

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 21/04/2009 n. 105

Oggetto:

Istanza di interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n.212. Art. 19 bis 1, lett. e) del DPR n. 633 del 1972

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto concernente l'esatta interpretazione dell'art. 10, comma 8-ter del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e' stato posto il seguente

QUESITO

Il dr. TIZIO, commercialista autorizzato con provvedimento del ... 2008 dal Tribunale di ..., sesta sezione civile, Ufficio esecuzioni Immobiliari, a presentare istanza di interpello, ha chiesto chiarimenti in merito all'imponibilita' ai fini Iva di un trasferimento immobiliare, avvenuto mediante aggiudicazione al pubblico incanto, in data successiva alla cancellazione dal registro delle imprese della societa' proprietaria.

Dall'istanza di interpello si rileva che trattasi di immobile, strumentale per natura, di proprieta' della societa' ALFA S.a.s., aggiudicato al pubblico incanto ad un soggetto "privato" in data ... 2008.

La societa' di persone titolare del bene risulta essere stata cancellata dal registro delle imprese il ... 2006, mentre risulta ancora aperta la partita Iva.

L'istante chiede, inoltre, di conoscere, qualora il trasferimento immobiliare fosse soggetto all'imposta sul valore aggiunto, quale sia il soggetto che deve porre in essere gli adempimenti relativi e le modalita' di esecuzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'atto giudiziario mediante il quale viene effettuato il trasferimento immobiliare nell'ambito della procedura esecutiva immobiliare debba essere assoggettato alla sola imposta di registro.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di stabilire il regime impositivo cui e' soggetta l'aggiudicazione al pubblico incanto di un bene immobile di proprieta' di una societa' cessata e', preliminarmente, necessario analizzare la fattispecie sotto il profilo civilistico, con specifico riguardo alle norme che regolano la cessazione della societa' di persone, al fine di individuare il momento a decorrere dal quale si produce l'effetto estintivo della societa' stessa. In particolare, occorre chiarire quali siano gli effetti della cancellazione della societa' dal registro delle imprese.

L'art. 2312, commi 1 e 2, del codice civile dispone, per le societa' di persone, che "Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della societa' dal registro delle imprese. Dalla cancellazione della societa' i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci e, se il mancato pagamento e' dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi".

La Corte di Cassazione, con orientamento giurisprudenziale prevalente, ha ritenuto che l'atto formale di cancellazione di una societa' di persone dal registro delle imprese non rileva ai fini della determinazione del suo momento estintivo, ove non siano del tutto esauriti i rapporti giuridici facenti capo alla societa' stessa. (cfr. Cass. 20 ottobre 2003, n. 15691;

Cass. 2 agosto 2001, n. 10555; Cass. civ. sez. I, 11 maggio 2005, n. 9917; Cass. civ. sez. III, 23 maggio 2006, n. 12114, Cass. civ. sez. III, 2 marzo 2006, n. 4652; Cass. civ. sez. III, 15 gennaio 2007, n. 646; Cass. civ. sez. V del 17 dicembre 2008, n. 29464; Cass, civ. sez. II del 27 ottobre 2008, n. 25819).

L'art. 4 del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6

<<http://bd05.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=05PN0000153952>>, ha interamente sostituito, a decorrere dal 1 gennaio 2004, il Capo VIII del titolo V del libro V del codice civile. In particolare, l'art. 2456 del codice civile, che recava, per le società di capitali, una disciplina analoga a quella dell'art. 2312 in tema di cancellazione della società dal registro delle imprese, e' stato sostituito dall'art. 2495, che conferisce efficacia costitutiva a tale atto, disponendo che "Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento e' dipeso da colpa di questi".

Ai sensi della citata norma l'atto formale di cancellazione dal registro delle imprese determina, quindi, l'estinzione della società di capitali. Non e' stata, invece, apportata alcuna modifica all'art. 2312, che disciplina la cancellazione dal registro delle imprese delle società di persone.

In proposito si evidenzia che la Corte di Cassazione ha espresso un orientamento controverso, sostenendo in alcuni casi che il principio enunciato dall'art. 2495 si applica anche alle società di persone, ancorche' cessate in data anteriore alla modifica normativa (cfr. Cass. del 15 ottobre 2008, n. 25192; Cass. n. 18618 del 28 agosto 2006), sia ribadendo, in altre pronunce, l'orientamento secondo cui tali società non si estinguono con la cancellazione dal registro delle imprese, se sono ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali (cfr. Cass. civ. sez. III, 18 marzo 2008, n. 7266; Cass. civ. sez. V, del 5 giugno 2008, n. 14882; Cass. civ. sez. trib. del 20 ottobre 2008, n. 25472; Cass. civ. sez. V del 17 dicembre 2008, n. 29464; cass, civ. sez. II del 27 10 2008, n. 25819).

A tal riguardo la scrivente esprime l'avviso che la modifica della normativa civilistica abbia una portata circoscritta alle società di capitali. Si conferma, pertanto, il parere espresso in merito con la ris. n. 68 del 30 marzo 2007, secondo cui la cancellazione dal registro delle imprese di una società di persone ha natura dichiarativa e l'estinzione della società consegue all'effettiva liquidazione di tutti i rapporti giuridici pendenti.

Tanto premesso si ritiene, concordando con il parere espresso dalla Direzione regionale che, sulla base delle norme applicabili al caso di specie ed alla luce dell'orientamento giurisprudenziale prevalente sopra riportato, la società ALFA S.a.s., cancellata dal registro delle imprese in data ... 2007, deve essere considerata ancora esistente in quanto proprietaria di un immobile, ancorche' sottoposto a procedura esecutiva (cfr ris. n. 68 del 2007).

Ne consegue che l'atto di cessione dell'immobile in parola rileva ai fini Iva ai sensi dell'art. 10, comma 8-ter, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, trattandosi di cessione ad un soggetto privato, mediante pubblico incanto, di un bene strumentale per natura.

Con risoluzione n. 6 del 17 gennaio 1974 sono state fornite indicazioni in merito ai soggetti cui sono attribuiti gli obblighi relativi all'applicazione dell'Iva in caso di vendita mediante esecuzione forzata. In particolare, e' stato chiarito che l'incaricato alla vendita, al quale sono stati consegnati i beni (commissionario, cancelliere, ufficiale giudiziario, Istituto di vendite giudiziarie) e' il soggetto obbligato ad emettere fattura in nome e per conto del soggetto esecutato.

Con riferimento agli adempimenti Iva spettanti al professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita ai sensi dell'art. 591-bis del codice di procedura civile, con risoluzione n. 62 del 16 maggio 2006 e' stato ulteriormente precisato che, rappresentando la procedura espropriativa un momento patologico nella circolazione del bene immobile, la necessita' della tutela degli interessi dell'Erario impone che gli obblighi di fatturazione e versamento del tributo devono, anche fuori

dall'ipotesi di irreperibilita' del contribuente, ritenersi accentrati nella procedura stessa, anziche' in capo al debitore esecutato.

Con riferimento al caso prospettato, quindi, a seguito della cessione dell'immobile conseguente all'azione esecutiva, il soggetto che ha in consegna i beni o, comunque, il soggetto incaricato alla vendita dovra' emettere fattura in nome e per conto del contribuente.

La fattura dovra' essere emessa, ai sensi degli articoli 6, comma 2, lett. a), e 21 del DPR n. 633 del 1972, al momento del pagamento del corrispettivo.

Il versamento dell'Iva relativa dovra' essere effettuato, ai sensi dell'art. 1 del DPR 23 marzo 1998, n. 100, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'operazione si considera compiuta e l'Iva esigibile, mediante mod. F24, con il codice tributo relativo al mese di riferimento (l'elenco dei codici tributo e' disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.it).

E' applicabile alla fattispecie l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.lgs 18 dicembre 1997, n. 472.

La societa' esecutata, a sua volta, dovra' adempiere agli altri obblighi contabili e dichiarativi imposti ai fini Iva e delle imposte sul reddito, nonche', eventualmente, a quelli imposti ai fini IRAP (cfr. ris. n. 120 del 2007).

Alla cessione di fabbricato strumentale per natura dovra', inoltre, applicarsi l'imposta di registro in misura fissa, l'imposta ipotecaria nella misura del 3 per cento e l'imposta catastale nella misura dell'1 per cento.

Le Direzioni regionali vigileranno affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.