

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 ipocatastali 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.