

Espropriazione forzata

## PROFILI FISCALI DELLE ATTIVITA' DELEGATE AL NOTAIO NEL PROCESSO ESECUTIVO

di Gaetano Petrelli

*La nuova disciplina della delega ai notai degli atti del processo di espropriazione forzata, contenuta nella legge 3 agosto 1998 n. 302, ha importanti riflessi sulla regolamentazione fiscale sia dei singoli atti posti in essere dal notaio che del decreto di trasferimento, ponendo, nel contempo, notevoli problemi di coordinamento con le norme pre-*

La legge 3 agosto 1998 n. 302 (*Norme in tema di espropriazione forzata e di atti affidabili ai notai*) ha determinato il coinvolgimento del notaio in due distinti momenti del processo esecutivo: – in una fase iniziale del processo di esecuzione immobiliare, su incarico del creditore procedente o di uno dei creditori intervenienti (o del curatore fallimentare in caso di procedura concorsuale), al fine di redigere la certificazione notarile sostitutiva delle certificazioni ipotecarie e catastali (art. 567, comma 2, c.p.c.); – in una fase più avanzata della procedura, su delega del giudice dell'esecuzione, per lo svolgimento delle operazioni di vendita all'incanto dei beni immobili o mobili registrati (artt. 591-bis e 534-bis c.p.c.). Sono state in altra sede chiarite le differenze, di natura sia strutturale che funzionale, di queste due attività (1): il presente studio ha ad oggetto esclusivamente l'esame dei profili tribu-

tari degli atti e delle attività delegate dal giudice al notaio. Vengono nel contempo analizzate le principali problematiche fiscali di interesse notarile relative alle procedure esecutive concorsuali: le surriportate norme del codice di procedura civile sono infatti richiamate, in quanto compatibili, dall'art. 105 della legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267) per la disciplina della vendita degli immobili nel fallimento.

### ATTI COMPIUTI DAL NOTAIO DELEGATO E IMPOSTA DI BOLLO

A seguito della delega, da parte del giudice dell'esecuzione o del giudice delegato del fallimento, il notaio assume la veste di ausiliare qualificato (2), che sostituisce (3), nel compimento di una serie di atti, il giudice e il cancelliere. Non interessa, in questa sede, approfondire la natura giuridica della delega, verificare cioè se il notaio divenga un vero e proprio sostituto del giudice, ovvero rientri a pieno titolo tra gli ausiliari di cui all'art. 68 c.p.c. Del resto, quest'ultima norma, nel prevedere che il giudice «può commettere» al notaio il compimento di determinati atti, già sotto un profilo terminologico differenzia la figura del notaio da quella di altri ausiliari, per una maggior pregnanza dell'attività notarile rispetto a quella di soggetti come il consulente tecnico o il custode. Neanche interessa prendere posizione sul problema, dibattuto in dottrina e giurisprudenza, circa la forma degli atti che il soggetto delegato pone in essere: se, cioè, la forma debba essere quella propria degli atti del dele-

gato, ovvero quella degli atti del delegante (4). Ciò anche in con-

#### Note:

(1) Consiglio Nazionale del Notariato, *Espropriazione forzata immobiliare e compiti affidati al notaio (a proposito della legge 3 agosto 1998 n. 302)*, Circolare 27 novembre 1998.

(2) Sulla figura degli ausiliari del giudice, ed in particolare relativamente al ruolo del notaio, v. Lupo, *Ausiliari del giudice*, in *Enc. giur. Treccani*, IV, Roma 1988; De Marini, *Ausiliari del giudice*, in *Enc. dir.*, IV, 310 (che, a proposito di alcune operazioni, come la vendita all'incanto di beni dell'incapace (art. 733 c.p.c.) o la direzione delle operazioni di divisione giudiziale (art. 786 c.p.c.) parla di una «vera sostituzione del notaio ad uno dei soggetti necessari dell'ufficio giudiziario ... e addirittura al giudice stesso», rilevando come, nei suddetti casi, «viene a mancare quell'assistenza o collaborazione subordinata che abbiamo visto essere caratteristica del normale ausiliare del giudice»).

(3) Sulla c.d. sostituzione del notaio al giudice nel procedimento di divisione giudiziale, v. C.N.N. (estensore Avagliano), *L'intervento del notaio nel processo di divisione: attività delegata e presenza delle parti* (1998), in *CNN Strumenti*, voce 0700; C.N.N. (estensori Ruotolo-Velletti), *Divisione giudiziale: l'intervento del notaio nella fase del procedimento divisorio relativa alla vendita forzata di mobili ed immobili* (1998), in *CNN Strumenti*, voce 0700; De Cesare-Gaeta, *La divisione giudiziale*, in *Rescigno, Successioni e donazioni*, II, Padova 1994, 43; Tomei, *Divisione giudiziale*, in *Enc. giur. Treccani*, XI, Roma 1989; C.N.N., *La divisione giudiziale ed il ruolo del notaio*, in *Studi su argomenti di interesse notarile*, XI, Roma 1983, 3; Goveani, *L'intervento del notaio nella divisione giudiziale*, in *Riv. Not.* 1988, 1269; Fiorda, *Il notaio ausiliario del giudice nella divisione giudiziale*, in *Vita Not.*, 1994, CXL; Pavanini, *Divisione giudiziale*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano 1964, 478; Mascheroni, *Sulla funzione processuale del notaio*, in *Riv. Not.*, 1962, 206; Favara, *Il notaio quale ausiliario del giudice nella divisione giudiziale*, in *Vita Not.*, 1960, 371; Pajardi, *La funzione del notaio nel giudizio divisorio*, in *Giur. it.*, 1956, I, 1, c. 233.

siderazione della frantumazione della disciplina della delega nell'attuale ordinamento giuridico, e dell'enorme difficoltà riscontrata nell'individuare principi generali e caratterizzanti l'istituto nel suo complesso, rispetto alle discipline particolari dettate per le singole ipotesi di delega (5). Del resto, l'istituto in esame è stato studiato soprattutto nell'ambito del diritto amministrativo, e solo con difficoltà le (poche) conclusioni di portata generale ivi raggiunte potrebbero essere adattate alla disciplina processuale in esame, che meglio può giovare delle conclusioni raggiunte in merito alla natura degli atti posti in essere dal notaio delegato nell'ambito del giudizio divisorio (6).

Il punto veramente importante da sottolineare è, invece, l'inserimento a pieno titolo del notaio, a seguito della delega, nel processo esecutivo. Come conseguenza della delega, cioè, il notaio, pur non cessando di essere tale e rimanendo soggetto alla propria legge professionale, assume la veste di *organo della procedura esecutiva*, e pone in essere una serie di *atti processuali* (7) (dettagliatamente descritti nell'art. 591-bis c.p.c.), reclamabili dinanzi al giudice dell'esecuzione. Questi atti processuali sono gli stessi che il giudice o il cancelliere compirebbero nell'ipotesi in cui non si facesse luogo alla delega prevista dalla nuova normativa (determinazione del valore dell'immobile, avviso di vendita, verbale di incanto e aggiudicazione, autorizzazione all'assunzione di debiti da parte dell'aggiudicatario, provvedimenti sulle offerte dopo l'incanto, sui nuovi incanti, sull'istanza di assegnazione, ecc.).

Chiarito quanto sopra, occorre a questo punto esaminare la *disciplina dell'imposta di bollo*, dettata essenzialmente nell'art. 20 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 642/1972. La norma in esame, al comma 1, n. 2, dispone che «Gli atti compiuti dal giudice e dal cancelliere e i provvedimenti originali del giu-

dice nei procedimenti civili sono redatti su carta libera». Ciò in quanto, in base alla stessa norma, l'imposta di bollo è corrisposta, per ogni procedimento di esecuzione, nella misura forfettaria di lire 240.000 (da pagarsi, ai sensi della nota 4 del comma 1, dalla parte che fa istanza per l'assegnazione o la vendita dei beni pignorati).

Si tratta di vedere se la previsione di cui sopra sia applicabile anche agli atti posti in essere dal notaio quale delegato ed ausiliario del giudice. La risposta deve essere affermativa, per una serie di ragioni:

– gli atti posti in essere dal notaio durante la procedura esecutiva costituiscono, sotto il profilo funzionale, dei veri e propri atti processuali. E' vero che il notaio, nella redazione degli atti pubblici da lui «ricevuti», ed in particolare del verbale di incanto ed aggiudicazione, non può esimersi dall'osservanza della legge notarile, in quanto non espressamente derogata dalla legge processuale (8) (si pensi all'obbligo di annotazione a repertorio, di conservazione nella raccolta dei propri atti, di osservanza degli artt. 51 e seguenti della legge notarile, in quanto non espressamente derogati), ma è altresì vero che l'osservanza di tali forme non modifica la funzione degli atti posti in essere, che si inseriscono organicamente nella sequenza degli atti del processo di esecuzione (9);

– l'art. 20 della tariffa in esame si riferisce agli atti «compiuti dal

#### Note:

(4) Per la tesi secondo la quale la forma degli atti è quella propria degli atti del delegato, v. Trib. Prato 4 giugno 1997, in *Riv. Not.*, 1998, 191; Cammelli, *Delega amministrativa*, in *Enc. giur. Treccani*, X, Roma 1988, 2. Più articolata la posizione di Miele, *Delega (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, XI, Milano 1962, 911, secondo il quale «Se la delega ha per oggetto le funzioni di un organo, assume le forme proprie degli atti di quest'organo, e quindi, trovandosi a parlare della delega amministrativa, sarà un atto amministrativo, emanato con le modalità previste ordinariamente per gli atti di competenza dell'organo stesso». Lo stesso autore (a p. 916) afferma peraltro che gli atti emanati in virtù della delega «seguiranno il trattamento proprio degli atti

*del delegato*, quando sia rilevante per l'effetto considerato la situazione giuridica propria di costui ... Quando, invece, si tratta di modalità, requisiti, controlli che siano stati istituiti in ragione della specie e del contenuto dell'atto obiettivamente considerato, prescindendo cioè dalla sua provenienza, sembra doversi ammettere la loro applicabilità agli atti delegati, anche se la situazione giuridica del loro autore non la comportasse: quindi, pareri, autorizzazioni, *controlli* od altro che siano *prescritti per certe specie di atti saranno necessari anche quando questi vengano compiuti dal delegato*».

(5) Per un panorama dottrinale sull'istituto della delega nel diritto pubblico, v. Miele, *Delega (diritto amministrativo)*, cit., 905 ss.; Rampulla, *Delegazione amministrativa*, in *Novissimo Dig. It.*, Appendice, II, Torino 1980, 1022 ss.; Cammelli, *Delega amministrativa*, cit.; Macchia, *La delegazione amministrativa*, in *Nuova Rassegna*, 1992, 432 ss.

(6) V. in particolare Pavanini, *Divisione giudiziale*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano 1964, 478.

(7) Il connotato «processuale» dell'atto posto in essere dal notaio deve essere inteso in una duplice accezione, sia di natura oggettiva (è processuale l'atto inserito nella sequenza delle attività proprie del procedimento di esecuzione), sia di natura soggettiva (è processuale l'atto posto in essere da una delle parti del processo, ovvero da uno degli organi della procedura: il notaio, in quanto titolare di competenza derivata a seguito della delega, è a pieno titolo organo del procedimento di esecuzione). V. sul punto Mandrioli, *Corso di diritto processuale civile*, I, Torino, 1998, 379 ss.

Altra e diversa questione è quella della forma degli atti posti in essere dal notaio nell'ambito del procedimento, che, relativamente agli atti «ricevuti o autenticati», è quella propria degli atti notarili, in base ai principi generali della delega di diritto pubblico, salve le particolari deroghe di natura formale ed i particolari controlli e rimedi previsti dalla legge processuale.

(8) Sul punto vedi ampiamente Consiglio Nazionale del Notariato, *Espropriazione forzata immobiliare e compiti affidati al notaio*, cit., (a proposito del verbale d'asta).

(9) La distinzione tra *profilo strutturale* e *profilo funzionale* dell'attività posta in essere dal notaio nell'ambito del processo civile si rinviene già negli studi relativi alla divisione giudiziale: Pavanini, *Divisione giudiziale*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano 1964, 478, distingue tra un *profilo funzionale* – nell'ambito del quale i compiti attribuiti al notaio nel processo divisionale sono sostitutivi di quelli del giudice, per cui si tratterebbe di una funzione processuale, sia pure in senso lato – e un *profilo strutturale* – in cui l'opera del notaio si delinea quale esecutiva o amministrativa in senso ampio, *organizzata nella legge notarile come normale attività di documentazione*.

giudice e dal cancelliere». La legge processuale, peraltro, equipara espressamente gli atti del notaio a quelli del giudice e del cancelliere: l'art. 591-bis c.p.c., comma 3, secondo periodo, chiarisce che «tutte le attività, che, a norma degli artt. 576 e seguenti, debbono essere compiute in cancelleria o davanti al giudice dell'esecuzione o dal cancelliere o dal giudice dell'esecuzione, sono effettuate dal notaio delegato». Si attua quindi con questa norma, in applicazione dei principi generali della delega, l'attribuzione al notaio di una competenza *derivata*, avente gli stessi contenuti della competenza originaria dell'organo delegante (10). Con l'evidente, logica conseguenza dell'equiparazione anche sotto il profilo tributario degli atti posti in essere dal notaio a quelli compiuti dal giudice o dal cancelliere;

– una diversa interpretazione potrebbe essere considerata costituzionalmente illegittima, per disparità di trattamento in relazione al principio di capacità contributiva: non si vede, infatti, per quale ragione la pretesa tributaria nei confronti delle parti del processo esecutivo dovrebbe essere diversa, a seconda che il giudice decida di delegare o meno le operazioni di vendita all'incanto al notaio. E' vero che alcuni costi della procedura – si pensi ai compensi al notaio ex art. 179-bis delle disposizioni di attuazione al c.p.c. – sono strutturalmente diversi, ma è altresì vero che ciò non legittima un diverso trattamento fiscale delle procedure affidate ai notai, poiché l'imposizione tributaria non può che avere come parametro di riferimento la capacità contributiva (art. 53 Cost.), che è identica nelle due fattispecie;

– assoggettando ad imposta di bollo gli atti compiuti dal notaio si verrebbe a realizzare una doppia imposizione: l'imposta di bollo forfettaria deve essere infatti, in ogni caso, versata dalla parte istante al momento della presentazione dell'istanza di vendita, in un momento, cioè, in cui la parte stessa non sa se il giudice delegherà o meno il notaio.

Conseguentemente, *gli atti posti in essere dal notaio delegato durante la procedura esecutiva* (ivi compreso il verbale di incanto ed aggiudicazione) *sono redatti tutti in carta libera*. Lo stesso vale anche per le copie che il notaio eventualmente rilasci di tali atti (compreso il verbale di incanto): l'art. 20 distingue, infatti, tra «atti» (per cui la redazione su carta libera è prevista senza limitazioni) e «provvedimenti del giudice» (per cui la redazione su carta libera è prevista solo per l'originale). Esclusa la natura provvedimentoale dei verbali redatti dal notaio delegato, tale contrapposizione non può non avere un significato, che è quello di consentire il rilascio in carta libera anche delle copie degli «atti» che non siano provvedimenti del giudice (decreti o ordinanze).

Per quanto riguarda i *provvedimenti* del giudice, l'art. 20, comma 1, n. 2 della tariffa prevede, come si è visto, la redazione su carta libera limitatamente all'*originale*. Ciò significa che le copie del *decreto di trasferimento*, ex art. 586 c.p.c., e segnatamente quella per la trascrizione, devono essere assoggettate ad *imposta di bollo* nella misura di lire 20.000 per ogni foglio, secondo le regole ordinarie, e salve le esenzioni previste nella tabella allegata al suddetto D.P.R. 642/1972.

Presso qualche Tribunale è invalsa, negli anni precedenti, la prassi di depositare negli atti del notaio delegato l'originale del decreto di trasferimento, al fine di gestire con maggior facilità il rilascio delle copie e gli adempimenti successivi. A prescindere, in questa sede, dalla valutazione circa la legittimità di tale prassi sotto il profilo sostanziale, per quanto riguarda l'aspetto fiscale occorre segnalare che, in tal caso, il *verbale di deposito* assume una qualifica extraprocessuale, rientrando a pieno titolo tra i verbali di deposito di atti e documenti previsti dalla legge notarile, e costituendo un *quid pluris* rispetto all'attività normalmente svolta dal giudice e dal cancelliere. Con l'ovvia

conseguenza dell'assoggettamento ad imposta di bollo secondo le regole ordinarie, rimanendo inapplicabile a tale fattispecie il disposto dell'art. 20 della tariffa.

## IL VERBALE DI INCANTO ED AGGIUDICAZIONE PROVVISORIA

Si è visto, nel paragrafo che precede, come il verbale di incanto ed aggiudicazione, di cui all'art. 591-bis, quinto e sesto comma, è, sotto il profilo strutturale, un vero e proprio *atto notarile*, soggetto alle formalità previste dalla legge notarile, salve le deroghe espressamente previste e quelle ad esse consequenziali. Si è detto, altresì, che si tratta di un atto del processo esecutivo, equiparabile, sotto il profilo funzionale, al verbale di incanto redatto dal cancelliere.

Occorre inoltre segnalare che, per interpretazione assolutamente prevalente in dottrina, e pacifica nella giurisprudenza (11), anche tributaria (12), a seguito dell'aggiudicazione provvisoria, documentata nel verbale di cui all'oggetto, l'aggiudicatario non acquista il diritto di proprietà sull'immobile oggetto di espro-

### Note:

(10) Miele, *Delega (diritto amministrativo)*, cit., 908

(11) Cass. 23 febbraio 1993 n. 2221, in *Giur. it.*, 1993, I, 1, c. 2084; Cass. 8 giugno 1985 n. 3447, in *Giur. it.*, 1987, I, 1, c. 562; Cass. 15 aprile 1980 n. 2463, in *Foro it.*, 1980, I, c. 1644; Cass. 17 aprile 1968 n. 1148, in *Giust. civ.*, 1968, I, 1151; Cass. 9 dicembre 1966 n. 2884, in *Giur. it.*, 1967, I, 1, c. 136; Cass. 9 settembre 1953 n. 3005, in *Foro it.*, 1954, I, c. 593.

In dottrina, nel senso che l'effetto traslativo della vendita forzata si produce con il decreto di trasferimento ex art. 586 c.p.c., v. per tutti Bonsignori, *L'esecuzione forzata*, Torino, 1996, 265 ss.; Tarzia, *La sospensione della vendita forzata immobiliare a prezzo ingiusto*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, 1093; Sassani, *Decreto di trasferimento*, in AA.VV., *L'espropriazione forzata*, Torino 1988, 480. *Contra*, Cerino Canova, *Vendita forzata ed effetto traslativo*, in *Riv. dir. civ.*, 1980, 137 ss..

(12) Comm. Trib. Centr. 19 ottobre 1979 n. 2583, in *Corriere trib.*, 1980, 1777.

priazione: tale diritto viene trasferito solo per effetto del decreto *ex art.* 586 c.p.c., che il giudice potrebbe anche, discrezionalmente, non emettere ove ritenesse di sospendere la vendita forzata per inidoneità del prezzo di aggiudicazione. Il verbale in esame non è quindi un atto che conclude il procedimento, ma solo un atto intermedio della procedura esecutiva.

#### Imposta di registro.

È necessario, a questo punto, verificare se il verbale di incanto, in quanto redatto da notaio ed annotato nel repertorio notarile degli atti tra vivi, sia soggetto a registrazione. Trattandosi di un atto del processo, la disciplina relativa deve cercarsi nelle norme che disciplinano la registrazione degli atti giudiziari, e segnatamente nell'art. 8 della tariffa, parte prima, e nell'art. 2 della tabella, allegate al D.P.R. 131/1986 (13).

L'art. 8 della tariffa prevede la registrazione in termine fisso, con diverse aliquote, degli «atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi ... i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione». Presupposto fondamentale, affinché l'atto giudiziario possa essere assoggettato a registrazione, deve essere quindi il fatto che si tratti di provvedimento conclusivo del processo. Gli atti, viceversa, che non concludono la procedura trovano la loro disciplina nell'art. 2 della tabella, che contempla tra le fattispecie per le quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione gli «atti, diversi da quelli espressamente contemplati nella parte prima della tariffa, dell'autorità giudiziaria in sede civile». Da ciò la conclusione che gli atti processuali non conclusivi del procedimento, posti in essere dall'autorità giudiziaria in sede civile (tra i quali sono ricompresi sia gli atti posti in essere dal giudice che quelli compiuti dal cancelliere, e quindi anche il verbale di incanto ed aggiudicazione)

sono esenti da registrazione (14).

*Quid iuris* per il verbale di incanto redatto dal notaio delegato dal giudice? Sulla base delle conclusioni del paragrafo precedente, avuto riguardo alla natura ed agli effetti della delega del giudice, ed al disposto dell'art. 591-bis, comma 3, secondo periodo, è possibile affermare che l'atto del notaio delegato è in tutto e per tutto assimilabile agli «atti dell'autorità giudiziaria in sede civile» cui fa riferimento l'art. 8 della tariffa. Occorre tuttavia verificare se, trattandosi di atto notarile, non trovi applicazione la norma residuale dell'art. 11 della tariffa, che contempla, tra gli atti soggetti a registrazione con pagamento dell'imposta in misura fissa, gli «atti pubblici» e le «scritture private autenticate», in quanto «aventi per oggetto gli atti previsti nella stessa tabella», con la sola eccezione delle fattispecie di cui agli artt. 4 (atti di ultima volontà), 5 (atti formati per esclusive finalità fiscali), 11 (protesti cambiari, cambiali, assegni e simili) e 11-bis (atti relativi ad autoveicoli) (15). Qui ci si imbatte in una difficoltà: la norma non parla di «atti notarili», ma di «atti pubblici e scritture private autenticate». Ma è evidente che *atti pubblici* sono, oltre a quelli ricevuti dal notaio, anche quelli ricevuti da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato (art. 2699 c.c.), e quindi anche i verbali ricevuti dal cancelliere. La pedissequa applicazione della lettera dell'art. 11 della tariffa porterebbe quindi all'assurda conseguenza di ritenere sempre soggetti a registrazione, tra l'altro, tutti i verbali redatti dal cancelliere nei procedimenti civili, penali ed amministrativi (in assoluto contrasto con la prassi vigente). Ma leggendo nella suddetta ottica gli artt. della tabella si scoprono altre contraddizioni: l'art. 11 della tariffa non prevede, tra le eccezioni escluse comunque da registrazione, le fattispecie contemplate dall'art. 1 della tabella, e cioè gli atti del potere legislativo e gli atti posti

in essere dall'amministrazione dello Stato, delle regioni, provincie e comuni diversi da quelli relativi alla gestione dei loro patrimoni. Non essendovi chi possa dubitare della natura di atto pubblico dell'atto amministrativo o legislativo, la mera interpretazione letterale dell'art. 11 della tariffa determinerebbe l'assurda conseguenza che ogni atto amministrativo o legislativo dovrebbe essere assoggettato a registrazione, in palese contraddizione con l'inserimento degli atti stessi nella tabella degli «atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione». Stesso discorso vale per l'art. 10 della tabella, che contempla atti (quali le sentenze, i decreti ingiuntivi ed altri atti dei concii-

#### Note:

(13) Sulla registrazione degli atti giudiziari, con particolare riferimento alle procedure esecutive, v. Uricchio, *Gli atti giudiziari nel testo unico dell'imposta di registro*, in *Dir. e prat. trib.*, 1989, 328; Vinci-Gagliardi, *Gli atti giudiziari e l'imposta di registro*, in *Corriere trib.*, 1986, 1022; Gallo, *L'imposta di registro sulle vendite ai pubblici incanti*, in *Il Fisco*, 1979, 535 ss.; Tesaro, *Iva e imposta di registro nelle procedure concorsuali*, in *Corriere trib.*, 1980, 50 ss.; Miccinesi, *Fallimento nel diritto tributario*, in *Digesto discipline privatistiche - Sez. comm.*, V, Torino 1990, 466 ss.; Nastri, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1993, 189 ss.; D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, 276 ss., 527 ss., 588 ss.

(14) In tal senso v. Ris. Min. Fin. 28 gennaio 1991 n. 260339 (con riferimento ai verbali di apposizione di sigilli e di deposito, ed ai decreti di svincolo di depositi giudiziari); Ris. Min. Fin. 7 giugno 1988 n. 220660 (con riferimento agli atti di volontaria giurisdizione non produttivi di effetti patrimoniali e non riconducibili quindi all'art. 9 della tariffa); Circ. Min. Fin. 22 gennaio 1986 n. 8/201201 (relativamente alle ordinanze di convalida delle intimazioni di licenza e di sfratto). Secondo Uricchio, *Gli atti giudiziari nel testo unico dell'imposta di registro*, cit., 330, «Non vi è obbligo di richiedere la registrazione, invece, per gli atti che esauriscono la propria funzione sul piano meramente processuale senza incidere sulla sfera giuridica dei soggetti a cui si riferiscono».

(15) L'introduzione dell'art. 11-bis della tabella, e la conseguenziale modifica dell'art. 11 della tariffa, hanno avuto luogo con l'art. 57 del D. Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, entrato in vigore il 1° gennaio 1999.

liatori, o i «provvedimenti» previsti dalle leggi n. 533/1973 e n. 392/1978) che sono pubblici per definizione.

Sembra quindi d'obbligo una prima conclusione: l'art. 11 della parte prima della tariffa *non si riferisce sicuramente agli atti che possono essere posti in essere soltanto in forma pubblica*. In altri termini, esso va letto come se dicesse «Atti previsti dalla tabella, esclusi quelli di cui agli artt. 4, 5, 11 e 11-bis, se posti in essere per atto pubblico o scrittura privata autenticata», come del resto espressamente sancisce l'art. 7 del D.P.R. 131/1986, relativo agli atti non soggetti a registrazione («La disposizione si applica agli atti indicati negli artt. 4, 5, 11 e 11-bis della stessa tabella anche se autenticati o redatti in forma pubblica»).

Soccorre, a questo punto, l'interpretazione sistematica. L'art. 2 del D.P.R. 131/1986 prevede l'obbligo di registrazione solo per gli atti contemplati nella tariffa, creando sostanzialmente un sistema chiuso di fattispecie tassative per le quali è prevista la registrazione ed il pagamento della relativa imposta. Al di fuori delle fattispecie espressamente contemplate, quindi, non vi è obbligo di registrazione.

L'art. 11, d'altronde, è collocato in un contesto – la parte prima della tariffa – il cui esame analitico rivela come l'intera disciplina dell'imposta di registro abbia come suo naturale campo di applicazione gli *atti giuridici di diritto privato*, manifestazioni cioè di autonomia privata. Ed infatti:

– gli artt. 1, 2, 3 e 7 della tariffa disciplinano gli atti traslativi, costitutivi, estintivi della proprietà o diritti reali di godimento, gli atti di natura dichiarativa relativi a beni e rapporti di qualsiasi natura, ed i contratti di associazione in partecipazione;

– l'art. 4 contempla alcuni tassativi atti societari, in rapporto con la norma residuale dell'art. 9 della tabella;

– l'art. 5 prevede i contratti e rapporti di locazione, affitto, concessione, comodato;

– l'art. 6 contempla cessioni di credito, compensazioni, remissioni di debiti, quietanze, garanzie reali e personali prestate da terzi;

– l'art. 10 disciplina i contratti preliminari di ogni specie;

– l'art. 9, disposizione residuale, disciplina gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Anche l'esame analitico degli articoli della parte seconda della tariffa conduce alle stesse conclusioni: si tratta anche qui, essenzialmente, di *fattispecie (negozi giuridici o meri atti giuridici) di diritto privato, costituenti quindi manifestazioni di autonomia privata*.

Non conduce a diversa conclusione neanche l'ultimo inciso dell'art. 11 in esame, laddove parla di «*atti di ogni specie* per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta in misura fissa»: si tratta comunque di atti già previsti dalla tariffa o da particolari disposizioni legislative che prevedono l'obbligo di registrazione, per cui il riferimento a tale inciso si risolve in una petizione di principio.

In questo contesto, si colloca la disposizione dell'art. 8 della tariffa, che assoggetta a registrazione esclusivamente *alcuni atti giudiziari*, e precisamente quelli che *definiscono* il giudizio in materia di controversie civili (ma non penali o amministrative). Evidentemente, per forza di attrazione, il legislatore ha ritenuto che la sentenza che definisce una controversia civile, essendo relativa a *diritti soggettivi*, debba essere equiparata, sotto il profilo fiscale, all'atto giuridico di diritto privato.

Dall'esame sistematico degli articoli della tariffa si ricava quindi che l'istituto della registrazione trova applicazione essenzialmente nell'ambito degli atti giuridici di diritto privato (aventi o meno una rilevanza patrimoniale), rimanendovi peraltro attratti da un lato gli atti giudiziari in materia civile (in quanto definitivi di giudizi in tema di diritti soggettivi) (16), dall'altro gli atti

amministrativi inerenti alla gestione del patrimonio di pubbliche amministrazioni (arg. ex art. 1 della tabella), i quali, a prescindere dal loro inquadramento teorico nell'ambito dell'attività di diritto privato dell'ente pubblico, comportano comunque esercizio di diritti reali sui beni pubblici (artt. 822 e seguenti c.c.).

Nel sistema così delineato, *la disposizione dell'art. 11 della tariffa, parte prima*, assume un preciso significato: lungi dal voler assoggettare a registrazione qualsiasi atto pubblico non avente valenza ed effetti patrimoniali, la norma, di natura residuale, *attrae nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro*:

a) tutti gli atti di diritto privato non espressamente contemplati nella tariffa, non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (quindi, ad esempio, anche i c.d. negozi di diritto familiare), per i quali, se posti in essere per atto pubblico o scrittura privata autenticata (e quindi, essenzialmente, per ministero di notaio), sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso;

b) i soli atti, previsti nella tabella, che potrebbero alternativamente essere posti in essere in forma pubblica o privata (e quindi, essenzialmente, gli *atti dei soggetti privati* che potrebbero rientrare nella previsione degli artt. 3, 6, 7, 8, 9 e 10 della tabella stessa);

c) gli atti amministrativi che attengono alla gestione del patrimonio delle pubbliche amministrazioni (arg. *a contrario* ex art. 1 della tabella).

#### Nota:

(16) In dottrina, si è significativamente affermato che «la sottoposizione all'imposta di registro degli atti giudiziari è pienamente giustificata quando essi producono lo stesso tipo di effetti (ad esempio, trasferimenti di beni) che, se prodotti con atto privato, postulano l'imposta ... Fruire degli apparati giudiziari non è un fatto di capacità contributiva»: Tesauro, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. finanziario e scienza delle finanze*, 1975, 90.

L'art. 11, viceversa, non ha in alcun modo ad oggetto le fattispecie della tabella che, per loro intrinseca natura, non possono mai essere realizzate mediante semplice scrittura privata; pertanto fuoriescono completamente dall'ambito di applicazione della norma le ipotesi degli artt. 1 e 2 (17), nonché le fattispecie di cui agli artt. 3, 6, 8, 9 e 10 della tabella, nella misura in cui si sostanzino necessariamente e senza alternativa in atti pubblici. Un esempio vale a rendere più chiaro il discorso: l'art. 6, nel menzionare gli atti per la formazione del catasto dei terreni e dei fabbricati, si riferisce in realtà a due distinte fattispecie: l'atto posto in essere dal privato, quale ad esempio il consenso a rettifica catastale (che quindi, solo se compiuto in forma pubblica o autenticata, è soggetto a registrazione), e l'atto posto in essere dall'organo pubblico competente (che è ontologicamente un atto pubblico, e quindi non è mai soggetto a registrazione) (18). Altro esempio: l'art. 10 della tabella contempla sia atti che devono avere necessariamente una forma pubblica (sentenze, decreti ingiuntivi ed atti dei conciliatori, ecc.), che quindi sono sempre esenti da registrazione, ed atti che possono anche essere redatti in forma privata (esempio, contratti di lavoro), e che quindi solo in quanto redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata sono soggetti all'obbligo di registrazione.

Appare chiaro, a questo punto, quale sia il senso della disposizione contenuta nell'art. 11 della tariffa, parte prima, che eccettua espressamente dall'obbligo di registrazione, anche se poste in essere per atto pubblico o scrittura privata autenticata, *soltanto* le fattispecie contemplate negli artt. 4, 5, 11 e 11-bis della tabella: in assenza di questa espressa eccezione, si sarebbero dovuti sottoporre a registrazione, ad esempio, i testamenti pubblici, le garanzie richieste dalla legge se autentiche, gli atti di protesto cambiario di cui all'art. 11, tutte fattispecie di atti giuridici di diritto privato, che come si è visto

rientrano nella loro generalità, abbiano o meno rilevanza ed effetti patrimoniali, nell'ambito applicativo dell'imposta di registro, in forza del primo inciso dell'art. 11. Non aveva invece senso eccettuare, nella disposizione dell'art. 11, altre fattispecie contemplate dalla tabella, quali quelle degli artt. 1 e 2, in quanto per loro natura estranee al campo di applicazione dell'istituto della registrazione.

Rimangono, in conclusione, fuori dall'ambito di applicazione dell'art. 11 gli atti amministrativi privi di rilevanza ed effetti patrimoniali, tutti gli atti di natura legislativa, tutti gli atti e provvedimenti dei procedimenti penali ed amministrativi, *tutti gli atti (non definitivi del giudizio) dei procedimenti civili*. Con riferimento a questi ultimi, merita una precisazione il fatto che l'art. 2 della tabella menziona gli atti dell'autorità giudiziaria «*diversi da quelli espressamente contemplati nella parte prima della tariffa*», rinviando quindi non solo all'art. 8, ma anche a tutti gli altri atti previsti nella parte prima della tariffa. Senonché, la parte prima della tariffa contempla gli atti giudiziari solo all'art. 8; per avere un significato logico, il rinvio operato dall'art. 2 della tabella deve quindi intendersi nel senso che gli atti dell'autorità giudiziaria, o atti processuali, in tanto sono esenti da registrazione in quanto la loro intrinseca natura ed i loro effetti giuridici siano effettivamente diversi da quelli di tutte le fattispecie disciplinate nella parte prima della tariffa, anche a prescindere dal titolo o dalla loro forma apparente, ed in particolare non producano *effetti patrimoniali*, poiché in tal caso rientrerebbero nella disposizione residuale dell'art. 9 della tariffa, la cui *ratio* va ricercata nella finalità di colpire tutti gli atti che comportino attribuzioni patrimoniali e che non siano inquadrabili specificamente in altri articoli della tariffa. In conclusione, come ha riconosciuto la stessa Amministrazione finanziaria, è sempre *esente da registrazione* l'atto processuale che non produca effetti giuridici sostanziali,

extraprocessuali, riconducibili a quelli previsti dalla parte prima della tariffa (19).

#### Note:

(17) Tra le fattispecie previste dall'art. 2 della tabella vi sono, tra l'altro, le *procure alle liti*: trattandosi di atti che non possono avere altra forma che quella dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata (art. 83, comma 2, c.p.c.), ne consegue che gli stessi sono *sempre esenti dalla registrazione*; non avrebbe altrimenti senso ricomprenderli nella tabella degli atti esenti da registrazione, se questo effetto non avesse, in concreto, mai modo di verificarsi. In tal senso la migliore dottrina: Donnamaria, *L'imposta di registro nel Testo Unico*, Milano 1987, 9 («per quanto ci riguarda non ci sembra possibile che le procure di cui all'art. 2 della tabella allegata al testo unico, possano essere assoggettate a registrazione se stipulate per atto pubblico, per il semplice motivo che le stesse non possono essere in effetti mai stipulate per scrittura privata»); Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano 1993, 499; D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, 589 («Sono in ogni caso esenti dalla registrazione ... le procure alle liti, anche se conferite per processi aventi per oggetto controversie in materia civile. Il beneficio disposto a favore di queste ultime trae fondamento dall'esigenza, già espressa in sede di legge delega (art. 7, n. 7, legge n. 825 del 1971) di «eliminare ogni impedimento fiscale al diritto di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi»»). È evidente che le conclusioni della dottrina relative alle procure alle liti non possono non essere estese anche agli altri atti processuali contemplati dall'art. 2 della tabella.

(18) Nel senso indicato nel testo, v. Nasti, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1993, 648 («L'art. 6, nella sua concisa previsione non assoggetta all'obbligo della registrazione gli atti per la formazione del catasto terreni e fabbricati, nei quali devono intuitivamente ravvisarsi quelli compiuti dai privati»).

(19) V. in tal senso Ris. Min. Fin. 7 giugno 1988 n. 220660, laddove si ritiene che «L'ambito di previsione dell'art. 2 della tabella dovrebbe essere destinato ad abbracciare tutta l'area degli atti giudiziari che non trovi la propria collocazione né nell'art. 8, né subordinatamente nell'art. 9», sulla base della considerazione che «sarebbe arduo individuare la ragione in base alla quale identici effetti sarebbero colpiti da imposta di registro, se prodotti da atti negoziali, mentre sfuggirebbero a imposizione, se provocati da provvedimenti giudiziari»; conseguentemente si è ritenuto che «l'art. 2 della tabella citata regoli il trattamento tributario di quei provvedimenti giudiziari che, oltre a non essere specificatamente previsti nell'art. 8 della tariffa parte prima, non hanno nemmeno ad oggetto prestazioni a carattere patrimoniale». Il Mini-

(segue)

Tra gli atti esenti da registrazione, in quanto non riconducibili alla parte prima della tariffa, sono ricompresi, in particolare, gli *atti processuali posti in essere dal notaio in quanto delegato dal giudice ed organo della procedura esecutiva*. Tali atti (determinazione del valore dell'immobile, avviso di vendita, verbale di incanto e aggiudicazione, autorizzazione all'assunzione di debiti da parte dell'aggiudicatario, provvedimenti sulle offerte dopo l'incanto, sui nuovi incanti, sull'istanza di assegnazione, ricevimento della dichiarazione di nomina, ecc.), in quanto atti processuali, rientrano a pieno titolo nel disposto dell'art. 2 della tabella, e conseguentemente, per le ragioni sopra viste, sono esenti da registrazione (20).

Relativamente agli *atti pubblici ricevuti dal notaio*, per i quali si applicano le norme della legge notarile (verbale di incanto, eventuali verbali di diserzione, altri verbali di constatazione nell'ambito del processo esecutivo, dichiarazione di nomina ex art. 583 c.p.c.), si potrebbe porre il problema se la forma *notarile* dell'atto influisca, in qualche modo, sulla sussistenza dell'obbligo di registrazione. A tale quesito deve darsi senz'altro risposta negativa, in quanto:

– nessuna norma del testo unico sull'imposta di registro aggancia l'obbligo di registrazione all'adozione di determinate forme dell'atto o all'applicazione della legge notarile;

– con specifico riferimento all'annotazione a repertorio, da un lato esistono una serie di atti notarili, annotati a repertorio, che rimangono fuori dal sistema (chiuso) delle fattispecie tassativamente soggette a registrazione (si pensi agli estratti autentici di libri, registri e documenti, o alle vidimazioni di libri e registri). D'altro lato, anche gli atti posti in essere da cancellieri o funzionari della pubblica amministrazione sono annotati in appositi registri cronologici o repertori (art. 67, comma 1, D.P.R. 131/1986): sussiste l'obbligo (di

natura fiscale) per il pubblico ufficiale che riceve un atto soggetto a registrazione di annottarlo a repertorio ex art. 67 T.U., ma non è vero il contrario (La mera annotazione a repertorio, cioè, non fa scattare l'obbligo di registrazione, se non nascente da un'altra norma).

Del resto, i verbali in esame hanno una caratteristica che li differenzia dagli atti notarili in senso stretto: sono atti *senza parti*, sottoscritti solo dal notaio, e difettano quindi, nella specie, i soggetti nel cui interesse chiedere la registrazione, unici soggetti passivi del rapporto tributario ai sensi dell'art. 57 T.U.. L'eventuale affermazione circa la sussistenza di un obbligo di registrazione, per i casi in esame, sarebbe in contrasto con l'intero sistema dell'imposta di registro, nel quale *soggetti passivi dell'imposta di registro sono le parti dell'atto, ed il notaio è mero responsabile di imposta* (21).

Senza trascurare, quale ultimo argomento, il fatto che non avrebbe senso sottoporre all'obbligo di registrazione i verbali in esame per il solo fatto di essere redatti da notaio, esonerandoli da tale obbligo se compiuti dal cancelliere: pur strutturalmente diverso dal verbale del cancelliere, e disciplinato quanto alla forma dalla legge notarile (salvo quanto disposto dall'art. 591-bis c.p.c.), il verbale redatto da notaio è pur sempre un atto del processo, funzionalmente diretto al conseguimento degli obiettivi propri del processo stesso, ed un diverso trattamento fiscale dei due tipi di atti contrasterebbe con il principio costituzionale di capacità contributiva, che non è certamente diversa, riguardo alle parti del processo, a seconda che venga o meno delegato un notaio per il compimento di alcuni atti processuali. Del resto, la legge delega sulla riforma tributaria (legge 9 ottobre 1971 n. 825), all'art. 7, n. 7, prevedeva l'eliminazione di «ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi», e

nulla autorizzerebbe a disapplicare tale principio per il solo fatto della delega al notaio degli atti della procedura esecutiva. In conclusione, sia il verbale di incanto, sia tutti gli altri verbali ed atti compiuti dal notaio nel corso della procedura esecutiva sono esenti da registrazione, in base all'art. 2 della tabella allegata al D.P.R. 131/1986.

## LA TASSAZIONE DELLA VENDITA FORZATA

### Imposta di registro.

L'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, assoggetta espressamente a tassazione, nell'ambito degli atti in materia civile che definiscono il giudizio, i *provvedimenti di aggiudicazione e di assegnazione* (22). Trattandosi di atti recanti trasferimento di diritti reali su beni immobili o mobili registrati, si applicano «le stesse

### Note:

(segue nota 19)

stero, facendo applicazione di tali principi, ha quindi ritenuto che siano soggetti a registrazione in termine fisso il provvedimento ex art. 379, comma 2, c.c., per la concessione di una equa indennità al tutore, e l'atto con cui il pretore liquida il compenso al curatore dell'eredità giacente.

(20) Come opportunamente rileva Piras, *Concordato giudiziale e imposta di registro*, in *Giur. comm.*, 1977, I, 968, l'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, «rappresenta un sistema concluso nel sistema, un sottosistema nel macrosistema», con la conseguenza che *gli atti giudiziari non sono suscettibili di tassazione in base ad altre norme della tariffa, diverse dallo stesso art. 8*.

(21) V. in tal senso D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, 358, ove la precisazione che i pubblici ufficiali che hanno ricevuto l'atto, quali responsabili d'imposta, sono «soggetti che, pur essendo estranei al presupposto del tributo e pur non avendo manifestato una propria capacità contributiva, sono comunque tenuti – per disposizione di legge – all'adempimento della prestazione in solido con i debitori principali dell'imposta». Sulla figura del responsabile d'imposta v., in generale, Amattucci, *Trattato di diritto tributario*, II, Padova 1994, 393 ss.

(22) Merlino, *T. U. dell'imposta di registro – Beni venduti in sede di espropriazione forzata*, in *Fass. imp.*, 1986, 990.

imposte stabilite per i corrispondenti atti». Occorre, quindi, far rinvio agli artt. 1 e 7 della tariffa, parte prima, per l'individuazione delle *aliquote* applicabili. L'art. 591-bis, comma 2, n. 5 c.p.c. stabilisce che il notaio delegato provvede all'*esecuzione della formalità della registrazione del decreto di trasferimento*. La disposizione, letteralmente intesa, non ha alcun senso: a norma dell'art. 16 del D.P.R. 131/1986, «La registrazione consiste nell'annotazione in apposito registro dell'atto ... con l'indicazione del numero progressivo annuale, della natura dell'atto, delle parti e delle somme riscosse». Questa formalità, negli uffici dotati di sistemi elettrocontabili, avviene, ai sensi del D.M. 24 giugno 1986, mediante il completamento da parte dell'ufficio delle richieste di registrazione (mod. 69), che vengono quindi rilegate in appositi volumi (23). Si tratta quindi, con ogni evidenza, di operazioni di competenza dell'ufficio, che vengono da questo poste in essere a seguito della richiesta di registrazione ai sensi degli artt. 10 e 11 T.U.. Se si vuole, quindi, attribuire un senso alla norma contenuta nell'art. 591-bis, comma 2, n. 5, c.p.c., occorre ritenere che, in virtù della stessa, *competa al notaio l'obbligo di richiedere la registrazione*, con conseguente modifica, in caso di delega, della titolarità dell'obbligo, quale disciplinata dall'art. 10, lettera c), del D.P.R. 131/1986 (che fa riferimento ai cancellieri per i decreti degli organi giurisdizionali).

A norma dell'art. 9 T.U., competente a registrare «gli atti degli organi giurisdizionali è l'ufficio del registro nella cui circoscrizione risiede il pubblico ufficiale obbligato a richiedere la registrazione a norma ... della lettera c) dell'art. 10». La disposizione non poneva alcun problema di interpretazione prima dell'emanazione della legge 302/1998, in quanto, in base a tale norma, la *competenza territoriale* si radica nell'ufficio del registro competente in base alla sede del Tribu-

nale (luogo di *residenza* del cancelliere, pubblico ufficiale obbligato). A seguito dello spostamento dell'obbligo di richiedere la registrazione in capo al notaio delegato, la disposizione in oggetto si presta ad una duplice interpretazione:

– o si ritiene sostituito il riferimento alla lettera c) dell'art. 10 con la nuova previsione dell'art. 591-bis c.p.c., con conseguente spostamento della competenza territoriale all'ufficio del registro competente in ragione della sede del notaio delegato (che può non coincidere con l'ufficio competente in ragione della sede del Tribunale);

– oppure si ritiene che, comunque, prevalga il riferimento al soggetto che *sarebbe* obbligato (in assenza di delega) in base all'art. 10, lettera c), T.U., anche per ragioni di coerenza sistematica (diversamente gli atti di uno stesso ufficio giudiziario andrebbero registrati presso uffici del registro diversi, a seconda che venga o meno delegato un notaio per il compimento degli atti esecutivi).

Quest'ultima soluzione sembra preferibile per le suddette ragioni, anche se forse non troppo corrispondente alla lettera della legge, risultante dal combinato disposto dell'art. 9 T.U. e dell'art. 591-bis c.p.c.; è evidente l'urgenza di un intervento normativo che faccia chiarezza sul punto.

Dall'art. 11 T.U., comma 1, si desume che per la registrazione degli atti degli organi giurisdizionali non occorre redigere la relativa *richiesta* sull'apposito modello in duplice esemplare (c.d. mod. 69). Dal comma 2 del medesimo art. si desume poi la non necessità di produzione della copia in bollo per la registrazione, mentre deve essere in ogni caso prodotto l'originale del decreto, unitamente ad una copia in carta libera.

Il *termine* per la richiesta di registrazione è di *venti giorni*, che decorrono dalla data del decreto di trasferimento (identificabile nella data di iscrizione nel repertorio di cancelleria): ciò si desume dal combinato disposto

dei commi 1 e 3 dell'art. 13 T.U. (il comma 3, in particolare, esclude i decreti di trasferimento dall'ambito degli atti per i quali il cancelliere è obbligato a richiedere la registrazione entro cinque giorni dalla pubblicazione o emanazione). Al fine di consentire la tempestività dell'adempimento, deve ritenersi che *il cancelliere sia obbligato a trasmettere tempestivamente l'originale del decreto al notaio delegato*, unitamente alle copie autentiche necessarie per la registrazione, la trascrizione, la voltura e gli altri adempimenti; copie autentiche che possono comunque ben essere rilasciate dallo stesso notaio, il quale ha una competenza generale al rilascio delle copie degli atti originali, ai sensi dell'art. 14 della legge 4 gennaio 1968 n. 15. Nell'ipotesi in cui il cancelliere non adempia sollecitamente all'obbligo di trasmissione dell'originale, deve ritenersi inapplicabile al notaio la sanzione per ritardo di registrazione o trascrizione, in assenza di dolo o di colpa (art. 5 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472), salvo verificare se sia necessario, a tal fine, dimostrare, a norma dell'art. 6, comma 3, che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

È comunque da rilevare l'inidoneità della disciplina suindicata a regolare coerentemente la decorrenza dell'obbligo di richiesta di registrazione: nella fattispecie che ci occupa si verifica – a differenza di tutte le altre fattispecie contemplate dalla legge di registro – uno scollamento, una non coincidenza tra il soggetto (cancelliere) nella cui disponibilità si trova l'atto da registrare, ed il soggetto (notaio) tenuto a richiedere la registra-

#### Nota:

(23) Sulla struttura del procedimento di registrazione, v. C.N.N. (estensore Petrelli), *Ritardo nella registrazione e liquidazione dell'imposta principale di registro*, in *CNN Strumenti*, voce 0910, 9.1.



zione: l'inadempimento, da parte del cancelliere, all'obbligo di trasmettere tempestivamente il decreto di trasferimento al notaio delegato espone quest'ultimo a pesanti sanzioni, senza che sia sempre agevole fornire la prova della non imputabilità della violazione. Anche su questo punto si palesa, quindi, l'urgenza di un intervento normativo, che faccia decorrere l'obbligo in oggetto dalla data in cui il soggetto obbligato (notaio) è venuto in possesso dell'originale del decreto di trasferimento. Con riferimento al pagamento dell'imposta di registro relativa alla vendita o assegnazione disposta con il decreto di trasferimento, non si applica il regime speciale previsto dai commi 3 e 5 dell'art. 54 T.U. (relativo agli altri atti degli organi giurisdizionali). Il comma 2 del suddetto art. 54 prevede, invece, che «i funzionari indicati alla lettera c) dell'art. 10 sono tenuti al pagamento o al deposito di cui al comma 1 limitatamente ai decreti di trasferimento emanati nei procedimenti esecutivi e agli atti da essi ricevuti». La norma, nella parte in cui fa riferimento al deposito di cui al comma 1, deve intendersi parzialmente abrogata dalle disposizioni del D. Lgs. 9 luglio 1997 n. 237, che ha soppresso i servizi di cassa degli uffici finanziari: l'ufficio del registro non può, a seguito di tale nuova disciplina, eseguire alcuna attività di riscossione (neanche relativa al deposito ex art. 54 comma 1), ma deve liquidare l'imposta ai sensi dell'art. 3 del suddetto decreto legislativo, ed il soggetto obbligato, a seguito di tale liquidazione, deve effettuare il pagamento con le nuove modalità (24).

Per quanto specificamente concerne il soggetto obbligato al pagamento, l'art. 591-bis c.c. non dispone espressamente, limitandosi a porre a carico del notaio l'obbligo di esecuzione della formalità di registrazione (rectius obbligo di richiedere la registrazione). Non è stato quindi modificato il disposto dell'art. 54, comma 2, che continua a identificare i soggetti obbligati al paga-

mento con «i funzionari indicati alla lettera c) dell'art. 10», quindi sostanzialmente con i cancellieri. In assenza di un'espressa previsione normativa, appare difficile ritenere che l'obbligo di pagamento dell'imposta faccia carico ad un soggetto diverso da quello previsto dalla legge. Ciò non toglie, ovviamente, che il notaio, pur non essendo a ciò obbligato, possa provvedere al pagamento delle imposte, avendo la disponibilità del relativo importo, una volta che sia intervenuta la relativa liquidazione da parte dell'ufficio.

Sempre con riferimento al pagamento, occorre ricordare che ai sensi dell'art. 59, lettera c), del D.P.R. 131/1986, si registrano a debito – senza quindi previo pagamento delle imposte di registro e bollo – gli atti relativi alla procedura fallimentare, ai sensi degli artt. 91 e 133 della legge fallimentare. Ciò significa, in concreto, che quando tra i beni compresi nel fallimento non vi è denaro per il pagamento delle imposte di registro e bollo, si effettua la prenotazione a debito mediante decreto del giudice delegato. L'ultimo comma dell'art. 91 L. fall. dispone che il cancelliere provvede al recupero delle spese anticipate mediante prelevamento dalle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo. Questa disposizione non sembra peraltro applicabile alla registrazione del decreto di trasferimento, in quanto, postulando il decreto stesso il preventivo pagamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario, in realtà al momento della registrazione si è in possesso del denaro occorrente per il pagamento delle spese ed imposte.

Per quanto attiene alla determinazione dell'imposta di registro, l'art. 8 della tariffa rinvia, come si è visto, alle altre norme della tariffa – e segnatamente, per quanto ci riguarda, agli artt. 1 e 7 – quanto all'individuazione delle aliquote applicabili. Per quanto concerne, invece, la base imponibile, la stessa trova la sua disciplina nell'art. 44 del Testo Unico, a norma del quale, per la vendita di beni mobili e immobili fatta in sede di espropriazione forzata, «la

base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione, diminuito, nell'ipotesi prevista dall'art. 587 del codice di procedura civile, della parte già assoggettata ad imposta». Premesso che quest'ultima ipotesi (detrazione per l'imposta già pagata) appare in concreto non realizzabile, visto che la recente giurisprudenza, anche tributaria (25), riconosce ormai senza dubbio alcuno che l'effetto reale – e quindi l'obbligo di registrazione – si produce solo dopo l'emanazione del decreto di trasferimento (26), occorre segnalare che la disposizione in esame è interpretata, per costante prassi amministrativa, dottrina e giurisprudenza, nel senso che è precluso all'ufficio ogni potere di rettifica del prezzo di aggiudicazione, essendo fissata la base imponibile con riferimento allo stesso senza alcun riferimento alle disposizioni degli artt. 51 e 52 T.U. (27).

Fattispecie solo in parte diversa dalla vendita forzata è l'assegnazione

#### Note:

(24) Sulla normativa in tema di soppressione di servizi di cassa, v. Petrelli, *Nuove modalità di riscossione di tasse e imposte*, in questa Rivista, 1998, 188 ss.

In base a quanto disposto dal decreto dirigenziale 17 dicembre 1998 (pubblicato sul supplemento ordinario n. 209 alla G.U. n. 301 del 28.12.1998), le imposte di registro, ipotecaria, catastale ed Invim dovranno essere liquidate sull'apposito «modello F23» allegato al decreto, indicando il codice causale «RG» (registrazione di atti giudiziari). Nella sezione «dati anagrafici», in assenza di precisazioni relative al processo di esecuzione, vanno presumibilmente indicati nel «campo 4» i dati del creditore precedente, nel «campo 5» i dati dell'esecutato.

(25) Comm. Trib. Centr. 19 ottobre 1979 n. 2583, in *Corriere trib.*, 1980, 1777.

(26) V. sul punto Pallaroni-Penco, *Manuale dell'imposta di registro*, 1982, 252.

(27) Circ. Min. Fin. 10 giugno 1986 n. 37/220391; Comm. Trib. Centr. 1 febbraio 1996 n. 394, in *Comm. Trib. Centr.*, 1996, I, 199; Federici, *Espropriazioni, trasferimenti coattivi e vendite pubbliche di beni immobili nell'imposta di registro*, in *Boll. trib.*, 1990, 1374; D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., 277; Armao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1993, 235.

(segue)

zione forzata, quale disciplinata dagli artt. 505 e seguenti, 589 e 590 c.p.c., e negli artt. 2925 e seguenti del codice civile. In dottrina si è correttamente affermato che l'assegnazione prevista dalle norme surriportate è in realtà una vera e propria vendita (28), anche se riservata ai soli creditori, disponendosi infatti (artt. 506 e 507) che l'assegnatario deve versare un prezzo, variabile secondo l'intervento di uno o più creditori privilegiati, non inferiore alle spese di esecuzione ed ai crediti privilegiati anteriori, e salvo il concorso, sull'eccedenza del valore, dell'offerente e degli altri creditori. In questo caso, il processo esecutivo continua dopo l'ordinanza di assegnazione al fine di giungere alla distribuzione del ricavato, mentre il creditore assegnatario acquista il bene, come avrebbe potuto fare all'incanto o senza incanto. Sembra che in questo caso – impostandosi il procedimento, come nella vendita forzata, sulla base della determinazione di un valore (art. 506, comma 2, c.p.c.) del bene soggetto ad espropriazione – non vi siano ragioni per discostarsi dalla regola ex art. 44 T.U., con conseguente impossibilità per l'ufficio di rettificare il prezzo di assegnazione.

Differente è la fattispecie dell'assegnazione in senso stretto, o *assegnazione satisfattiva* (29), con la quale si attribuisce ad uno o più creditori la proprietà del bene oggetto di espropriazione, senza far luogo né ad incanto, né ad alcun conguaglio, né successivamente a distribuzione del ricavato. Si tratta, tra l'altro, dell'unico tipo di assegnazione possibile nell'ipotesi in cui vi sia un solo creditore precedente ed interveniente: in questo caso non avrebbe senso che l'unico creditore pagasse le spese del procedimento all'ufficio per poi riversarle e nuovamente riceverle in restituzione. L'assegnazione satisfattiva, quindi, per un verso non è quindi seguita da un procedimento di distribuzione del ricavato; per altro verso manca di un meccanismo che assicuri – come nel caso della vendita forzata – che il corrispettivo del tra-

sferimento corrisponde al valore di mercato. Solo limitatamente a questa fattispecie va condivisa, pertanto, la posizione della giurisprudenza tributaria che ha ritenuto inapplicabile la limitazione al potere di rettifica, e quindi l'art. 44 T.U., all'assegnazione forzata (30).

La disposizione di cui sopra è stata ritenuta applicabile anche alla vendita forzata posta in essere – con le modalità di cui agli artt. 570 e seguenti c.p.c. – in sede di *liquidazione dell'attivo fallimentare*, in virtù del richiamo delle norme del codice di procedura civile effettuato dall'art. 105 della legge fallimentare (31). Ove viceversa la vendita o aggiudicazione sia effettuata, su autorizzazione del giudice delegato, a trattativa privata (ammesso che si ritenga possibile questa modalità della vendita fallimentare) (32), si è ritenuto che l'Amministrazione finanziaria conservi il proprio potere di rettifica (33).

La giurisprudenza ha anche ritenuto – essendo la disposizione dell'art. 44 T.U. di carattere eccezionale e non suscettibile di estensione analogica – che la stessa non sia applicabile ai trasferimenti di immobili disposti in esecuzione di *concordato fallimentare*, con la conseguenza che all'Amministrazione finanziaria, in tal caso, non è precluso l'accertamento di un valore del bene maggiore di quello dichiarato nell'atto di trasferimento (34). Ciò in quanto non

#### Note:

(segue nota 27)

La norma dell'art. 44 T.U., parzialmente diversa da quella del precedente D.P.R. 634/1972, ha recepito l'indicazione di Corte Cost. 17 novembre 1983 n. 328, secondo cui è escluso dal giudizio di congruità anche il corrispettivo delle vendite nei procedimenti coattivi senza incanto (poiché anche le vendite senza incanto forniscono sufficiente certezza che il prezzo pagato corrisponda al valore venale del bene). Ciò significa, avuto riguardo alle fattispecie di interesse notarile, che l'art. 44 T.U. si applica anche al corrispettivo della vendita forzata conseguito a seguito di gara per aumento del sesto (sulla quale si discute, in dottrina e giurisprudenza, se debba avvenire con le forme proprie della vendita senza incanto o con incanto: v. sul punto Cass. 12 aprile 1988 n. 2871, in *Foro it.*, 1989, I, c. 1923, con nota di Vaccarella, *Orienta-*

*menti e disorientamenti giurisprudenziali in tema di aumento di sesto*).

(28) Bonsignori, *L'esecuzione forzata*, Torino, 1996, 148 ss..

(29) Sulla differenza tra «assegnazione satisfattiva» e «assegnazione-vendita», e sull'enumerazione di ipotesi di assegnazione satisfattiva, v. Bonsignori, *Effetti della vendita forzata e dell'assegnazione*, Milano 1988, 178 ss.; Id., *L'esecuzione forzata*, cit., 148 ss.

(30) Comm. Trib. Centr. 1 dicembre 1952 n. 41939. In senso contrario, Comm. Trib. Centr. 20 giugno 1962 n. 89696, entrambe cit. in Gallo, *L'imposta di registro sulle vendite ai pubblici incanti*, cit., 536.

(31) Comm. Trib. Centr. 1 febbraio 1996 n. 394, in *Comm. Trib. Centr.*, 1996, I, 199; Comm. Trib. I grado Novara 16 luglio 1994, in *Riv. giur. edilizia*, 1994, I, 860; Comm. Trib. Centr. 26 ottobre 1985 n. 885, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, 3396.

In dottrina, v. Caramazza, *Il nuovo T.U. dell'imposta di registro e le procedure concorsuali*, in *Fallimento*, 1986, 1289; Balzani, *L'imposta di registro nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali (1985-1995)*, in *Dir. e pratica trib.*, 1995, II, 847; AA.VV., *Procedimenti concorsuali e fisco*, in *Fallimento*, 1988, 97; Mazzocca, *L'imposta di registro e le procedure concorsuali*, in *Dir. fall.*, 1987, I, 50; Caramazza, *Il nuovo t. u. sull'imposta di registro e le procedure concorsuali*, in *Fallimento*, 1986, 1289.

(32) Sul problema dell'ammissibilità della vendita fallimentare a trattativa privata, v. Provinciali, *Trattato di diritto fallimentare*, Milano, 1974, 1642; Cass. 6 gennaio 1979, in *Foro it.*, 1980, I, c. 216.

(33) Comm. Trib. Centr. 9 febbraio 1995 n. 456, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 606; Comm. Trib. Centr. 19 ottobre 1960 n. 32533; Comm. Trib. Centr. 20 febbraio 1945 n. 73873, queste ultime due cit. in D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., 279.

Nel senso che qualsiasi vendita fallimentare è comunque vendita forzata, applicandosi pertanto le disposizioni dell'art. 44 T.U., Comm. Trib. Centr. 16 dicembre 1991 n. 8807, in *Comm. Trib. Centr.*, 1991, I, 919.

(34) Comm. Trib. Centr. 14 settembre 1993 n. 2520, in *Corr. trib.*, 1993, 3079, ed in *Riv. giur. trib.*, 1994, 54, con nota di Anni, *Imposta di registro su vendita di beni in esecuzione di concordato fallimentare*; Cass. 4 novembre 1992 n. 11959, in *Foro it.*, 1993, I, c. 110; Cass. 14 luglio 1992 n. 8552, in *Corriere trib.*, 1992, 2651; Cass. 11 luglio 1992 n. 8470, in *Vita Not.*, 1992, 1278. Apice, *I concordati e l'imposta di registro*, in *Il Fisco*, 1994, 10020; Vanadia, *Concordato fallimentare o preventivo ed imposta di registro* (Nota a Comm. Trib. Centr. 6 marzo 1981 n. 889), in *Dir. e pratica trib.*, 1983, II, 865; Laurini, *Il concordato preventivo e fallimentare nell'imposta di registro* (Nota a Comm. trib. I grado Pisa, 21 luglio 1979, e Comm. trib. I grado Mantova, 30 ottobre 1979), in *Giur. comm.*, 1981, II, 1010.

(segue)

ricorrono nel concordato fallimentare i due presupposti sulla base dei quali l'art. 44 T.U. esclude il potere di rettifica dell'amministrazione: la determinazione giudiziale del prezzo dell'immobile (che nel concordato è fissato dalle parti, che quindi possono integrarlo attraverso convenzioni non trasfuse nel concordato), e la preordinazione alla realizzazione del maggior prezzo possibile (nel concordato il controllo, che il giudice esercita sulla proposta di concordato, è soprattutto inteso ad accertare la convenienza per i creditori, ma non è finalizzato ad accertare se il prezzo di vendita dei beni sia corrispondente a quello di mercato). Ragioni che valgono anche relativamente al concordato preventivo.

Per gli stessi motivi è stata esclusa l'applicabilità del limite al potere di rettifica alle vendite effettuate a seguito di amministrazione straordinaria, ex art. 6-bis della legge 3 aprile 1979 n. 95 (35).

In ogni caso, il problema dell'applicabilità dell'art. 44 T.U. nelle procedure concorsuali ha rilevanza marginale, rientrando, sotto il profilo soggettivo, le operazioni di vendita poste in essere durante la procedura nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 74-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, come introdotto dall'art. 1 del D.P.R. 23 dicembre 1974 n. 687. In concreto, saranno soggette ad imposta di registro proporzionale le vendite fallimentari aventi ad oggetto beni personali del fallito, ovvero beni per i quali non sussista il presupposto oggettivo dell'imposta ex art. 2 del D.P.R. 633/1972, ovvero infine le vendite esenti espressamente richiamate dall'art. 40 del D.P.R. 131/1986.

È evidente che, in tutte le ipotesi in cui trova applicazione la disposizione dell'art. 44 T.U. (e quindi la preclusione al potere di rettifica dell'ufficio), non si pone con riferimento all'imposta di registro alcun problema di *valutazione automatica*, con

conseguente inapplicabilità dell'art. 52, commi 4 e 5, T.U., e dell'art. 12 del D.L. 14 marzo 1988 n. 70, e sue successive modificazioni ed integrazioni. Negli altri casi (assegnazione forzata, vendita nel concordato fallimentare, nel concordato preventivo, nella procedura di amministrazione straordinaria, vendita fallimentare a trattativa privata) si pone il problema del meccanismo attraverso il quale assicurare – con riferimento al decreto di trasferimento – la proponibilità dell'apposita istanza ai sensi dell'art. 12 suddetto.

Se, infatti, oggetto di trasferimento è un fabbricato, denunciato al catasto urbano ma non ancora provvisto di rendita, l'art. 12 del D.L. 14 marzo 1988 n. 70 consente di avvalersi della *valutazione automatica*, ma, ai sensi del primo comma, «il contribuente è tenuto a *dichiarare nell'atto* o nella dichiarazione di successione di volersi avvalere delle disposizioni del presente art.». Il comma 2-bis, relativamente all'ipotesi di fabbricato urbano munito della c.d. rendita proposta ex D.L. n. 16/1993 e D.M. 701/1994, consente di avvalersi della valutazione automatica, «alla sola condizione che il contribuente *dichiari nell'atto* di volersi avvalere delle disposizioni del presente art.». La condizione della dichiarazione in atto farebbe presupporre l'inapplicabilità del meccanismo dell'art. 12 ai trasferimenti coattivi, o comunque ai provvedimenti giudiziari, la cui caratteristica è che alla formazione dell'atto-provvedimento non partecipa il contribuente. Senonché, tale conclusione è smentita dallo stesso art. 12, che nel prevedere, al comma 1, l'obbligo di produrre al competente ufficio del registro entro sessanta giorni la ricevuta rilasciata dall'ufficio del catasto, fa decorrere tale termine anche «dalla data di pubblicazione o emanazione degli atti giudiziari»; inoltre, anche il comma 3 prevede che le disposizioni di cui sopra si applicano anche agli atti giudiziari pubblicati o emanati a decorrere dalla data di entrata in

vigore dello stesso decreto. Appare inevitabile, allora, nell'ambito di un'interpretazione conservativa volta ad attribuire un senso alle disposizioni in esame – e che tenga conto anche dell'analogo problema affrontato e risolto dall'Amministrazione finanziaria con riferimento alle agevolazioni fiscali da richiedersi in atto – ritenere che, relativamente agli atti giudiziari (e quindi anche ai decreti di trasferimento emessi nel procedimento di espropriazione forzata), la possibilità di avvalersi della valutazione automatica sia subordinata ad una *richiesta-dichiarazione del contribuente che può essere formalizzata separatamente, nella forma delle istanze rivolte alla pubblica amministrazione ex legge n. 4 gennaio 1968 n. 15, e successive modificazioni ed integrazioni.*

In concreto, l'aggiudicatario che voglia avvalersi del disposto dell'art. 12 suddetto – *nei pochi casi in cui non è applicabile l'art. 44 T.U.* – dovrà farne apposita richiesta nella suddetta forma, consegnandola quindi al notaio delegato che provvederà alle relative incombenze; *anche ove sussista la «rendita proposta» ex D.M. 701/1994, la richiesta dell'aggiudicatario prevista dal comma 2-bis dell'art. 12 dovrà essere prodotta all'ufficio del registro unitamente al decreto di trasferimento.* In assenza di una tale richiesta da parte dell'aggiudicatario, *il notaio delegato non potrà né dovrà autonomamente decidere di richiedere l'applicazione dell'art. 12.*

Nell'ipotesi in cui l'aggiudicatario assuma a proprio carico il debito, ai sensi dell'art. 508 c.p.c., o dell'art. 41, comma 5, del D. Lgs. 1 settembre 1993 n.

#### Note:

(segue nota 34)

In senso contrario, Comm. Trib. Centr. 16 dicembre 1991 n. 8807, in *Comm. Trib. Centr.*, 1991, I, 919; Comm. Trib. Centr. 4 marzo 1986 n. 1905, in *Comm. Trib. Centr.*, 1986, I, 233.

(35) Cass. 30 maggio 1996 n. 5048, in *Fallimento*, 1996, 1114.

385, non vi è alcuna particolarità nella tassazione: l'assunzione del debito, infatti, è contestuale al trasferimento, e non è quindi soggetta ad imposta, ai sensi dell'art. 21, comma 3, del D.P.R. 131/1986.

#### *Imposte ipotecarie e catastali.*

Quanto alle imposte ipotecarie e catastali, gli artt. 2, comma 1, 10, comma 1 e 13 del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347 rinviano alle norme in tema di imposta di registro per quanto concerne la determinazione della base imponibile, l'accertamento, la liquidazione, le modalità ed i termini della riscossione dell'imposta, per cui vale quanto sopra precisato. L'art. 10 del T.U., e l'art. 1 della tariffa ad esso allegata, menzionano genericamente gli «atti» che danno luogo a formalità di trascrizione e voltura, ma non sembra dubbio che in tale termine debbano intendersi ricompresi anche i provvedimenti che determinano trasferimenti coattivi, con conseguente applicazione, anche a questi ultimi, delle aliquote previste per i trasferimenti volontari.

Per quanto concerne la vendita forzata di beni mobili registrati, delegabile al notaio ex art. 534-bis c.p.c., occorre rammentare che l'art. 57 del D. Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 ha modificato la tariffa e la tabella del testo unico sull'imposta di registro, aggiungendo nella tabella l'art. 11-bis, che contempla, tra gli atti *esenti da registrazione*, quelli di natura traslativa o dichiarativa aventi ad oggetto veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico, e, nel contempo, adeguando in tal senso anche l'art. 11 della tariffa, parte prima; di modo che, con decorrenza dal 1° gennaio 1999, non sono soggette a registrazione, neanche se poste in essere per atto pubblico, le vendite – anche forzate – di auto-veicoli.

#### *Invim.*

La vendita forzata non era, nel sistema originario dell'imposta Invim, assoggettata ad imposta (36). Solo successivamente, l'art. 1 del D.P.R. 23 dicembre 1974 n. 688 ha modificato l'art.

2, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643 (37), equiparando espressamente la vendita forzata agli atti di trasferimento a titolo oneroso, senza peraltro intervenire sulla disciplina dell'imposta, che pure avrebbe necessitato di alcuni ritocchi in considerazione delle peculiarità della fattispecie in esame.

Nel processo esecutivo, infatti, non è possibile – nella stragrande maggioranza dei casi – usufruire della collaborazione del soggetto esecutato per la sottoscrizione della dichiarazione Invim e per il pagamento dell'imposta. Anche nella vendita forzata, infatti:

– soggetto passivo ai fini dell'Invim è, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 643/1972, l'alienante a titolo oneroso, e quindi il soggetto esecutato;

– soggetto tenuto all'obbligo di dichiarazione è il cedente, e quindi l'esecutato, ai sensi dell'art. 18, comma 1;

– il notaio, obbligato a richiedere la registrazione ai sensi dell'art. 591-bis c.p.c., deve richiedere, ai sensi dell'art. 18, comma 2, del decreto Invim, la dichiarazione di cui al comma 1 al cedente, e quindi nel nostro caso all'esecutato, e produrla all'ufficio con il decreto da registrare; – valgono le conclusioni sopra esposte con riferimento all'imposta di registro, in forza del rinvio contenuto nell'art. 5 del D.P.R. 643/1972, per l'identificazione del soggetto obbligato al pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni.

Con riferimento a queste ultime, occorre rammentare, inoltre, che l'art. 23, comma 1, del D.P.R. 643/1972, come modificato, con effetto dal 1° aprile 1998, dall'art. 3 del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 473, prevede, in caso di omessa dichiarazione, la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta. Lo stesso art. 23, al comma 5, prevede che il notaio o altro pubblico ufficiale che non ha richiesto o non ha prodotto la dichiarazione è punito con la sanzione amministrativa da lire un milione a lire dieci milioni.

Delle norme sopra descritte ha fatto corretta applicazione l'Amministrazione Finanziaria, la quale ha chiarito che:

– anche nelle vendite forzate, sussiste l'*obbligo* del cancelliere (ora *del notaio* in caso di delega) *dirichiedere al soggetto esecutato la dichiarazione Invim* (38);

– l'Invim deve configurarsi come spesa di giustizia *ex art. 2770 c.c.*, prededucibile quindi dal ricavato della vendita forzata

#### **Note:**

(36) In tal senso, Circ. Min. Fin. 5 aprile 1973 n. 4/1490; Ris. Min. Fin. 5 aprile 1973 n. 4/1729.

(37) Secondo Comm. Trib. Centr. 4 marzo 1986 n. 1905, in *Comm. Trib. Centr.*, 1986, I, 233, l'attrazione nell'ambito degli atti a titolo oneroso, ai fini Invim, della vendita forzata, operata con l'art. 1 del D.P.R. 688/1974, ha carattere innovativo e non interpretativo, con la conseguenza che non può trovare applicazione ai negozi stipulati prima dell'entrata in vigore dello stesso D.P.R. del 1974.

In dottrina l'estensione dell'Invim alle vendite forzate è stata ritenuta di dubbia legittimità costituzionale, in quanto effettuata con decreto delegato, mentre l'art. 6 della legge delega 9 ottobre 1971 n. 825 prevede l'assoggettabilità a tributo delle sole ipotesi di alienazione, e l'art. 17 della stessa legge delega consentiva al Governo di emanare disposizioni integrative e correttive solo nel rispetto dei principi e criteri direttivi dettati dalla legge delega. Su questi problemi, v. Ceccherini, *L'Invim nei procedimenti concorsuali ed aspetti di incostituzionalità dell'attuale normativa*, in *Fallimento*, 1988, 163; Pinto, *L'Invim nelle vendite forzate fallimentari*, in *Giur. comm.*, 1977, I, 615; Lo Cascio, *Problematiche fiscali delle procedure concorsuali*, Milano 1980, 116.

(38) Nella Circ. Min. Fin. 24 novembre 1976 n. 18, prot. 4/3013, in *Boll. trib.*, 1977, 58, si precisa che «il pubblico ufficiale ... resta esonerato da ogni responsabilità, come si evince dal comma 4 del citato D.P.R. 643, nel caso in cui il soggetto passivo del tributo rifiuti, nonostante la *espressa richiesta* di adempimento, di presentare la dichiarazione al pubblico ufficiale medesimo. *Resta a carico di questi soltanto l'onere di far risultare dal decreto di trasferimento che inoltrerà all'ufficio del registro, sia la richiesta rivolta al contribuente, sia la circostanza di non aver ricevuto la dichiarazione di imposta*, in modo che resti documentato l'adempimento dell'obbligo ad esso imposto dalla legge e l'imputabilità dell'omissione di dichiarazione esclusivamente al soggetto passivo del tributo». Nello stesso senso, Ris. Min. Fin. 5 novembre 1986 n. 1/320.

prima del pagamento dei creditori (39), salvo – ove lo si ritenga sussistere nonostante l'effetto purgativo del decreto di trasferimento – il privilegio previsto dall'art. 28 del D.P.R. 643/1972 (ed ora dall'art. 2772 c.c.) (40) relativamente all'eventuale imposta complementare ed accessori;

– l'*obbligo di effettuare il pagamento* (41) compete al cancelliere.

Rimane il *punctum dolens* della sottoscrizione e presentazione della dichiarazione, in caso di mancata produzione della stessa da parte dell'esecutato a seguito della richiesta del notaio. L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che, in tal caso, la dichiarazione possa essere sottoscritta, su invito del giudice dell'esecuzione, dal *custode*, in quanto titolare di un ufficio a cui sono affidate la conservazione e l'amministrazione del bene pignorato (42) (e salva, nell'ipotesi in cui custode sia il debitore e questi non collabori, la sostituzione d'ufficio ex art. 66, comma 1, c.p.c.). La soluzione è stata però criticata in dottrina, osservandosi come il custode sia privo di qualsiasi forma di rappresentanza del soggetto passivo (43). Altra possibilità, in alternativa alla sottoscrizione della dichiarazione Invim da parte del custode, è l'applicazione dell'art. 164 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, a norma del quale «Il giudice dell'esecuzione, in seguito all'alienazione del bene espropriato, compie in luogo del debitore tutti gli atti necessari al trasferimento del bene all'acquirente». La denuncia Invim può essere ritenuta «atto necessario» al trasferimento, soprattutto in quanto, secondo l'orientamento

*costituisce una "spesa di giustizia"*, che non rappresenta un credito verso l'esecutato ma un diritto di recupero sulla massa attiva e come tale va prelevata, o meglio prededotta, dalla massa attiva medesima, prescindendosi dalle cause di prelazione che eventualmente la assistono». Nello stesso senso, Ris. Min. Fin. 5 novembre 1986 n. 1/320, e, in giurisprudenza, Cass. 26 giugno 1992 n. 8021, in *Vita Not.*, 1992, 1286; Cass. 22 maggio 1992 n. 6152, in *Foro it.*, 1992, I, c. 2085; Cass. 4 maggio 1991 n. 4926, in *Giust. civ.*, 1991, I, 2286; Cass. 25 ottobre 1990 n. 10362, in *Il Fisco*, 1991, 1628; Cass. 18 ottobre 1990 n. 10163, in *Comm. Trib. Centr.*, 1991, II, 486; Cass. 23 agosto 1990 n. 8581, in *Foro it.*, 1990, I, c. 3125. Viene quindi superato l'orientamento di Cass. 24 luglio 1987 n. 6436, in *Foro it.*, Rep. 1987, voce *Privilegio*, n. 35, che aveva ritenuto alla specie applicabile l'art. 2780 c.c.

(40) In generale, sul privilegio derivante dall'applicazione dell'Invim, ex art. 28 D.P.R. 643/1972 ed art. 2772 c.c., v. Miglietta-Prandi, *I privilegi*, Torino 1995, 365 ss.. Da segnalare in particolare che:

– il privilegio nasce al momento del compimento dell'atto (Cass. 26 gennaio 1981 n. 571, in *Giust. civ.*, 1981, I, 1006);

– il privilegio assiste anche il credito per imposta Invim complementare (arg. ex art. 2772, comma 5, c.c., ed ex art. 28, comma 2, D.P.R. 643/1972);

– il privilegio, in virtù del richiamo ex art. 31 del D.P.R. 643/1972 al T.U. sull'imposta di registro, ha la durata di cinque anni, decorrenti dalla data di registrazione;

– lo stesso privilegio assiste sia il credito per imposta che quello relativo alle sanzioni amministrative tributarie (art. 28, comma 1, D.P.R. 643/1972, e art. 26 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472).

Il Ministero delle Finanze, con circolare 24 novembre 1976 n. 18, *cit.*, ha ritenuto non necessario, per procedere alla distribuzione del ricavato (predefinito l'importo dell'Invim da versare come imposta principale) attendere la definizione del procedimento di accertamento del tributo, atteso che il credito dell'amministrazione finanziaria per imposta suppletiva o complementare deve essere fatto valere direttamente nei confronti del soggetto passivo del tributo, e «ritenendo altresì fermo il privilegio ex art. 28 D.P.R. 643/1972, opponibile all'acquirente senza che possa addursi in contrario l'effetto purgativo della vendita forzata (che riguarda, sempre secondo il Ministero delle Finanze), i privilegi anteriori alla vendita e non quello in esame, che sorge unitamente al credito d'imposta al momento dell'emanazione del decreto di trasferimento». In senso contrario, Comm. Trib. Il grado Napoli 13 maggio 1987 n. 342, in *Il Fisco*, 1987, 6561, con nota parzialmente adesiva di Milone; secondo tale pronuncia, l'effetto purgativo del trasferimento coattivo si estende anche ai privilegi sorti per effetto del decreto di trasferimento, in quanto la disposizione dell'art. 2916 n. 3 c.c. (secondo cui

nella distribuzione della somma ricavata non si tiene conto dei privilegi per crediti sorti dopo il pignoramento) non distingue tra crediti privilegiati sorti prima o dopo il decreto di trasferimento, e la natura del trasferimento coattivo comporta la trasmissione del bene all'aggiudicatario libero dalle garanzie che su esso gravano ed in particolare senza che abbiano rilevanza i privilegi speciali. Ritiene invece opponibile all'aggiudicatario il privilegio ex art. 28 D.P.R. 643/1972, salvo che nei casi di negligenza dell'ufficio del registro nel richiedere il pagamento dell'Invim al cancelliere, Comm. Trib. Centr. 7 aprile 1993 n. 1551, in *Il Fisco*, 1993, 9596, con nota critica di Morozzo della Rocca (che non ritiene possibile introdurre una causa atipica di estinzione del privilegio, quale la negligenza dell'ufficio, non prevista dalla legge). La maggior parte della dottrina, pur non approfondendo il problema dei privilegi fiscali sorti a seguito del decreto di trasferimento, è per il resto concorde nel ritenere che l'effetto purgativo del decreto di trasferimento, previsto dall'art. 586 c.p.c. per le ipoteche, si estenda anche ai privilegi: v. sul punto Bonsignori, *Effetti della vendita forzata e dell'assegnazione*, Milano 1988, 60 ss..

(41) Secondo Trib. Ascoli Piceno 28 ottobre 1982, in *Giur. it.*, 1984, II, c. 267, commette il delitto di omissione di atti d'ufficio il cancelliere addetto all'ufficio esecuzioni immobiliari del Tribunale che non provveda al pagamento dell'Invim, prelevando la somma necessaria dal prezzo ricavato dalla vendita forzata.

(42) Circ. Min. Fin. 24 novembre 1976 n. 18, *cit.*: «invero, il custode è un ausiliario del giudice, titolare di una funzione pubblica e rappresentante di interessi parzialmente pubblici ... Il custode perciò non è legato alle parti da nessun vincolo di rappresentanza, ma ... gli atti da lui compiuti, nell'ambito dei poteri che gli competono, pur essendo posti in essere in nome proprio, sono imputabili, quanto ai loro effetti, al debitore esecutato. Tra tali poteri rientrano quelli di amministrazione ordinaria e quelli di amministrazione straordinaria, nonché le azioni finalizzate all'amministrazione e conservazione dell'immobile, tra le quali ultime, si ritiene, che possa comprendersi anche la presentazione della dichiarazione ai fini dell'applicazione dell'imposta Invim, ove si consideri che la mancata liberazione dell'immobile dall'onere relativo potrebbe influire negativamente sul ricavato con conseguente pregiudizio per i creditori, attesa l'opponibilità del privilegio all'acquirente come sopra si è fatto cenno».

(43) Rau-Alemanno, *Commentario Invim*, Milano 1994, 185, il quale ritiene anche che la dichiarazione sottoscritta da soggetto non legittimato sia in tutto parificabile ad una dichiarazione non sottoscritta, con ogni conseguenza anche sul piano sanzionatorio. Sulla figura del custode, v. in particolare Costa, *Custodia di beni pignorati o sequestrati (diritto processuale civile)*, in *Enc. dir.*, XI, Milano 1962, 564 ss.

#### Note:

(39) Circ. Min. Fin. 24 novembre 1976 n. 18, *cit.*: «il pagamento dell'imposta invim, così come di ogni tributo causalmente correlato col processo esecutivo – nel senso che esso sorge per effetto di un atto processuale qual è il decreto di trasferimento, costituisce una tipica spesa del medesimo. Da tanto discende che l'imposta Invim

ministeriale, la presentazione della dichiarazione ed il pagamento dell'imposta sono il presupposto necessario affinché non sorga il privilegio fiscale dello Stato sull'immobile trasferito, ai sensi dell'art. 2772 c.c. e dell'art. 28 del D.P.R. 643/1972. Ciò significa che il giudice dell'esecuzione, con lo stesso atto con cui conferisce al notaio la delega ex art. 591-bis c.p.c., può espressamente delegare il medesimo notaio alla presentazione e sottoscrizione della denuncia Invim, per il caso in cui questa non venga prodotta dall'esecutato. *Quid iuris* nel caso in cui questa espressa delega non vi sia? Deve ritenersi che, anche in tal caso, il notaio possa ugualmente porre in essere gli atti «necessari» al trasferimento di cui all'art. 164 disp. att., quali atti strumentali all'esercizio delle funzioni affidategli, ed anche in virtù della precisazione contenuta nell'art. 591-bis, comma 3, secondo periodo, c.p.c.

Quella suesposta è anche la conclusione della giurisprudenza la quale, sia pure con motivazione insufficiente (confondendo il profilo del pagamento dell'imposta con quello della sottoscrizione della dichiarazione) ha ritenuto che competente a sottoscrivere la dichiarazione di cui all'art. 18 del D.P.R. 643/1972 sia il cancelliere, in quanto soggetto obbligato a chiedere la registrazione (44).

Nell'ipotesi in cui il notaio, obbligato a richiedere al debitore esecutato la dichiarazione Invim, a ciò non provveda, l'Amministrazione finanziaria (45) ha ritenuto che ciò, oltre a determinare l'applicazione delle relative sanzioni amministrative, comporti altre importanti conseguenze:

- la dichiarazione eventualmente sottoscritta dal notaio, dal cancelliere o dal custode legittima comunque la riscossione dell'imposta;
- essa non può, peraltro, formare preclusioni in danno del soggetto passivo del tributo, con la conseguenza che questi avrà facoltà di rettificare - entro i tre

anni successivi al pagamento dell'imposta - gli elementi autonomamente indicati dal notaio, dal cancelliere o dal custode nella dichiarazione, anche per circostanze diverse da quella prevista dall'art. 19 del D.P.R. 643/1972, e chiedere quindi il rimborso dell'imposta pagata in eccedenza.

Riguardo alla vendita forzata che ha luogo nell'ambito della *procedura fallimentare*, si è rilevato che, per prassi assolutamente costante, è il curatore fallimentare a sottoscrivere la dichiarazione Invim, pur senza un effettivo aggancio normativo, con gli stessi problemi che sorgono a proposito della dichiarazione sottoscritta dal custode (46). Sembra, in realtà, più corretta l'estensione, anche al fallimento, delle conclusioni sopra raggiunte con riferimento alle esecuzioni individuali, con la riaffermazione dell'*obbligo del cancelliere (o del notaio delegato) di richiedere la dichiarazione Invim all'esecutato o fallito, ed eventualmente di sottoscrivere autonomamente la dichiarazione* avvalendosi del disposto dell'art. 164 disp. att. c.p.c., estensibile, in quanto non incompatibile, anche al fallimento. Lo stesso discorso vale per quanto concerne il *pagamento*, in quanto il relativo obbligo grava per legge sul cancelliere, che deve prelevare le somme necessarie dal ricavato della vendita, in prededuzione (47) ai sensi dell'art. 111, n. 1, della legge fallimentare (e quindi previo decreto del giudice delegato).

In conclusione, si ritiene che il notaio, per adempiere correttamente gli obblighi di cui al D.P.R. 643/1972, debba:

- richiedere al debitore esecutato o fallito la dichiarazione Invim;
- nell'ipotesi in cui il debitore non soddisfi tale richiesta e non produca la dichiarazione, il notaio potrà sottoscrivere egli stesso la dichiarazione, in attuazione della delega e dell'art. 164 disp. att. c.p.c.;
- il notaio preleverà quindi dal ricavato della vendita l'importo dell'imposta dovuta, e la ver-

terà, con le prescritte modalità, producendo quindi la dichiarazione Invim unitamente alla richiesta di registrazione.

Per la *determinazione e liquidazione dell'Invim* valgono le regole ordinarie, salvo precisare che il valore finale Invim è quello al 31 dicembre 1992, e non si applica quindi a tale valore la norma dell'art. 44 del D.P.R. 131/1986, che preclude all'ufficio il potere di rettifica,

#### Note:

(44) Cass. 26 giugno 1992 n. 8021, in *Vita Not.*, 1992, 1286; Cass. 22 maggio 1992 n. 6152, in *Foro it.*, 1992, I, c. 2085; Cass. 4 maggio 1991 n. 4926, in *Giust. civ.*, 1991, I, 2286; Cass. 23 agosto 1990 n. 8581, in *Foro it.*, 1990, I, c. 3125; Cass. 18 ottobre 1990 n. 10163, in *Comm. Trib. Centr.*, 1991, II, 486; Cass. 18 ottobre 1990 n. 10165, in *Il Fisco*, 1990, 7116.

(45) Ris. Min. Fin. 18 dicembre 1982 n. 4/4529.

(46) V. sul punto Rau-Alemanno, *Commentario Invim*, cit., 186-187; Regazzoni, *Modalità di applicazione dell'Invim alle vendite coattive*, in *Giur. comm.*, 1977, I, 1047; Brighenti, *Invim: adempimenti e responsabilità del curatore fallimentare*, in *Boll. trib.*, 1991, 1318 (il quale ritiene «sorprendente» l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, in presenza dell'esplicita disposizione normativa in forza della quale la dichiarazione Invim deve essere richiesta e presentata dal cancelliere); Miccinesi, *Fallimento nel diritto tributario*, cit., 470-471 (che rileva come l'unico motivo di coinvolgimento del curatore, per cui non è previsto nessun obbligo dalla legge a proposito dell'Invim, sembra quello di voler offrire all'Amministrazione finanziaria una garanzia in più non prevista dalla legge). Si è rilevato, d'altra parte, che esiste, nel nostro ordinamento, il principio per cui il contribuente, ancorché fallito, non perde attitudine nei confronti del Fisco, sia dal lato passivo che attivo dell'obbligazione tributaria: Tesaurò, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass. trib.*, 1990, 255.

(47) Dubbi sull'applicabilità della prededuzione per l'Invim nella procedura fallimentare sono stati espressi da Brighenti, *Invim: adempimenti e responsabilità del curatore fallimentare*, in *Boll. trib.*, 1991, 1317-1318, sulla base del presupposto che l'imposta in oggetto non colpisce il trasferimento, ma un pregresso incremento di valore. Nello stesso Miccinesi, *Fallimento nel diritto tributario*, cit., 470 (che però rileva che la soluzione di escludere la prededucibilità dei crediti d'imposta in questione comporterebbe, in sostanza, la totale vanificazione delle ragioni dell'Erario).

determinando la base imponibile con esclusivo riferimento al prezzo di aggiudicazione. Ciò significa che *il valore finale Invim* (determinato con i criteri degli artt. 51 e 52 T.U., in virtù del rinvio effettuato dall'art. 6 del D.P.R. 643/1972) è suscettibile di rettifica, secondo le regole ordinarie, salva l'applicazione del limite consistente nella c.d. valutazione automatica.

Per la *quantificazione del valore finale Invim al 31 dicembre 1992*, in caso di mancata collaborazione dell'esecutato, il notaio delegato che non voglia assumersi la responsabilità di farlo personalmente, non avrà altri mezzi, oltre quello di richiedere al giudice dell'esecuzione la nomina di un esperto che vi provveda.

Quanto all'eventuale applicazione del meccanismo di cui all'art. 12 del D.L. 14 marzo 1988 n. 70, deve ritenersi, analogamente a quanto precisato ai fini dell'imposta di registro, che, in assenza di rendita catastale definitiva, la possibilità di avvalersi della valutazione automatica sia subordinata ad una *richiesta-dichiarazione del contribuente che può essere inserita nella dichiarazione Invim, ovvero formalizzata separatamente, nella forma delle istanze rivolte alla pubblica amministrazione ex legge n. 4 gennaio 1968 n. 15*, e successive modificazioni ed integrazioni. Peraltro se, come avviene in realtà nella stragrande maggioranza dei casi, il debitore esecutato, richiesto dal notaio, non ottemperi all'obbligo di produrre la dichiarazione Invim, e questa venga quindi sottoscritta dallo stesso notaio, *nessun obbligo* potrà a quest'ultimo far carico in ordine all'eventuale richiesta di attribuzione di rendita.

#### *Imposta sul valore aggiunto.*

La vendita forzata rientra, al pari delle altre alienazioni a titolo oneroso, tra le operazioni che sono considerate cessioni di beni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, come del resto risulta da conforme orientamento della

giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria (48). Ciò in quanto l'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nel definire, al comma primo, come cessioni di beni soggette ad I.V.A. gli «atti a titolo oneroso che importano il trasferimento di proprietà», adottati nell'esercizio di impresa, non distingue tra la natura volontaria o coattiva del trasferimento, che nella specie è comunque a titolo derivativo, traducendosi nella trasmissione dello stesso diritto vantato dal debitore esecutato. Anche, quindi, nell'ipotesi di esecuzione forzata avente ad oggetto un bene d'impresa, si applica l'imposta sul valore aggiunto (e conseguentemente, nei limiti fissati dall'art. 40 del D.P.R. 131/1986, l'imposta fissa di registro) (49), ricadente sull'aggiudicatario o assegnatario e non sul debitore esecutato. Quanto sopra trova espressa conferma, del resto, in alcune disposizioni del D.P.R. 633/1972:

– l'art. 6, comma 2, lettera a), che menziona espressamente le *cessioni di beni per atto della pubblica autorità*, disponendo che in tal caso l'operazione si considera in ogni caso effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo;

– l'art. 13, comma 2, lettera a), ai sensi del quale, per le cessioni di beni dipendenti da atto della pubblica autorità, il corrispettivo si intende costituito dall'indenizzo, comunque denominato.

Anche nella vendita forzata il meccanismo di funzionamento I.V.A. necessita, peraltro, di un comportamento del soggetto cedente, il quale ha l'obbligo di emettere la fattura, di registrarla, di addebitare in rivalsa l'importo dell'imposta al soggetto acquirente, e di versare quindi l'imposta medesima nei termini di legge (50).

Il problema non si pone nel *fallimento*, in quanto, per espressa disposizione dell'art. 74-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, come introdotto dall'art. 1 del D.P.R. 23 dicembre 1974 n. 687, gli adempimenti in materia di imposta sul valore aggiunto costituiscono un obbligo del

curatore fallimentare, il quale deve emettere la fattura entro trenta giorni dal momento di effettuazione dell'operazione.

Viceversa, nel processo di *espropriazione forzata individuale*, quanto sopra ha ben poche possibilità di realizzazione, per gli stessi motivi sopra chiariti a proposito dell'INVIM, individuabili essenzialmente nell'assenza di collaborazione da parte del soggetto esecutato. A ciò si aggiunga il fatto che – trattandosi di imprenditore individuale, la sussistenza di tale qualifica al momento in cui si perfeziona la cessione (e cioè al momento di emissione del decreto di trasferimento) può addirittura non essere nota agli organi della procedura. Trattandosi, viceversa, di società commerciale esecutata, vale la presunzione assoluta che l'attività sia posta in essere nell'esercizio di impresa, ex art. 4, comma 2, del D.P.R. 633/1972.

In tutti questi casi, si ritiene *opportuno* che il notaio avvisi l'esecutato in ordine al momento di effettuazione dell'operazione (che, in base all'art. 6, comma 2, lettera a) del D.P.R. 633/1972, coincide con il momento del pagamento del corrispettivo, collocandosi quindi anteriormente al decreto di trasferi-

#### **Note:**

(48) Ris. Min. Fin. 7 novembre 1985 n. 322650; Ris. Min. Fin. 22 settembre 1981 n. 331028; Cass. 12 agosto 1997 n. 7528, in *Foro it.*, 1997; Cass. 14 ottobre 1992 n. 11210, in *Vita Not.*, 1993, 372. In senso contrario, Comm. Trib. Centr. 14 aprile 1994 n. 1074, in *Riv. legisl. fisc.*, 1996, 825 (sulla base dell'apodittica affermazione che «avendo la vendita forzata natura non di trasferimento negoziale, ma di trasferimento coattivo, deve escludersi che la stessa possa considerarsi soggetta ad imposizione fiscale e che, quindi, per essa sia dovuta l'IVA dall'esecutato»).

(49) La nota II all'art. 8 della tariffa richiama il principio di alternatività di cui all'art. 40 T.U. solo per le sentenze di condanna, previste alla lettera b) dello stesso art. 8. Non sembra dubbio, peraltro, che detto principio di alternatività abbia portata generale, e sia riferibile anche ai trasferimenti forzati.

(50) Ris. Min. Fin. 7 novembre 1985 n. 322650.

mento). Ciò perché, in caso contrario, l'inadempimento degli obblighi in materia di I.V.A. non sarebbe imputabile all'esecutato, che potrebbe legittimamente non averne conoscenza.

Nel caso in cui aggiudicatario o assegnatario sia un soggetto I.V.A., sullo stesso grava l'obbligo di c.d. autofatturazione (ora disciplinato dall'art. 6, commi 8 e 9, del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471) il cui adempimento risolve almeno in parte il problema in esame, poiché assicura il pagamento dell'imposta. In caso di inadempimento dell'obbligo di autofatturazione, l'acquirente è punito con una sanzione amministrativa pari al quindici per cento del corrispettivo, con un minimo di lire cinquecentomila. Si ritiene opportuno che il notaio delegato, che sia a conoscenza della qualifica di imprenditore del soggetto esecutato, renda edotto l'aggiudicatario degli obblighi e delle sanzioni di cui sopra.

Nell'ipotesi in cui l'aggiudicatario o assegnatario non sia un soggetto I.V.A., l'imposta non può essere assolta con il meccanismo dell'autofatturazione. Il problema dell'omesso pagamento dell'imposta – con il conseguente problema della nascita del privilegio fiscale dello Stato ex art. 2772 del codice civile (51) – non sembra poter trovare, in questo caso, una soddisfacente soluzione (tale non è, in particolare, quella risultante dalla prassi di qualche Tribunale, consistente nell'obbligare l'aggiudicatario, non imprenditore e non professionista, al pagamento dell'imposta in luogo del cedente).

Si pone anche il problema di verificare quali siano gli *obblighi professionali* del notaio nelle ipotesi di cui trattasi. Escluso che il notaio debba verificare l'avvenuto pagamento dell'imposta e l'avvenuto adempimento dell'obbligo di fatturazione da parte dell'esecutato (non avvenute, tra l'altro, né i poteri né gli strumenti di accertamento), il notaio stesso potrà soltanto prendere atto del mancato ricevimento della fattura da parte

dell'aggiudicatario, e rendere edotto quest'ultimo delle conseguenze – soprattutto in tema di privilegi – derivanti dal mancato pagamento dell'imposta.

E' anche importante segnalare che, *nonostante il mancato pagamento dell'Iva* e l'omesso adempimento degli obblighi previsti dal D.P.R. 633/1972, tra cui l'obbligo di fatturazione, in applicazione del principio di alternatività l'atto andrà comunque registrato – facendo constare all'ufficio del registro, anche mediante dichiarazione contenuta nel decreto di trasferimento, che l'atto rientra nel campo I.V.A. – con il pagamento delle *imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale*. Ciò perché l'art. 40 del D.P.R. 131/1986 non condiziona in alcun modo la suddetta alternatività al versamento I.V.A. o all'emissione della fattura, ma si limita a prevedere l'applicazione dell'imposta fissa di registro agli atti «soggetti all'imposta sul valore aggiunto».

#### *Le agevolazioni fiscali.*

Il problema se l'aggiudicatario o assegnatario possa usufruire, per l'acquisto nascente da vendita forzata, delle eventuali agevolazioni fiscali astrattamente spettanti, necessita di un chiarimento preliminare. L'art. 8 della tariffa, parte prima, stabilisce espressamente che ai provvedimenti di aggiudicazione e di assegnazione si applicano «le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti». La dicitura «stesse imposte», essendo la disposizione collocata nel testo unico sull'imposta di registro, va evidentemente riferita alla misura dell'imposta di registro, e quindi alle aliquote eventualmente applicabili, anche in forza di eventuali disposizioni agevolative. Non si pone, quindi, alcun problema di compatibilità causale tra la fattispecie «vendita forzata» e la fattispecie definita, volta per volta, come «atto traslativo a titolo oneroso» o «vendita» nelle singole disposizioni agevolative, trattandosi tra l'altro, in entrambi i casi, di acquisto a titolo derivativo ed a titolo onero-

so (52). In altri termini, si ritiene che il rinvio effettuato dall'art. 8 della tariffa alle imposte previste per gli atti volontari a titolo oneroso renda superflua un'indagine sulla causa negoziale prevista dalle singole disposizioni agevolative, come pure superflua si manifesta la soluzione della questione (teorica) relativa alla natura giuridica della vendita forzata.

Nell'ipotesi in cui la disposizione agevolativa preveda che *nell'atto* debba richiedersi l'agevolazione o effettuare una dichiarazione *a pena di decadenza*, si pone il problema – analogo a quello sopra esaminato relativamente all'art. 12 del D.L. 70/1988 – se costituisca ostacolo all'ottenimento dell'agevolazione il fatto che non è possibile inserire la richiesta o la dichiarazione nel decreto di trasferimento, che per sua natura è un atto alla cui formazione non partecipa il soggetto contribuente-aggiudicatario.

Possono farsi diversi esempi:

#### **Note:**

(51) Il privilegio ex art. 2772 c.c. assiste, relativamente all'imposta sul valore aggiunto, sia il credito dello Stato, sia il credito in rivalsa del cedente: v. sul punto Miglietta-Prandi, *I privilegi*, Torino 1995, 365. Con particolare riferimento al problema che ci occupa, l'art. 62, comma 5, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che per le imposte e le pene pecuniarie (ora sanzioni amministrative, ex D. Lgs. n. 472/1997) dovute dal cessionario ai sensi dell'art. 41 (ora art. 6 del D. Lgs. n. 471/1997), lo Stato ha privilegio speciale, ai sensi dell'art. 2772 c.c., sui beni immobili che hanno formato oggetto della cessione. Sull'estensione del privilegio anche ad interessi e sanzioni, v. Miglietta-Prandi, *op. ult. cit.*, 326.

(52) La Circ. Min. Fin. 16 ottobre 1997 n. 267 ha escluso l'applicabilità delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina all'ipotesi di acquisto per usucapione, in quanto l'art. 1 della legge 604/1954 fa espresso riferimento a fattispecie negoziali *inter vivos*, mentre nell'usucapione si ha un acquisto a titolo originario. Per lo stesso motivo ha escluso l'applicabilità a tale fattispecie delle agevolazioni per la prima casa, previste nella nota II-bis all'art. 1 della tariffa allegata al D.P.R. 131/1986. Il problema non si pone evidentemente, come rilevato nel testo, per gli acquisti a seguito di vendita forzata, trattandosi in tale ipotesi di acquisti a titolo derivativo ed a titolo oneroso.



– la disposizione contenuta nell'art. 1, nota II-bis della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986 – pur non richiedendo più, a differenza che in passato, che sia contenuta nell'atto a pena di decadenza la dichiarazione di impegno dell'acquirente di adibire l'immobile acquistato a propria abitazione – prevede che venga inserita in atto a pena di decadenza la sola dichiarazione dell'acquirente, non residente nel territorio del Comune in cui si trova l'immobile, di voler stabilire detta residenza nel Comune entro un anno;

– l'art. 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, in caso di trasferimento di fabbricati abitativi esente da I.V.A. nei confronti di imprese che abbiano ad oggetto esclusivo o principale la rivendita di detti fabbricati, prevede che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni (non si prevede però la pena della decadenza in caso di omessa dichiarazione);

– la nota I all'art. 1 della tariffa prevede, per l'ottenimento del beneficio per l'imprenditore agricolo a titolo principale, che, in caso di insussistenza dei requisiti al momento dell'acquisto, l'acquirente dichiari in atto (non si dice però a pena di decadenza) di volere conseguire i suddetti requisiti;

– la nota II all'art. 1, relativamente ai beni culturali, prevede che l'acquirente deve dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo in base alle risultanze dei registri immobiliari;

– la nota II-quater all'art. 1, relativamente agli acquisti delle ONLUS, prevede che il beneficio dell'imposta fissa sia condizionato al fatto che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare i beni per lo svolgimento della propria attività.

In tutti i casi sopra elencati, vertendosi in tema di vendita forzata, non è in alcun modo prospettabile una dichiarazione dell'acquirente da inserirsi in atto. Non potendosi, peraltro, ritenere privo di valore il richiamo effettuato dall'art. 8 della tariffa, deve ritenersi, con-

cordando con l'interpretazione a tal proposito adottata dall'Amministrazione finanziaria, dalla giurisprudenza e dalla dottrina (53), che sia possibile richiedere l'agevolazione, e rendere le dichiarazioni previste dalla legge, con un atto integrativo. Nel caso di specie, la dichiarazione da rendersi «in atto» può essere adeguatamente sostituita da una *dichiarazione sostitutiva di atto notorio*, redatta nelle forme previste dalla legge n. 15/1968 e sue successive modificazioni, da allegarsi alla richiesta di registrazione.

Un problema particolare si è posto in un caso di assegnazione forzata dell'immobile ad un Istituto di Credito Fondiario, che aveva stipulato con il debitore esecutato un contratto di finanziamento usufruttivo delle agevolazioni di cui agli artt. 15 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601. Il Ministero delle Finanze ha correttamente negato l'applicazione di dette agevolazioni relativamente alla registrazione e trascrizione del decreto di trasferimento: ciò in quanto l'art. 15, comma 2, del D.P.R. 601/1973 espressamente esclude da agevolazioni gli atti giudiziari relativi alle operazioni di finanziamento a medio o lungo termine (54).

Sotto un ulteriore profilo, si è ritenuto in giurisprudenza che, allorché le disposizioni agevolative prevedano la *decadenza in caso di rivendita*, tale conseguenza debba ricollegarsi non solo all'alienazione volontaria, ma anche a quella forzata (55); interpretazione, questa, per più versi criticabile, ove si consideri che il trasferimento dell'immobile non dipende, nel nostro caso, da volontà dell'esecutato.

## DECRETO DI TRASFERIMENTO E LEGGE N. 165/1990

L'art. 591-bis c.p.c., al secondo comma, numero 5), dispone che il notaio delegato provvede alla comunicazione del decreto di trasferimento «a pubbliche amministrazioni negli stessi casi previsti per le comunicazioni di

atti volontari di trasferimento». Tra le comunicazioni previste per gli atti volontari vi è anche quella prevista dall'art. 3, comma 13-ter, del D.L. 27 aprile 1990 n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990 n. 165. La norma, come è noto, dispone che gli atti pubblici tra vivi e le scritture private formate o autenticate, aventi ad oggetto costituzione o trasferimento di diritti reali su fabbricati, devono contenere o

### Note:

(53) Nota Min. Fin. 11 aprile 1995 n. 1222/95/AMS, in *CNN Strumenti*, voce 0010, 8.1 (secondo cui, per gli atti giudiziari, «in caso di omessa dichiarazione in atto, è consentito al contribuente di integrare l'atto giudiziario con una dichiarazione, autenticata nelle firme da autorità anche diverse da quella che ha redatto il provvedimento giudiziario, da allegare al provvedimento stesso nelle more della sua registrazione»); Ris. Min. Fin. 25 luglio 1986 n. 220478; Ris. Min. Fin. 30 marzo 1984 n. 240166; Comm. Trib. I grado Macerata 9 gennaio 1990 n. 1686; Cass. 16 maggio 1990 n. 4264, in *Corr. trib.*, 1990, 1876; Comm. Trib. I grado Napoli 16 gennaio 1986 n. 392; C.N.N. (estensore Puri), *Atto integrativo per le dichiarazioni richieste per l'acquisto della «prima casa»*, in *CNN Strumenti*, voce 0010, 6.1 (ove l'osservazione che il senso della decadenza prevista dalle norme agevolative è da rinvenire in «esigenze di certezza del diritto e di buon funzionamento della pubblica amministrazione», che «impediscono che l'agevolazione possa essere richiesta successivamente in sede di rimborso o contenzioso»); Montesano-lanniello, *Le agevolazioni fiscali per l'acquisto e la ristrutturazione della casa*, Milano 1998, 203 ss. Si riferisce ad una fattispecie di agevolazioni richieste in sede di rimborso la soluzione negativa adottata da Cass. 14 giugno 1995 n. 6721, in *Corriere trib.*, 1995, 2373.

(54) Ris. Min. Fin. 18 ottobre 1990 n. 310587. Diverso discorso occorre fare per quanto concerne le *cancellazioni di ipoteche, ordinate con il decreto di trasferimento*. Ove tali ipoteche fossero state iscritte usufruendo delle agevolazioni di cui al D.P.R. 601/1973, anche la relativa cancellazione ha diritto alle medesime agevolazioni: in tal senso v. Ris. Min. Fin. 26 gennaio 1990 n. 400549; Ris. Min. Fin. 29 marzo 1982 n. 271631.

(55) Comm. Trib. Centr. 13 gennaio 1984 n. 158, in *Comm. Trib. Centr.*, 1984, I, 25 (in una fattispecie di fondo acquistato con i benefici fiscali previsti dalla legge 6 agosto 1954 n. 604, ed in conseguenza della decadenza prescritta dall'art. 35 della legge 26 maggio 1965 n. 590).

avere allegata a pena di nullità la dichiarazione di parte relativa al fatto che il reddito fondiario dell'immobile sia stato o meno denunciato; in quest'ultimo caso, il pubblico ufficiale deve trasmettere copia in carta libera dell'atto, entro sessanta giorni, al competente ufficio delle imposte.

La norma, come sopra descritta, non si applica ai provvedimenti giudiziari con effetti traslativi o costitutivi, e quindi ai decreti di trasferimento. Infatti:

– essendo il decreto di trasferimento un atto alla cui formazione non partecipa l'esecutato, già titolare del diritto reale e quindi tenuto alla dichiarazione dei redditi, non è possibile che lo stesso renda in alcun modo la dichiarazione sostitutiva di atto notorio in oggetto;

– quanto al profilo della comunicazione al competente ufficio fiscale, la fattispecie è espressamente disciplinata dal comma 13-*quinqies* del suddetto art. 3: «I conservatori dei registri immobiliari devono segnalare al competente ufficio distrettuale delle imposte dirette, entro trenta giorni dall'esecuzione delle relative formalità richieste, i provvedimenti giudiziari aventi i medesimi effetti degli atti indicati nel comma 13-*ter*». In funzione di quanto sopra, è possibile affermare che, relativamente al decreto di trasferimento, non sussiste alcun obbligo del notaio in relazione al disposto del comma 13-*ter* dell'art. 3, né si rende applicabile la nullità di cui al comma 13-*quater*.

L'eventuale omissione del pagamento delle imposte sui redditi immobiliari determina la nascita del privilegio dello Stato ex art. 2771 del codice civile; *privilegio che peraltro non può in nessun caso essere opposto all'aggiudicatario o all'assegnatario*, sia lo stesso sorto anteriormente o posteriormente al pignoramento: l'effetto purgativo del decreto di trasferimento, secondo la costante interpretazione della dottrina e della giurisprudenza, si estende infatti anche ai privilegi sorti fino al

momento dell'emanazione del decreto di trasferimento (56).

## IL PROGETTO DI DISTRIBUZIONE DEL RICAVALO (ART. 596 C.P.C.)

Tra le attività oggetto di delega al notaio ex art. 591-*bis* c.p.c. rientra, ai sensi del comma 2, numero 7), la formazione del progetto di distribuzione e la sua trasmissione al giudice dell'esecuzione che, dopo avervi apportato le eventuali variazioni, provvede ai sensi dell'art. 596.

La disposizione – che non trova applicazione nella procedura fallimentare, rientrando in tale ipotesi il compito di predisporre il piano di riparto negli obblighi del curatore fallimentare, ai sensi dell'art. 110 della legge fallimentare – non comporta l'adozione di alcun provvedimento da parte del notaio, il quale si limita a predisporre il progetto di distribuzione sulla base delle cause di prelazione risultanti dagli atti della procedura, per poi trasmetterlo al giudice dell'esecuzione che vi apporterà eventuali correzioni, lo depositerà in cancelleria e quindi, sentite le parti, adotterà il relativo provvedimento. Rispetto a quest'ultimo, si è posto in passato il problema della soggezione o meno ad obbligo di registrazione. Dopo una serie di incertezze, sia la giurisprudenza che la prassi amministrativa si sono consolidate nel senso di distinguere in base al fatto che con il provvedimento in esame si decida o meno una controversia tra i creditori che partecipano al riparto, ritenendosi che, limitatamente al primo caso, l'atto in esame debba essere assoggettato a registrazione (57). La dottrina (58) ha in maggioranza criticato tale interpretazione, facendo rilevare come, in ogni caso, con il provvedimento che decide sul riparto non si definisce alcun giudizio, e si sia quindi a rigore fuori dal campo di applicazione dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, per rientrare, invece,

nel disposto dell'art. 2 della tabella, con esonero in ogni caso dall'obbligo di registrazione.

In ogni caso, anche ritenendo, prudenzialmente, di adeguarsi all'orientamento giurisprudenziale ed amministrativo, è necessario segnalare che l'art. 591-*bis* c.p.c. non prevede alcun obbligo del notaio di richiedere la registrazione del piano di riparto: il comma 2, n. 5, di quest'ultimo art. dispone unicamente che il notaio provveda a richiedere la registrazione del decreto di trasferimento, solo

### Note:

(56) V. per tutti Bonsignori, *Effetti della vendita forzata e dell'assegnazione*, Milano 1988, 60 ss., e giurisprudenza ivi citata alla nota 90.

(57) Circ. Min. Fin. 27 dicembre 1993 n. 45; Ris. Min. Fin. 13 luglio 1992 n. 260131; Circ. Min. Fin. 30 luglio 1990 n. 58/260228; Cass. 27 luglio 1989 n. 3525, in *Il Fisco*, 1989, 7220; Cass. 15 luglio 1989 n. 3336, in *Il Fisco*, 1989, 6034; Cass. 25 giugno 1988 n. 4284, in *Fallimento*, 1988, 1091; Cass. 13 maggio 1987 n. 4391, in *Boll. trib.*, 1987, 1010; Cass. 22 giugno 1983 n. 4277, in *Il Fisco*, 1984, 1752; Comm. Trib. Centr. 21 febbraio 1986 n. 1445, in *Il Fisco*, 1986, 3225; Comm. Trib. Centr. 21 febbraio 1985 n. 1815, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, I, 168; Comm. Trib. Centr. 15 giugno 1983 n. 1342, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, 486. In sintesi, secondo l'ultimo orientamento ministeriale e giurisprudenziale, occorre distinguere:

– allorché il provvedimento di riparto approva o dichiara esecutivo il piano senza modifiche, ovvero con modifiche non contestate dai creditori o dal curatore fallimentare, l'atto è esente da registrazione;

– allorché il provvedimento risolve contestazioni tra i creditori, o tra questi ed il curatore fallimentare, che non pongano in discussione i risultati dello stato passivo, lo stesso provvedimento è soggetto a registrazione con pagamento dell'imposta fissa di registro;

– ove, infine, il provvedimento intervenga su pretese azionabili e non fatte valere precedentemente, è tassabile con l'imposta fissa di registro se dichiara inammissibili le istanze medesime, con l'imposta proporzionale (con aliquota 1%) se provvede nel merito di tali istanze.

(58) D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., 532 ss.; Vinci-Gagliardi, *Gli atti giudiziari e l'imposta di registro*, cit., 1023 ss.; Uricchio, *Gli atti giudiziari nel testo unico dell'imposta di registro*, cit., 337; Apice, *Imposta di registro sul piano di riparto fallimentare*, in *Fallimento*, 1990, 997; Miccinesi, *Fallimento nel diritto tributario*, cit., 467.

per tale profilo derogando alla previsione dell'art. 10, lettera c), del D.P.R. 131/1986, che rimane in vigore per tutti gli altri casi, nei quali obbligato a richiedere la registrazione per gli atti degli organi giurisdizionali e per gli atti da lui ricevuti (e quindi, ove lo si ritenesse obbligatorio, per il provvedimento di riparto) è il cancelliere.

### **DIVIETO EX ART. 48 D.LGS. 346/1990 PER ATTI RELATIVI A TRASFERIMENTI A CAUSA DI MORTE**

L'art. 48, secondo comma, del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 dispone che i pubblici ufficiali non possono compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte, se non è stata fornita la prova della presentazione, anche dopo il termine di cinque anni di cui al precedente art. 27, comma 4, della dichiarazione di successione o dell'accertamento d'ufficio, oppure non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di dichiarazione. Relativamente agli atti volontari di trasferimento, ciò comporta l'obbligo del notaio di astenersi dal prestare il proprio ministero allorché non risulti presentata la dichiarazione di successione relativamente al bene di cui trattasi.

Relativamente agli *atti giudiziari*, invece, l'art. 48 contiene una diversa disciplina. Nello stesso comma secondo, infatti, vengono espressamente esclusi i giudici e gli arbitri dal novero dei pubblici ufficiali per cui si applica il divieto di cui sopra; inoltre si prevede che i giudici e gli arbitri devono comunicare all'ufficio del registro competente, entro quindici giorni, le notizie relative a trasferimenti per causa di morte apprese «in base agli atti del processo».

La disposizione si applica, evidentemente, anche al processo esecutivo, con la conseguenza che – ove l'esecutato abbia acquistato gli immobili oggetto di espropriazione per successione, senza presentare la relativa

dichiarazione – il giudice dell'esecuzione procede comunque all'emanazione del decreto di trasferimento, salvo effettuare la suddetta comunicazione all'ufficio del registro competente. La legge prevede un termine di quindici giorni, ma non ne disciplina espressamente la decorrenza. Si ritiene che nell'ambito degli «atti relativi a trasferimenti per causa di morte» rientrino, oltre al decreto di trasferimento, anche tutti gli atti posti in essere durante la procedura di espropriazione (la quale procedura si riferisce agli immobili pervenuti *mortis causa* in ogni suo momento, e non solo all'atto del trasferimento coattivo). Questa interpretazione è confermata, del resto, dal riferimento, effettuato dall'art. 48, comma 2, alle «notizie apprese in base agli atti del processo», che possono essere i più vari e comunque non si esauriscono nel decreto di trasferimento. Appare pertanto ragionevole ritenere che il termine di quindici giorni decorra dalla data in cui il giudice dell'esecuzione ha appreso la notizia della mancata presentazione della dichiarazione di successione.

Ove le operazioni di vendita all'incanto siano state delegate al notaio ai sensi dell'art. 591-bis c.p.c., si pone il problema se la previsione legislativa riferita al *giudice* sia riferibile *in toto* anche al *notaio delegato*, titolare di competenza derivata a seguito della delega: per ovvie ragioni di operatività deve ritenersi che il notaio possa proseguire nell'espletamento delle funzioni affidategli anche dopo aver avuto notizia dell'omessa presentazione della dichiarazione di successione. Ciò, del resto, appare ragionevole, considerato che, a differenza degli atti volontari di trasferimento, in caso di vendita forzata non è possibile compulsare il soggetto alienante–esecutato affinché lo stesso adempia all'obbligo fiscale. Non sembra, invece, che sul notaio delegato gravi l'*obbligo di effettuare, entro quindici giorni dall'apprendimento della notizia, la comunicazione all'ufficio del*

*registro competente*: l'obbligo è posto dalla legge a carico del giudice, che non rimane, in caso di delega, estraneo al procedimento, ed interviene comunque direttamente ad emanare il decreto di trasferimento. Sembra quindi maggiormente conforme al dettato legislativo la soluzione consistente nel far gravare sempre e comunque sul giudice l'obbligo *de quo*.

Le disposizioni derogatorie, relative all'attività giudiziaria, non sembrano tuttavia eliminare il divieto per gli impiegati dello Stato di compiere atti relativi a trasferimenti a causa di morte: ciò significa che la voltura catastale del decreto di trasferimento – in assenza di presentazione della dichiarazione di successione e quindi della voltura del passaggio intermedio – non potrà essere regolarmente evasa, salvo procedere alla voltura con annotazione di riserva per passaggi intermedi non esistenti, ricorrendone i presupposti di legge (59). Da ultimo, occorre segnalare che l'omesso pagamento dell'imposta di successione determina l'insorgere del privilegio dello Stato sull'immobile oggetto di vendita forzata, ai sensi dell'art. 2772 del codice civile (60); come sopra rilevato a proposito dell'omesso pagamento delle

#### **Note:**

(59) L'art. 4, terzultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 650 prevede che la domanda di voltura deve contenere, «quando i passaggi intermedi non sono stati convalidati da atti legali, una dichiarazione della parte cedente, autenticata da chi provvede alla rogazione od emanazione od autenticazione, ovvero un *atto notorio in caso di trasferimento per causa di morte*, dimostranti la cronistoria dei passaggi intermedi». L'unica possibilità di procedere alla voltura, in assenza di dichiarazione di successione, sembra quindi quella di allegare alla domanda di voltura un atto notorio, ovvero una dichiarazione sostitutiva dello stesso, resa da soggetti che siano a conoscenza dei fatti (anche in base a quanto ora disposto dall'art. 2, comma 2, del D.P.R. 20 ottobre 1998 n. 403), attestante che si è aperta una successione e che, a seguito della stessa, i beni sono stati trasmessi al soggetto esecutato.

(60) Sul privilegio relativo all'imposta di successione, v. Miglietta-Prandi, *I privilegi*, cit., 363 ss..

imposte sui redditi immobiliari, questo privilegio non è peraltro opponibile all'aggiudicatario o assegnatario, in considerazione dell'effetto purgativo del decreto di trasferimento.

## RIFLESSIONI CONCLUSIVE

La vendita forzata trova nel codice civile e nel codice di procedura civile una sua disciplina speciale, improntata anche all'esigenza di incentivare l'aggiudicatario ad accedere a questo tipo di acquisto, nell'ambito delle finalità generali del processo esecutivo. Di ciò sono chiara espressione le norme che limitano le garanzie per vizi ed evizione (artt. 2921 e 2922 c.c.), o pongono delle preclusioni a far valere le nullità degli atti del processo esecutivo (art. 2929 c.c.) (61). Queste finalità rischiano tuttavia di essere frustrate da una disciplina fiscale assolutamente non attenta ai problemi ed alle peculiarità della vendita forzata. Come si è infatti avuto modo di rilevare nel corso dell'esposizione, la mancanza di collaborazione allo svolgimento

della procedura da parte del debitore esecutato comporta il rischio del mancato pagamento di imposte (quali l'imposta sul valore aggiunto, o l'imposta sulle successioni); per quanto riguarda, in particolare, l'I.V.A., ciò comporterebbe, secondo un orientamento, il sorgere di un privilegio fiscale dello Stato sull'immobile aggiudicato o assegnato. La mancata presentazione di una dichiarazione di successione comporta inoltre l'impossibilità di ottenere la regolare voltura catastale a favore dell'aggiudicatario o assegnatario, se non con annotazione di riserva. Altrettanto inadeguata è la disciplina in tema di valutazione automatica, o di agevolazioni fiscali, che prevede l'inserimento in «atto» di alcune dichiarazioni, non inseribili peraltro nel decreto di trasferimento, in quanto atto del giudice a cui le parti non partecipano. Inadeguata appare altresì la disciplina dell'INVIM, che comporta la necessità di richiedere al soggetto esecutato la relativa dichiarazione, quando l'esperienza dimostra come, nella stragrande maggioranza

dei casi, l'esecutato non presta alcun tipo di collaborazione in questo senso.

A queste difficoltà altre se ne sono aggiunte a seguito dell'emanazione della legge 302/1998, causa un incompleto coordinamento con le previgenti disposizioni: si è rilevato, ad esempio, come appaia inadeguata la disciplina relativa all'identificazione del soggetto obbligato a chiedere la registrazione del decreto di trasferimento, alla relativa competenza territoriale dell'ufficio del registro, alla decorrenza del termine per la richiesta di registrazione. Appare urgente, pertanto, un intervento legislativo che provveda in relazione ai punti critici sopra segnalati, anche al fine di completare l'originario disegno agevolativo del legislatore del codice civile rispetto alla vendita forzata.

### Nota:

(61) Sulle finalità agevolative delle particolari disposizioni dettate dal codice civile in tema di vendita forzata, v. Bon-signori, *Della vendita forzata e dell'assegnazione*, Milano 1988.

# A

ARGOMENTI

## 185

NOTARIATO  
n. 2/1999

CD-ROM

## I CONTRATTI – Guida operativa

*Ipsa, Banca dati su cd-rom con aggiornamento quadrimestrale.*

*Prezzo opera base: 730.000 + IVA (comprensivo di un anno di aggiornamento)*

Da marzo 1998 IPSOA ha rinnovato completamente la banca dati, rendendola ancora più completa ed aggiornata. La banca dati offre una **raccolta di contratti privatistici**, corredati da legislazione, documentazione amministrativa, giurisprudenza e dottrina: un supporto fondamentale per chi affronta quotidianamente le problematiche di una materia così articolata e complessa.

Nello specifico il Cd-Rom, aggiornato tre volte l'anno, contiene la **Legislazione** nazionale e comunitaria in materia contrattuale, la **Prassi** e la **Normativa secondaria** collegate alla legislazione, tutta la **Giurisprudenza di legittimità** – a partire dal 1975 – collegata alla legislazione, un'accurata selezione di **Giurisprudenza di merito** e **tributaria** collegata alla legislazione, i **Profili operativi** e **fiscali** quali sintesi d'autore relative alla disciplina civilistica e tributaria, le **Formule** e la **Bibliografia**.

Diverse possibilità di accesso alla documentazione ne facilitano la consultazione: l'indice cronologico della legislazione, l'indice della parte generale del contratto, l'indice delle formule, la ricerca per voce contrattuale, a testo libero, per estremi e per Codice CasaIpsa.

Caratteristica peculiare della banca dati è la possibilità di **intervenire direttamente sulla formula**, modificandola e completandola sulla base delle proprie esigenze, con un comune sistema di videoscrittura. Il software è corredato da un dettagliato manuale d'uso.

Il Cd-Rom è consultabile in versione DOS e WINDOWS.

*Per informazioni rivolgersi all'Ufficio Vendite Dirette (Tel. 02/82476794 – fax 02/82476403) o all'Agente IPSOA di zona o consultare <http://www.ipsona.it>*