

VADEMECUM SUGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI
DEL CUSTODE GIUDIZIARIO NELLE ESECUZIONI IMMOBILIARI
IN MATERIA DI CONTRATTI DI LOCAZIONE

- Tribunale di Verona -

Gruppo di Lavoro: *Avv. Silvia Cavalieri, Avv. Andrea Marchesini, Avv. Stefano Rossi, Avv. Silvia Savoia, Avv. Caterina Sorio.*

Con la collaborazione del *Dott. Commercialista Alessandro Cervato*

Sommario:

1. Premessa
2. Gli adempimenti tributari del Custode Giudiziario
 - 2.1 Imposta sul valore aggiunto
 - 2.2 La registrazione telematica del contratto
 - 2.3 Imposta di registro
 - 2.4 Tabella Riassuntiva
 - 2.5 Imposta di bollo

1. PREMESSA

Il codice di procedura civile definisce Custode colui al quale è affidata “*la conservazione e l’amministrazione dei beni pignorati*” (art. 65 c.p.c.).

Nel processo di esecuzione l’art. 559 c.p.c. stabilisce che “*con il pignoramento il debitore è costituito Custode dei beni pignorati e di tutti gli accessori, comprese le pertinenze e i frutti, senza diritto a compenso*”; il medesimo articolo prevede, altresì, che il Giudice dell’Esecuzione ha la facoltà di nominare un Custode diverso dal debitore esecutato, nomina che assume i caratteri di necessità quando l’immobile non è occupato dal debitore o in caso di inosservanza da parte di quest’ultimo degli obblighi cui è tenuto quale custode *ex lege*.

Alla luce del quadro legislativo sopra delineato, si conclude che la custodia può essere affidata:

- a) al debitore esecutato (custode *ex lege* ai sensi del citato art. 559 c.p.c.);
- b) a soggetto diverso dallo stesso debitore, ovvero ad un soggetto terzo che ha il compito di amministrare i beni pignorati, inclusi gli accessori, le pertinenze e i frutti.

L’analisi di seguito sviluppata è riferita esclusivamente a quest’ultima ipotesi.

2. GLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI DEL CUSTODE GIUDIZIARIO

Gli adempimenti tributari che possono ricadere sul Custode Giudiziario sono riconducibili alle seguenti tematiche:

- 1) eventuali obblighi di fatturazione e versamento dell'IVA;
- 2) registrazione del contratto di locazione stipulato dal Custode su autorizzazione del GE *ex art. 560 c.p.c.* e adempimenti finali alla sua cessazione;
- 3) imposta di registro;
- 4) imposta di bollo.

Va, anzitutto, segnalato che il tema degli obblighi tributari posti in capo al soggetto nominato Custode Giudiziario è caratterizzato da un evidente vuoto normativo.

L'Amministrazione Finanziaria ha tentato di colmare tale lacuna ricorrendo ad interpretazioni e proponendo soluzioni che, in ambito applicativo, si sono rivelate non prive di criticità.

Le istruzioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria esclusivamente tramite Circolari e Risoluzioni¹ sono all'evidenza finalizzate a garantire l'incasso del tributo da parte dell'Erario, ma pongono questioni sostanziali di non immediata soluzione (ad esempio, in relazione alla possibilità di consentire al debitore esecutato la compensazione del tributo con propri eventuali crediti fiscali, ~~circa~~ il criterio di attribuzione del numero della fattura da emettere da parte del Custode, ~~circa~~ l'eventuale possibilità di consentire al debitore esecutato l'opzione per il regime di imponibilità IVA).

2.1 IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Gli adempimenti tributari che possono ricadere sul Custode Giudiziario sono riconducibili, in primo luogo, all'ambito dell'imposizione indiretta (IVA) connessa all'incasso dei frutti prodotti dal bene pignorato in conseguenza della presenza di un contratto di locazione ~~che lo stesso Custode giudichi~~ opponibile alla procedura.

In tale scenario, il Custode deve anzitutto verificare la natura giuridica del debitore esecutato:

- **se persona fisica** → la locazione non rientra nel campo di applicazione IVA, quindi non sussistono obblighi né di fatturazione né di liquidazione dell'imposta;
- **se soggetto passivo IVA:**
 - a. il regime naturale, sia per immobili abitativi che per immobili strumentali, è l'esenzione IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8, DPR n. 633/1972.
 - b. **tuttavia, il debitore esecutato al momento della stipula del contratto potrebbe aver optato per il regime di imposizione IVA (in caso di fabbricati abitativi, l'opzione è esercitabile solo se è impresa di costruzione/ripristino - non alloggi sociali; in caso di fabbricati strumentali e di alloggi sociali, invece, l'opzione è sempre esercitabile, a prescindere dall'attività svolta dal debitore esecutato).**

In quest'ultima evenienza (sub b), il Custode Giudiziario dovrà procedere come segue:

- **In ogni caso, obbligo di fatturazione:** indipendentemente dall'effettivo versamento del canone, la fattura va comunque emessa, sia nel caso di esenzione IVA (regime naturale), sia in presenza di contratto con opzione per imposizione IVA.
Con riferimento alla tipologia di fatturazione (fatturazione elettronica SI/NO), l'Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 14/E del 17 giugno 2019, ha precisato che, considerato che il terzo (qui, il Custode

¹ Circ. Min. Finanze n. 6/1974; Risol. Min. Finanze n.501281/1974; Risol. Agenzia Entrate n.158/E-2005; Risol. Agenzia Entrate n.62/2006; Ris. Agenzia Entrate n. 84/2006.

Giudiziario) agisce comunque in nome e per conto del soggetto tenuto alla fatturazione, le modalità di assolvimento di tale onere - e dunque anche i casi di eventuale esclusione dagli obblighi di fatturazione elettronica - saranno quelle proprie di tale soggetto.

Resta fermo che, nel caso di fatturazione elettronica via S.d.I., il documento (ossia il relativo tracciato *xml*) andrà compilato tenendo conto della specificità della situazione sottesa.

Numerazione delle fatture così emesse:

- in caso di collaborazione con il commercialista dell'azienda, la numerazione delle fatture segue quella del debitore;
- in caso contrario, la fattura andrà emessa con una numerazione separata rispetto alla propria, collegata ad un registro IVA a parte (es. 1/a, 2/a, 3/a).

Fatturazione elettronica:

Nell'ipotesi di obbligo di emissione di fattura elettronica il Custode, deputato ad emettere la fattura attraverso il Sistema di Interscambio, potrà accedere al sito <https://telematici.agenziaentrate.gov.it/Main/index.jsp> tramite le proprie credenziali SPID o CNS e procedere come indicato nel **Vademecum Fatturazione Elettronica** allegato (vedi allegato).

La fattura elettronica va emessa entro massimo 12 giorni dalla scadenza del pagamento, indipendentemente dall'effettivo versamento del canone.

ATTENZIONE: il *deposito cauzionale* non deve essere fatturato poiché non costituisce acconto o pagamento anticipato, bensì titolo a garanzia del futuro inadempimento.

- **in caso di soggetto reperibile e collaborativo**, ricade sul Custode l'onere di trasmettere la fattura al debitore, unitamente all'eventuale importo dell'IVA in caso di esercizio dell'opzione. Sarà, pertanto, il debitore esecutato il soggetto tenuto ad effettuare il versamento dell'IVA, e dovrà successivamente trasmettere al Custode la quietanza del versamento IVA effettuato;
- **in caso di soggetto non reperibile o non collaborativo/attivo²**, sul Custode graverà anche l'onere di liquidazione e versamento IVA (in caso di esercizio della relativa opzione nel contratto opponibile da parte del debitore esecutato). In tal caso, a fronte dei rilevanti oneri posti a carico del Custode, sarà sua facoltà – in sede di liquidazione del proprio compenso – esporre un aumento del 20% trattandosi di ipotesi riconducibile ad eccezionale difficoltà *ex art. 2, c. 5, D.M. 80/2009*.
- **A tal proposito si precisa che:**
 - Il pagamento dell'IVA, **che dovrà avvenire entro il giorno 16 del mese successivo all'emissione della fattura**, sarà eseguito dal Custode Giudiziario previa autorizzazione del G.E. all'addebito sul c/c della procedura o al prelievo dal libretto di deposito giudiziario; a tale fine il Custode avrà cura di depositare apposita istanza al G.E. per la richiesta di addebito/prelievo periodico per il pagamento dell'IVA.

² A titolo esemplificativo il debitore è da considerare “non collaborativo”: (i) quando non fornisce al Custode entro 10 gg dalla richiesta scritta il nominativo del proprio consulente fiscale, ovvero (ii) quando il consulente fiscale interpellato non fornisce le informazioni richieste entro 10 gg dalla richiesta, ovvero (iii) quando, in corso di procedura, cessa di essere collaborativo non fornendo al Custode, entro 10 gg dal pagamento, quietanza di pagamento del mod. F24 relativo all'imposta sul valore aggiunto.

- Una volta effettuato il versamento, il Custode provvederà a trasmettere al debitore esecutato ed al conduttore il modello F24 con l'attestazione dell'avvenuto pagamento, e lo depositerà in PCT in allegato al rendiconto semestrale.

ESEMPIO ISTANZA AL GE

“...chiede

che l'Ill.mo G.E. autorizzi il Custode, con riferimento ai canoni che saranno incassati mensilmente dalla cessionaria:

- a) ad incassare i canoni comprensivi di IVA;*
- b) ad emettere fattura in formato elettronico con invio allo SdI con trasmissione della stessa mezzo PEC alla società esecutata;*
- c) a versare, con cadenza periodica secondo le norme di legge, in favore dell'esecutato (reperibile e che ha esercitato l'opzione IVA) l'importo incassato a titolo di IVA sui canoni di locazione, affinché questi provveda tempestivamente al versamento del tributo in favore dell'Erario;*
- d) a richiedere all'esecutato l'invio della quietanza di avvenuto versamento dell'IVA e, nel caso di versamento del tributo in compensazione con crediti della società esecutata, a ricevere dal consulente contabile della società esecutata breve informativa sulle ragioni del versamento dell'imposta in misura ridotta;*
- e) nel caso di sopravvenuta irreperibilità dell'esecutata o di comportamento non collaborativo, a versare, con cadenza periodica secondo le norme di legge, direttamente in favore dell'Erario la somma incassata a titolo di IVA sui canoni riscossi.*

2.2. LA REGISTRAZIONE DEL CONTRATTO

Il contratto stipulato dal Custode ai sensi dell'art. 560 c.p.c. (secondo il modello licenziato all'esito dei lavori del gruppo di Valore Prassi), deve essere obbligatoriamente registrato presso l'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dalla sua sottoscrizione, a pena di sanzioni.

La registrazione va effettuata con modalità telematica mediante la compilazione del MODELLO RLI TELEMATICO reperibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate -> Area Riservata - > Entratel (accessibile con Spid o CNS) -> Servizi per -> Registrare i Contratti di Locazione -> Registrazione nuovo contratto.

Sito informativo

Utente:

Esce

Servizi Fisconline

Servizi per

- Inviare
- Pagare
- Registrare contratti di locazione**
- Comunicare
- Richiedere
- Validare e convertire file
- Fatture e corrispettivi
- Ricevute
- Software
- Comunicazioni
- Regimi IVA MOSS, OSS e IOSS

Ti trovi in: [La mia scrivania](#) / Servizi per

Servizi per

Sono elencati qui a sinistra i servizi per trasmettere documenti per via telematica all'Agenzia delle Entrate.

Servizi per | Ricevute | Software | Comunicazioni | MOSS | Consultazioni | Deleghe | Servizi Ipotecari e Catastali, OMI | Profilo Utente | Assistenza | Contatti

Ti trovi in: La mia scrivania - R.L.I. Home

Cosa devi fare?

Il modello RLI è utilizzato per richiedere la registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili ed eventuali proroghe, cessioni e risoluzioni, nonché per l'esercizio dell'opzione o della revoca della cedolare secca.

Prima registrazione

[Guida prima registrazione - pdf](#)

Adempimento successivo

[Guida adempimenti successivi - pdf](#)

2.3 IMPOSTA DI REGISTRO

Nell'ipotesi di contratto di locazione stipulato dal Custode, espressamente a ciò autorizzato, visto l'obbligo di richiedere la registrazione dell'atto è, conseguentemente, obbligatorio procedere anche al pagamento della relativa imposta di registro.

Al fine di evitare oneri a carico della procedura si propone di adottare la prassi di porre l'intero ammontare dell'imposta di registro a carico del conduttore.

Si propone, altresì, di stabilire che per prassi del Tribunale di Verona in caso di locazione di immobile ad uso abitativo in cui il debitore esecutato sia persona fisica (quindi non soggetto passivo IVA), sia prevista l'applicazione, in ogni caso, del regime naturale dell'imposta di registro (esclusa, pertanto, l'applicazione di regimi opzionali – es. cedolare secca).

2.4 TABELLA RIASSUNTIVA

Si propone di seguito una tabella sinottica riassuntiva di tutte i possibili scenari, come analizzati ai precedenti punti 2.1 e 2.2

Immobile	Locatore	Conduttore	IVA	Imposta registro
----------	----------	------------	-----	------------------

Abitativo diverso da alloggio sociale	Impresa costruttrice ristrutturatrice	Chiunque	Esente in assenza di opzione	2%
Abitativo diverso da alloggio sociale	Impresa costruttrice ristrutturatrice	Chiunque	Imponibile su opzione (10%)	€ 67,00
Abitativo diverso da alloggio sociale	Altri soggetti IVA	Chiunque	Esente	2%
Abitativo diverso da alloggio sociale	Soggetto non IVA	Chiunque	Fuori campo	2%
Alloggio sociale (DM 22.4.08)	Chiunque (soggetto IVA)	Chiunque	Esente in assenza di opzione	2%
Alloggio sociale (DM 22.4.08)	Chiunque (soggetto IVA)	Chiunque	Imponibile su Opzione (10%)	€ 67,00
Alloggio sociale (DM 22.4.08)	Soggetto non IVA	Chiunque	Fuori campo	2%
Strumentale	Chiunque (soggetto IVA)	Chiunque	Esente in assenza di opzione	1%
Strumentale	Chiunque (soggetto IVA)	Chiunque	Imponibile su opzione (22%)	1%
Strumentale	Soggetto non IVA	Chiunque	Fuori campo	2%

2.5 IMPOSTA DI BOLLO

€ 16,00 = per il contratto, ogni 100 righe sono altri € 16,00 =.

L'imposta verrà automaticamente calcolata dal sistema in fase di registrazione telematica del contratto (modello RLI).

Allegati:

- **Vademecum Fatturazione Elettronica**