

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 17/01/2006 n. 10

Oggetto:

Istanza d'interpello - Curatela del Fallimento Immobiliare X S.r.L. - Procedura esecutiva immobiliare in materia di credito fondiario - Espropriazione contro il terzo proprietario - Regime fiscale applicabile al decreto di trasferimento del bene espropriato

Sintesi:

Per determinare il regime fiscale da applicare (IVA o imposta di registro) si deve tener conto del profilo soggettivo dell'espropriato, al fine di stabilire se risulta applicabile l'articolo 2, comma 1, del d.P.R. 26/10/72 n.633 e, quindi, se le vendite sono effettuate nell'esercizio d'impresa, ovvero, se in mancanza di tale requisito, tali vendite sono soggette all'imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'articolo 44 del Testo Unico dell'Imposta di Registro.

Testo:

Con istanza di interpello, presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la Curatela del Fallimento Immobiliare X S.r.L. ha chiesto il parere della scrivente in ordine al regime fiscale applicabile alle vendite giudiziarie (aventi ad oggetto vari appartamenti), intervenute nell'ambito di una procedura esecutiva immobiliare per il recupero di un credito fondiario, con espropriazione contro il terzo proprietario, a carico di una società immobiliare che nel frattempo è stata dichiarata fallita. In particolare, l'istante chiede di conoscere se le vendite giudiziarie in questione siano soggette a IVA o imposta proporzionale di registro. In proposito è stato esposto il seguente

QUESITO

L'interpellante riferisce che con sentenza n. del ...1988 è stata dichiarata fallita dal Tribunale di ... la Immobiliare del X S.r.L..

Nei confronti della stessa società è inoltre pendente una procedura esecutiva immobiliare per il recupero di un credito fondiario, ex articolo 42 R.D. 16 luglio 1905, n. 646 (Testo Unico delle leggi sul credito fondiario), che ha preso avvio da un atto di pignoramento eseguito in data1987 dal Y S.p.A., creditore precedente.

Oggetto del pignoramento sono alcuni appartamenti trasferiti dalla società immobiliare in favore di soggetti privati (gli atti sono stati stipulati e trascritti nel 1984) prima del pignoramento ed oltre due anni prima della dichiarazione di fallimento e che non sono stati oggetto di azione revocatoria nell'ambito della procedura fallimentare. In proposito, la curatela precisa che "pur proseguendo la procedura esecutiva formalmente nei confronti della società Immobiliare del X S.r.L., il passaggio reale del bene venduto coattivamente avviene in favore dell'aggiudicatario e contro chi a suo tempo acquisto' dalla società' e pertanto con un altro soggetto privato".

L'azione esecutiva promossa dal creditore precedente - Y S.p.A. - è relativa ad un credito fondiario iscritto contro la società' mutuataria in data ... 1983.

È rilevante, a tale riguardo, che l'azione esecutiva sui beni ipotecati a garanzia dei finanziamenti fondiari può essere iniziata o proseguita dalla Y anche dopo la dichiarazione di fallimento del debitore (alla fattispecie è applicabile *ratione temporis* il R.D. 16 luglio 1905, n. 646 - Testo Unico delle leggi sul credito fondiario - il quale, all'articolo 42, prevede una deroga all'articolo 51 Legge Fallimentare).

Nel corso della procedura di espropriazione è stata disposta avanti al notaio, delegato del Giudice dell'Esecuzione, l'aggiudicazione,

tramite vendita all'incanto, di alcuni degli appartamenti espropriati (verbali d'incanto del ...2004 e del2005).

E' da precisare, inoltre, che il creditore procedente - Y S.p.A. - risulta insinuato al passivo fallimentare in via ipotecaria privilegiata per un importo pari all'ammontare del credito fondiario. Riferisce, infatti, la curatela fallimentare - nella nota con la quale e' stata inoltrata la documentazione integrativa - che: "Deve ritenersi, salva verifica da effettuarsi al momento del riparto fallimentare, che l'esito positivo delle esecuzioni individuali dallo stesso creditore coltivate abbiano refluenza nel credito insinuato nel passivo della societa' dovendo ridursi proporzionalmente al vantaggio ricavato".

Tutto cio' premesso, l'istante chiede di conoscere se le vendite giudiziarie sopra indicate - con cui si dispone il trasferimento della proprieta' degli appartamenti in capo ai soggetti aggiudicatari - siano soggette ad imposta proporzionale di registro o IVA e, in quest'ultima ipotesi, chi sia il soggetto tenuto all'emissione della relativa fattura. Precisa, inoltre, che il notaio - incaricato dal Giudice dell'Esecuzione - ha chiesto alla curatela di predisporre l'emissione delle fatture per le somme che verranno incassate dalla procedura individuale dopo l'emissione del decreto di trasferimento dell'immobile espropriato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che "(...) Il trasferimento degli immobili gia' avvenuto anteriormente al pignoramento venne presuntivamente assoggettato al regime fiscale IVA in quanto effettuato da societa' di costruzione e non puo' oggi essere rinnovato dalla stessa societa', pur essendo la stessa in regime fallimentare, senza dare luogo ad una operazione non corrispondente alla realta'. Ed infatti, pur proseguendo la procedura esecutiva formalmente nei confronti della societa' Immobiliare del X S.r.L, il passaggio reale del bene venduto coattivamente avviene in favore dell'aggiudicatario e contro chi a suo tempo acquisto' dalla societa' e pertanto con un altro soggetto privato, e restando (...) assoggettato al previsto diverso regime fiscale conseguente. La procedura pertanto non riguarda la massa fallimentare avendo ad oggetto immobili gia' usciti dalla disponibilita' della fallita societa' ancor prima del c.d. periodo sospetto (...)".

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Per determinare il corretto regime fiscale da applicare (IVA o imposta di registro) si deve accertare la sussistenza o meno in capo al soggetto cedente, del requisito soggettivo di cui all'articolo 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto - e, quindi, con riferimento al caso prospettato, si deve appurare se le vendite forzate "(...) siano effettuate nell'esercizio d'impresa, ovvero che il debitore esecutato sia qualificato come soggetto passivo d'imposta e che i beni siano inerenti l'attivita' esercitata dallo stesso ...". In mancanza del requisito soggettivo, infatti, le vendite sono soggette alla formalita' della registrazione in termine fisso con l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, per il combinato disposto degli articoli 44 del Testo Unico dell'imposta di registro e dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata allo stesso.

Nell'istanza d'interpello - dalla ricostruzione della fattispecie - si evince che gli immobili, oggetto di vendita forzata, non provengono direttamente dal patrimonio della societa' esecutata (la Immobiliare del X S.r.L), bensì dal patrimonio di terzi che risultano aver acquistato l'immobile, prima dell'avvio del procedimento di esecuzione immobiliare (l'atto di pignoramento e' posteriore agli atti di alienazione), dalla societa' successivamente dichiarata fallita.

In base a quanto affermato dalla curatela, ci si trova di fronte al caso in cui il proprietario del bene espropriato, pur essendo estraneo al rapporto debitorio e pur non essendo parte nel processo esecutivo, e' tuttavia il soggetto passivo dell'espropriazione forzata (espropriazione

contro il <<terzo proprietario>> (articolo 602 c.p.c.).

Tale procedura e' attuata nei casi in cui il bene del terzo sia gravato da ipoteca, pegno o privilegio con sequela, per avere il terzo acquistato il bene gia' onerato da diritto reale di garanzia, il quale, come noto, segue il bene in tutti i suoi successivi passaggi di proprieta' (c.d. diritto di seguito) sino all'estinzione del credito.

Cio' posto, poiche' nel caso di specie l'espropriazione degli appartamenti viene effettuata presso un terzo - soggetto giuridico diverso dall'Immobiliare del X S.r.L. (impresa immobiliare) - l'effetto traslativo della vendita giudiziaria si realizza tra il terzo proprietario espropriato dell'immobile e il soggetto aggiudicatario individuato nel decreto.

Così' inquadrata la problematica, il trasferimento coattivo da soggetto non esercente attivita' d'impresa esula dal campo di applicazione IVA e deve, pertanto, essere assoggettato ad imposta proporzionale di registro.

Invero, le operazioni di vendita giudiziaria (con o senza incanto) di beni immobili - oggetto di espropriazione forzata - costituiscono cessioni di beni', ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, solo se inerenti l'attivita' di impresa del soggetto che subisce l'esecuzione.

Al riguardo si chiarisce che la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 193, del 26 novembre 2001, richiamata dal giudice dell'esecuzione riguardava le operazioni di vendita all'incanto di beni immobili oggetto di espropriazione forzata di cui siano ancora titolari le cooperative eseguite costruttrici degli immobili. In relazione a tale diversa fattispecie, e' stato affermato che tali operazioni, "(...) sono da assoggettare ad IVA allorché riguardino beni provenienti da imprese (...)".

Ancorche' il caso che ci occupa presenti delle peculiarita' correlate alla natura di credito fondiario della somma da recuperare, sul piano fiscale, il fatto che con atti (stipulati e trascritti nel 1984 e prima del pignoramento) siano stati trasferiti gli appartamenti dalla societa' immobiliare in favore di numerosi soggetti privati viene ad avere un rilievo determinante.

Si puo', quindi, affermare che le vendite coattive da persona fisica non esercente attivita' d'impresa sono soggette all'imposta di registro in misura proporzionale, per il combinato disposto degli articoli 44 del Testo Unico dell'imposta di registro e 8 della Tariffa, lettera a, parte prima, dello stesso che stabilisce per gli atti dell'autorita' giudiziaria "recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili (...) le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti".

La base imponibile, ai sensi dell'articolo 44 sopra citato, "(...) e' costituita dal prezzo di aggiudicazione, diminuito, nell'ipotesi prevista dall'art. 587 codice di procedura civile, della parte gia' assoggettata ad imposta (...)", ovviamente, sono dovute anche le imposte ipotecarie e catastali nella misura prevista dal Testo Unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale approvato con d.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.