

IVA

L'applicazione dell'IVA alle permute

di **Marco Peirola**

Secondo la disciplina civilistica, nella permuta, il corrispettivo è rappresentato dallo scambio di cosa contro cosa o di diritti (art. 1552 c.c.).

Ai fini IVA, invece, la permuta ha una portata più ampia in quanto si considerano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi. L'art. 11 del D.P.R. n. 633/1972, in particolare, prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispondenza di altre cessioni di beni e prestazioni di servizi sono soggette ad imposta **separatamente** da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate; ciascuna operazione deve essere, pertanto, considerata distintamente ai fini non solo dell'applicazione dell'imposta, ma anche della determinazione della base imponibile, dell'aliquota e del momento impositivo.

Nel caso in cui una delle controparti **non sia un soggetto passivo IVA**, la relativa cessione o prestazione non deve essere assoggettata ad imposta per carenza del presupposto soggettivo (R.M. 8 giugno 1989, n. 460210 e R.M. 11 febbraio 1974, n. 5000092). In caso, per esempio, di cessione di un'area edificabile in cambio di uno o più appartamenti, se il proprietario del terreno è un privato, la relativa operazione è esclusa da IVA e soggetta ad imposta di registro in base al principio di alternatività di cui all'art. 40, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986, con l'avvertenza che, per le permute, la base imponibile è pari al valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta (art. 43, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 131/1986).

Si resta in ogni caso al di fuori dallo schema della permuta quando è pattuito uno **specifico corrispettivo in denaro** per ciascuna operazione effettuata (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 11 luglio 2005, n. 88 e R.M. 24 settembre 1991, n. 430980).

In considerazione di questo divieto, l'art. 13, comma 2, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972 dispone che la **base imponibile** è costituita dal "**valore normale**" del bene o del servizio che forma oggetto di ciascuna operazione, determinato secondo i criteri previsti dall'art. 14 dello stesso decreto. Sul punto, occorre osservare che il riferimento al valore normale si pone in contrasto con la normativa comunitaria, così come interpreta dalla Corte di giustizia, per la quale, infatti, il valore normale identifica la base imponibile per le sole operazioni tra "soggetti collegati", ex art. 80 della Direttiva n. 2006/112/CE, con divieto di applicazione alle permute (sent. 7 marzo 2013, causa C-19/12; sent. 19 dicembre 2012, causa C-549/11; sent. 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11).

Riguardo al **momento impositivo**, in caso di **permuta di beni**, il medesimo si verifica, per

entrambe le cessioni, al momento della prima cessione, assumendo a tal fine rilevanza i parametri previsti dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 (es. consegna o spedizione per i beni mobili e data del rogito per i beni immobili).

Nelle **permuta di servizi**, è stato chiarito che il momento impositivo coincide, per entrambe le prestazioni, considerate autonomamente ai fini IVA, con l'esecuzione della seconda prestazione, la quale funge da corrispettivo della prima; tuttavia, il momento impositivo della seconda prestazione deve essere inteso come termine ultimo entro il quale ambedue i contraenti possono emettere fattura a fronte delle prestazioni rese in permuta, senza che ciò impedisca al soggetto che ha effettuato la prima prestazione di emettere fattura anche prima di tale momento (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 31 luglio 2008, n. 331 e R.M. 26 maggio 2000, n. 75/E). Il principio esposto si riferisce ad una fattispecie in cui una delle prestazioni rese è ad **esecuzione differita**, sicché andrebbe chiarito, in via definitiva, se il medesimo abbia valenza generale, tenuto anche conto che – secondo la norma di comportamento dell'AIDC n. 150 – la prestazione del primo servizio determina l'effettuazione, per pagamento anticipato, del secondo.

Secondo l'Associazione, il contraente che rende per primo il servizio non è obbligato all'emissione della propria fattura in quanto, non avendo ancora ricevuto il servizio scambiato, non ne ha ottenuto il pagamento, che costituisce momento impositivo per le prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/72. L'altro contraente, che riceve il servizio, è invece obbligato all'immediata emissione della fattura, anche se non ha ancora eseguito la propria prestazione, avendone comunque già ottenuto il pagamento in natura costituito dal servizio ricevuto, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972.

Infine, in caso di **permuta di beni contro servizi**, il regime IVA dipende da quale operazione viene effettuata per prima (cessione di beni o prestazione di servizi). Per esempio, se la cessione preceda la prestazione, la controparte che consegna il bene all'altro deve emettere la fattura entro lo stesso giorno e, allo stesso modo, anche quest'ultimo deve adempiere al medesimo obbligo avendo ottenuto il pagamento del proprio corrispettivo in natura (R.M. 8 giugno 1989, n. 460210).