



Ministero delle Finanze
TASSE E IMPOSTE INDIRETTE SUGLI AFFARI

Risoluzione del 08/06/1989 prot. 460210

Oggetto:

Iva. Registro. Imposte ipotecarie e catastali. Permuta di terreno contro appartamenti da costruire. Effettuazione dell'operazione.

Sintesi:

La permuta di un terreno, di proprietà di una persona fisica che non è soggetto d'IVA, con quattro appartamenti da costruire, configura l'ipotesi di permuta di un bene presente con un bene futuro. Non sussistendo in capo al soggetto che cede il terreno il presupposto soggettivo dell'IVA, non può ritenersi pienamente applicabile la disposizione dell'art. 11 del DPR 26.10.1972, n. 633. Le due operazioni sono da assoggettare autonomamente alle relative imposte - l'IVA per la cessione dei fabbricati, l'imposta di registro per la cessione del terreno - a norma dell'art. 40, comma 2, del DPR 26.4.1986, n. 131. Relativamente all'operazione soggetta all'IVA, il momento impositivo va individuato nel momento di cessione del terreno ricevuto in cambio, in quanto esso ne costituisce il corrispettivo. L'aliquota applicabile, qualora gli appartamenti non abbiano le caratteristiche delle abitazioni di lusso, è quella ridotta del 4%, prevista dall'art. 8 del D.L. 31.10.1980, n. 693. La cessione del terreno va, invece, assoggettata ad imposta di registro, come detto, con l'aliquota dell'8% e alle imposte ipotecaria e catastale.

Testo:

Con istanza diretta alla scrivente la Signora C. M. residente a C. (TA), premesso di aver effettuato una permuta di un terreno di sua proprietà con quattro costruendi appartamenti e i sottostanti scantinati, ha chiesto di conoscere:

- 1) se la permuta del terreno edificatorio contro cessione degli appartamenti da costruire sia soggetta o meno all'IVA e, in caso affermativo, con quale aliquota;
- 2) se la cessione dei costruendi appartamenti deve essere assoggettata al menzionato tributo al momento della stipulazione degli atti relativi ovvero alla consegna degli stessi;
- 3) se la cessione degli scantinati è soggetta alla stessa aliquota stabilita per gli appartamenti.

A riguardo si fa rilevare anzitutto che nel caso in esame si è in presenza di una permuta di un bene presente (terreno) contro un bene futuro (appartamenti da costruire).

Le cessioni realizzate nella permuta sono soggette autonomamente ad imposizione, ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Perché vi sia, tuttavia, per entrambe le cessioni autonoma soggezione all'IVA è necessario che ricorrano per le medesime i requisiti oggettivi e soggettivi.

Nel caso di specie, se non vi è dubbio della sussistenza dei primi, altrettanto non può dirsi per quelli soggettivi, perché gli appartamenti e i relativi scantinati vengono ceduti da un'impresa costruttrice (soggetto d'IVA), mentre la cessione del terreno viene posta in essere da un "privato".

Comunque, anche in tale ipotesi, i due beni dati in permuta sono da assoggettare autonomamente alle imposte relative (IVA e registro), come si evince chiaramente dalla disposizione contenuta nel comma 2 dell'art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che stabilisce che per le operazioni indicate nell'art. 11 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'imposta (di registro) si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto, in applicazione al principio dell'alternatività dei due tributi. Tale principio sancito dall'art. 40 ora citato era del resto deducibile anche dalla precedente normativa in materia di imposta di registro (art. 38

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634) come del resto la scrivente ha già avuto modo di precisare con precedenti risoluzioni (fra l'altro ris. 5 agosto 1978, n. 360918).

Per quanto concerne poi il momento impositivo si fa rilevare che in materia di IVA le cessioni di immobili si considerano di norma effettuate al momento della stipulazione degli atti relativi ai sensi del comma 1 dell'art. 6 del menzionato D.P.R. n. 633, tranne nelle ipotesi in cui gli effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente; nel qual caso la cessione si deve considerare effettuata al verificarsi di tali effetti.

Tuttavia se prima della stipula o del trasferimento, viene pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento ai sensi del comma 4 dello stesso art. 6.

Sulla base delle suesposte precisazioni ne consegue che:

a) la cessione dei costruiti appartamenti deve essere assoggettata all'IVA, in quanto effettuata da un'impresa edile e il momento impositivo è quello della cessione del terreno in quanto esso ne costituisce il corrispettivo. Ciò anche in conformità a quanto precisato dalla Suprema Corte di Cassazione con sentenza n. 4842 del 7 settembre 1982;

b) l'aliquota IVA applicabile è quella del 2% (4% dall'1 gennaio 1989), ai sensi dell'art. 8 del D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, e successive modificazioni, qualora gli appartamenti non abbiano le caratteristiche delle case di abitazione di lusso. Alla stessa aliquota è soggetta la cessione degli scantinati se i medesimi costituiscono, come appare dagli atti, pertinenze degli appartamenti.

Per quanto concerne il trattamento tributario applicabile al terreno, lo stesso, essendo dato in permuta da un privato, non rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ma in quella dell'imposta di registro.

Al riguardo si conferma che il trasferimento del terreno effettuato dalla Signora C. M. alla impresa costruttrice è soggetto alla imposta di registro con l'aliquota pari all'8% (trattandosi di suolo edificatorio), a quella ipotecaria di trascrizione con l'aliquota dell'1,60% ed a quella catastale con l'aliquota dello 0,40% sul valore dichiarato e salvo giudizio di congruità'.