentuata creatività delle conseguenti soluzioni individuate in via interpretativa.

In questa prospettiva è da leggersi anche la risoluzione della Agenzia delle Entrate n. 62/E in tema di adempimenti IVA in sede di espropriazione delegata, la quale è indubbiamente connotata dalla suddetta creatività e solleva altresì talune perplessità (quanto meno in parte legate, anch'esse, all'assenza di una normativa espressa che disciplini la fattispecie in esame); oltre a necessitare, evidentemente, di alcune "integrazioni", non avendo affrontato talune problematiche di assoluto rilievo, fra le quali, su tutte, quella della responsabilità per eventuali violazioni commesse dal professionista delegato in sede di fatturazione e versamento dell'IVA in nome e per conto del debitore esecutato.

Più in dettaglio, volendo sinteticamente tratteggiare le risultanze dell'indagine sinora condotta, pare potersi affermare, per i motivi in precedenza evidenziati, quanto segue:

- 1) nonostante l'intervento in materia da parte dell'Agenzia delle Entrate - con la più volte citata risoluzione 62/E - permane, purtroppo, l'assoluta urgenza di un intervento del legislatore volto a colmare il vuoto normativo esistente, cui neanche l'operazione interpretativa condotta dall'Agenzia può sopperire;
- 2) la soluzione indicata dall'Agenzia, tendente ad affermare la sussistenza di un obbligo *generalizzato* di fatturazione e di versamento del tributo (in nome e per conto del debitore esecutato) in capo al professionista delegato, non può dirsi avulsa dal sistema quanto meno sotto il profilo della fatturazione in nome e per conto <sup>(64)</sup>, ma suscita non poche perplessità nell'ipotesi in cui il debitore esecutato manifesti tempestivamente al professionista delegato la volontà di procedere personalmente alla fatturazione ed al versamento secondo le regole ordinarie, non potendosi negare allo stesso, in tal caso, il "diritto" di proceder-

vi personalmente;

- 3) con riferimento a quest'ultima ipotesi, al di là della maggiore o minore condivisibilità sul piano interpretativo della soluzione (generalizzata) prospettata dall'Agenzia, il vuoto normativo esistente in materia esclude in radice la censurabilità del comportamento del professionista delegato che, a fronte della suddetta manifestazione di volontà da parte del debitore esecutato, "consentita" a quest'ultimo di procedere personalmente alla fatturazione (ed al versamento); così come, evidentemente, non sarà censurabile il comportamento del professionista delegato che, in difetto di una manifestazione di volontà in tal senso da parte del debitore esecutato o di irreperibilità di quest'ultimo, proceda ai predetti adempimenti in nome e per conto del debitore esecutato secondo le indicazioni ricevute in tal senso dall'Agenzia delle Entrate <sup>(65)</sup>;
- 4) per l'eventualità in cui si ammetta la possibilità, in ogni caso o solo in talune ipotesi, che il professionista delegato proceda alla fatturazione ed al versamento in nome e per conto del debitore esecutato, quest'ultimo è non solo il soggetto passivo dell'imposta ma anche l'unico responsabile per le eventuali violazioni commesse dal professionista delegato in sede di fatturazione e versamento dell'IVA.

Ciò posto, la fattispecie esaminata pare, peraltro, particolarmente significativa anche sotto un ulteriore profilo, riconducibile anch'esso alla poca attenzione dedicata dal legislatore ai profili fiscali dell'espropriazione forzata.

Il riferimento è alla esigenza che anche le norme del codice di rito vigente siano applicate, ove possibile, avendo ben presenti i profili fiscali eventualmente connessi.

Il che significa, avuto riguardo al caso di specie, che sarebbe quanto mai opportuno valorizzare lo strumento della c.t.u. <sup>(66)</sup>, andando al di là del contenuto "minimale" della stessa, al fine di reperire (anche) tutte quelle "informazioni" necessarie al professionista delegato per l'applicazione dell'IVA, previa formulazione di appositi "quesiti" da parte del giudice dell'esecuzione: si pensi, per tutte, alla rilevanza della natura dell'attività esercitata dal debitore esecutato (ad esempio, impresa che ha costruito l'immobile oggetto della cessione) o alla tipologia del bene oggetto del trasferimento coattivo (ad esempio, abitazione di lusso, fabbricato di cui all'art. 13 l. n. 408/1949, fabbricato strumentale per natura) <sup>(67)</sup>. E ciò anche in considerazione di quanto in precedenza evidenziato in ordine alla estensibilità delle conclusioni raggiunte dall'Agenzia con riferimento all'ipotesi di espropriazione delegata a quella di espropriazione non delegata, e dunque della applicabilità delle stesse non solo con riferimento alla figura del professionista delegato ma anche con riferimento a quella del cancelliere.

- 1) Su cui cfr. fra gli altri: AA.VV., *Le modifiche al codice di procedura civile previste dalla l. n. 80 del 2005*, in *Foro it.*, V, 89 ss; G. COSTANTINO in G. BALENA-G. COSTANTINO, *La riforma (della riforma) del processo civile. Note a prima lettura sulla l. 28 dicembre 2005 n. 263*, in *Foro it.*, 2006, V, 67-68; AA.VV., *La riforma del processo esecutivo. Prime riflessioni* a cura della Commissione Esecuzioni Immobiliari e Attività Delegate del Consiglio Nazionale del Notariato in *Studi e materiali*, Suppl. n. 1/2006, Milano, 2006; G. BALENA-M. BOVE, *Le riforme più recenti del processo civile*, Bari, 2006, 117 ss; CECHELLA (a cura di), *Il nuovo processo di esecuzione*, Milano, 2006; C. PUNZI-E.F. RICCI (a cura di), *Le nuove norme processuali e fallimentari. Commento del D.L. 14 marzo 2005, n. 35 e della legge di conversione 14 maggio 2005, n. 80*, Padova, 2005; F. DE STEFANO, *Il nuovo processo di esecuzione. Le novità della riforma*, Milano, 2005; ID., *Il nuovo processo di esecuzione. Le novità della riforma*, 2<sup>a</sup> ed., Milano, 2006.
- 2) Su cui cfr. per tutti E. FABIANI in AA.VV., *La riforma del processo esecutivo. Prime riflessioni* a cura della Commissione Esecuzioni Immobiliari e Attività Delegate del Consiglio Nazionale del Notariato, cit., 157 ss; nonché da ultimo, più diffusamente, ID., *La delega delle operazioni di vendita in sede di espropriazione forzata immobiliare. Novità introdotte dalla riforma del 2005 e ricostruzione sistematica del nuovo istituto*, in CNN Notizie del 3 gennaio 2007 ed ivi riferimenti anche sul dibattito dottrinale apertosi in ordine all'intervenuto allargamento o meno dei poteri del delegato anche in relazione alla fase della distribuzione del ricavato.
- 3) Su cui cfr. per tutti G. PETRELLI, *Profili fiscali delle attività delegate al notaio nel processo esecutivo*, in *Notariato*, 1999, 166 ss.
- 4) Cfr. per tutti sul punto E. FABIANI, *Espropriazione forzata delegata a notaio e registrazione del decreto di trasferimento dell'immobile espropriato*, in CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, *Studi e materiali*, n. 1/2005, 3 ss ed ivi ulteriori riferimenti.
- 5) Su cui cfr. M. BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra IVA ed imposte sui trasferimenti della ricchezza*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa gli immobili*, Milano, 2006, 101 ss; N. FORTE, *Il regime IVA della cessione degli immobili e delle locazioni dopo il d.l. 223/2006*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa gli immobili*, cit., 119 ss.
- 6) Ai sensi dell'art. 21, comma 6, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 «La fattura deve essere emessa anche ... per le operazioni esenti di cui all'art. 10, tranne quelle indicate al n. 6),... In questi casi la fattura, in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, reca l'annotazione che si tratta ... di operazione ... esente ..., con l'indicazione della relativa norma».
- 7) Così G. PETRELLI, *Profili fiscali delle attività delegate al notaio nel processo esecutivo*, cit., 180 ed ivi ulteriori riferimenti. Secondo tale autore, più in dettaglio, la suddetta conclusione discende dal fatto che «l'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nel definire, al comma primo, come cessioni di beni soggette a I.V.A. gli "atti a titolo oneroso che importano il trasferimento di proprietà", adottati nell'esercizio di impresa, non distingue tra la natura volontaria o coattiva del trasferimento, che nella specie è comunque a titolo derivativo, traducendosi nella trasmissione dello stesso diritto vantato dal debitore esecutato. Anche, quindi, nell'ipotesi di esecuzione forzata avente ad oggetto un bene d'impresa, si applica l'imposta sul valore aggiunto (e conseguentemente, nei limiti fissati dall'art. 40 del D.P.R. 131/1986, l'imposta fissa di registro), ricadente sull'aggiudicatario o assegnatario e non sul debitore esecutato. Quanto sopra trova espressa conferma, del resto, in alcune disposizioni del D.P.R. 633/1972» (ossia l'art. 6, comma 2, lett. a) e l'art. 13, comma 2, lett. a)). Da ultimo cfr. sul punto F. RICCA, *Nell'espropriazione forzata è il responsabile della procedura obbligato a emettere fattura*, in *Corr. Trib.*, n. 25/2006, 2006 ss.
- 8) Così G. PETRELLI, *Profili fiscali delle attività delegate al notaio nel processo esecutivo*, cit., 180.

- 9) Così G. PETRELLI, *Profili fiscali delle attività delegate al notaio nel processo esecutivo*, cit., 180 secondo il quale «viceversa, nel processo di espropriazione forzata individuale, quanto sopra ha ben poche possibilità di realizzazione» stante la «assenza di collaborazione da parte del soggetto esecutato. A ciò si aggiunga il fatto che – trattandosi di imprenditore individuale, la sussistenza di tale qualifica al momento in cui si perfeziona la cessione (e cioè al momento di emissione del decreto di trasferimento) può addirittura non essere nota agli organi della procedura. Trattandosi, viceversa, di società commerciale esecutata, vale la presunzione assoluta che l'attività sia posta in essere nell'esercizio di impresa, ex art. 4, comma 2, del D.P.R. 633/1972. In tutti questi casi, si ritiene opportuno che il notaio avvisi l'esecutato in ordine al momento di effettuazione dell'operazione (che, in base all'art. 6, comma 2, lettera a) del D.P.R. 633/1972, coincide con il momento del pagamento del corrispettivo, collocandosi quindi anteriormente al decreto di trasferimento). Ciò perché, in caso contrario, l'inadempimento degli obblighi in materia di IVA non sarebbe imputabile all'esecutato, che potrebbe legittimamente non averne conoscenza».
- 10) Cfr. sul punto N. FORTE, *Obblighi tributari iva a carico degli aggiudicatari di immobile nelle procedure esecutive private*, studio n. 47/2000/T approvato dalla Commissione studi tributari del C.N.N. (22 settembre 2000), il quale, a fronte della ritenuta sussistenza di un obbligo di emissione della fattura (nel caso in cui l'esecutato sia un soggetto IVA) in capo ad un soggetto delegato allo svolgimento di alcune fasi della procedura (nella specie il notaio) da parte dell'Ufficio IVA di Firenze in forza della Circolare Ministeriale n. 6 (prot. N. 505165/73) del 17 gennaio 1974 (in tema di adempimenti IVA gravanti su coloro che partecipano alle diverse fasi del procedimento esecutivo sia nell'ambito delle procedure fallimentari (curatori), sia al di fuori delle procedure concorsuali), pone in rilievo quanto segue: «in questo caso ... l'obbligo di fatturazione grava sul curatore in base ad un'espressa previsione normativa e cioè all'art. 74-bis del d.p.r. n. 633/1972. ... Al contrario, per le vendite effettuate al di fuori delle procedure concorsuali non è possibile individuare una specifica disposizione normativa e la stessa Amministrazione finanziaria, nell'ambito della circolare ministeriale n. 6, del 17 gennaio 1974, non fornisce particolari motivazioni allorché si limita semplicemente a definire gli obblighi gravanti sugli incaricati alle vendite giudiziarie richiamando la normativa applicabile nei confronti dei curatori fallimentari. In ogni caso è opportuno precisare ancora una volta che il notaio non assume il ruolo di un incaricato alla vendita e pertanto nei suoi confronti non trova applicazione la predetta circolare. Secondo l'Amministrazione finanziaria il soggetto incaricato alla vendita deve emettere fattura in luogo dell'esecutato, e i beni oggetto dell'esecuzione, provenienti da un soggetto IVA, devono "esplicitamente risultare dai processi verbali di sequestro o di pignoramento, nei quali l'ufficiale giudiziario procedente deve riportare le dichiarazioni rese dal rappresentante dell'impresa esecutata". L'Ufficio IVA di Firenze, quindi, nel richiamare la pronuncia ministeriale non ha considerato come il riferimento soggettivo della Circolare n. 6 sia molto limitato e comunque non attinente alla categoria notarile. Nel caso in esame, quindi, laddove il notaio assume la qualifica di soggetto delegato alla gestione di alcune fasi della procedura esecutiva in luogo del giudice, l'obbligo di fatturazione rimane in capo al soggetto esecutato anche se l'attuazione pratica, formulata esclusivamente su una base interpretativa, nel rispetto della normativa contenuta nel d.p.r. n. 633/1972, è difficilmente realizzabile. L'esecutato, infatti, dovrebbe emettere la fattura al momento del pagamento (...) ovvero, così come precisato dalla stessa Amministrazione finanziaria, in un momento successivo allorché ha la notizia dell'avvenuto pagamento. E' questo il caso che si verifica nell'ambito dei procedimenti esecutivi al di fuori del fallimento in quanto il pagamento relativo alla vendita immobiliare viene effettuato nei confronti del soggetto delegato (notaio) senza che l'esecutato ne abbia notizia. Questa modalità di svolgimento del procedimento esecutivo rende concretamente impossibile il rispetto delle disposizioni contenute nel DPR n. 633/1972, infatti la legge non pone a carico del notaio delegato alcun obbligo di informazione nei confronti dell'esecutato circa l'avvenuta riscossione del corrispettivo in relazione alla vendita immobiliare».
- 11) Così G. PETRELLI, *Profili fiscali delle attività delegate al notaio nel processo esecutivo*, cit., 180 secondo il quale è «opportuno che il notaio delegato, che sia a conoscenza della qualifica di imprenditore del soggetto esecutato, renda edotto l'aggiudicatario degli obblighi e delle sanzioni di cui sopra». Ma sul punto vedi anche N. FORTE, *Obblighi tributari iva a carico degli aggiudicatari di immobile nelle procedure esecutive private*, cit., secondo il quale, nell'esaminare l'ipotesi in cui il soggetto esecutato non provveda all'emissione della fattura, ritiene che: «non sorge alcun pro-

blema in proposito allorquando l'aggiudicatario sia un soggetto passivo ai fini IVA. La soluzione è contenuta, infatti, nell'art. 6, commi 8 e 9 del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 471 che ha riprodotto il contenuto dell'art. 41 del DPR n. 633/1972 ora abrogato. L'aggiudicatario dovrà provvedere ad emettere fattura e versare il tributo in luogo dell'esecutato che ha omesso questi adempimenti».

- 12) Così G. PETRELLI, *Profili fiscali delle attività delegate al notaio nel processo esecutivo*, cit., 181 secondo il quale «tale non è, in particolare, quella risultante dalla prassi di qualche tribunale, consistente nell'obbligare l'aggiudicatario, non imprenditore e non professionista, al pagamento dell'imposta in luogo del cedente». Ma sostanzialmente nello stesso senso cfr. altresì N. FORTE, *Obblighi tributari iva a carico degli aggiudicatari di immobile nelle procedure esecutive private*, cit., secondo il quale «per questa fattispecie si verificherebbe ... un mancato versamento, con un evidente danno per l'erario, in conseguenza di un vuoto normativo», infatti «non può essere condivisa l'interpretazione fornita dal II Ufficio IVA di Firenze secondo cui graverebbe sul soggetto delegato ad alcune fasi della procedura (notaio) l'obbligo di emettere autofattura nel caso in cui l'esecutato si sia dimostrato inadempiente. L'obbligo di fatturazione grava ... solo su quest'ultimo soggetto (esecutato) e mai sul notaio e, ove l'esecutato sia inadempiente, l'adempimento deve essere assolto dal cessionario o committente, e cioè dall'aggiudicatario soggetto passivo ai fini I-VA. Ne consegue che, ove l'aggiudicatario non rivesta tale qualifica (esercitante un'attività di impresa o di lavoro autonomo), l'Iva non potrà essere versata con il meccanismo dell'autofatturazione».
- 13) Sostanzialmente conforme a quella riferita anche da G. PETRELLI, *Profili fiscali delle attività delegate al notaio nel processo esecutivo*, cit., 181 nella misura in cui richiama la «prassi di qualche tribunale, consistente nell'obbligare l'aggiudicatario, non imprenditore e non professionista, al pagamento dell'imposta in luogo del cedente».
- 14) Così R. BARONE, *Espropriazione immobiliari delegate a notaio: adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, Segnalazione novità n. 228 pubblicata in CNN Notizie del 29 maggio 2006.
- 15) Quest'ultimo principio, peraltro, è stato più di recente ribadito dall'Agenzia nella circolare n. 12/E del 1 marzo 2007.
- 16) Più correttamente ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 non si tratta di una mera copia ma di uno dei due esemplari richiesti per la compilazione della fattura.
- 17) Così F. RICCA, *Nell'espropriazione forzata è il responsabile della procedura obbligato a emettere fattura*, cit., 2008.
- 18) Cfr. F. RICCA, *Nell'espropriazione forzata è il responsabile della procedura obbligato a emettere fattura*, cit., 2008 secondo il quale «la generalizzazione della soluzione poggia sulla considerazione per cui il debitore viene a trovarsi, secondo l'Agenzia, in una condizione di soggettività passiva "limitata", in ragione del fatto che non ha la titolarità di disporre del bene. Egli subisce, insomma, una sorta di *deminutio* delle prerogative connesse alla soggettività passiva, segnatamente di quelle concernenti gli obblighi, per così dire, più immediati nascenti dall'effettuazione dell'operazione, ossia l'emissione della fattura e il versamento della relativa imposta, giustificata con la particolarità della condizione e la necessità della tutela degli interessi dell'Erario. Detti obblighi vengono infatti assunti dal responsabile della procedura esecutiva, ovverosia, nel caso di specie, il professionista delegato alla vendita, che viene così ad esercitare quasi una forma di speciale curatela, a garanzia della corretta applicazione dell'imposta, limitatamente alle operazioni imputabili al soggetto passivo ma sottratte alla disponibilità di questi per effetto del procedimento esecutivo».
- 19) Così F. RICCA, *Nell'espropriazione forzata è il responsabile della procedura obbligato a emettere fattura*, cit., 2009 nel porre in rilievo al contempo come, invece, «sinora l'Amministrazione aveva affermato ... che l'incaricato, una volta emessa la fattura in nome e per conto del soggetto passivo "sostituito", dovesse trasmettere il documento al soggetto stesso, per l'esecuzione dei successivi obblighi previsti nella concatenazione degli adempimenti stabiliti dalla legge: registrazione della fattura, liquidazione e (eventuale) versamento dell'imposta, dichiarazione annuale. Ciò perché, non prevedendo la legge, per i casi di specie, nessuna deroga al meccanismo applicativo dell'imposta, questo deve necessariamente svolgersi secondo le regole comuni. Pertanto è il soggetto passivo che deve contabilizzare l'imposta dovuta registrando la fattura ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, effettuando poi la liquidazione periodica e provvedendo all'eventuale versamento qualora l'ammontare dell'imposta sulle operazioni attive, registrate nel

periodo di riferimento, superi l'ammontare dell'imposta sulle operazioni passive legittimamente computata in detrazione nel periodo stesso. Solo in caso di irreperibilità del soggetto passivo – dunque, può dirsi, per causa forza maggiore – veniva fatto obbligo all'incaricato di provvedere direttamente al versamento dell'imposta a favore dell'Amministrazione finanziaria».

- 20) Si tratta di figure che rimangono assolutamente distinte nonostante la riforma del 2005 (di cui alle leggi 80 e 263) abbia previsto anche la possibilità, all'art. 559 c.p.c., che sia nominato custode dell'immobile pignorato proprio il professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita ai sensi dell'art. 591-*bis* c.p.c.: cfr. per tutti da ultimo sul punto E. FABIANI, *La delega delle operazioni di vendita in sede di espropriazione forzata immobiliare. Novità introdotte dalla riforma del 2005 e ricostruzione sistematica del nuovo istituto*, in CNN Notizie del 3 gennaio 2007 ed ivi ulteriori riferimenti.
- 21) Affermazione, questa, evidentemente portatrice di ripercussioni sullo stesso meccanismo di liquidazione e versamento dell'IVA, di regola periodico e per massa di operazioni (e non isolato e legato ad una unica operazione, come nel caso di specie), come verrà più diffusamente evidenziato oltre quando, in sede di inquadramento sistematico degli adempimenti IVA del professionista delegato, avremo modo di occuparci del versamento dell'IVA.
- 22) Del resto già la circolare n. 6 del 1974, in precedenza richiamata, annoverava il cancelliere tra i soggetti tenuti all'emissione della fattura.
- 23) Si tenga conto che, nel sistema generale dell'IVA, in via di principio questa «pur se esigibile, non è dovuta immediatamente con riferimento ad ogni singola operazione effettuata, sebbene cumulativamente per il complesso di operazioni poste in essere in un determinato periodo, al netto della detrazione spettante (art. 17 D.P.R. n. 633): la sua liquidazione avviene quindi mediante un'operazione algebrica tra l'imposta a debito, afferente le operazioni attive effettuate e registrate, e quella a credito detraibile concernente gli acquisti operati, ed egualmente risultante dalle relative annotazioni» (G. MANDO'- D. MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2006, 597). In sede di liquidazioni periodiche il contribuente può anche computare in detrazione l'eventuale eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione annuale precedente (cd. compensazione interna o verticale, su cui cfr. per approfondimenti G. MANDO'- D. MANDO', *op. cit.*, 639; R. PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2005, 598 s). Ciò posto, avuto riguardo al caso di specie, ove sia il professionista delegato ad effettuare il versamento dell'imposta, rispetto alla singola operazione, l'esecutato non perde «l'eventuale diritto a computare l'IVA versata dal notaio in diminuzione da quella di cui fosse a credito. Si tratta quindi solo di uno spostamento temporale del conto di compensazione fra IVA a debito e IVA a credito» (così R. BARONE, *Espropriazioni immobiliari delegate a notaio: adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, cit.).
- 24) Così N. FORTE, *Obblighi tributari iva a carico degli aggiudicatari di immobile nelle procedure esecutive private*, cit. Ma vedi anche ID., *Il reddito dei professionisti*, Milano, 2001, 65 ove, nell'affrontare la problematica legata alla individuazione del momento in cui un professionista deve assolvere all'obbligo di fatturazione laddove l'incasso del credito professionale avvenga tramite bonifico bancario, si pone in rilievo come, tanto la dottrina che l'Amministrazione finanziaria (Ris. min. fin. 6 dicembre 1989, n. 551041 in *Boll. Trib.*, n. 2/1990, 136-137) sono concordi «nell'attribuire rilevanza alla comunicazione effettuata dalla banca circa l'avvenuto incasso tramite bonifico bancario».
- 25) A tal proposito, si è ritenuto, ad opera di taluna dottrina, che «l'esigenza di tutelare efficacemente gli interessi erariali dai possibili, gravi pregiudizi derivanti dalla rigorosa osservanza del procedimento applicativo dell'imposta, ha spinto l'Agenzia ad assumere una posizione audace, che non trova riscontro nella disciplina normativa, ma che ... è forse tollerabile (considerata l'eccezionalità della situazione) e preferibile rispetto al rischio, invero paradossale, di perdere l'imposta già in mano all'incaricato della procedura esecutiva»: così F. RICCA, *Nell'espropriazione forzata è il responsabile della procedura obbligato a emettere fattura*, cit., 2009 il quale pone altresì in rilievo come «del resto, la questione dei rischi connessi all'applicazione dell'IVA da parte di soggetti passivi insolventi è ben presente agli organi comunitari».
- 26) Il riferimento è alla circolare del Ministero della giustizia (Direzione generale della giustizia civile, Ufficio I) n. 44/2006 del 5 dicembre 2006, ove si precisa «che, tra gli adempimenti del delegato, rientrano tutti quelli connessi al perfezionamento del decreto, compresi quelli relativi al profilo fi-

scale e tributario, tra cui l'individuazione del regime fiscale a cui è assoggettato il bene, l'esatta liquidazione dell'imposta dovuta e, nel caso di immobile soggetto ad IVA, la comunicazione alle parti (aggiudicatario ed esecutato) dei rispettivi doveri connessi al versamento dell'IVA: per l'aggiudicatario, quello di versare l'importo alla ditta esecutata, per quest'ultima, quello di emettere fattura e di consegnarla all'aggiudicatario per la trasmissione alla Agenzia delle Entrate».

- 27)** «È necessario ..., ai fini dell'imposizione IVA, ... che il debitore esecutato sia qualificato come soggetto passivo d'imposta e che i beni siano inerenti all'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»: così la risoluzione 26 novembre 2001 n. 193/E. Ma cfr. altresì la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 10/E del 17 gennaio 2006.
- 28)** Cfr. F. RICCA, *Nell'espropriazione forzata è il responsabile della procedura obbligato a emettere fattura*, cit., 2008, il cui pensiero è già stato riportato nella precedente nota 18.
- 29)** Ai sensi dell'art. 17, comma 1, d.p.r. n. 633/1972 «L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo». Si tratta quindi di un'imposta su singole operazioni imponibili liquidata però per masse di operazioni (cfr., per tutti, FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 958 ss).
- 30)** Il meccanismo applicativo dell'IVA prevede infatti adempimenti affidati all'iniziativa del contribuente, essendo l'intervento dell'Amministrazione finanziaria eventuale, in sede di controllo. Per approfondimenti si veda, fra gli altri, CORRADO, *La fatturazione e la contabilità*, in *L'imposta sul valore aggiunto, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 2001, 414 ss.
- 31)** Ai sensi dell'art. 21 la fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte; nell'ipotesi di emissione da parte del terzo la fattura emessa deve essere inviata anche al cedente o prestatore, affinché siano posti in essere gli ulteriori obblighi di registrazione del documento, di liquidazione e di versamento dell'imposta dovuta (cfr. Agenzia delle entrate, circ. 19 ottobre 2005, n. 45/E).
- La fattura deve essere datata e numerata progressivamente per anno solare. Nel caso però di delega a terzi sembrerebbe ammissibile emettere «le fatture in numerazione progressiva ma appartenenti a più serie (ad esempio caratterizzate dall'impiego di caratteri alfanumerici)» (cfr., anche per ulteriori approfondimenti sul tema, GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2004, 1055).
- 32)** Cfr. circ. 45/E cit.
- 33)** Cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 45/E cit., e precedenti risoluzioni ivi menzionate. D'altro canto l'art. 22 della direttiva 77/388/CEE «lasciava liberi gli Stati membri di dispensare i soggetti passivi da taluni degli obblighi sopra indicati (ndr, tra cui l'emissione della fattura) a patto che ciò, evidentemente non pregiudicasse il meccanismo complessivo dell'applicazione del tributo» (GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1049).
- 34)** GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1052 s.
- 35)** Ai cui fini, sul piano delle concrete modalità operative, potrebbe ricorrersi alla cd. fatturazione in numerazione progressiva per serie distinte, tendenzialmente ammessa in via interpretativa nel nostro ordinamento (cfr. nota 31) e, dunque, numerando la fattura in nome e per conto del professionista delegato con il n. 1/serie, non seguita da altra fattura successiva, salvo ipotesi particolari, quali ad esempio la vendita a lotti (nel qual caso seguiranno le fatture progressive n. 2/serie, n. 3/serie, ecc...).
- 36)** Anche se dall'art. 21 comma 1 cit. non traspare direttamente, la delega dell'attività di fatturazione è di norma fondata su un accordo negoziale. Sul punto, più diffusamente, cfr. GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1053.
- 37)** Peraltro esistono nel sistema anche altri esempi di versamento dell'IVA isolato, quali, a titolo esemplificativo: 1) quello di cui all'art. 38, che prevede il versamento diretto all'ufficio IVA "in ogni altro caso", pur essendo ormai divenuto desueto per effetto della abolizione dei servizi autonomi

di cassa; 2) quello dell'IVA per cessione intracomunitaria di veicolo nuovo privato di cui al d.m. 19 gennaio 1993; 3) quello dell'IVA versata per acquisto intracomunitario di ente non commerciale.

- 38)** La dottrina ha sottolineato come la soluzione adottata dall'Agenzia delle entrate, benché "audace" sia da ritenere «preferibile rispetto al rischio, invero paradossale, di perdere l'imposta già in mano all'incaricato della procedura esecutiva» (RICCA, op. cit., 2009). In senso contrario, cfr. M. A. GALEOTTO FLORI, *Gli obblighi tributari del professionista delegato dal giudice delle esecuzioni immobiliari*, in *Il Fisco*, 27/2006, 1-4163 ss, il quale non ritiene convincente la soluzione dell'Agenzia secondo cui il professionista sarebbe obbligato al pagamento del tributo in ogni caso, perché ciò «penalizzerebbe il debitore che è il solo in grado di conoscere gli elementi per compilare la dichiarazione tributaria costituita dal modello F24 (IVA "a monte" in detrazione, eventuali crediti per tributi diretti in compensazione, eccetera)». Lo stesso Autore rileva però come la soluzione adottata sia "doverosa" quando «l'esecutato è irreperibile o in una situazione tale da farlo ritenere inadempiente anche agli obblighi tributari, compresi quelli relativi al versamento dell'Iva con evidente pregiudizio dei diritti dell'Erario, diritti che, si noti bene, sono di interesse pubblico e, perciò, degni di ogni tutela».
- 39)** F. RICCA, *Nell'espropriazione forzata è il responsabile della procedura obbligato a emettere fattura*, cit., 2009.
- 40)** Per approfondimenti in ordine alla questione relativa al termine per provvedere alla registrazione del decreto di trasferimento e al *dies a quo* di decorrenza dello stesso cfr. E. FABIANI, *Espropriazione forzata delegata a notaio e registrazione del decreto di trasferimento dell'immobile espropriato*, in *Studi e materiali*, supplemento 2/2005, *Espropriazione forzata e divisione giudiziale*, 215 ss.
- 41)** Nel senso che ai fini dell'alternatività fra l'imposta di registro e l'IVA «non è rilevante il materiale assoggettamento a quest'ultimo tributo ma è sufficiente che l'atto stesso rientri nella sua sfera applicativa, indipendentemente dalla concreta ed effettiva applicazione dell'imposta. Ne deriva che, qualora si sia indebitamente sottratta l'operazione all'applicazione dell'IVA, non per questo viene meno il principio di alternatività con l'imposta di registro. In casi del genere saranno quindi applicabili le sanzioni previste per lo specifico tributo dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e dovrà ovviamente corrispondersi l'IVA evasa», cfr. per tutti G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 211.
- 42)** Ovviamente il professionista dovrà tenere distinto questo versamento da quelli relativi alla sua posizione di soggetto passivo IVA, non potendo effettuare quindi compensazioni.
- 43)** Ciò in quanto non appare possibile utilizzare il pagamento mediante Entratel o Fisconline che richiedono la coincidenza tra l'intestario del conto e del pagamento, che nella specie resta il soggetto passivo dell'imposta (debitore esecutato). A ciò si aggiunga che il problema non viene comunque risolto dalla possibile utilizzazione dell' *home banking* in quanto per tale modalità i soldi dovrebbero transitare sul conto del professionista che effettua il versamento. In considerazione di tale situazione pare legittimo chiedersi se anche tale fattispecie possa essere ricompresa tra le cause di impossibilità oggettiva in presenza delle quali l'Agenzia delle entrate (circolare 29 settembre 2006 n. 30/E) consente il ricorso alle modalità di versamento non telematico.
- 44)** Fino ad allora «retta sull'ossatura sistematica della legge 7 gennaio 1929, n. 4»: così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*. Parte generale, Milano, 2002, 406, nel dar conto dell'evoluzione della disciplina positiva in materia.

In via più generale sul sistema previgente cfr., per tutti, R. CORDEIRO GUERRA, voce *Sanzioni fiscali amministrative e civili*, in *Digesto disc. Priv., sez. comm.*, XIII, Torino, 1996, 179 ss., ed ivi ulteriori riferimenti.

Sui nuovi principi a cui si ispira la riforma, ed in particolare sull'accoglimento della funzione afflittiva ed intimidatoria della sanzione tributaria amministrativa, sul modello della sanzione penale, cfr., fra gli altri, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 406 ss.; AA. VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti e L. Tosi, Padova, 2000, 7 ss.; AA. VV., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di G. Tabet, Torino, 2000, 1 ss.; G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie*, Milano, 1998, 3 ss.; R. FANELLI, *Guida alle nuove sanzioni fiscali*, Milano, 1998, 1 ss.; P. PURI, *Brevi osservazioni sulle nuove sanzioni amministrative tributarie (decreti legislativi nn. 471, 472 e 473,*

del 18 dicembre 1997), studio n. 779-bis, approvato dalla Commissione studi tributari in data 17 aprile 1998, in *Banca dati Notarile* ed ivi ulteriori riferimenti.

- 45) Così L. DEL FEDERICO, *Il principio di personalità*, in AA. VV., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, cit., 12.
- 46) Così F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, I, 1510 s.
- 47) Cfr. sul punto F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, cit., spec. 1512 il quale, nel tentativo di delineare la nozione di colpa «adattata alla materia delle sanzioni amministrative tributarie», pone in rilievo come «la regola di giudizio non può essere quella schiettamente civilistica ove, per sottrarsi alle conseguenze dell'inadempimento, è indispensabile fornire la prova di avere fatto tutto il possibile per evitare il danno. Per non incorrere nella sanzione tributaria, è sufficiente invece dimostrare di avere tenuto un comportamento diligente».
- In via più generale sulla colpevolezza di cui all'art. 5 d. lgs. 472/97 cfr. E.M. AMBROSETTI in A.A.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria* a cura di F. Moschetti e L. Tosi, cit., 156 ss ed ivi ulteriori riferimenti.
- 48) Cfr. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, cit., 1514.
- 49) Si pensi, ad esempio, alla mancata detrazione dell'IVA all'atto dell'acquisto, all'esistenza di condizioni che giustificano l'applicazione di aliquote ridotte, ecc.
- 50) Su cui cfr. S. GHINASSI, *S.p.a. - Statuto, assunzione debito fiscale per violazioni dipendente, rappresentante legale o negoziale*, studio n. 35/2005/T, in *Studi e materiali*, 2/2005, 1405 ss.
- 51) Così F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, cit., 1517.
- 52) La quale pone in essere le affermazioni più sopra richiamate nel testo con riferimento all'art. 11 d.lgs. n. 472/1997, che prevede - in presenza di determinate condizioni - la punibilità dell'autore materiale della violazione, anche qualora egli non si identifichi con il contribuente e perciò non si giovi degli effetti economici che ne conseguono.
- 53) Così GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1052.
- 54) Ai sensi dell'art. 21, comma 2, d.p.r. n. 633/1972, la fattura contiene le seguenti indicazioni: «a) ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti e, relativamente al cedente o prestatore, numero di partita IVA. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome; b) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione; c) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, n. 2; d) valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono; e) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro; f) numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore, con l'indicazione della relativa norma; g) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427; h) annotazione che la stessa è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo».
- 55) Agenzia delle entrate, circ. n. 45/E cit.
- 56) Non rientra in questo tipo di "valutazioni" l'esercizio dell'opzione per l'imponibilità ai fini IVA di cui all'art. 10 n. 8-ter d.p.r. n. 633/1972, non trattandosi di un obbligo fiscale ma di una facoltà attribuita al soggetto cedente legata a sue scelte discrezionali. Pertanto nell'ipotesi di mancata collaborazione del debitore esecutato, il professionista delegato non può esercitare la suddetta opzione, e quindi il trasferimento resta esente da IVA.

- 57) Cfr. S. RIONDATO in AA.VV., *Commento alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria* a cura di F. Moschetti e L. Tosi, cit., 46 ss.
- 58) Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 413; ma vedi anche S. RIONDATO in AA.VV., *Commento alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria* a cura di F. Moschetti e L. Tosi, cit., 47-48 e 115 ove l'autore pone in rilievo come «la sanzione proporzionale al tributo dovrebbe escludere dal novero dei propri "destinatari" ogni persona diversa da quella che trae potenzialmente vantaggio economico dalla violazione concernente il tributo (in pratica, persone diverse dal contribuente)»; nonché, in via più generale in materia: E.M. AMBROSETTI in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria* a cura di F. Moschetti e L. Tosi, cit., 156 ss; R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative*, in *Rass. trib.*, 2/1998, 328 ss; S. CAPOLUPO, *Sanzioni amministrative tributarie: l'abolizione (parziale) del principio della personalità*, in *Il fisco*, 28/2004, 1-4275 ss; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 5/1999, 1328 ss ed ivi ulteriori riferimenti.
- 59) La possibilità che il professionista proceda alla fatturazione in nome e per conto del debitore esecutato su incarico di quest'ultimo non sembra potersi escludere, a prescindere da quanto ritenuto dalla risoluzione n. 62/E, in quanto conforme all'istituto della fatturazione in nome e per conto di cui all'art. 21 d.p.r. n. 633/1972. Ben maggiori perplessità suscita, invece, la possibilità che il professionista su incarico del debitore esecutato proceda (non solo alla fatturazione) ma anche al versamento in nome e per conto di quest'ultimo, trattandosi di una deroga al sistema di liquidazione ordinario dell'IVA di difficile inquadramento, conformemente a quanto in precedenza evidenziato.
- 60) Ad esempio, ai sensi dell'art. 21 comma 2 lett. e) cit. devono essere indicate in fattura l'aliquota, l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.
- 61) Cfr. sul punto quanto rilevato dalla Circ. n. 180/E, cit. sulle nozioni di colpa, colpa grave e dolo nell'esaminare la previsione di cui all'art. 5 d.lgs. n. 472/1997.
- 62) Ai sensi dell'art. 6, commi 8 e 9: «8. Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di lire cinquecentomila, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità: a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla fatturazione delle operazioni; b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta. 9. Se la regolarizzazione è eseguita, un esemplare del documento, con l'attestazione della regolarizzazione e del pagamento, è restituito, dall'ufficio al contribuente che deve registrarlo ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».
- 63) Il quale, del resto, ben può ovviare ad eventuali irregolarità commesse dal professionista delegato operando le variazioni di cui all'art. 26 d.p.r. 633/72.
- 64) Ben maggiori perplessità suscita, invece, la possibilità del versamento dell'IVA da parte del professionista delegato, trattandosi di una deroga al sistema di liquidazione ordinario dell'IVA di difficile inquadramento, come in precedenza evidenziato.
- 65) Sia pur nell'esprimere una soluzione generalizzata che, giova ribadirlo, suscita invece, in quanto tale, talune perplessità ove la si rapporti al vuoto normativo esistente in materia, difficilmente potendosi negare, per l'effetto, la sussistenza di un "diritto" del debitore esecutato a procedere personalmente alla fatturazione ed al versamento del tributo.
- 66) E, alla luce della riforma del 2005 (di cui alle leggi 80 e 263), la relazione e la figura dell'esperto di cui al nuovo art. 173-bis disp. att. c.p.c.

**67)** Cfr. in tal senso R. BARONE, *Espropriazione immobiliari delegate a notaio: adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, cit.

In via più generale, sulla nuova figura dell'esperto di cui alla riforma del 2005 (l. n. 80 e n. 263) cfr., per tutti, E. GASBARRINI – M. MARINO in AA.VV., *La riforma del processo esecutivo. Prime riflessioni* a cura della Commissione Esecuzioni Immobiliari e Attività Delegate del Consiglio Nazionale del Notariato, cit., 35 ss. e 136 ss.

*(Riproduzione riservata)*