



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 14/12/2007 n. 373

Oggetto:

Istanza di interpello - Permuta immobiliare - Art. 11 del d.P.R. n. 633 del 1972

Sintesi:

Le cessioni reciproche tra società per azioni, di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria in cui una delle due cessioni abbia effetti devianti a favore di un Comune, integrando un caso di contratto a favore di terzo, configurano una permuta disciplinata dall'articolo 11 del DPR 633 del 1972 e le due operazioni sono assoggettate entrambe ad IVA.

Testo:

Con l'istanza di interpello in esame, concernente la corretta applicazione della disciplina IVA e gli ulteriori effetti fiscali di un'operazione di permuta immobiliare, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Interporto - ALFA s.p.a. (di seguito Interporto) premette di essere intenzionato a porre in essere un'operazione qualificabile come "contratto a favore di terzi" e riferisce che l'anzidetta operazione consiste nelle seguenti due cessioni contestuali:

- 1) cessione da Interporto a Ferrovie dello Stato s.p.a. di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria da adibire a scalo ferroviario delle merci;
- 2) cessione da Ferrovie dello Stato s.p.a. a Interporto di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, attualmente adibito a pubblico parcheggio gratuito, con effetti devianti a favore del Comune di quale terzo beneficiario, ai sensi dell'articolo 1411 del codice civile, per la destinazione d'uso di parcheggio pubblico.

Cio' posto, l'istante chiede chiarimenti ai fini dell'imposizione indiretta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Interporto ritiene che l'operazione ipotizzata produca i seguenti effetti tributari:

a) la cessione dall'Interporto alle Ferrovie dello Stato s.p.a. va assoggettata ad IVA. La base imponibile è costituita, in applicazione degli articoli 13 e 14 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dal valore normale. A norma dell'articolo 40 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n.131, recante il principio di alternatività IVA - registro, l'atto è assoggettato ad imposta fissa di registro;

b) la cessione da parte delle Ferrovie dello Stato s.p.a. all'Interporto è un'operazione rilevante ai fini IVA, ma esente ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 12, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, poiché riguarda una cessione effettuata a titolo gratuito a favore del Comune. La base imponibile di detta cessione è data dal valore normale del bene ceduto a titolo gratuito. Ai fini dell'imposta di registro, si applica la disposizione dell'articolo 40 del Testo Unico citato, con conseguente assoggettamento ad imposta nella misura fissa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si osserva, preliminarmente, che nel quesito non risulta

sufficientemente "circostanziata e specifica" la descrizione del caso concreto, in ossequio all'articolo 3, comma 1, lett. b), DM 26 aprile 2001, n. 209. Cio' nondimeno, in base al principio della reciproca collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, ferma restando la competenza dell'Ufficio locale, presso il quale sara' registrato l'atto, per l'indagine necessaria alla qualificazione del negozio giuridico anche sulla base di elementi di fatto non conosciuti in questa sede.

La fattispecie in esame riguarda il trasferimento di un terreno tra Interporto e Ferrovie dello Stato, nel quale viene individuato, quale terzo beneficiario, il Comune di

Al riguardo si fa presente che nel contratto a favore di terzo, parte contrattuale e' lo stipulante, mentre il terzo beneficiario non e' parte ne' in senso sostanziale ne' in senso formale (sent. Cass., sez. II, del 17/3/1995 n. 3115). Egli, infatti, si limita a ricevere "gli effetti di un rapporto gia' validamente costituito ed operante, mentre non e' concepibile che discendano per il terzo obbligazioni verso il promittente" (sent. Cass del 20/1/2005 n. 1150).

Nella fattispecie in esame, pertanto, anche ai fini fiscali, cio' che rileva e' il rapporto sinallagmatico esistente tra il promittente e lo stipulante, vale a dire la sussistenza di un nesso di interdipendenza tra le obbligazioni assunte dalle parti contraenti, a prescindere dalla circostanza che dalla predetta cessione nessun arricchimento patrimoniale e' espressamente ravvisabile in capo allo stipulante medesimo. Tale nesso di interdipendenza non viene infranto dalla deviazione degli effetti a favore del terzo.

Infatti, per effetto della stipulazione, il terzo acquista i diritti che a lui si riferiscono nel contratto concluso tra il promittente e lo stipulante (art. 1411 c.c.), ma non diventa parte del contratto e, quindi, non assume obbligazioni.

Nel caso in esame, quindi, l'operazione posta in essere tra Interporto e Ferrovie dello Stato s.p.a. configura una permuta di beni immobili ed entrambe le cessioni rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, in quanto sussistono sia il requisito soggettivo sia quello oggettivo.

Invece, nessuna conseguenza fiscalmente rilevante assume la posizione del Comune, terzo beneficiario, nella qualificazione tributaria della operazione oggetto della presente istanza. Ne deriva che la deviazione degli effetti contrattuali a favore del Comune non consente la riconducibilita' della cessione immobiliare in argomento alla sfera dell'esenzione di cui all'articolo 10, n. 12, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per carenza dei presupposti di legge.

In sostanza, ai sensi dell'articolo 11 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ciascuna delle cessioni o delle prestazioni che integrano la permuta e' autonomamente assoggettata ad IVA. Nelle permutate, infatti, ciascun trasferimento genera un'autonoma imposizione, la cui base imponibile e' data dal valore normale dei beni permutati in forza della disposizione recata dall'articolo 13, comma 2, lett. d), del DPR n. 633 del 1972, per il quale la base imponibile e' data "per le operazioni permutative di cui all'art. 11, dal valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse".

Cio' rilevato, con riferimento alla fattispecie oggetto dell'interpello si ritiene che:

- A) per quanto concerne la cessione a titolo oneroso, da Interporto a Ferrovie dello Stato s.p.a., del terreno edificabile sito in, da adibire a scalo ferroviario delle merci, si condivide quanto rappresentato dalla societa' interpellante. L'operazione, infatti, rientra nel campo di applicazione dell'IVA e sconta l'imposta con l'aliquota ordinaria del 20 per cento.
- B) Per quanto concerne la cessione a titolo oneroso da parte di Ferrovie dello Stato s.p.a. a favore di Interporto, con effetti devianti a favore del Comune di, del terreno edificabile antistante la stazione, qualificata dalla societa' come "contratto a favore di terzi", non si condividono le conclusioni prospettate dall'istante, intese

a far rientrare la cessione in argomento tra le operazioni esenti a norma dell'articolo 10, comma 1, n. 12, del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, sul presupposto che il trasferimento del terreno e' effettuato a titolo gratuito a favore di un ente pubblico ed e' destinato alla realizzazione di un intervento pubblico di interesse generale. Si ritiene, invece, che l'operazione di cessione fra Ferrovie dello Stato s.p.a. e Interporto debba essere assoggettata ad IVA, con l'aliquota ordinaria del venti per cento, ricorrendo sia il requisito soggettivo che quello oggettivo.

Si precisa, inoltre, che per il principio di alternativita' IVA - registro, di cui all'articolo 40 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. del 26 aprile 1986, n. 131, "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa".

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.