

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 30/03/2007 n. 68

Oggetto:

Istanza di interpello, ALFA S.A.S.

Sintesi:

Nell'ambito della vendita all'incanto di immobili ex art. 108, R.D. 16.3.1942, n. 267, il curatore fallimentare, sostituendosi a tutti gli effetti al soggetto d'imposta, e' obbligato ad emettere fattura in nome e per conto del soggetto che, per effetto della revocatoria fallimentare, ha restituito i fabbricati ed e' tenuto a versare l'Iva incassata dall'Amministrazione finanziaria. Il curatore provvedera', inoltre, a consegnare o spedire un esemplare della fattura medesima al liquidatore o, in mancanza, ai suoi soci, dandone anche comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini delle imposte indirette della vendita all'incanto, occorre precisare che la cessione di un fabbricato non ultimato e' esclusa dall'ambito di applicazione dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10, del D.P.R. n. 633/1972, cosi' come modificati dall'art. 35, comma 8-10 sexies, del Decreto Legge n. 223/2006, convertito con modificazioni con la Legge n. 248/2006, trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo la cui cessione, pertanto, va in ogni caso assoggettata ad Iva con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (ferma restando l'applicazione delle agevolazioni "prima casa" al ricorrere dei requisiti richiesti).

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione della legge n. 248 del 2006, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante premette che:

- la "ALFA SAS" con sede legale in ... e' stata dichiarata fallita dal tribunale di... in data 1998 con sentenza n. ... R.F.;
- la suddetta societa', avente ad oggetto la costruzione e vendita di immobili, aveva venduto in data..1997 alla societa' "BETA" la proprieta' di un terreno con entrostante fabbricato in corso di costruzione ubicato in ...;
- a seguito del fallimento, la curatela provvedeva a promuovere azione revocatoria ex art. 67 L.F. in relazione alla vendita dell'immobile, stante la sproporzione fra valore di mercato e prezzo concordato dalle parti;
- con sentenza n.2005, passata in giudicato, il Tribunale di ... revocava la vendita;
- la curatela deve procedere alla vendita all'incanto ex art. 108 L.F. di due appartamenti di civile abitazione, facenti parte del fabbricato su indicato, non abitabili per interruzione dei lavori, ma iscritti in catasto con attribuzione di rendita.

L'istante chiede di conoscere quale sia il trattamento tributario della vendita all'incanto degli immobili ed, in particolare, l'assoggettabilita' dell'operazione ad IVA o ad imposta di registro, oltre all'individuazione del soggetto tenuto all'eventuale emissione della fattura, posto che la societa' acquirente "BETA SAS "risulta cancellata dal Registro delle Imprese in data ...(non si ha notizia se abbia anche estinto la partita IVA), nonostante vi fosse ancora in corso la causa di revocatoria e senza che sussista alcun atto di vendita od assegnazione degli appartamenti sopradescritti a soci o a terzi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la proprieta' dei due appartamenti sia della societa' "BETA SAS ", tra l'altro cancellata dal Registro delle Imprese in

data2004 e di cui non si ha notizia se abbia anche estinto la partita Iva. Cio' in quanto l'azione revocatoria rende inefficace l'atto di vendita, ma solo come garanzia della massa dei creditori (e non come effettivo ritrasferimento del bene in capo al venditore, poi fallito) che possono, attraverso la vendita forzata, realizzare il loro credito. Da cio' consegue che:

a) considerato l'oggetto sociale della societa' "BETA SAS "titolare del diritto di proprieta' degli appartamenti, con l'aggiudicazione degli stessi a seguito di vendita all'incanto, l'operazione risultera' assoggettata ad IVA, alla luce del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006, e non potra' essere esente ex art. 10 punto 8-bis) del D.P.R. n. 633/72, per cui risultera' applicabile l'imposta di registro in misura fissa. L'aliquota IVA applicabile dovra' essere determinata all'atto dell'aggiudicazione, tenendo conto delle agevolazioni prima casa che eventualmente spettano all'aggiudicatario;

b) il soggetto tenuto all'emissione della fattura deve essere individuato nella societa' "BETA SAS " quale proprietaria dell'immobile: nel caso di partita IVA attiva, la fattura potrebbe essere emessa dalla curatela in nome e per conto della societa' e trasmessa al legale rappresentante, insieme alla somma versata dall'aggiudicatario a titolo di IVA, oppure al versamento di tale somma potrebbe provvedere il curatore istante con F24 intestato alla predetta societa'. Nel caso di partita IVA inattiva, l'istante non sa prospettare nessuna soluzione interpretativa, salvo considerare l'azione revocatoria quale ritrasferimento della proprieta' dell'immobile nella massa fallimentare con conseguenti obblighi tributari in capo alla curatela.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si osserva preliminarmente che l'azione revocatoria fallimentare e' rivolta a recuperare il bene oggetto dell'atto revocato alla garanzia patrimoniale dei creditori. Infatti, essa determina l'assoggettamento del bene all'azione esecutiva concorsuale, senza alcuna incidenza sulla validita' della convenzione negoziale revocata, e senza nessuna riacquisizione della proprieta' del bene al patrimonio del fallito (Cass. Civ. sez. I, n. 11564, del 20 novembre 1997).

Il soggetto che, per effetto della revoca, ha restituito quanto aveva ricevuto ha diritto, a sua volta, alla restituzione di quanto pagato al fallito a titolo di corrispettivo, ed e' ammesso al passivo fallimentare per il suo corrispondente credito, che e' considerato concorsuale e non di massa. In base alle informazioni fornite dall'istante, risulta che la societa' acquirente, la "BETA s.a.s. " (proprietaria dell'immobile), ha cessato la propria attivita', con la cancellazione dal Registro delle Imprese, nonostante fosse ancora in corso l'azione revocatoria e senza che sussista alcun atto di vendita o assegnazione degli appartamenti sopradescritti a soci o a terzi.

Orbene, la cancellazione della societa' dal suddetto registro non ne determina l'estinzione, finche' non sia compiuta l'effettiva liquidazione di tutti i rapporti giuridici pendenti. Tale assunto e' confortato da una costante giurisprudenza; fra le altre si richiama la sentenza della Cassazione civile, sezione lavoro, del 1 luglio 2000, n. 8842, secondo cui "l'atto formale di cancellazione di una societa' dal registro delle imprese ha funzione di pubblicita', e non ne determina l'estinzione, ove non siano ancora esauriti tutti i rapporti giuridici facenti capo alla societa' stessa (...)" . Pertanto, se la societa' "BETA s.a.s." risulta intestataria di uno o piu' immobili essa va considerata esistente.

Tutto cio' premesso, si rileva che con circolare 17 gennaio 1974, n. 6, sono stati indicati i principali adempimenti per le cessioni di beni compresi in procedure fallimentari. E' stato chiarito che il curatore fallimentare il quale, nell'adempimento degli obblighi ad esso derivanti dalle proprie funzioni, effettua cessioni di beni il cui possesso e' stato trasferito all'ufficio fallimentare a seguito della dichiarazione di fallimento viene, in sostanza, a sostituirsi a tutti gli effetti al soggetto d'imposta ed e' tenuto all'osservanza degli obblighi sanciti dal d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, per le cessioni di cui trattasi, il curatore deve emettere fattura ai sensi dell'articolo 21 del citato decreto.

Inoltre, con la risoluzione 16 maggio 2006, n. 62, la scrivente ha fornito

indicazioni in merito agli obblighi di fatturazione e versamento IVA del professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita ai sensi dell'articolo 591-bis c.p.c., nell'ambito della procedura di espropriazione immobiliare di cui agli articoli 555 e seguenti c.p.c.. Non diversa sembra essere la posizione del curatore fallimentare nei confronti del terzo che ha subito l'esperimento dell'azione revocatoria fallimentare. Anche in questo caso, in occasione della vendita all'incanto del cespite oggetto dell'atto revocato, da effettuarsi secondo le modalita' descritte dall'art. 108 della legge fallimentare, la soggettivita' passiva d'imposta fa capo al terzo che ha subito l'azione revocatoria, ma deve ritenersi limitata sotto il profilo degli adempimenti che discendono, con particolare riguardo agli obblighi di fatturazione e versamento del tributo, accentrati nell'ambito dell'amministrazione del fallimento.

Ne consegue che, nella fattispecie in esame, il curatore fallimentare e' obbligato ad emettere fattura in nome e per conto della "BETA s.a.s." e a versare l'IVA incassata all'Amministrazione finanziaria. Il curatore provvedera', poi, a consegnare o spedire un esemplare della fattura medesima al liquidatore della "BETA s.a.s." o, in mancanza, ai suoi soci, dandone, altresì, comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Per quanto concerne il trattamento tributario della vendita all'incanto degli immobili e, in particolare, in merito all'assoggettabilita' dell'operazione all'IVA o all'imposta di registro in misura proporzionale, si osserva quanto segue.

Com'e' noto, l'articolo 35, commi da 8 a 10 sexies, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto una nuova disciplina della imposizione indiretta gravante sul settore immobiliare, prevedendo un generalizzato regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per i trasferimenti di tutte le tipologie di fabbricati, sia pure con qualche eccezione. Un'eccezione riguarda i fabbricati ad uso abitativo ceduti dall'impresa costruttrice o dall'impresa che ha eseguito sul fabbricato, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di ristrutturazione, a condizione che la cessione avvenga entro 4 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ristrutturazione. Nell'istanza di interpello viene specificato che sugli immobili in questione la societa' "BETA s.a.s." ha iniziato lavori di costruzione - rectius: ha continuato quelli iniziati dal primo cedente - ma che tali lavori non sono stati mai ultimati, con la conseguenza che gli immobili non sono abitabili. Essi, tuttavia, tenuto conto della loro classificazione catastale (i due appartamenti per i quali si vuol procedere alla vendita all'incanto sono definiti di civile abitazione), sono da inquadrarsi fra i fabbricati ad uso abitativo. Come precisato con la circolare 1 marzo 2007, n. 12, con riguardo al trattamento fiscale da applicare alla cessione di un fabbricato non ultimato, occorre tener conto che l'articolo 10, nn. 8-bis) e 8-ter), del DPR n. 633 del 1972, nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche dei fabbricati "non ultimati", diversamente da quanto espressamente previsto in altri ambiti normativi (come, ad esempio, il n. 21) della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972 e il n. 127-undecies) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo DPR). Da cio' discende che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo e' esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA.

Con la richiamata circolare e' stato, altresì, precisato che nell'eventualita' in cui la cessione abbia ad oggetto un fabbricato "non ultimato" per il quale sussistano i requisiti "prima casa" rimane ferma l'applicazione dell'aliquota ridotta di cui al n. 21) della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, ovvero l'applicazione dell'aliquota agevolata di cui al n. 127-undecies) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo DPR, ove ne sussistano tutti i presupposti di legge.

Nel caso di specie, poiche' dall'istanza di interpello risulta che la societa' "BETA s.a.s." ha compiuto sui fabbricati oggetto di cessione lavori di costruzione interrotti e mai ultimati, la scrivente e' dell'avviso che

l'operazione sia esclusa dall'ambito applicativo del richiamato articolo 10, nn. 8-bis) e 8-ter), del DPR n. 633 del 1972 e debba, dunque, essere assoggettata ad IVA, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, ferma restando l'applicazione delle predette agevolazioni al ricorrere dei requisiti di legge.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del d.m. 26 aprile 2001, n. 209.