

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 24/03/2017

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/39210-nozione-di-impresa-costruttrice-rilevante-ai-fini-dell-imponibilit-iva>

Autore: Parrino Nunziata

Nozione di impresa costruttrice rilevante ai fini dell'imponibilità Iva

NOZIONE DI IMPRESA COSTRUTTRICE RILEVANTE AI FINI DELL'IMPONIBILITA' IVA DI CUI ALL'ART. 10 NN. 8-BIS E 8-TER D.P.R. N. 633/1972

1. La fattispecie.

Il proprietario di un suolo edificabile (*privato o impresa*) si rivolge ad un'impresa costruttrice per realizzare uno scambio tra suolo (o parte di esso) e immobili da edificare.

Il presente studio è diretto a verificare la qualità di "impresa costruttrice" o non costruttrice, rilevante ai fini della imponibilità o esenzione Iva, in capo al cedente del terreno nei contratti di scambio infra esaminati, in sede di rivendita a terzi degli immobili ricevuti quale contro-prestazione.

2. Gli strumenti giuridici utilizzati, nell'ambito dell'operazione di scambio.

Le soluzioni più frequentemente adottate nella prassi notarile, a prescindere dal "nomen iuris" utilizzato e di fatto irrilevante, sono due.

Primo caso: trasferimento del suolo con riserva di superficie in cambio dell'obbligazione di edificare - assunta dal cessionario - sull'area oggetto di riserva.

Secondo caso: permuta di cosa presente con cosa futura.

3. Natura giuridica: contratto tipico o atipico misto.

E' indiscussa la natura derivativa dell'acquisto sia a seguito del contratto tipico di scambio di permuta di cosa presente (terreno) con cosa futura (immobili da costruire), sia ove si adotti la prima soluzione sopra prospettata, ossia trasferimento del suolo con riserva di superficie sulle porzioni di area e obbligazione di costruire.

"Il richiamo ai predetti contratti nominati (vendita con riserva di area ed appalto), ancorchè utile a rappresentare l'interesse concreto che le parti intendono soddisfare, non corrisponde alla realtà giuridica." (1)

Come è noto, la vendita è il contratto che ha per oggetto, ai sensi dell'art. 1470 c.c., il trasferimento della proprietà di una cosa verso il corrispettivo di un prezzo.

L'appalto, invece, ai sensi dell'art. 1655 c.c., è il contratto con il quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro.

Le parti, ove scelgano lo schema negoziale di cui all'esposto "primo caso", fanno ricorso al campo dell'atipicità, il cui fondamento giuridico è da rinvenire nell'art. 1322 c.c., che disciplina l'autonomia contrattuale. Più precisamente fanno ricorso ad un contratto atipico misto, la cui causa non è ascrivibile in alcuno dei tipi previsti e disciplinati dalla legge, in quanto vi confluiscono "frammenti di più contratti tipici", ossia frammenti della vendita e dell'appalto. (2)

Più in particolare siamo in presenza di un negozio avente ad oggetto una prestazione di dare (il suolo) verso la prestazione di costruire immobili che, in linea con la giurisprudenza, rientra nella categoria dei contratti "do ut facias". (3)

Va osservato che nella c.d. vendita (in realtà cessione), il corrispettivo non è rappresentato dal denaro, bensì da un'obbligazione di edificare a carico del costruttore.

4. La causa concreta: contratti di scambio.

In entrambe le ipotesi in esame (primo e secondo caso sopra esposti) la causa dell'operazione è onerosa, realizzandosi un contratto di scambio:

1) un soggetto cede il terreno con riserva di area, in cambio dell'obbligazione di edificare sull'area oggetto di riserva (contratto atipico misto con effetti reali immediati ed effetti obbligatori);

2) un soggetto cede il terreno in cambio di immobili da edificare (permuta con effetti reali immediati ed effetti reali differiti).

L'acquisto di ciascuna delle parti è, in entrambi i casi, a titolo derivativo: ciascuna prestazione, qualunque sia la natura, si pone rispetto all'altra in rapporto di corrispettività.

La dottrina distingue tra sinallagma genetico che indica l'interdipendenza iniziale delle prestazioni e sinallagma funzionale che indica interdipendenza delle prestazioni nell'attuazione del contratto. (4)

Nei casi esposti ricorre sia il sinallagma genetico sia quello funzionale e, sia pure con strumenti giuridici diversi per gli effetti reali ed obbligatori che ne derivano, viene soddisfatto lo stesso interesse finale delle parti: scambio di terreno verso immobili da edificare.

Tuttavia, il diverso schema negoziale adottato, permuta di cosa presente con cosa futura - contratto ad effetti reali immediati e ad effetti reali differiti - ovvero cessione di terreno con riserva di area verso l'obbligazione di costruire - contratto ad effetti reali immediati e ad effetti obbligatori - incide sul momento dell'acquisto della proprietà dei beni da costruire, in capo al cedente del terreno.

5. La "ratio" della scelta della cessione di terreno con riserva di area verso l'obbligazione di costruire unità immobiliari.

Nella permuta di bene presente contro bene futuro (da costruire), l'acquisto del bene futuro avverrà in capo al cedente del terreno solo al momento della venuta ad esistenza del bene futuro, quindi a costruzione ultimata.

Diversamente accade nell'ipotesi di cessione del terreno con riserva di area (costituzione del diritto di superficie a mezzo "riserva") verso l'obbligazione di "facere", ossia obbligazione di costruire i fabbricati (definito comunemente per prassi "appalto" solo perchè ne presenta il "frammento" del *facere*), dove, appunto, la proprietà dei beni futuri viene conseguita da chi cede il terreno man mano che la costruzione verrà realizzata.

La riserva di area presenta la causa tipica della costituzione del diritto di superficie, ma svolge la **funzione indiretta di garanzia** a favore di chi cede il terreno (negozio indiretto): elimina il meccanismo dell'accessione per il costruttore che edifica su terreno proprio ma non acquista la proprietà degli edifici realizzandi sull'area oggetto di riserva.

6. La "causa concreta" della cessione di terreno con riserva di area verso l'obbligazione di costruire unità immobiliari.

Assodato che trattasi di contratto di scambio, la fattispecie in esame prescinde da una causa tipica, "quale astratta funzione del negozio", occorre piuttosto individuare la causa nella "ragione concreta del contratto (...). Ricercare l'effettiva funzione pratica del contratto vuol dire, precisamente, ricercare l'interesse concretamente perseguito" (5).

La causa concreta della cessione di terreno con riserva di area verso l'obbligazione di costruire unità immobiliari, è quella della scambio (*do ut facias*), mentre una causa tipica non è rinvenibile, poichè concorrono gli elementi (c.d. frammenti) di più negozi tipici che si fondono in unica causa.

Tra le tante, così la Suprema Corte: "Nel contratto misto, il quale risulta dalla combinazione di distinti schemi negoziali fusi insieme dalla unicità della causa, dando luogo ad una convenzione unitaria per autonoma individualità, le varie prestazioni sono interamente ed organicamente commiste e reciprocamente condizionate nella loro essenza per il raggiungimento di un medesimo intento negoziale in senso oggettivo, e non sono suscettibili, quindi, di un'autonoma considerazione che le rapporti distintamente alle singole cause di cui è stata operata la sintesi" (Cass. 21 dicembre 1971 n. 3701).

7. Definizione e disciplina del contratto misto.

Per contratto misto si intende una fattispecie negoziale atipica che possiede elementi causali propri di più contratti tipici (Cass. Civ. Sez. I, n. 1346/78).

Sulla disciplina applicabile sono state elaborate due teorie.

La teoria della combinazione: sarebbero applicabili tutte le norme riconducibili al negozio misto: la scelta andrebbe operata in concreto in relazione a ciascuno degli elementi peculiari del contratto in questione (Cass. Civ. 884/60; Cass. Civ. 1538/75).

La teoria dell'assorbimento: occorre valutare la causa prevalente, per poi applicare analogicamente le sole norme concernenti il tipo negoziale al quale fosse stato assimilato il contratto misto (Cass. Civ. Sez. III n. 3301/75; Cass. Civ. Sez. II n. 2217/84; Cass. Civ. Sez. III n. 28233/2005).

8. Irrilevanza del *nomen iuris* delle parti.

"Le parti possono qualificare il contratto e la loro qualificazione può rilevare, a sua volta, ai fini dell'interpretazione (..), non è tuttavia vincolante nè per le parti stesse nè per i terzi, dovendo in ogni caso valere la qualificazione appropriata al complessivo contenuto del contratto". (6)

9. La disciplina fiscale in esame.

Ai sensi dell'art. 10 nn. 8-bis e 8-ter D.P.R. 633/1972, il trattamento fiscale riguardante gli atti di trasferimento di immobili da parte di un'impresa, dipende dalla natura del soggetto cedente (privato, impresa costruttrice o non costruttrice), dalla tipologia dell'immobile (nuovo o usato) e dalla classificazione catastale (abitativi o strumentali).

Sia nella permuta tipica, sia nel contratto di scambio atipico misto ove l'obbligazione di "*facere*" - "frammento" dell'appalto - sta in rapporto sinallagmatico con la cessione del terreno, il cedente del terreno non riveste la qualifica di "impresa costruttrice" rilevante ai fini dell'imponibilità obbligatoria IVA di cui all'art. 10 nn. 8-bis e 8-ter D.P.R. n. 633/1972, in sede di rivendita delle unità immobiliari entro i cinque anni dalla loro ultimazione.

Così lo studio n. 156-2008/T del Consiglio Nazionale del Notariato: "Qualora, tuttavia, il negozio dovesse essere qualificato come negozio misto di vendita ed appalto, la disciplina fiscale sarebbe delineata, anche in questo caso, dagli artt. 40, comma 2, D.P.R. 131/86 ed 11, D.p.r. 633/72. (..)

L'opzione per tale schema negoziale comporta una riserva del diritto di superficie a favore del cedente, relativamente alle aree su cui dovranno essere realizzate le unità immobiliari." (7)

10. Nozione di "impresa costruttrice" rilevante ai fini della imponibilità Iva obbligatoria nei primi cinque anni dalla ultimazione dei lavori.

E' pacifico che la qualificazione di "impresa costruttrice", ai fini della disciplina fiscale in esame, è una qualità ricollegata dal legislatore ad un dato di fatto, la costruzione appunto dell'immobile e non a particolari riconoscimenti formali, dovendosi prescindere, dunque, anche dall'attività svolta in via principale o prevalente dall'impresa o dal suo oggetto sociale.

Ai fini dell'esenzione IVA ai sensi dell'art. 10 nn. 8-bis e 8-ter D.P.R. 633/1972, in sede di rivendita di beni acquisiti con un contratto di scambio, non rileva l'attività di costruttore per statuto sociale.

Il legislatore, infatti, ha utilizzato l'espressione "costruttrici degli stessi" volendo assoggettare alla imponibilità IVA obbligatoria nei primi cinque anni dalla ultimazione dei lavori, solo le cessioni di fabbricati **effettuate dall'impresa che ha costruito l'immobile**, sia che l'immobile sia stato edificato con mezzi propri sia che l'immobile sia stato edificato con mezzi altrui (appalto tipico).

Altrimenti, ove l'immobile sia pervenuto al cedente (del terreno) a titolo derivativo, a seguito di compravendita, permuta o operazioni similari, - tra cui la fattispecie di cessione di terreno con riserva di area verso l'obbligazione di edificare, l'operazione di rivendita entro i cinque anni dalla ultimazione dei lavori, è esente da IVA, salvo che, trattandosi di beni strumentali, l'impresa cedente eserciti in atto l'opzione IVA.

Così testualmente lo Studio n. 20/2000/T della Commissione Studi Tributarî approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 6 aprile 2000 "Le cessioni di fabbricati non costruiti da imprese, ma acquisiti nel proprio patrimonio con operazioni diverse, ad esempio, con una semplice operazione di acquisto. In questo caso il regime IVA applicabile è quello dell'esenzione". (8)

11. Distinzione tra l'incarico di appalto e l'obbligazione di edificare immobili quale corrispettivo in un contratto di scambio.

Il *discrimen* tra l'incarico di costruire (appalto tipico), che denota la qualità di "impresa costruttrice" in capo al committente ai fini dell'imponibilità obbligatoria IVA della successiva operazione di rivendita, e, dall'altro lato l'obbligazione di edificare immobili quale corrispettivo di un contratto di scambio, che non conferisce la qualifica di "impresa costruttrice" in capo al soggetto verso il quale tale obbligazione viene assunta (e che ha ceduto il terreno), va ravvisato negli elementi qui di seguito esposti.

1) Rischio di impresa.

Solo chi assume il rischio di impresa è "impresa costruttrice" rilevante ai fini del nostro studio.

L'art. 2082 c.c., nella definizione di imprenditore, postula infatti l'esistenza, tra gli altri elementi, di una attività organizzata, intesa come atti coordinati tra il capitale (proprio o di terzi), il lavoro (proprio e/o altrui), le scelte da fare, al fine di compiere investimenti, che, nell'attuare i cicli fisiologici dell'impresa, comportino quel rischio che è connaturato all'impresa stessa e la caratterizza.

Solamente l'impresa che realizza i fabbricati, nell'ambito dei suoi cicli fisiologici, quale attività organizzata per la produzione di beni, sopportando il rischio connaturato alla sua attività, può qualificarsi "impresa costruttrice", non anche l'impresa che, a prescindere dall'attività dichiarata e/o dall'oggetto sociale, nella fattispecie concreta non realizza i fabbricati, non affrontando i cicli di impresa, non assumendone il rischio, ed ottenendo così i beni a titolo derivativo, ossia a mezzo di un contratto di scambio.

La qualità di "impresa costruttrice" postula l'esistenza di un'attività dinamica, che si esplica in un'organizzazione di cicli e non certo un'attività statica, quale quella realizzata da un contratto di scambio.

In tal senso la pronuncia della Corte di Cassazione Sez. I, n. 2321 del 17 marzo 1997: "Al fine di attribuire la qualifica di imprenditore commerciale all'esercente di un'impresa individuale edile, è necessario che concorrano i tre requisiti, consistenti: nell'organizzazione, intesa come coordinamento e predisposizione di tutti i fattori necessari per la costruzione e commercializzazione delle opere realizzate (richiesta di concessione edilizia, reperimento di capitali attraverso finanziamenti vari, affidamento della progettazione e dell'appalto dei lavori ecc); (..)". (9)

Tali elementi di fatto e di diritto si riscontrano nel cessionario del terreno che assume l'obbligazione di costruire, il quale anche se è parte di un'operazione le cui prestazioni reciproche sono di uguale valore, tuttavia investe capitali nella costruzione, che dovrebbe rientrare nel proprio patrimonio con un margine di guadagno (rischio).

Diversamente tali elementi non trovano riscontro nel proprietario del terreno, che ne effettua la cessione verso il corrispettivo dell'obbligazione di costruire. Il cedente non investe somme per approntare un'organizzazione di mezzi, ma si limita a mutare la natura di beni esistenti nel proprio patrimonio (terreno contro le unità immobiliari che si otterranno quale risultato dell'adempimento dell'obbligazione di "facere").

In tal senso la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 273 del 7 agosto 2002, riprendendo il consolidato orientamento della Suprema Corte, basato sulla norma di cui all'art. 2082 c.c., testualmente afferma: "Inoltre, un consolidato (ed ampiamente seguito) orientamento della Corte di Cassazione ha precisato che

perchè ricorra la figura dell'imprenditore commerciale non è necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un apparato strumentale fisicamente percepibile, poichè quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicchè la qualifica di imprenditore deve essere attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi."

La permuta e il contratto atipico misto - quale cessione di terreno con riserva di area verso obbligazione di costruire immobili - sono operazioni contabili neutre, in quanto al valore del terreno ceduto si sostituisce il valore degli immobili ottenuti in corrispettivo, e, come già detto, il cedente non utilizza mezzi finanziari al fine di coordinare un'attività produttiva.

In conclusione, la società cedente il terreno non assume la qualifica di "impresa costruttrice", nella nostra fattispecie rilevante ai fini fiscali, così, ove il proprietario del terreno sia un soggetto privato, egli rimane tale, senza assumere la qualifica di imprenditore occasionale (10).

2) Titolo abilitativo della costruzione.

Nello studio n. 468-2014/T del Consiglio Nazionale del Notariato (11) si mette in rilievo come la Circolare n. 22 del 28 giugno 2013 dell'Agenzia delle Entrate precisi che "solo gli interventi di recupero sugli immobili, di cui alle lettere c), d) ed f) fanno assumere il ruolo di impresa di ripristino a chi li abbia eseguiti e che, come per le imprese costruttrici, deve trattarsi di un'impresa che sia in possesso di idoneo titolo abilitativo edilizio a se intestato o volturato".

Testualmente la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 28 giugno 2013: **"Imprese costruttrici e imprese di ripristino: ai sensi dell'art. 10, primo comma, numeri 8, 8-bis e 8-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, le "imprese costruttrici" si identificano nei soggetti ai quali risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione o la ristrutturazione del fabbricato."**

Va da sè che mai è "impresa costruttrice" chi esegue i lavori per conto terzi, che in quanto tale mai potrà o dovrà avere un "titolo abilitativo" (12).

3) La diversa natura giuridica dell'obbligazione di "facere" nell'appalto tipico e dell'obbligazione di costruire nel sinallagma di un contratto di scambio.

A) L'obbligazione di costruire assunta dall'appaltatore, nel contratto tipico di appalto, è un'obbligazione mista di mezzi e di risultato.

"Accanto alle obbligazioni classificabili di mezzi o di risultato vi sono le obbligazioni miste di mezzi e di risultato in cui il debitore si obbliga al tempo

stesso all'espletamento di una specifica attività e al conseguimento di un risultato finale.

Ad es., l'appaltatore si obbliga a realizzare entro un certo termine una determinata costruzione. Qui è dovuto il risultato dell'opera (...). Ma l'appaltatore è anche obbligato alla specifica attività di costruzione, e precisamente a svolgere tale attività mediante la propria organizzazione imprenditoriale". (13)

La natura giuridica dell'"obbligazione di costruire" posta nel sinallagma di un contratto di scambio, è, invece, quella di "risultato" e la prestazione di "*facere*" ha soltanto una valenza accessoria.

B) A riprova di quanto detto, ossia dell'inesistenza del rischio di impresa in capo al proprietario del terreno, che come tale non è costruttore, si ha che, vertendosi in un contratto di scambio, in caso di inadempimento all'obbligazione di costruire, si applicherà la normativa di cui all'art. 1453 c.c. che lo legittima a chiedere la risoluzione per inadempimento sia nel contratto tipico di permuta di bene presente contro bene futuro sia nel contratto di scambio atipico misto in esame.

Nessun dubbio dunque che il titolo di provenienza delle realizzande costruzioni per il soggetto che ha ceduto il terreno è il contratto di permuta di cosa presente con cosa futura (contratto ad effetti reali immediati e differiti) ovvero il **contratto atipico misto "do ut facias", a titolo derivativo** (ad effetti reali e ad effetti obbligatori), in cui l'obbligazione di costruire immobili determina la causa concreta dell'operazione giuridica voluta dalle parti, e pertanto, l'inadempimento di tale obbligazione è causa di risoluzione del contratto.

Nell'appalto vero e proprio, invece, voluto dal proprietario del terreno, che concretizza una sostituzione della propria organizzazione di impresa con l'organizzazione altrui, si ha soltanto un rapporto di natura obbligatoria e il titolo legittimante la proprietà dei costruendi fabbricati rimane l'atto originario di acquisto del terreno.

12. Conclusione.

Nell'appalto vero e proprio:

- 1) il rapporto ha natura obbligatoria, con corrispettivo in denaro;
- 2) si ha un'obbligazione mista, di mezzi e di risultato;
- 3) si ha un committente che, rischiando propri mezzi finanziari, edifica avvalendosi dell'organizzazione altrui;
- 4) è ammesso il recesso dal rapporto nei casi di legge ovvero nei casi oggetto di pattuizione;
- 5) il titolo abilitativo della costruzione è in capo al committente;

- 6) la fatturazione avviene a fine lavori (14);
- 7) l'acquisto del bene in capo al committente avviene a titolo originario, e il titolo legittimante della proprietà è l'atto di acquisto del terreno.

Nel contratto atipico misto di cessione di terreno con riserva di area verso il corrispettivo di obbligazione di costruire unità immobiliari:

- 1) il contratto è ad effetti reali e ad effetti obbligatori: si realizza un contratto la cui causa concreta è di scambio (*do ut facias*), poichè l'obbligazione di costruire "entra" nel sinallagma del contratto (15);
- 2) l'obbligazione di costruire è strumentale ed accessoria nell'intento delle parti di addivenire al risultato finale di realizzare i costruendi beni immobili;
- 3) il proprietario del terreno non assume il rischio di impresa, perchè non investe mezzi finanziari, rischio che, invece, si attua in capo al cessionario del terreno, obbligato ad edificare;
- 4) non è ammesso il recesso dal contratto, come nell'appalto, anzi l'inadempimento del costruttore, legittima controparte ad agire ex art. 1453 c.c. ed ottenere la risoluzione con conseguente riacquisto della proprietà del bene originario (terreno ceduto);
- 5) il titolo abilitativo della costruzione è unicamente in capo alla parte cessionaria del terreno, unica impresa costruttrice;
- 6) la fatturazione delle erigende unità immobiliari avviene alla conclusione del contratto di scambio, in quanto il presupposto impositivo si è verificato (16);
- 7) l'acquisto delle erigende unità immobiliari in capo al cedente del terreno avviene in forza del contratto di scambio concluso, in cui la costituzione del diritto di superficie a favore di chi cede il terreno svolge una funzione di garanzia (negozio indiretto), eliminando il meccanismo dell'accessione a favore dell'impresa costruttrice che edifica comunque su terreno proprio.

Nunziata Parrino Notaio

(1) Iaccarino, Trasferimento dei beni presenti verso beni futuri: la singolare ipotesi dei parcheggi pertinenziali, Gruppo 24 ore, in Quaderni della Fondazione del Notariato, 149.

(2) (3) G. Iaccarino, cit., 150.

(4) Bianca Diritto Civile Vol. 3 Il Contratto, Milano, 1987, 460 ss.

(5) Bianca Diritto Civile Vol. 3 Il Contratto, Milano, 1987, 425; così anche la Giurisprudenza, ad es., Cass. 11.01.1973, n. 63 in FI.1973, I, 1085, 1974, I, 227; Cass. 11.08.1980 n. 4921: "La causa del contratto (..) si concreta nella funzione economico-sociale del negozio (..)".

(6) Bianca Diritto Civile Vol. 3 Il Contratto, Milano, 1987, 445.

(7) Studio n. 156-2008/T del Consiglio Nazionale del Notariato di Thomas Tassani, pag. 8.

(8) "La società ALFA, infatti, realizzando una permuta, ha ceduto alla società BETA un suolo edificatorio e quest'ultima ha trasferito alla prima, come corrispettivo, un fabbricato da essa realizzato. La società ALFA non ha conferito alla società BETA l'incarico di costruire, in questa ipotesi ci troveremmo di fronte, infatti, ad un contratto di appalto e la prima società avrebbe costruito l'immobile per il tramite di un altro soggetto (appaltatore). Al contrario la realizzazione dell'immobile da parte di BETA con il successivo passaggio ad ALFA non rappresenta altro che un corrispettivo. L'immobile presente nel patrimonio di ALFA, quindi, non è stato realizzato da questa società, ma **acquisito diversamente**. La successiva cessione da parte di ALFA è agli effetti dell'IVA un'operazione esente ai sensi dell'art. 10 del d.p.r. n. 633/72" così testualmente in Commissione Studi Tributarie del Consiglio Nazionale del Notariato n. 20-2000/T.

(9) In Mass. Giur. It., 1997.

(10) Nicola Forte, Al costruttore l'opzione tra IVA e Registro, in "Gli Approfondimenti del Lunedì, l'esperto risponde" - Il Sole 24 Ore 04.03.2013.

Commissione Studi Tributarie del Consiglio Nazionale del Notariato n. 102-2012/T.

(11) Studio n. 468-2014/T del Consiglio Nazionale del Notariato di Francesco Raponi, pag. 5 e nota 35.

(12) Le imprese appaltatrici svolgono, infatti, un'attività di servizi meramente strumentale all'attività di costruzione delle imprese appaltanti. Cfr. sul punto Forte-Puri, Atti di trasferimento di immobili. Casi particolari (d.l. 20 giugno 1996, n. 323, convertito con legge 8 agosto 1996, n. 425), studio n. 494-582-590bis, in Banca Dati Notarile "Angelo Gallizia" richiamati in Nota 36 dello Studio n. 102/2012/T del CNN (Nicola Forte e Annarita Lomonaco).

(13) Bianca Diritto Civile, Volume 4, L'obbligazione, Milano, 1993, 73.

(14) La Corte di Cassazione del 17 dicembre 2010 n. 25602 chiarisce che l'impresa alla quale sono stati appaltati dei lavori può emettere la fattura per i compensi ricevuti dopo il collaudo.

(15) A differenza del contratto di permuta di cosa presente con cosa futura, che produce effetti reali immediati (trasferimento del terreno) ed effetti reali differiti (acquisto degli immobili da edificare).

(16) Al contratto misto va applicata la disciplina fiscale del contratto prevalente, ossia quello della compravendita, per il cui perfezionamento è sufficiente l'accordo delle parti, non essendo necessario il pagamento del prezzo pattuito o la consegna del bene.