

Studio n. 111-2011/T

## Due questioni sulla tassazione della permuta ai fini delle imposte indirette

*Approvato dalla Commissione Studi tributari il 15 luglio 2011*

Due quesiti a proposito di articolate e complesse operazioni di permuta consentono di tornare sull'argomento per analizzarne i profili dell'imposizione indiretta.

### I Quesito

Il primo quesito attiene il corretto trattamento, ai fini delle imposte indirette (Iva, registro, ipotecarie e catastali), di una permuta "articolata", avente ad oggetto il trasferimento reciproco di una pluralità di beni immobili distinti (d'ora in avanti, anche l'"operazione"): in particolare, un'impresa edile (d'ora in avanti, anche la "società" o il "permutante") trasferisce ad un ente non commerciale (d'ora in avanti, anche l'"ente" o il "permutatario") quattro appartamenti ad uso abitativo (di cui uno edificato da più di cinque anni) a fronte del trasferimento di due terreni, uno agricolo e uno edificabile; non è pattuito alcun conguaglio in danaro.

\*\*\*

### **Regime dell'operazione ai fini Iva e registro**

Come noto, ai fini Iva, secondo quanto stabilito dall'art. 11, D.P.R. n. 633/1972, le "cessioni di beni... effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni", com'è quella di specie, sono "soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate" (c.d. principio della tassazione separata); sicché, nella permuta, ciascun trasferimento è considerato come un'operazione autonoma e distinta agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto – coerentemente col presupposto oggettivo del tributo, che vuole tassate le singole "cessioni di beni e prestazioni di servizi" (art. 1, D.P.R. n. 633/1972), e con l'ulteriore esigenza di consentire a entrambe le parti la detrazione dell'imposta relativa ai beni permutati <sup>(1)</sup> – e assoggettato a tassazione sul "valore normale" dei beni trasferiti [art. 13, comma 2, lett. d), D.P.R. n. 633/1972].

Diversamente che per l'Iva, nell'imposta di registro la permuta rileva alla stregua di un negozio unitario, ma soggiace, anch'essa, al principio di alternatività di cui all'art. 40, D.P.R. n.

131/1986. Essa, quindi, viene trattata in modo differente a seconda che **(i)** includa oppure **(ii)** non includa un trasferimento soggetto ad imposta sul valore aggiunto.

**(I)** Nell'ipotesi *sub (i)* (contratto di permuta comprendente un trasferimento soggetto ad Iva), l'imposta di registro "*si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto*", ai sensi dell'art. 40, comma 2, D.P.R. n. 131/1986.

La disposizione regola l'ipotesi, paradigmatica, di permuta c.d. B2C (*business to customer*, ossia tra soggetto Iva e soggetto non Iva), in cui, al trasferimento di un bene assoggettato ad Iva, si contrappone un trasferimento non soggetto a tale tributo; in siffatta ipotesi, l'imposta di registro si applica unicamente al secondo trasferimento, assumendo come base imponibile "*il valore del bene o del diritto alla data dell'atto*" [art. 43, lett. a), D.P.R. n. 131/1986; vale la pena notare, incidentalmente, che tale fattispecie non è intercettata dall'art. 43, lett. b), D.P.R. n. 131/1986 – su cui *infra sub § (II)* – norma che, invero, postula la presenza di due trasferimenti entrambi soggetti ad imposta di registro].

Al riguardo, conviene evidenziare come per "*cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto*" (di cui al richiamato comma 2 dell'art. 40, cit.) debbano intendersi – non solo le operazioni estranee al campo di applicazione del tributo (ad esempio, quelle che difettano del presupposto oggettivo dell'Iva), ma – anche le operazioni che sono considerate tali (cioè, "*non soggette*" ad Iva) dal primo comma dell'art. 40, cit. e, per quanto più nello specifico interessa in questa sede, le "*operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8, 8-bis e 27-quinquies*" del D.P.R. n. 633/1972 (così, art. 40, primo comma, secondo periodo, D.P.R. n. 131/1986).

A favore di tale soluzione militano argomenti di coerenza testuale e sistematica.

Da un lato, infatti, la qualificazione delle operazioni "*soggette all'imposta sul valore aggiunto*", adottata dal primo comma del citato articolo 40, dovrebbe operare, sia pure in negativo, anche per l'interpretazione del comma 2 della norma, salvo provocare un'asimmetria di significati che mal si concilierebbe con le direttive ermeneutiche impartite dall'art. 12 delle Preleggi – secondo il quale, come noto, occorre dare precedenza al "*significato proprio delle parole secondo la connessione di esse*".

Per altro verso, opinare il contrario – ritenere, in particolare, che tra le operazioni "*non soggette*" di cui all'art. 40, comma 2, cit., non possano comprendersi anche le operazioni esenti ex art. 10, n. 8-*bis*, D.P.R. n. 633/1972 - determinerebbe una divergenza di trattamento difficilmente giustificabile, ai fini dell'imposta di registro, tra due categorie di operazioni (permuta e cessione di fabbricati esenti) sostanzialmente affini sotto il profilo causale e dei beni trasferiti, facendo

scontare a una (la permuta di beni esenti da Iva) l'imposta di registro in misura fissa, e all'altra (la cessione di beni esenti da Iva) l'imposta di registro in misura proporzionale.

Posto quanto precede, laddove una permuta comprenda (come avviene, nel caso in esame, da parte del permutante) l'effettuazione di un trasferimento di beni esenti (quali sono i **fabbricati non strumentali** da *"imprese costruttrici degli stessi"* trascorsi *"cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione"*), su tale trasferimento – esente da Iva ai sensi del richiamato art. 10, n. 8-bis, D.P.R. n. 633/1972 – **potrà**, in linea di principio, **applicarsi l'imposta di registro in misura proporzionale**. Ciò, nei limiti sotto meglio specificati, occorrendo, in particolare, verificare se il valore della controprestazione a carico del permutatario – assoggettata a registro proporzionale – sia in grado di "assorbire" il valore della prestazione – anch'essa soggetta a registro proporzionale – del permutante.

**(II)** Difatti, nell'ipotesi *sub (ii) supra* (contratto di permuta non comprendente trasferimento soggetto a Iva), l'imposta di registro si applica, **una sola volta**, sul *"valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta"* [art. 43, lett. b), D.P.R. n. 131/1986].

La norma intercetta il caso, paradigmatico, in cui lo scambio avvenga tra (trasferimenti di) beni entrambi assoggettabili a imposta di registro in misura proporzionale.

Nel precisare che il tributo di registro si applica al *"valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta"*, la norma espressamente esclude che, alla stessa permuta, possano applicarsi due distinte imposte di registro, una sul trasferimento del permutante e l'altra su quella del permutatario, e stabilisce così un principio di "assorbimento" per cui, ogniquale volta, nell'ambito di una permuta, si contrappongono operazioni entrambe soggette all'applicazione del tributo proporzionale, occorre riferirsi al solo valore che comporta l'applicazione del tributo maggiore<sup>(2)</sup>.

Ragioni di coerenza inducono a ritenere che la regola valga non solo nelle operazioni, più comuni, in cui lo scambio coinvolga due soli beni, entrambi sottoposti a registro in misura proporzionale, ma anche rispetto a fattispecie più complesse, come quella in esame, nelle quali uno dei due soggetti del contratto (nel caso che ci occupa, il permutante) alieni – a fronte di beni soggetti ad imposta proporzionale di registro – un "pacchetto composito" di beni, alcuni dei quali soggetti ad Iva, altri a registro proporzionale.

In tali ipotesi, per risalire alla base imponibile dell'imposta di registro occorrerebbe confrontare i valori dei beni del permutante – limitatamente, beninteso, a quei cespiti assoggettabili a imposta di registro in misura proporzionale – e del permutatario – anche per costui, limitatamente ai beni assoggettabili a imposta di registro in misura proporzionale: ove

risulti che, prendendo come riferimento il valore dei beni del primo soggetto, ne discende una imposizione proporzionale di registro più elevata, occorrerà riferirsi al valore di questi ultimi come base imponibile per la determinazione dell'imposta, considerando, per l'effetto, "assorbito" il valore dei beni scambiati dal permutatario. E viceversa.

Premesso quanto sopra, si ritiene che, nel caso di specie:

A. il **trasferimento fatto dal permutante al permutatario** dovrà essere assoggettato a Iva limitatamente ai tre appartamenti costruiti da meno di cinque anni, non operando per essi il regime di esenzione di cui all'art. 10, n. 8-bis, D.P.R. n. 633/1972; di converso, il trasferimento dell'immobile costruito da più di cinque anni sarà esente ai fini Iva. Per le considerazioni svolte *sub § (II) supra*, quest'ultimo trasferimento sarà pure escluso dall'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, risultando il correlato valore "assorbito" in quello dei beni scambiati dal permutatario. Giova, incidentalmente, notare che il trasferimento dei quattro appartamenti, benché formalizzato nell'unico contratto di permuta, deve essere considerato ai fini Iva alla stregua di quattro distinte operazioni di cessione, essendo principio consolidato del sistema dell'imposta sul valore aggiunto quello per cui, nei contratti plurimi o composti, ogni operazione deve essere valorizzata nella sua autonomia e indipendenza, salvo che una di esse non assuma carattere principale e le altre siano collaterali o accessorie, oppure *"tutti gli elementi che compongono l'operazione appaiono necessari alla sua realizzazione e sono strettamente connessi"* <sup>(3)</sup>, entrambe eventualità che, nella specie, non si verificano.

B. il **trasferimento fatto dal permutatario al permutante** dovrà essere assoggettato a imposta di registro, con: (a) l'aliquota del 8% relativamente al terreno edificabile (art. 1, comma 1, Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986); (b) l'aliquota del 15% relativamente al terreno agricolo (art. 1, comma 2, Parte Prima, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986). In proposito, si ritiene che, nel caso di specie, all'applicazione dell'art. 23, comma 1, D.P.R. n. 131/1986 – il quale prevede l'applicazione di aliquote d'imposta distinte qualora *"per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti"* – non sia di ostacolo la circostanza che la permuta non prevede un "corrispettivo" nel senso proprio del termine (essendo la controprestazione a beneficio del permutante rappresentata non da un prezzo in danaro, ma da un bene). Difatti, qualora nel contratto di permuta siano indicati valori distinti per ciascun bene oggetto di trasferimento, la situazione non è dissimile da quella che si verifica nei casi di compravendita plurima, in cui i corrispettivi siano indicati separatamente per ciascun bene oggetto di trasferimento; invero, in entrambi i casi, a fronte di una controprestazione unitaria –

rappresentata, nell'ipotesi di permuta, dal bene (o dai beni) ricevuto in cambio e, nell'ipotesi di compravendita, dal prezzo complessivo per il trasferimento dei due o più beni dedotti in contratto – le parti stabiliscono un'allocatione specifica, sui singoli beni, del “prezzo” pattuito; nulla, quindi – neppure eventuali ragioni anti-abuso, che dovrebbero valere indifferentemente per la vendita così come per la permuta – sembra vietare l'applicazione per via analogica, alla permuta, della regola stabilita dall'art. 23, comma 1, cit.

#### *Regime dell'operazione ai fini delle imposte ipotecarie e catastali*

Premesso che, nei casi di permuta immobiliare, secondo l'attuale orientamento della Amministrazione Finanziaria, l'imposta ipotecaria deve essere applicata una sola volta (essendo connessa alla “formalità” consistente nella trascrizione del relativo contratto), mentre l'imposta catastale è dovuta su tutte le distinte volture catastali<sup>(4)</sup>, l'operazione in questione darà luogo:

A. all'applicazione di un'unica imposta ipotecaria proporzionale del 2% sul valore – rilevante ai fini dell'imposta di registro (art. 2, D.lgs. n. 347/1990) – dei beni scambiati dal permutatario. La soluzione è avallata dalle indicazioni della citata circolare n. 8/E del 2007, la quale afferma che *“la permuta, in quanto unico negozio giuridico, dà luogo ad un'unica formalità, per la quale è dovuta l'imposta ipotecaria calcolata su una base imponibile pari al valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta”* di registro;

B. all'applicazione, con gli stessi criteri di cui sopra alla lettera A) di un'unica imposta catastale calcolata su una base imponibile pari al valore del bene che dà luogo alla applicazione della maggiore imposta di registro, oppure, qualora si segua l'attuale orientamento della Agenzia delle Entrate, all'applicazione di tante imposte catastali quante sono le volture relative agli immobili trasferiti. In particolare, l'imposta catastale dovrà essere applicata, nella misura fissa di Euro 168,00, *“per le volture eseguite in dipendenza”* degli *“atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto”* (art. 10, comma 2, D.lgs. n. 347/1990) – i.e. i trasferimenti dei tre appartamenti soggetti ad Iva da parte del permutante – e in misura dell'1% (art. 10, comma 1, D.lgs. n. 347/1990) per le volture relative ai restanti trasferimenti – i.e. i trasferimenti dell'immobile esente da parte del permutante, e dei terreni agricolo ed edificabile da parte del permutatario.

\*\*\*

#### **Il Quesito**

Il secondo quesito riguarda il trattamento, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, di una permuta, da parte di un permutante soggetto Iva (il **“permutante”**), di un bene immobile

strumentale per natura, a fronte di un immobile, parimenti strumentale, da parte di un permutatario soggetto Iva (il “**permutatario**”).

Nel caso di specie, si è dell’avviso che **l’imposta ipotecaria sarà dovuta, una sola volta, nella misura proporzionale del 3%**, indipendentemente dalla circostanza che i contrapposti trasferimenti siano entrambi assoggettati a Iva, uno assoggettato e l’altro esente da Iva o, infine, entrambi esenti da Iva (art. *1bis*, Tariffa allegata al D.lgs. n. 347/1990).

Si pone, tuttavia, il problema di individuare la **base imponibile** cui applicare il tributo.

Come noto, in linea di principio essa coincide col valore assunto ai fini dell’applicazione dell’imposta proporzionale di registro (art. 2, comma 1, D.lgs. n. 347/1990) oppure, nei casi in cui *“l’atto è esente dall’imposta di registro ... o vi è soggetto in misura fissa, ... determinata secondo le disposizioni relative a”* tale imposta (art. 2, comma 2, D.lgs. n. 347/1990).

In tutte le fattispecie segnalate (trasferimento soggetto a Iva vs. trasferimento soggetto a Iva; trasferimento esente vs. trasferimento soggetto a Iva; trasferimento esente vs. trasferimento esente), l’imposta di registro si applica nella misura fissa di Euro 168,00, trattandosi di operazioni che, ai fini dell’alternatività (art. 40, D.P.R. n. 131/1986), rilevano come trasferimenti soggetti a Iva (in proposito giova, incidentalmente, ricordare che anche le cessioni di immobili strumentali esenti ex art. 10, n. *8-ter*, D.P.R. n. 633/1972 si considerano soggette all’imposta sul valore aggiunto, mancando un’espressa previsione di segno contrario – viceversa presente per le cessioni di immobili non strumentali ex art. *8-bis*, D.P.R. n. 633/1972 – nell’art. 40, comma 1, D.P.R. n. 131/1986). In dette ipotesi, non è però d’aiuto la disposizione (art. 2, comma 2, D.lgs. n. 347/1990) secondo cui, se *“l’atto è esente dall’imposta di registro ... o vi è soggetto in misura fissa”*, la base imponibile dell’imposta ipotecaria è *“determinata secondo le disposizioni relative”* al primo tributo (i.e. l’imposta di registro). Regola che, nelle circostanze in esame, rischia di risolversi in un cortocircuito applicativo: difatti, nei casi di permuta, le disposizioni relative alla base imponibile dell’imposta di registro danno risalto al *“valore del bene che dà luogo alla maggiore imposta”* (art. 43, lett. b), D.P.R. n. 131/1986); tuttavia, tale valore non sarebbe rintracciabile qualora i contrapposti trasferimenti abbiano ad oggetto beni strumentali, fattispecie, come visto, caratterizzate dall’applicazione dell’imposta di registro nella sola misura fissa.

In simili situazioni, una soluzione a nostro avviso percorribile potrebbe risiedere nell’identificare la base imponibile – dell’imposta di registro e, giusta il richiamo contenuto all’art. 2 cit. – dell’ipotecaria nel valore del bene che, qualora il registro potesse essere applicato in misura proporzionale (fingendo, dunque, l’applicazione del registro in misura proporzionale per

entrambi i trasferimenti correlati alla permuta), darebbe luogo all'imposizione di registro maggiore.

Ad identica soluzione si dovrebbe pervenire per quanto riguarda la base imponibile dell'imposta catastale, ove si accolga la tesi della identità della base imponibile ai fini delle imposte sia ipotecaria, sia catastale con quella determinata secondo i criteri dettati per l'imposta di registro, in virtù del rinvio operato dall'art. 10 D.lgs. 347/1990 all'art. 2 dello stesso decreto legislativo; diversamente, seguendo il citato orientamento della Amministrazione finanziaria, l'imposta catastale dovrebbe applicarsi disgiuntamente, in misura proporzionale dell'1% del valore dei beni, rispetto a ogni voltura occorrente a fronte della permuta.

Al riguardo, si evidenzia che l'aliquota d'imposta nella misura dell'1% si rende applicabile vuoi nelle ipotesi in cui entrambi i trasferimenti siano soggetti a Iva, vuoi nel caso in cui uno soltanto dei due trasferimenti sia soggetto e l'altro esente, vuoi, infine, nell'ipotesi in cui tutti e due i trasferimenti siano esenti da Iva.

Difatti, l'art. 10, comma 1, D.lgs. n. 347/1990 specifica che *“le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2 [i.e. la base imponibile rilevante ai fini dell'imposta di registro, ndr], anche se relative a immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 10, primo comma, numero 8-ter”*, D.P.R. n. 917/1986.

In proposito, si nota che, per la determinazione della base imponibile dell'imposta catastale, potrebbe ripresentarsi lo stesso problema riscontrato, al precedente punto, per l'imposta ipotecaria; problema che, vista la coerenza tracciata dal Legislatore tra le tre imposte, andrebbe a nostro avviso risolto nello stesso senso ipotizzato sopra, identificando cioè la base imponibile della catastale nel valore del bene che, qualora l'imposta di registro fosse stata applicata in misura proporzionale, avrebbe dato luogo alla maggiore imposta.

Paolo Puri

- 
- 1) In questo senso, tra gli altri, P. Boria, *Permuta nel diritto tributario (voce)*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. comm.*, Torino, 1995.
  - 2) Sul punto A. BUSANI. *L'imposta di Registro*, Ipsoa, 2009, p. 941.
  - 3) Così, Corte di Giustizia, sentenza 29 marzo 2007, causa C- 111/05, *Aktiebolaget*, punto 25.
  - 4) In questo senso, l'Agenzia delle Entrate, Circ. n. 8/E del 13 febbraio 2007; contra: Circ. Ispettorato Compartimentale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari del Lazio, 28 ottobre 1988, n. 220/212289 che ebbe a precisare l'identità della base imponibile ai fini delle imposte ipotecarie con quella stessa determinata ai fini del registro e quindi optando per l'applicazione di un'unica imposta e non di due imposte su entrambi i trasferimenti; cfr. anche in dottrina MONTESANO – IANNELLO, *Imposta di Registro e imposte ipotecarie e*

*catastale*, in *Il Sole 24 ore*, 1998, pag. 208, B. IANNIELLO, *Nota a Agenzia Entrate, Circolare 8/E 13 febbraio 2007*, in *Corriere Tributario*, 11/2007, pag. 916, 2 anche recentemente, in giurisprudenza Comm. Trib. Prov. di Lodi, sez. I, in data 27 aprile 2010, n.71.