

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 35/2000/T

Gaetano Petrelli

INVIM NELLE PROCEDURE ESECUTIVE DELEGATE AL NOTAIO: LA FATTISPECIE DELL'ALIENAZIONE VOLONTARIA SUCCESSIVA AL PIGNORAMENTO

Approvato dalla Commissione studi tributari il 14 aprile 2000

Approvato dal Consiglio Nazionale il 4/5 maggio 2000

Si chiede di conoscere quali siano i riflessi tributari sulla procedura delegata al notaio, *ex art. 591-bis c.p.c.*, dell'atto di alienazione a titolo oneroso posto in essere dal debitore esecutato successivamente al pignoramento. Più precisamente, data la eventuale sottoposizione ad Invim di quest'ultimo atto, si chiede se sia legittimo ed opportuno il comportamento del notaio che - in esecuzione della delega conferitagli ed in conformità al disposto dell'art. 164 disp. att. c.p.c. - sottoscriva la denuncia Invim, stante la mancata collaborazione del debitore esecutato, ed effettui quindi il pagamento dell'imposta, già pagata in occasione dell'alienazione successiva al pignoramento. Si chiede altresì quale sia il valore da assumersi come iniziale nella dichiarazione Invim relativa alla vendita forzata.

Punto di partenza dell'indagine è la constatazione, ormai pacifica, che l'atto di alienazione di immobile pignorato non è invalido né inefficace, ma semplicemente inopponibile al creditore pignorante ed ai creditori intervenuti nell'esecuzione (artt. 2913, 2914 c.c.)¹. In dottrina e giurisprudenza si è addirittura ritenuto che l'acquisto del terzo, successivo al pignoramento, sia opponibile ai suddetti creditori nella misura in cui non arrechi ad essi pregiudizio, e comporti quindi la facoltà del terzo acquirente di intervenire nel processo esecutivo ed effettuare l'opposizione

* Pubblicato in *CNN Strumenti*, voce 0220.

¹ Cfr. per tutti VERDE, *Pignoramento in generale*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983, p. 803 ss., ed ivi citazioni.

agli atti esecutivi ². Ne consegue che - a seguito dell'estinzione del processo esecutivo - l'atto di alienazione diviene pienamente opponibile anche al creditore procedente ed ai creditori intervenuti nell'espropriazione ³. Pendente il procedimento di espropriazione, l'atto è comunque efficace, salva la suddetta inopponibilità ⁴.

La validità ed efficacia dell'atto comporta il normale assoggettamento ad Invim dello stesso: dall'art. 31, comma 3, prima parte, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643 (in combinato disposto con l'art. 38 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) si desume, infatti, che l'imposta deve essere corrisposta anche quando l'atto è nullo o annullabile, salva, in caso di invalidità non imputabile alla parte, la restituzione dell'imposta: *a fortiori*, l'imposta dovrà essere pagata nell'ipotesi di atto semplicemente inefficace o - come nel caso in esame - semplicemente inopponibile ad alcuni soggetti titolari di diritti poziori.

Il problema è piuttosto quello di verificare se la disposizione dell'art. 31, comma 3, prima parte, del D.P.R. 643/1972, nella misura in cui dispone il rimborso dell'imposta, sia applicabile anche all'ipotesi in questione. In dottrina si è ritenuto di estendere la portata della norma anche alle ipotesi di evizione, rivendicazione da parte di terzi, risoluzione, rescissione o revocazione dell'atto, mediante applicazione analogica dell'art. 42, comma 1, lett. *b*), del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (dettato in tema di imposta sulle successioni) ⁵. La praticabilità del

² Cass. 4 settembre 1985 n. 4612, in Foro it., 1986, I, c. 494. In dottrina, cfr., in vario senso, COSTANTINO, *Il terzo proprietario nei processi di espropriazione forzata*, I - *Le figure di terzo proprietario*, in Riv. dir. civ., 1986, II, p. 389; VACCARELLA, *Il terzo proprietario nei processi di espropriazione forzata*, II - *La tutela*, in Riv. dir. civ., 1986, II, p. 407; PROTO-PISANI, *Un grand arret della Corte di Cassazione*, in Dir. e giur., 1986, p. 970; DONATI, *Riflessioni in tema di poteri processuali del terzo acquirente del bene pignorato*, in Dir. e giur., 1986, p. 973; LUISO, *L'acquirente del bene pignorato nel processo esecutivo*, in Giust. civ., 1986, I, p. 450; VERDE, *Il pignoramento in danno dell'acquirente di cosa pignorata*, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 1992, p. 91; CHINÉ, *Vendita di immobile pignorato ed intervento "sostitutivo" dell'acquirente nel processo esecutivo*, in Giur. it., 1994, I, 1, c. 81; MICCOLIS, *Efficacia degli atti di alienazione del bene pignorato appartenente ad un terzo*, in Foro it., 1995, I, c. 1691.

³ Cass. 14 dicembre 1992 n. 13164, in Giur. it., 1993, I, 1, c. 1446.

⁴ Per la definizione dogmatica del concetto di inopponibilità, in contrapposizione all'inefficacia in senso tecnico, cfr. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, in Enc. dir., XXI, Milano 1971, p. 347 ss..

⁵ RAU-ALEMANN, *Commentario Invim*, Milano, 1994, p. 336.

Sulla disposizione dell'art. 38 D.P.R. 131/1986, e sulla disputa relativa ai concetti di nullità e annullabilità, cfr. URICCHIO, *Commento all'art. 38*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, p. 246 ss..

procedimento analogico in diritto tributario è controversa ⁶: tende tuttavia a prevalere l'opinione che ritiene utilizzabile lo strumento in questione, in conformità ai principi vevoli per le altre branche del diritto, e quindi con esclusione delle norme eccezionali, e salva la riserva di legge (art. 23 Cost.) nell'imposizione dei tributi ⁷.

Occorre peraltro verificare se - nel caso in esame - ricorra l'*eadem ratio*, presupposto di ogni applicazione analogica di norme giuridiche. La pronuncia del decreto di trasferimento, ed il compimento dell'espropriazione forzata, realizza una causa di evizione nei confronti del terzo acquirente del bene pignorato, il quale avrà diritto di esperire nei confronti dell'alienante-debitore esecutato le azioni di garanzia che la legge gli riconosce (artt. 1482 ss. c.c.), oltre al risarcimento dei danni. Poiché, tuttavia, ciò non determina, di per sé, il venir meno del presupposto di applicazione dell'Invim (individuato dalla legge nell'atto di alienazione a titolo oneroso, senza riguardo alle vicende successive del negozio), la situazione non può paragonarsi a quella derivante dal pagamento di imposta di successione relativa a beni riconosciuti come appartenenti a terzi: fattispecie, quest'ultima, nella quale viene meno l'effettivo presupposto del tributo successorio, e cioè lo stesso trasferimento *mortis causa*.

La fattispecie disciplinata dall'art. 31, comma 3, prima parte, del D.P.R. 643/1972 è, in realtà, profondamente diversa rispetto a quella della sopravvenuta inefficacia, o della sopravvenuta evizione in capo all'acquirente: l'ipotesi normativa - nullità o annullamento dell'atto - è quella del successivo venir meno dello stesso atto di alienazione, inteso ovviamente non come fatto storico, ma come rilevanza giuridica dell'atto stesso ⁸; il che giustifica quindi - per il venir meno del presupposto impositivo, il diritto al rimborso.

⁶ Per una ricostruzione del problema dell'analogia nel diritto tributario, con ampie citazioni, cfr. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, I, 2, p. 561 ss..

⁷ MICHELI, *Legge (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano 1973, p. 1100-1101; BERTOLISSI, *Legge tributaria*, in *Digesto disc. priv., sez. comm.*, VIII, Torino 1992, p. 538.

⁸ TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano 1978, p. 866 ss.; ID., *Annullabilità e annullamento (dir. priv.)*, in *Enc. giur. Treccani*, II, Roma 1988, p. 1 ss..

L'assenza di *eadem ratio* comporta, quindi, l'impossibilità di ottenere il rimborso dell'imposta Invim pagata in relazione ad un atto di alienazione divenuto successivamente inefficace, ed in particolare relativamente all'atto di alienazione dell'immobile pignorato.

Quid iuris per la determinazione del valore iniziale relativamente ai successivi trasferimenti imponibili, ed in particolare con riguardo alla vendita forzata? Soccorre, a tal fine, l'art. 31, comma 3, ultima parte, del D.P.R. 643/1972, secondo il quale - sul presupposto del rimborso dell'imposta corrisposta per l'atto nullo o annullato - per i successivi trasferimenti imponibili "si assume quale valore iniziale quello determinato o determinabile come tale in relazione all'atto nullo o annullato". Il Ministero delle Finanze, nell'interpretare la norma in esame, ha chiarito che - nell'ipotesi di imposta rimborsata - si opera come se l'atto nullo o annullato non ci fosse mai stato; viceversa, nell'ipotesi di imposta non rimborsabile (che è poi l'ipotesi che interessa la nostra fattispecie), per il successivo trasferimento si assumerà come valore iniziale quello assunto come finale in occasione del negozio dichiarato nullo o annullato⁹.

La predetta soluzione si attaglia perfettamente anche all'ipotesi in questione. Sotto questo profilo, infatti, nulla osta all'applicazione analogica della disciplina citata, ricorrendo esattamente la *eadem ratio*: quella di evitare, a fronte di un unico "arricchimento" del soggetto alienante, una duplicazione di imposta, difficilmente giustificabile alla luce del principio di capacità contributiva, in relazione al quale non è prospettabile alcuna differenziazione tra le ipotesi di invalidità e quelle di inefficacia, iniziale o sopravvenuta, del primo atto di alienazione.

La ricostruzione suesposta non contrasta neanche con la disciplina dettata dall'art. 6, comma 2, del D.P.R. 643/1972, a norma del quale ai fini Invim si assume, quale valore iniziale, quello dichiarato o accertato "per il precedente acquisto": da un lato, infatti, la norma fa riferimento ad un "acquisto" oggettivamente considerato, e non all'acquisto dell'attuale alienante; dall'altro, con maggior precisione e completezza, il comma 1 del suddetto art. 6, definisce quale

valore iniziale quello che l'immobile aveva "alla data dell'acquisto ovvero della precedente tassazione", con ciò esprimendo quello che può definirsi il principio generale per la determinazione del valore iniziale, del quale anche l'art. 31 in oggetto - lungi dal costituire una norma eccezionale - rappresenta espressione.

Conseguentemente:

- ove il primo atto di alienazione, successivo al pignoramento, sia stato posto in essere anteriormente al 31 dicembre 1992, sarà dovuta l'Invim anche per la vendita forzata, ed il relativo valore iniziale sarà quello assunto come valore finale in occasione della tassazione dell'atto di alienazione suddetto;

- nell'ipotesi in cui l'atto di alienazione dell'immobile pignorato sia successivo al 31 dicembre 1992, in occasione della vendita forzata non sarà dovuta Invim, e non sussisterà il relativo obbligo di dichiarazione ¹⁰.

Assodato ciò, ne deriva, pianamente, la risposta al quesito circa i riflessi della pregressa alienazione sull'obbligo - derivante al notaio dalla delega giudiziale e dall'art. 164 disp. att. c.p.c. - di sottoscrivere, in difetto di iniziativa in tal senso dell'esecutato, la dichiarazione Invim: risposta che deve essere, evidentemente, nel senso dell'irrelevanza - ai fini dell'obbligo notarile - di tale pregressa alienazione, che è fatto non incidente, in alcun modo, sul presupposto d'imposta della seconda alienazione (forzata), salvo, come sopra precisato, che l'atto di alienazione dell'immobile pignorato sia successivo al 31 dicembre 1992.

Gaetano Petrelli

⁹ Circ. Min. Fin. 30 gennaio 1975 n. 3/4/26, in Boll. trib., 1975, p. 410 ss.. In senso adesivo, RAU-ALEMANNI, *Commentario Invim*, op. e loc. cit..

¹⁰ Ai sensi dell'art. 17, comma 6, del D. Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, "con effetto dal 1° gennaio 1993 è soppressa l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Tuttavia l'imposta continua ad essere dovuta nel caso in cui il presupposto di applicazione di essa si è verificato anteriormente alla predetta data". Nel caso specifico, il "presupposto di applicazione" è dato dalla precedente tassazione, in occasione della vendita volontaria del bene pignorato.