

- **Quesito Tributario n. 290-2016/T. Operazioni permutative: esercizio della rivalsa e reverse charge**

Risposta del 05 maggio 2017

Si chiede di conoscere se sia possibile effettuare la compensazione integrale dei pagamenti relativi ad una operazione di permuta, i cui trasferimenti, aventi ad oggetto immobili di pari valore, sono imponibili ai fini Iva, tra una società ed un Comune.

I dubbi traggono origine dalla circostanza che il trasferimento di un immobile strumentale per natura, effettuato da una società in favore di un Comune, è imponibile a seguito di esercizio dell'opzione ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8 – ter) del D.P.R. n. 633/1972. Al contrario il trasferimento di un'area edificabile, effettuato da un Comune nei confronti di una società, è in ogni caso imponibile, secondo le regole ordinarie, quindi senza che sussista la necessità di esercitare l'opzione.

In particolare, Lei chiede di conoscere se sia necessario il versamento monetario dell'Iva dalla società Alfa al Comune o, viceversa, se sia possibile la compensazione.

Il quadro normativo di riferimento

I dubbi sulla possibilità di compensazione integrale dell'Iva da corrispondere al Comune, con la corrispondente imposta concernente il trasferimento (al Comune) del fabbricato strumentale, sono originati dalle modalità di assolvimento del tributo.

L'imposta sul valore aggiunto deve essere applicata, per la cessione del terreno – dal Comune alla società - secondo la disciplina ordinaria, quindi con l'esercizio della rivalsa ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972. Invece per il trasferimento del fabbricato – dalla società al Comune - con l'inversione contabile o il meccanismo dello *split payment* disciplinati, rispettivamente, dall'art. 17, comma 6 e l'art. 17 – ter del decreto Iva. La risposta richiede, quindi, di delineare con precisione l'attuale quadro normativo di riferimento.

Preliminarmente deve essere osservato che sulla base delle indicazioni desumibili dal quesito i trasferimenti dei due beni oggetto della permuta rientrano nel campo di applicazione dell'Iva. Per quanto riguarda la cessione che deve effettuare la società non sussistono dubbi. Diversamente, con riferimento alla cessione dell'area edificabile deve presumibilmente ritenersi che l'imponibilità dell'operazione sia dovuta alla riconducibilità del bene alla sfera commerciale del Comune^[1]. Viceversa, se il terreno fosse riconducibile all'attività istituzionale, quindi non commerciale, del soggetto cedente, non sorgerebbe alcun obbligo di pagamento del tributo a carico della società. In tale ipotesi l'operazione sarebbe stata esclusa dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo.

La disciplina dell'Iva applicabile alla permuta è stabilita dall'art. 11 del D.P.R. n. 633/1972. La disposizione sancisce il principio dell'autonomia delle operazioni permutative. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ogni operazione che rappresenta l'oggetto della permuta, quale contratto unico sulla base delle indicazioni di cui all'art. 1552 del c.c., è soggetta autonomamente alla propria disciplina. Pertanto, l'eventuale applicazione dell'Iva e le

modalità di assolvimento del tributo dovranno essere verificate autonomamente per ciascuna operazione, con riferimento al trasferimento del fabbricato strumentale per natura da una parte, e per ciò che riguarda il trasferimento dell'area edificabile dall'altra.

La prima delle operazioni permutative in esame ha per oggetto la cessione di un fabbricato strumentale riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 10, comma 1, n. 8 – ter) del D.P.R. n. 633/1972. Sulla base delle indicazioni fornite con il quesito si desume che l'operazione è imponibile ai fini Iva a seguito dell'esercizio dell'opzione. Presumibilmente si tratta di un fabbricato ceduto da un'impresa non costruttrice, oppure da un'impresa costruttrice dopo lo spirare del termine quinquennale dalla fine dei lavori.

Il soggetto destinatario del trasferimento è rappresentato da un Comune. E' dunque necessario verificare preventivamente se il debitore dell'imposta sia costituito dal soggetto "cedente", come previsto dalla disciplina ordinaria, ovvero dall'acquirente, secondo il meccanismo comunemente noto come split payment (o scissione dei pagamenti).

Il predetto meccanismo è disciplinato dall'art. 17 – ter del D.P.R. n. 633/1972 e rappresenta una misura di contrasto all'evasione fiscale. A seguito di tale disposizione, in vigore dal 1° gennaio 2015, i fornitori di beni e servizi nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali, delle camere di commercio, degli istituti universitari e di ulteriori soggetti riconducibili nel novero della Pubblica amministrazione non incassano l'Iva addebitata a seguito dell'esercizio della rivalsa (ex art. 18 del D.P.R. n. 633/1972).

L'art. 17 – ter in esame precisa espressamente che l'imposta è versata direttamente dai cessionari o committenti, ma esclusivamente a condizione che tali soggetti non siano "*debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto*". In pratica, se il debito Iva, che ordinariamente è posto a carico del soggetto cedente o prestatore, si trasferisce – in base ad una specifica disposizione di legge – sul cessionario o committente, il meccanismo della scissione dei pagamenti non trova applicazione. Infatti, a seguito del trasferimento di tale debito su di un altro soggetto, dovuto all'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, il rischio che il cedente/prestatore possa assumere un comportamento fraudolento risulta completamente annullato. La circostanza, dovuta all'inversione contabile, che il cedente/prestatore non addebiti il tributo secondo le modalità ordinarie, non consente a tale soggetto di omettere il versamento dell'Iva e per tale ragione lo *split payment* non è applicabile.

In sostanza è necessario verificare prioritariamente se l'operazione debba essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile previsto dall'art. 17 del decreto Iva e, qualora il riscontro fornisca un esito negativo, in presenza degli altri presupposti si applicherà il meccanismo della scissione. E' dunque essenziale verificare in quali casi l'inversione contabile debba essere applicata in quanto ad essa è, "alternativamente", collegato il meccanismo della scissione dei pagamenti.

Dal punto di vista oggettivo, la cessione dell'immobile strumentale descritta dal quesito, imponibile a seguito dell'esercizio dell'opzione, rientra nell'ambito applicativo dell'inversione contabile. La disposizione di riferimento è costituita dall'art. 17, comma 6, lett. a – bis) del D.P.R. n. 633/1972. L'applicazione di tale meccanismo prevede, quale ulteriore presupposto fondamentale, il possesso della soggettività passiva ai fini Iva dell'acquirente/committente. Pertanto, se il destinatario della prestazione è, come nel caso in esame, un ente che esercita sia un'attività istituzionale/non commerciale, ma anche un'attività avente natura commerciale, sarà necessario verificare preventivamente la sfera a cui risulta destinata la prestazione/cessione. Infatti, se la prestazione risulta destinata all'attività istituzionale, l'inversione contabile non potrà mai trovare applicazione e sarà di

fatto “sostituita” dal meccanismo della scissione dei pagamenti disciplinato dall’art. 17 – ter del decreto Iva.

Con riferimento all’operazione permutativa in esame il Comune ha dichiarato che il fabbricato strumentale oggetto di acquisizione è destinato esclusivamente alla sfera commerciale. In buona sostanza l’ente destinatario del trasferimento immobiliare opera nella qualità di soggetto passivo ai fini Iva e, conseguentemente, l’applicazione dell’inversione contabile è obbligatoria. Rimane automaticamente escluso, quale ulteriore conseguenza, il meccanismo dello *split payment* il cui ambito applicativo è circoscritto alle operazioni afferenti alla sfera istituzionale dell’ente o, più in generale, non soggette ad inversione contabile.

La fatturazione delle “operazioni permutative”

Le due “operazioni permutative”, rappresentate dal trasferimento del fabbricato strumentale e dell’area edificabile, devono essere considerate, dal punto di vista della disciplina Iva, autonomamente. Gli obblighi sono diversi in ragione delle disposizioni applicabili.

La cessione del fabbricato strumentale per natura è imponibile, nel caso di specie, a seguito dell’esercizio dell’opzione. Trattandosi del trasferimento di un bene destinato alla sfera commerciale del Comune l’Iva deve essere assolta con l’applicazione del *reverse charge* in luogo delle modalità ordinarie. Ai sensi dell’art. 17, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972 la fattura deve essere emessa dalla società cedente senza addebito d’imposta con l’annotazione “inversione contabile”. Il documento deve quindi essere emesso con la mera indicazione dell’imponibile senza la richiesta di alcuna ulteriore somma.

La fattura deve essere poi integrata dal cessionario con l’indicazione dell’aliquota e della relativa imposta e successivamente deve essere registrata sia nel registro delle fatture emesse di cui all’art. 23, sia nel registro degli acquisti di cui all’art. 25. L’annotazione del documento nel libro delle fatture emesse costituisce un artificio finalizzato alla rilevazione del debito Iva che, ordinariamente, sorge in capo al cedente e ora, a seguito dell’inversione contabile, si sposta in capo al destinatario dell’acquisto.

L’area edificabile oggetto di trasferimento dal Comune alla società è naturalmente imponibile ai fini Iva secondo la disciplina ordinaria. Il soggetto cedente deve emettere la fattura esercitando obbligatoriamente la rivalsa dell’Iva ai sensi dell’art. 18 del D.P.R. n. 633/1972.

Il pagamento dell’Iva dalla società al Comune

In conseguenza delle operazioni permutative, seguita dall’emissione delle relative fatture, la società Alfa risulterà debitrice nei confronti del Comune della sola Iva, la cui rivalsa è obbligatoria (ex art. 18 del D.P.R. n. 633/1972). Allo stesso tempo il Comune non sarà debitore nei confronti della predetta società di alcuna somma (per il fabbricato strumentale acquisito), neppure a titolo di Iva, non essendo stata esercitata la rivalsa a seguito dell’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile.

Le ragioni della mancanza del debito del Comune nei confronti della società risiedono nelle diverse modalità di assolvimento del tributo. La società, precedentemente proprietaria del fabbricato strumentale, non può addebitare l’Iva nei confronti del Comune trovando

obbligatoriamente applicazione il meccanismo dell'inversione contabile. In pratica la società non può esigere il tributo per poi versarlo nelle casse dello Stato, ma il debito tributario deve essere assolto direttamente dal soggetto che ha acquisito il bene (il Comune) che assume la duplice veste di debitore, in luogo della società cedente, e creditore, a seguito dell'esercizio della detrazione, nei confronti dell'erario. In buona sostanza, come già spiegato, la società dovrà corrispondere al Comune una somma di denaro coincidente con l'imposta sul valore aggiunto addebitata e risultante dalla fattura emessa dal Comune medesimo.

L'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 non prevede la possibilità di disapplicare l'inversione contabile per la sola circostanza che, coincidendo le basi imponibili, non si realizzerà in concreto alcun pagamento da parte dell'ente pubblico [2]. In mancanza di una disposizione espressa che preveda la suddetta deroga, e in mancanza di chiarimenti in tal senso dell'Agenzia delle entrate, si ritiene che il trasferimento del fabbricato strumentale sia soggetto, nel caso in esame, al meccanismo dell'inversione. Pertanto si ribadisce che la società dovrà materialmente corrispondere l'Iva al Comune.

[1] Alcuni comuni, oltre all'attività tipicamente istituzionali, esercitano, sia pure in via del tutto residuale, anche attività di tipo commerciale.

[2] Un isolato orientamento ha ritenuto possibile disapplicare il meccanismo dello *split payment* qualora manchi il pagamento da parte dell'ente pubblico (cfr. Alessandro Garzon, *Split payment solo quando l'ente può trattenere l'importo dell'Iva*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 giugno 2015). La soluzione, oltre ad essere discutibile, non riguarda il meccanismo dell'inversione contabile e quindi non può essere "adattata" al quesito in esame. Occorre poi considerare che, come ammesso dallo stesso autore, le operazioni permutative sono a titolo oneroso e non a titolo gratuito. Il pagamento non avviene in contanti, ma in natura e tale circostanza porta a dubitare sulla legittimità dell'esclusione dello *split payment*. Un'eventuale soluzione positiva potrebbe essere fondata sulla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 15/E del 13 aprile 2015 che però pone quale esempio una fattispecie diversa rispetto a quella della permuta.

o **Nicola Forte**