

IVA

L'operazione di permuta ai fini Iva

di Federica Furlani

In un periodo di **difficoltà finanziarie** come quello attuale, sempre più spesso si fa ricorso alla **permuta**, soprattutto nell'ambito immobiliare.

E' allora importante inquadrare la fattispecie sia dal punto di vista delle implicazioni civilistiche che di quelle fiscali.

La permuta è il **contratto** che ha per oggetto il **reciproco trasferimento della proprietà di cose o di altri diritti** da un contraente ad un altro: si configura come un contratto consensuale ad efficacia reale o obbligatoria (art. 1552 e ss. cod.civ.).

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la permuta va considerata non come un'unica operazione, ma come

più operazioni che si presentano autonomamente ai fini della tassazione: la particolarità è che il corrispettivo non è rappresentato da denaro, ma da un'altra cessione di beni o prestazione di servizi. L'

autonomia delle operazioni si ripercuote sia sui presupposti di applicazione dell'imposta, di determinazione della base imponibile e di aliquota applicabile, che per quanto concerne l'impossibilità di compensare i corrispettivi relativi a scambi di prestazioni o di beni, ovvero di prestazioni a fronte di cessione di beni o viceversa.

In tal senso, l'**articolo 11 del D.p.r 633/72** stabilisce che in caso di cessione di beni, ovvero prestazioni di servizi, a fronte di cessione di altri beni,

il corrispettivo di ogni singola cessione è tassato autonomamente; di conseguenza, se l'operazione è messa in campo da soggetti passivi nell'esercizio di impresa, arte o professione, le due cessioni saranno imponibili ed entrambi eserciteranno la detrazione. Viceversa, per la permuta tra un soggetto passivo e un privato, l'imponibilità sarà prevista solo per la cessione del soggetto passivo.

Per quanto concerne la base imponibile l'**art. 13, co. 2, lett. d), del D.p.r 633/72** la individua nel

valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse.

Rispetto al

momento impositivo si può distinguere tra operazioni che avvengono contestualmente, nel qual caso entrambe le fatture saranno emesse nel giorno di effettuazione delle stesse, ed operazioni permutative che avvengono in momenti differenti. In quest'ultimo caso si devono seguire le regole previste dall'

art. 6 del D.p.r. 633/72 in merito all'individuazione del momento della cessione del bene o del servizio, che si realizza:

- nel caso di **beni mobili** al **momento della consegna o spedizione**;
- nel caso di **beni immobili** all'atto della **stipula del rogito notarile**;
- nel caso di **prestazione di servizi** al **momento del pagamento del corrispettivo**.

Va tuttavia sottolineato, in particolar modo nell'ipotesi trattata, che, se **anteriormente** al verificarsi degli eventi sopra indicati, **venga emessa fattura o pagato**, anche parzialmente, il **corrispettivo**,

l'operazione si considera effettuata e l'imposta diviene esigibile per l'importo pagato o fatturato.

I casi che si possono presentare sono quindi i seguenti:

1. **cessione di beni a fronte di cessione di altri beni.** In caso di consegna non contemporanea, la prima cessione rappresenterà il momento di esigibilità dell'imposta con obbligo di fatturazione di entrambe le operazioni;
2. **cessione di beni a fronte di prestazione di servizi e viceversa.** Poiché per le prestazioni di servizio l'imposta è esigibile all'atto del pagamento, la cessione di beni deve considerarsi come tale e, pertanto, all'atto di questa si realizzerà l'esigibilità; mentre, nel caso in cui la prestazione di servizi precedesse la cessione (consegna) dei beni, costituendone il pagamento, l'esigibilità sarà anticipata a norma del comma 4 dell'articolo 6;
3. **prestazioni di servizi a fronte di altre prestazioni.** La prestazione che si svolgerà per prima rappresenterà il pagamento e determinerà il momento di esigibilità dell'imposta.

Esempio molto diffuso di permuta si verifica, come detto, nel **settore immobiliare** dove viene spesso realizzata la **cessione di un'area fabbricabile in cambio di un immobile da costruire**.

La

risoluzione 460210/1989 ha analizzato il caso della cessione di un'area edificabile (bene presente) da parte di un privato, che non possedeva i mezzi finanziari necessari a realizzare un edificio, a un soggetto (costruttore), in cambio di una o più unità immobiliari (bene futuro), che l'acquirente-costruttore si impegnava a realizzare sul suolo.

Si tratta quindi di una permuta in cui le due operazioni, cessione area edificabile e cessione dell'immobile, sono da assoggettare autonomamente alle relative imposte: rispettivamente **imposta di registro** (trattandosi di cessione da privato) ed **Iva** (trattandosi di cessione da soggetto passivo).

Ma qual è il momento di esigibilità dell'imposta? Secondo lo schema sopra riportato, l'imprenditore dovrà emettere la fattura di cessione dell'immobile, peraltro solo "promesso" e ancora da costruire,
al momento dell'atto notarile di cessione del terreno, che ne costituisce il corrispettivo.