



Riflessi giuridici, contabili e fiscali di un'azione di pignoramento del magazzino nel bilancio di una società di capitali sottoposta a procedimento esecutivo

di Raffaele Marcello^(*) e Nicola Lucido^(**)

Dopo aver brevemente illustrato i principali momenti del procedimento esecutivo, il presente contributo intende approfondire le criticità riscontrabili nelle imprese debentrici, sotto il profilo giuridico, contabile e fiscale, nelle diverse fasi dell'azione esecutiva, con particolare riguardo alla rappresentazione nel bilancio di una società di capitali degli effetti del pignoramento del magazzino.

1. Il processo esecutivo e gli elementi caratterizzanti

Il processo esecutivo rappresenta uno strumento a disposizione del creditore che intende far valere il suo diritto nei confronti del debitore inadempiente¹.

^(*) Docente di Economia dei Gruppi e delle Concentrazioni Aziendali nell'Università G. d'Annunzio, Chieti - Pescara. Componente del direttivo dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

^(**) Docente di Metodologie e Determinazioni Quantitative d'Azienda e di Strategie Aziendali nell'Università G. d'Annunzio, Chieti - Pescara.

¹ Il processo esecutivo è diretto a soddisfare la pretesa del creditore, in quanto mira alla realizzazione coattiva di un risultato pratico equivalente a quello che avrebbe dovuto produrre un altro soggetto, in adempimento di un obbligo

Infatti, con il processo esecutivo, mediante un'**azione di esecuzione forzata**, il terzo creditore può **ottenere il soddisfacimento della sua obbligazione** in modo uguale o corrispondente a quello che avrebbe ottenuto qualora il debitore avesse adempiuto al suo impegno, agendo sul patrimonio dell'inadempiente e coinvolgendo parte dei beni di proprietà del debitore.

In tal senso, la legge prevede tre tipologie di azioni esecutive, attivabili in presenza di idoneo titolo esecutivo:

- a) l'espropriazione forzata;
- b) l'esecuzione per consegna di beni mobili o per rilascio di beni immobili;
- c) l'esecuzione degli obblighi di fare e non fare.

Alla base di un'azione di esecuzione forzata, ai sensi dell'art. 474, comma 1, del codice di procedura civile, deve esserci un **titolo esecutivo** che incardini "[...] un diritto certo, liquido ed esigibile"².

giuridico. Infatti, il titolare di un diritto di credito (creditore), pure avendo ottenuto una sentenza favorevole a seguito di un ordinario processo di cognizione, non soddisfa il suo diritto se il debitore non la esegue spontaneamente. Per realizzare tale scopo, egli deve esperire l'azione esecutiva, cioè ottenere la materiale attuazione del suo diritto anche coattivamente.

² Il titolo esecutivo, inteso come situazione giuridica sostanziale della quale si chiede tutela, non è idoneo ad individuare le parti del processo esecutivo, costituendo solo il presupposto dell'esecuzione; semmai, è utile ad identificare le parti dal punto di vista sostanziale.

Il diritto è **certo** nella misura in cui dal titolo esecutivo è possibile desumere i soggetti interessati, vale a dire il debitore inadempiente ed il creditore che deve essere soddisfatto.

Il diritto è **liquido** quando è quantificabile in una somma di denaro determinata o determinabile mediante semplici operazioni aritmetiche.

Per finire, il diritto è **esigibile** quando non vi sono impedimenti al suo esercizio. Ciò potrebbe verificarsi nel caso in cui il credito, da cui deriva il titolo esecutivo, non sia sottoposto a condizioni, non sia ancora scaduto, ovvero non sia subordinato a una controprestazione eseguita o offerta.

Sono considerati titoli esecutivi (art. 474, comma 2, del codice di procedura civile):

- i) le **sentenze**, i **provvedimenti** e qualunque altro atto a cui la legge attribuisce efficacia esecutiva;
- ii) le **scritture private autenticate**, con riferimento alle somme di denaro in esse contenute, le **cambiali** e **ogni altro titolo di credito** a cui la legge attribuisce efficacia esecutiva;
- iii) gli **atti ricevuti da un notaio o da altri pubblici ufficiali**, a tal fine autorizzati dalla legge.

L'azione esecutiva prevede la **notifica** del titolo esecutivo, che deve essere effettuata personalmente al debitore.

Alla notifica del titolo esecutivo viene affiancato un altro atto, con il quale si ingiunge al debitore di adempiere all'obbligo riportato sul titolo esecutivo entro un dato termine, che non può essere inferiore a 10 giorni³, pena l'esecuzione forzata.

L'intimazione con l'avvertimento di esecuzione forzata costituisce il **precetto**. Inoltre, nel caso in cui dalla notifica al debitore, trascorsi 90 giorni, non si dovesse dare inizio alla procedura esecutiva (ad esempio, il pignoramento dei beni), cesserebbero tutti gli effetti prodotti con l'atto di precetto, per cui bisognerebbe formulare e notificare un nuovo atto.

2. Le fasi fondamentali del pignoramento

Il pignoramento rappresenta l'atto con cui ha inizio l'espropriazione forzata e consiste nell'**ingiunzione**, fatta al debitore, di **astenersi da**

³ Il termine dei dieci giorni può essere disatteso qualora vi sia un pericolo di riscossione del credito da parte del creditore.

qualunque azione che possa distogliere i beni del patrimonio a danno della garanzia per il creditore.

La fasi fondamentali del pignoramento sono tre:

1. il **pignoramento dei beni**, con cui materialmente si sottraggono alla disponibilità del debitore i beni indicati nell'atto di precetto;
2. la **vendita dei beni**, con cui si produce la liquidità atta a soddisfare il credito vantato dal creditore nei confronti del debitore;
3. la **distribuzione del ricavato** tra i creditori ovvero la sua attribuzione al debitore, per la parte che dovesse residuare dopo aver soddisfatto i diritti dei terzi.

Gli elementi caratterizzanti il pignoramento sono (art. 492 del codice di procedura civile):

- l'**ingiunzione**, eseguita dall'ufficiale giudiziario al debitore, ad astenersi da qualunque atto che, interessando i beni oggetto del pignoramento, possa in qualche modo ridurre la garanzia del creditore;
- l'**invito al debitore di indicare**, presso la cancelleria del giudice dell'esecuzione, la propria **residenza, ovvero il domicilio**, in uno dei Comuni del circondario in cui ha sede il giudice competente. Qualora vi sia mancanza o irreperibilità del debitore presso la residenza o il domicilio indicato, le notifiche o le comunicazioni sono effettuate presso la cancelleria dello stesso giudice;
- l'avvertimento al debitore che egli può richiedere la **sostituzione delle cose o dei crediti pignorati**, ai sensi dell'art. 495 del codice di procedura civile, con somme di denaro di pari importo del credito vantato dal creditore, comprensivo del capitale, degli interessi e delle spese di esecuzione;
- l'**invito** inoltrato dall'ufficiale giudiziario al debitore di **indicare ulteriori beni** ed il luogo in cui essi si trovano, nell'ipotesi in cui la liquidazione dei beni in precedenza pignorati non sia stata sufficiente a soddisfare il creditore o i creditori.

Dopo aver brevemente illustrato i principali momenti del processo esecutivo e in particolare dell'azione di pignoramento, non resta che approfondire le criticità riscontrabili nelle imprese debitorie, a partire dalla prima fase, attenendosi agli elementi giuridici, contabili e fiscali.

3. Il pignoramento dei beni

La scelta dei beni da pignorare (art. 517 del co-

dice di procedura civile) si fonda su un principio fondamentale, in base al quale **i beni devono essere facilmente vendibili**, in modo da consentire una pronta liquidazione degli stessi⁴.

Una volta individuati i beni da pignorare, l'ufficiale giudiziario redige un verbale in cui vengono descritti i beni e il loro stato. Al verbale viene allegata una rappresentazione fotografica, ovvero una ripresa audiovisiva⁵.

La stima del valore può essere effettuata in via approssimativa dall'ufficiale giudiziario, oppure, su richiesta del creditore, da un perito estimatore. Ad ogni modo, il **presumibile valore di realizzo dei beni non può superare l'importo del credito aumentato della metà**. Ed ecco che, in presenza di un credito vantato dal terzo per un dato importo, si potrà procedere al pignoramento di beni per un valore massimo di presumibile realizzo pari all'importo del debito della società, aumentato del 50%.

Considerata la portata informativa del verbale di pignoramento, il cui originale è sottoscritto dall'ufficiale giudiziario, l'eventuale mancanza dello stesso o la sua incompletezza rendono **nulla** l'azione esecutiva, in quanto non sarebbe possibile, in tali circostanze, identificare i beni oggetto del processo esecutivo, che diventerebbero indisponibili nei confronti della società esecutata.

È bene precisare, infatti, che, con il verbale redatto dall'ufficiale giudiziario ai sensi degli artt. 517 e 518 del codice di procedura civile, è possibile individuare con precisione le attività di cui i soci non potranno più disporre, pur mantenendone la proprietà.

Alla luce di ciò, da un punto di vista contabile, per garantire la portata informativa del bilancio d'esercizio di cui agli artt. 2423 e seguenti del codice civile, sarebbe opportuno indicare le attività che, pur facendo parte del patrimonio, sono soggette a vincoli in ordine alla loro disponibilità.

In tal senso, dalla lettura dell'art. 2426 del codice civile nulla si desume sul trattamento contabile, e quindi sulla valutazione, dei beni sottoposti a pro-

cedura esecutiva. Tali operazioni, quindi, sembrano non interessare il sistema primario della partita doppia. Al contempo, si ritiene **indispensabile rappresentare l'intervento dell'ufficiale giudiziario utilizzando i conti d'ordine e/o dando indicazione in Nota integrativa** degli impegni assunti dalla società non risultanti dallo Stato patrimoniale (art. 2427, comma 1, n. 9, del codice civile).

Con riferimento ai conti d'ordine, l'Oic n. 22⁶ considera gli stessi come elementi di un "sistema minore" rispetto a quello della partita doppia, utile per evidenziare particolari situazioni relative ai rischi ed agli impegni assunti dall'impresa e/o alla presenza di beni di terzi presso la società.

Nel caso dei beni pignorati, procedendo per analogia e ipotizzando il rilascio di un pegno a fronte, ad esempio, di una richiesta di finanziamento, si potrebbe rappresentare il momento del pignoramento utilizzando i conti d'ordine relativi al **sistema dei rischi** assunti dall'impresa. Al medesimo risultato si giungerebbe ragionando per esclusione. L'atto del pignoramento, infatti, non può essere esposto tra i conti d'ordine relativi agli impegni assunti dalla società, in quanto l'impresa esecutata non si fa carico di alcun impegno a vendere i beni, e tanto meno a liquidare il creditore, ma è sottoposta ad un'azione coercitiva di prelievo dei beni dall'attivo. Similmente, non si ritiene di poter rappresentare le attività oggetto di esecuzione forzata nella categoria dei beni di terzi presso l'impresa, in quanto con l'azione di pignoramento **i beni escono dalla disponibilità del debitore, ma non dalla sua proprietà**. La proprietà viene meno solo dopo che i medesimi sono stati venduti dal creditore o da soggetti incaricati.

Alla luce di ciò, riportando un'ipotesi di registrazione, nel sistema secondario dei conti d'ordine, dell'atto di pignoramento a seguito dell'identificazione dei beni sottoposti ad azione esecutiva risultanti dal verbale redatto dall'ufficiale giudiziario, si avrà:

Beni c/pignoramento	a	Creditore c/beni pignorati	
---------------------	---	----------------------------	--

Potrebbe verificarsi che i beni oggetto di pignoramento non siano in custodia presso il debito-

⁴ Non a caso, la modifica apportata alla normativa dalla L. n. 52/2006 attribuisce all'ufficiale giudiziario l'incarico di scegliere i beni da pignorare, mentre precedentemente era il debitore ad indicare i beni oggetto del pignoramento.

⁵ Sulle modalità operative specifiche si veda il regolamento riportato nel D.M. n. 455 del 18 dicembre 2001.

⁶ Tale documento definisce i conti d'ordine nonché i principi contabili inerenti ai valori che essi esprimono ed alla loro rappresentazione nel bilancio d'esercizio di imprese industriali, mercantili e di servizi.

re, ma siano trasportati presso un luogo pubblico di deposito, ovvero assegnati ad un terzo custode, diverso dal debitore (art. 520 del codice di procedura civile).

In questo caso, procedendo ancora una volta per analogia, è utile richiamare l'Oic n. 22, punto B.IV.b), dove viene precisato che non è indispensabile evidenziare il deposito di beni presso terzi, se non con un commento in Nota integrativa, fermo restando che, nel caso specifico del pegno, il fatto dovrà essere riportato tra i conti d'ordine del sistema dei rischi.

4. La vendita dei beni pignorati

La vendita dei beni pignorati, che può avvenire solo dopo che sono trascorsi 10 giorni dal pignoramento dei beni (art. 501 del codice di procedura civile)⁷, può essere classificata tra le ipotesi di **“vendita forzata”**. Essa deriva da un provvedimento giurisdizionale, e quindi non è riconducibile alle tipiche casistiche di trasferimento della proprietà secondo uno schema contrattuale di tipo tradizionale. In altri termini, con la vendita forzata si verifica il **trasferimento coattivo della cosa**, senza che vi sia un incontro di volontà tra le due parti, vale a dire tra il venditore e l'acquirente.

La vendita dei beni sottoposti a pignoramento produce essenzialmente due effetti.

Il primo è quello **“traslativo”**, che implica il **trasferimento della proprietà** del bene dalla società sottoposta a procedura esecutiva all'acquirente-aggiudicatario.

Nel caso della vendita dei beni mobili, tra cui il magazzino, il trasferimento della proprietà si concretizza al momento del pagamento del prezzo, ovvero al momento della vendita, se effettuata mediante un commissionario, sempre che, in quest'ultimo caso, l'operazione sia adeguatamente documentata (art. 533, comma 1, del codice di procedura civile)⁸.

Al di là delle ipotesi menzionate, non è possibile parlare di trasferimento della proprietà, nè tanto meno di **presunzione di cessione**⁹, in quanto,

⁷ Si tratta di un intervallo di tempo volto a favorire, da parte del debitore, l'adempimento spontaneo dell'obbligazione prima della vendita o dell'assegnazione del bene esecutato.

⁸ Nell'espropriazione forzata immobiliare il trasferimento della proprietà si realizza con il decreto di trasferimento firmato dal giudice esecutivo.

⁹ Sulla presunzione di cessione, si vedano, tra gli altri, E. Della Valle, *Le presunzioni di cessioni e di acquisto*, in

ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.P.R. n. 441 del 10 novembre 1997, “la presunzione di cui al comma 1 non opera se è dimostrato che i beni stessi:

- a) sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti;
- b) sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà”¹⁰.

Il secondo effetto prodotto dalla vendita forzata è di tipo **“traspositivo”**, nel senso che, con la vendita, **il vincolo del pignoramento si trasporta dal bene venduto al denaro ricavato** fino all'occorrenza del credito, incrementato degli interessi e delle spese procedurali. Ciò significa che la **“indisponibilità”** della cosa da parte del debitore passa dal bene al denaro incassato con la vendita.

La vendita mediante atto di esecuzione forzata può essere eseguita secondo la procedura **“senza incanto”** o tramite il commissionario, ovvero **“all'incanto”**.

Nel primo caso, l'effetto traslativo della proprietà si produce al momento dell'espletamento della vendita.

Con la vendita all'incanto, il giudice stabilisce il giorno, l'ora e il luogo in cui deve eseguirsi la vendita, affidando l'esecuzione al cancelliere, all'ufficiale giudiziario o ad un istituto di vendite giudiziarie. Sono inoltre previste, per la vendita all'incanto, **forme di pubblicità ordinaria** (giornali, riviste specializzate, siti *Internet*, eccetera) e **straordinaria**. Quest'ultima è disposta dal giudice dell'esecuzione.

In ogni caso, la vendita dei beni pignorati, indipendentemente dalla procedura scelta, presuppone l'individuazione, da parte del giudice dell'esecuzione, di un **oggetto deputato ad eseguire l'iter relativo all'alienazione**. Tale soggetto è riconducibile alla figura del **commissionario** (artt. 1731 del codice civile e seguenti), che agisce in nome proprio, ma per conto del committente. Nelle vendite giudiziarie, il ricorso alla figura del commissionario ha di regola due

“Rassegna Tributaria” n. 6/1999, pag. 1637; Circolare Abi, n. 14 del 18 febbraio 1992.

¹⁰ Sempre secondo le disposizioni di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 441/1997, è necessaria nei casi sopra descritti un'annotazione sul libro giornale o libro simile tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero un'annotazione sul documento di trasporto previsto dall'art. 1 del D.P.R. n. 472/1996, oppure un'annotazione sui registri previsti dagli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

finalità: la prima è quella di rendere meno gravoso il compito degli ufficiali giudiziari, mentre la seconda è quella di trarre il massimo profitto dalla vendita.

La figura del commissario può essere desunta sia richiamando l'art. 532 del codice di procedura civile, in base al quale "Il giudice dell'esecuzione può disporre la vendita senza incanto o tramite commissario dei beni pignorati. Le cose pignorate devono essere assegnate all'istituto di vendite giudiziarie, ovvero, con provvedimento motivato, ad altro soggetto specializzato nel settore di competenza, affinché proceda alla vendita in qualità di commissario", sia facendo riferimento all'art. 534 del codice di procedura civile, dove si precisa che "Quando la vendita deve essere fatta ai pubblici incanti, il giudice dell'esecuzione [...] affida l'esecuzione al cancelliere o all'ufficiale giudiziario o a un istituto all'uopo autorizzato"¹¹.

È bene precisare però che, rispetto al disposto degli artt. 1731 del codice civile e seguenti, che regolamentano la figura del commissario, nella vendita forzata non è il debitore ad assegnare a terzi (commissario) il compito di vendere, ma è il **giudice dell'esecuzione** che attribuisce l'incarico e che quindi **fungerebbe**, in questa circostanza, **da committente**. Un'ulteriore anomalia è rappresentata dal fatto che, come si vedrà in seguito, **gli effetti giuridici e contabili della vendita forzata non ricadono nella sfera patrimoniale** del reale committente (giudice dell'esecuzione), ma in quella **del debitore** originario, vale a dire dell'impresa eseguita¹².

Ciò determina la **necessità**, per la società eseguita, **di rappresentare contabilmente l'uscita dei beni del magazzino** dal proprio pa-

trimonio al momento della vendita, ovvero nel momento in cui si produce l'effetto traslativo.

Quest'ultimo si concretizza, nel caso della procedura "senza incanto", al momento della vendita del bene, a prescindere dall'incasso del corrispettivo, mentre nell'ipotesi della procedura "con incanto" la traslazione della proprietà si realizza solo a seguito del pagamento del prezzo da parte dell'acquirente-aggiudicatario.

Il problema principale, a questo punto, è quello di rappresentare contabilmente un'operazione di vendita forzata e gli effetti prodotti sul patrimonio della società eseguita. Di seguito, quindi, si individua una proposta di contabilizzazione dell'operazione sopra descritta.

In primo luogo va precisato che l'art. 6, comma 2, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972 tratta le "cessioni di beni" per atto di pubblica autorità, tra cui le azioni di esecuzione mobiliare, al pari di una comune operazione di cessione. Tale concetto è ribadito nella ris. Agenzia delle Entrate n. 193/E del 26 novembre 2001¹³, che, facendo riferimento alle vendite forzate, indica come cessioni di beni di cui all'art. 6, comma 2, lettera a), tutti gli atti giuridici che comportano, come effetto giuridico, un trasferimento della proprietà di beni di ogni genere a titolo oneroso, "ivi compresi gli atti autoritativi della Pubblica Amministrazione, come espropriazione e requisizione in proprietà, nonché gli atti giurisdizionali come le vendite forzate e le sentenze che importano trasferimento di proprietà o costituzione di diritti reali di godimento".

Pochi anni prima la Corte di Cassazione si era già espressa al riguardo con la sent. n. 7528 del 12 agosto 1997, dove, richiamando l'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972, faceva notare come in quest'ultimo non venisse effettuato alcun riferimento alla distinzione "[...] fra la natura volontaria o coattiva del trasferimento che, nella specie, è peraltro a titolo derivativo, traducendosi nella trasmissione dello stesso diritto vantato dal debitore eseguita".

Pertanto, la **mancanza di "volontà del debitore"** non può essere considerata una condizione sufficiente affinché la vendita forzata sia trattata diversamente da qualsiasi altra cessione di beni¹⁴. Di contro, è necessario che la vendita coattiva sia

¹¹ La stessa giurisprudenza si esprime a tal proposito e sostiene, con riferimento all'attività dell'istituto di vendite giudiziarie, che "la fattispecie risulta disciplinata dall'art. 532 c.p.c., ai sensi del quale l'incaricato alla vendita assume la veste di commissario" (Tribunale di Mantova, Sez. II, del 6 aprile 2006). Dello stesso avviso è l'Agenzia delle Entrate che, nella ris. n. 18/E del 2 febbraio 2007, in banca dati "fisconline", evidenzia "Di fatto, non si comprenderebbe la ragione di una differenziazione tra IVG e commissari, posto che l'IVG e gli altri soggetti specializzati sono preposti allo svolgimento della medesima attività e sono tenuti all'assolvimento dei medesimi obblighi dei commissari, come confermato dalla rubrica del successivo articolo 533 c.p.c. 'Obblighi del commissario'".

¹² Si parla, in proposito, di esecuzione forzata *ultra partes* con contraddittorio, poiché il terzo, pur non essendo indicato nel titolo esecutivo come debitore, subisce gli effetti dell'esecuzione acquisendo la qualità di parte. In tal senso F.P. Luiso, *L'esecuzione "ultra partes"*, Giuffrè, 1984, pag. 58.

¹³ In banca dati "fisconline".

¹⁴ In merito, si consulti la Decisione n. 1074 del 14 aprile 1994, udienza del 23 novembre 1993, Comm. trib., sez. IV; Decisione n. 86 del 28 aprile 1994, udienza del 27 gennaio 1994, Comm. trib. di I grado di Roma, sez. II, entrambe in banca dati "fisconline".

effettuata nell'esercizio dell'impresa, che i beni facciano parte del patrimonio dell'impresa e che il debitore esecutato sia qualificato come soggetto passivo d'imposta. A quest'ultimo proposito, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili¹⁵, richiamando l'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972, si è espresso come segue: "La vendita coattiva, quindi, rientra nell'ambito di applicazione del regime dell'imposta sul valore aggiunto, qualora il soggetto esecutato soddisfi i **requisiti soggettivi** di cui sopra"¹⁶.

Inoltre, in ordine alla vendita con atto giudiziario, secondo la richiamata ris. n. 193/E del 2001, il "prezzo pagato dall'aggiudicatario costituisce l'attribuzione patrimoniale a favore del debitore esecutato ed assume natura di corrispettivo, come tale da assoggettare ad IVA all'atto del pagamento, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972".

Dopo aver verificato l'esistenza del **presupposto oggettivo e soggettivo**, perché la vendita forzata possa essere annoverata tra le cessioni di beni, è necessario verificare le implicazioni da un punto di vista contabile.

Il **commissionario** incaricato è tenuto a **emettere la fattura** con l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Una copia della fattura, insieme alla somma incassata, viene trasmessa alla **società esecutata**, che **provvederà a registrare il documento** nei termini di legge ed a versare l'Iva a debito, per l'intero importo o parzialmente, nel caso in cui vi sia un credito nei confronti dell'Erario.

Il debitore, così facendo, oltre ad assolvere agli obblighi di registrazione e di liquidazione ai fini Iva, evidenzierà un reddito (d'impresa) che sarà regolarmente tassato in base alla natura del contribuente. Del resto la ris. Agenzia delle Entrate n. 158/E dell'11 novembre 2005¹⁷, riferendosi ai frutti di natura economica derivanti dalla custodia di un immobile, ritiene che "Di conseguenza, per quanto riguarda la parte di immobile di proprietà della società commerciale, è nel bilancio di tale impresa che resteranno iscritti i beni sottoposti a custodia ed è sempre nel risultato di esercizio di detta impresa che dovranno confluire i componenti positivi e negativi di reddito i-

nerenti al fabbricato"¹⁸.

Nella ris. Agenzia delle Entrate n. 62/E del 16 maggio 2006¹⁹, poi, considerato il vuoto legislativo sugli adempimenti di natura fiscale in ambito di vendita forzata, sono richiamati gli obblighi previsti per il curatore e, nello specifico, l'obbligo di emissione della fattura ai sensi dell'art. 74-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, al pari di quanto spetterebbe a qualunque altro commissario liquidatore.

Pertanto, il professionista è tenuto solo ad emettere la fattura e a trasmetterla al debitore esecutato, che provvederà alla registrazione. Il debitore potrebbe subire una **sanzione amministrativa** qualora, pur essendo nelle condizioni di registrare l'operazione, non provvedesse al riguardo²⁰.

Il professionista, dal canto suo, è obbligato a registrare la fattura ed a versare l'imposta sul valore aggiunto solo nel caso in cui la società esecutata non intenda in alcun modo collaborare, ovvero sia impossibilitata a farlo²¹.

Contabilmente, la società esecutata, nel momento in cui entra in possesso del documento di vendita ovvero viene a conoscenza del decreto di assegnazione delle somme da parte del giudice dell'esecuzione ai creditori, potrebbe descrivere il "fatto" aziendale come di seguito esposto:

¹⁸ A riprova di quanto finora detto, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta con una serie di chiarimenti a partire dalla circ. n. 6 del 17 gennaio 1974, in banca dati "fiscoonline". Nello specifico la circ. n. 6/1974 trattava proprio dell'applicazione dell'Iva con riferimento agli "Adempimenti dei curatori fallimentari e degli incaricati delle vendite giudiziarie". In tale documento veniva ribadita l'imponibilità delle operazioni di vendita.

¹⁹ In banca dati "fiscoonline".

²⁰ A tal proposito, si consulti, tra gli altri, il commento alla ris. n. 62/E del 2006 di F. Ricca, *Nell'espropriazione forzata è il responsabile dalla procedura obbligato a emettere fattura*, in "Corriere Tributario" n. 25/2006, pag. 2006; M.A. Galeotti Flori, *Gli obblighi tributari del professionista delegato dal giudice delle esecuzioni mobiliari*, in "il fisco" n. 27/2006, fascicolo n. 1, pag. 4163; M. Peirolo, *Obblighi del professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita nell'ambito della procedura di espropriazione immobiliare*, in "Pratica Professionale" n. 5/2006, pag. 28.

²¹ Si pensi, in questa circostanza, ad una società sottoposta a procedura concorsuale fallimentare, in cui il debitore non è nelle condizioni di adempiere agli obblighi fiscali. È sulla scorta di ciò che si deve interpretare la ris. n. 62/E del 2006, nella quale sembrerebbe che il professionista sia sempre obbligato ad emettere fattura e a versare l'Iva. Se così fosse, la ris. n. 62/E del 2006, che si rifà alla ris. n. 158/E del 2005, contrasterebbe con quest'ultima in cui si parla di obbligo di trasferimento di una copia del documento di vendita al debitore, il quale, qualora ne fosse nella piena condizione, dovrà provvedere a liquidare e versare l'Iva.

¹⁵ Documento CNDCEC del luglio 2010.

¹⁶ L'espressione "di cui sopra" fa riferimento alla cessione dei beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio italiano nell'esercizio dell'impresa.

¹⁷ In banca dati "fiscoonline".

Crediti verso creditore pignorante	a	Diversi Magazzino pignorato c/vendita Iva a debito (aliquota 21%)	20.000 4.200	24.200
------------------------------------	---	---	-----------------	--------

In ordine alla contabilizzazione dell'operazione di vendita coattiva, è bene fare da subito alcune considerazioni.

La prima concerne il conto "credito verso creditore pignorante", che rappresenta una posta di bilancio da iscrivere nella voce C) Attivo circolante, II) *Crediti*, 5) verso altri, dello Stato patrimoniale. Tale posta dovrebbe rimanere iscritta nelle attività fino a quando il giudice dell'esecuzione con decreto assegnerà il ricavato della vendita al debitore della società esecutata. In questo modo, il predetto credito viene, per analogia, considerato al pari degli altri **crediti di natura non commerciale**, non essendo scaturito da una "normale" e "volontaria" attività di vendita. Vale a dire, non si tratta di un credito verso un cliente, ma verso un terzo che ha provveduto ad espropriare il magazzino della società esecutata ed è quindi entrato nelle disponibilità dei predetti beni.

La seconda riflessione riguarda i valori riportati in fattura, in quanto, oltre alla descrizione dei beni e al loro valore, potrebbero figurare sul do-

cumento le **commissioni** regolarmente **fatturate dal commissionario**. In questa circostanza, è bene evidenziare che la società esecutata dovrà registrare regolarmente le commissioni di rispettiva competenza.

Nel caso delle vendite effettuate dall'istituto di vendite giudiziarie (Ivg) per conto del Tribunale, potrebbe accadere che nella fattura di vendita non sia specificatamente indicata la quota dell'Iva a debito relativa al valore dei beni di magazzino venduti all'aggiudicatario, ma solo l'importo delle commissioni e l'Iva ad esse relativa. In altri termini, potrebbe accadere che, in relazione ai beni di magazzino venduti, in fattura sia riportato il valore complessivo comprensivo dell'Iva. In tal caso, ad ogni modo, la società esecutata dovrebbe provvedere alla registrazione dell'operazione di vendita, previo scorporo dell'Iva relativa alla cessione del magazzino²².

Una volta conclusa la vendita, nel caso in cui fosse, come in precedenza suggerito, acceso il conto d'ordine, si potrà procedere al conseguente storno:

Creditore c/beni pignorati	a	Beni c/pignoramento		
----------------------------	---	---------------------	--	--

Per finire, qualora la vendita avesse luogo in un periodo amministrativo successivo a quello in cui è avvenuto il pignoramento, la società esecutata potrebbe decidere di **svalutare il magazzino**,

dato che il suo valore corrente ha sicuramente subito un decremento per effetto dell'**evento straordinario**.

Svalutazione magazzino (voce E.21 del Conto economico)	a	Magazzino (voce C.I dell'attivo dello Stato patrimoniale)		
---	---	--	--	--

5. La distribuzione delle somme ricavate dalla vendita forzata

La distribuzione delle somme ricavate dalla ven-

dità può avvenire in via amichevole (art. 541 del codice di procedura civile) o in via giudiziale (art. 542 del codice di procedura civile). In entrambe le circostanze, la somma distribuita è **al netto dei compensi eventualmente spettanti allo stimatore e al commissionario**, nonché delle somme accantonate a favore dei creditori ammessi pur in assenza di un titolo esecuti-

²² Differente è il caso del pignoramento eseguito dalla società Equitalia. In tal caso, infatti, l'Ivg è tenuto ad emettere fattura con la specifica dell'Iva a debito.

vo, quali, ad esempio, il creditore sequestrante, il creditore pignoratizio, o con diritto di prelazione, i cui crediti non sono stati in tutto o in parte riconosciuti dal debitore (art. 510 del codice di procedura civile).

È bene ricordare che le somme derivanti dalla vendita non entreranno nella disponibilità del debitore se non per la parte che eccede il valore del debito iscritto in bilancio. Pertanto, la società esecutata non registrerà l'incasso del credito relativo alla vendita effettuata dal terzo commissionario, ma solo eventualmente un'entrata finanziaria nel caso in cui la monetizzazione dei beni pignorati superi l'effettivo valore del credito, aumentato degli interessi e delle spese proce-

durali, tra cui le commissioni corrisposte al commissionario.

Alla luce di ciò, da un punto di vista contabile, potrebbero ipotizzarsi tre situazioni. La terza è quella che si avvicina maggiormente alla realtà.

I tre casi sono:

a) l'ipotesi in cui il **valore ricavato dalla vendita**, depurato di tutte le spese, è **maggiore del valore del debito del creditore pignorante iscritto in bilancio**. In tale circostanza, il Tribunale trasferisce, rendendola disponibile, la parte eccedente, per cui, ipotizzando un debito pari a € 30.000 e una somma ricavata dalla vendita pari a € 50.000, si avrà:

Diversi Debiti verso creditore pignorante Banca c/c	a	Crediti verso creditore pignorante	50.000
			30.000
			20.000

In definitiva, si storna l'obbligazione soddisfatta e si registra un'**entrata finanziaria** per la restante parte.

b) l'ipotesi in cui il **valore ricavato dalla vendita sia uguale al valore del debito iscritto in bilancio**. A titolo esemplificativo, ipotizzando una vendita per € 30.000, si avrà:

Debiti verso creditore pignorante	a	Crediti verso creditore pignorante	30.000
-----------------------------------	---	------------------------------------	--------

c) l'ipotesi in cui la **vendita non sia sufficiente a coprire il debito iscritto in bilancio**. In questa circostanza, supponendo

un incasso pari a € 20.000 a fronte di un debito di € 30.000, la rilevazione contabile sarà la seguente:

Debiti verso creditore pignorante	a	Crediti verso creditore pignorante	20.000
-----------------------------------	---	------------------------------------	--------

In tale ultima circostanza, il debito verso il terzo non sarà chiuso definitivamente, per cui il creditore potrebbe decidere di attivare un'ulteriore

procedura di esecuzione mobiliare, nell'ipotesi in cui non avesse provveduto a richiedere il reintegro nel corso della procedura conclusa.