

Risposta n. 232/2025

OGGETTO: IVA – pignoramento immobiliare e decesso dell'imprenditore esecutato. Trattamento IVA dell'operazione di vendita del complesso immobiliare aziendale in sede di esecuzione forzata. Artt. 6 e 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Avvocato Istante (di seguito, "*Istante*") nella qualità di professionista delegato alla vendita di un complesso alberghiero pignorato nell'ambito della procedura esecutiva immobiliare del Tribunale di XXX, in danno di *Tizio*, chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento IVA da applicare alla vendita dell'immobile sopra indicato.

L'*Istante* fa presente che con verbale delle operazioni di vendita del 23 ottobre 2024, il complesso immobiliare è stato aggiudicato alla società *Alfa*, la quale ha già saldato il prezzo di aggiudicazione e, pertanto, il giudice dell'esecuzione dovrà emettere il Decreto di Trasferimento.

A tale riguardo, l'Istante riferisce che *Caio*, figlio di *Tizio*, «*costituito nella procedura esecutiva n. [...] quale successore dell'esecutato, prevede l'assoggettamento a IVA con l'adozione del meccanismo di inversione contabile basando il tutto nelle seguenti considerazioni: ... Nella motivazione il PD [Professionista Delegato, ndr.] ha omesso di riferire che la scelta del regime fiscale era stato definito dalla stessa delegata, già dopo il decesso del sig. [Tizio] avvenuto in data 22/02/2012, atteso che vi è stata continuità dell'attività di ristorante/albergo da parte del figlio Caio, nella qualità di legittimo erede, tanto che la stessa Delegata, a seguito di contratto d'affitto, [...] dall'anno 2014 ha emesso fatture comprensive dell'imposta IVA. [...]. In concreto l'immobile aggiudicato alla società [Alfa] era detenuto nella sfera IVA dell'esecutato [Tizio] essendo bene strumentale come dimostrato dalla presenza dell'immobile nel libro cespiti della ditta. Detto bene non è mai uscito dal complesso aziendale, non risultando emesse fatture in relazione ad una eventuale vendita del bene, né estromissioni dal patrimonio dell'impresa (dell'immobile strumentale) con l'esercizio di una apposita opzione [...]».*

L'Istante rappresenta che nella sua qualità di «*Professionista delegato alla vendita ha accertato che il debitore esecutato sig. [Tizio], già imprenditore individuale, ha cessato la partita IVA in data xx.xx.2012 (perdendo, quindi, la qualifica di soggetto IVA) e che l'attività imprenditoriale è cessata in data xx.xx.2014 con la cancellazione presso il registro delle imprese. A seguito di tale verifica, la delegata ha ritenuto che il trasferimento dell'immobile del debitore esecutato è un'operazione fuori campo IVA per carenza del requisito soggettivo e, pertanto, vanno applicate imposta di registro, imposta catastale, imposta ipotecaria e imposta di bollo.*

La tesi prospettata dal difensore del sig. [Caio] che l'attività dell'esecutato [Tizio] è proseguita dal suo assistito non è suffragata da alcuna documentazione. Quando un imprenditore muore i suoi eredi devono decidere se continuare l'attività di impresa o meno. Se scelgono di continuare, l'impresa individuale diventa parte dell'eredità del defunto e costituisce oggetto di comunione tra gli eredi. [...] Entro trenta giorni dalla morte dell'imprenditore occorre designare un rappresentante legale della comunione ereditaria il quale è tenuto a presentare all'Agenzia delle Entrate le variazioni IVA (cessazione della Partita IVA del defunto e richiesta di attribuzione di un nuovo codice fiscale e nuova Partita IVA a nome della società di fatto), queste attività garantiscono la continuità dell'attività commerciale e assicurano agli eredi di poter legalmente operare nell'ambito dell'impresa ereditata. Inoltre, entro dodici mesi dal decesso dell'imprenditore individuale, gli eredi devono presentare la dichiarazione di successione, la quale deve includere i dati relativi all'impresa ereditata con anche la valutazione della stessa impresa. Di tutti questi adempimenti non si è a conoscenza, pertanto, la conseguenza logica è che gli eredi non hanno continuato l'attività imprenditoriale del defunto [Tizio] e verificatesi la cessazione dell'attività aziendale viene, attualmente, a mancare la soggettività passiva in materia di IVA a nulla rilevando che il sig. [Caio] (trattasi di uno degli eredi) oggi opera in qualità di imprenditore con una propria partita IVA (la cui apertura è antecedente alle cessazioni di partita IVA e Registro Imprese facenti capo al defunto debitore. Pertanto, non si ritiene possa essere invocata la continuità aziendale.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che il Decreto di Trasferimento debba essere assoggettato ad imposte di registro, ipotecaria, catastale e bollo, calcolate sulla base del prezzo di aggiudicazione.

Secondo l'*Istante*, gli eredi non hanno continuato l'attività imprenditoriale del debitore esecutato, e si è pertanto verificata la cessazione dell'attività aziendale in capo al *de cuius*; venendo meno la soggettività passiva ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la vendita immobiliare non può rientrare nel campo di applicazione di tale tributo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 stabilisce che: *«Sono esenti dall'imposta:*

[...]

8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse [...] quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione».

Al riguardo, l'articolo 17, comma 6, alla lettera *a-bis*), del medesimo decreto, prevede l'applicazione del meccanismo del cd. *reverse charge* *«alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione».*

Con specifico riferimento alle operazioni di cessione di fabbricati per atto della pubblica autorità, come le vendite forzate e le sentenze che importano il trasferimento

di proprietà o la costituzione di diritti reali di godimento, la circolare 1 marzo 2007, n. 12, al paragrafo 12.1, ha precisato che *«ai fini dell'imposizione IVA, è necessario che tali cessioni siano effettuate nell'esercizio d'impresa, ovvero che il debitore esecutato sia qualificato come soggetto passivo d'imposta e che i beni siano inerenti all'attività di impresa del soggetto che subisce l'esecuzione»* (in questi termini, già la risoluzione 26 novembre 2001, n. 193/E).

Con la risoluzione 11 novembre 2005, n. 158/E concernente gli obblighi tributari del custode giudiziario in caso di espropriazione immobiliare, era stato già chiarito, tra l'altro, che *«il pignoramento e l'affidamento in custodia dei beni in questione non determinano alcuna modificazione nella titolarità del diritto di proprietà degli stessi: la circostanza che tali beni siano sottoposti a custodia, infatti, implica soltanto che al debitore è impedito di disporre dei beni stessi e dei frutti che derivano dal loro godimento, senza che detti cespiti fuoriescano dal suo patrimonio giuridico. [...]»*.

Con riferimento agli obblighi IVA del professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita, con la risoluzione 16 maggio 2006, n. 62/E, è stato ulteriormente chiarito che *«la soggettività passiva d'imposta del debitore esecutato, deve ritenersi, per così dire, in parte "limitata" sotto il profilo dei concreti adempimenti che ne discendono, in particolare con riguardo agli obblighi di fatturazione e versamento del tributo.[...]»*

Sia il custode che il professionista delegato, infatti, intervengono nell'ambito della medesima procedura di espropriazione immobiliare di cui agli articoli 555 e seguenti c.p.c., seppure in fasi differenti, ossia, rispettivamente, in quella del pignoramento e in quella della vendita del bene, ed entrambi a seguito di ordinanza del giudice dell'esecuzione[...]».

In sostanza, ai fini del tributo in esame, la procedura espropriativa priva il debitore esecutato (e i suoi eredi) del potere dispositivo sul bene, ma non modifica la titolarità dello stesso, né determina la cessazione dell'azienda (sul punto, si veda anche la risoluzione 14 agosto 1996, n. 184 relativa a "*I.V.A. - Custode giudiziario*").

Ne deriva che la cessione a seguito di espropriazione forzata può dirsi effettuata nell'esercizio d'impresa - e quindi rileva ai fini IVA, in regime di esenzione, sempre che il cedente non eserciti l'opzione per l'imposizione - nel presupposto che vengano in rilievo, congiuntamente le condizioni che seguono:

- il debitore esecutato è soggetto passivo d'imposta;
- i beni sono strumentali all'attività di impresa svolta dal soggetto passivo.

In assenza di tali requisiti l'operazione è fuori campo IVA.

Dunque, nella peculiare vicenda rappresentata, se la procedura esecutiva è stata promossa nei confronti di *Tizio*, nella sua qualità di soggetto passivo d'imposta, come sembra emergere dall'esame della documentazione prodotta, il complesso alberghiero è pur sempre rimasto in regime d'impresa, anche successivamente al suo decesso, fino alla vendita di cui si discute in questa sede.

Nel caso in esame, poi, l'immobile, strumentale "per natura" - in catasto classificato "D/2 Alberghi e pensioni" - dapprima per effetto del contratto di affitto di ramo d'azienda del 1999 (stipulato con il defunto [*Tizio*]) e poi per effetto del contratto di locazione del 2010 (stipulato direttamente con *Istante*, custode della procedura esecutiva e professionista delegato alla vendita) non è mai uscito dalla sfera di disponibilità dell'erede, soggetto passivo esercente attività alberghiera e di ristorazione.

Ne deriva che - pur non risultando agli atti che siano stati assolti gli adempimenti fiscali funzionali alla "regolarizzazione" dalla vicenda successoria (presentazione della dichiarazione di successione e del modello di variazione dati cui all'articolo 35 del d.P.R. n. 633 del 1972) e senza entrare nel merito dei profili civilistici della successione ereditaria, trattandosi di circostanze che non appaiono rilevanti ai fini della soluzione del quesito posto con l'interpello - la cessione ha avuto luogo in regime di impresa.

Appurata, quindi, la rilevanza dell'operazione ai fini IVA, resta da comprendere se opera il regime "naturale" di esenzione di cui al richiamato articolo 10, comma 8-ter, ovvero l'"eccezione" di imponibilità per esercizio dell'opzione e la conseguente applicazione del meccanismo del *reverse charge* di cui all'articolo 17, comma 6, alla lettera a-bis).

A tal fine, viene in rilievo l'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 che, al comma 2, dispone: *«In deroga al precedente comma l'operazione si considera effettuata:*

a) *per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo».*

Sul punto, la già citata circolare n. 12 del 2007 ha chiarito che: *«Ai fini IVA, pertanto, per le cessioni di beni immobili conseguenti ad un atto della pubblica autorità (nel caso di specie decreto del Giudice dell'esecuzione di trasferimento del bene esecutato) il momento impositivo si determina all'atto del pagamento del corrispettivo.*

Al riguardo, si chiarisce che, nel caso delle vendite forzate nell'ambito delle procedure esecutive, il trasferimento della proprietà a favore dell'aggiudicatario si

ha non nel momento della aggiudicazione del bene, ma in quello dell'emanazione del decreto di trasferimento del Giudice dell'Esecuzione.

L'aggiudicatario dovrà versare il prezzo nel termine e nei modi fissati dall'ordinanza che dispone la vendita. Soltanto dopo tale versamento, il Giudice dell'Esecuzione pronuncia decreto col quale trasferisce all'aggiudicatario la proprietà del bene espropriato.

Il relativo prezzo pagato dall'aggiudicatario costituisce l'attribuzione patrimoniale a favore del debitore esecutato e assume natura di corrispettivo, come tale da assoggettare ad IVA all'atto del pagamento, ai sensi del richiamato articolo 6, secondo comma, lettera a) del DPR n. 633 del 1972.».

Dall'esame della documentazione spontanea, prodotta dall'*Istante*, risulta che il saldo del prezzo di aggiudicazione è stato versato dalla società aggiudicataria il xx.xx.2025, ed entro tale termine, se del caso, avrebbe dovuto essere esercitata l'opzione per l'imponibilità, circostanza che non emerge dall'istanza di interpello, né dalla copiosa documentazione prodotta.

Infine, - come chiarito dalla citata risoluzione 16 maggio 2006, n. 62 - obbligato ad emettere fattura, in nome e per conto del soggetto passivo, è il professionista delegato delle operazioni di vendita ai sensi dell'articolo 591-*bis* c.p.c.

L'*Istante*, quindi, ai fini della predisposizione della fattura elettronica, dopo aver inserito nella sezione "cedente/prestatore" i dati della ditta individuale di *Caio*, deve valorizzare la voce "soggetto terzo" nel campo relativo al "soggetto emittente", come da indicazioni fornite con le Specifiche tecniche versione 1.9, aggiornate il 31 gennaio 2025, reperibili sul sito internet della scrivente Agenzia.

Si fa in ogni caso presente che l'imposta di registro è applicata sempre in misura fissa ai sensi dell'articolo 40 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, mentre le imposte ipotecaria e catastale sono dovute rispettivamente nella misura del 3% e dell'1%, come stabilito dall'articolo 10 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e dall'articolo 1-*bis* della Tariffa allegata al medesimo decreto.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, ed esula da ogni considerazione in merito alla fatturazione dei canoni di locazione dell'unità immobiliare adibita all'attività di bar, di cui al contratto di locazione commerciale stipulato il 25 maggio 2010 (allegato 2 della documentazione spontanea), e agli adempimenti IVA di cui all'articolo 35 del d.P.R. n. 633 del 1972.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**