

■ Studi Tributari

Studio n. 156-2008/T

Permuta di bene presente con bene futuro e imposte indirette

Approvato dalla Commissione studi tributari il 23 gennaio 2009.

Sommario: 1. Premessa; 2. La permuta di un bene futuro; 3. Il regime fiscale della permuta; 4. Trattamento fiscale della permuta tra area edificabile e unità immobiliare futura; 5. La permuta di cosa futura a favore di terzi; 6. Permuta di bene futuro e contratto misto di vendita e appalto

1. PREMESSA

E' stato prospettato il seguente caso: Tizio, proprietario di un terreno edificabile, intende cederlo alla società Alfa, la quale, a titolo di permuta, trasferirebbe ad un terzo (la figlia di Tizio), che interviene in atto ed aderisce alla stipulazione in suo favore, un appartamento da costruire sull'area stessa. Si tratta di determinare il regime fiscale della operazione, in particolare il relazione a due aspetti: se il terzo possa richiedere le agevolazioni fiscali c.d. "prima casa", avendone i requisiti il terzo, ma non lo stipulante; quando debba essere corrisposta al costruttore l'IVA.

2. LA PERMUTA DI BENE PRESENTE CON BENE FUTURO

Il contratto con cui due parti convengono il trasferimento della proprietà di un terreno, a fronte del trasferimento di una unità immobiliare da costruire sul terreno medesimo può essere qualificato, salvo le precisazioni che si faranno in seguito, quale permuta di bene presente con bene futuro.

Tanto la dottrina quanto la giurisprudenza riconoscono l'ammissibilità di simile negozio, sia perché si ritiene applicabile alla permuta l'art. 1472 c.c. (vendita di cose future), sia in base alla disposizione di cui all'art. 1348 c.c. ⁽¹⁾

Nella prospettiva della rilevanza fiscale del negozio, appare importante sottolineare l'elemento della corrispettività ⁽²⁾ e la natura di contratto consensuale, con effetti sia reali sia obbligatori. ⁽³⁾

Reali, perché il bene già esistente viene trasferito all'altra parte con effetto immediato, salvo che non dispongano diversamente specifiche clausole contrattuali

(come in caso di condizione sospensiva consistente nel rilascio del permesso di costruire o nella stessa venuta esistenza del bene futuro). ⁽⁴⁾

Obbligatori, perché una delle parti assume un impegno avente ad oggetto il bene futuro che, nel momento in cui verrà ad esistenza, si trasferirà, senza necessità di un ulteriore consenso, alla controparte, quale effetto reale "differito" dello stesso contratto di permuta. ⁽⁵⁾

3. IL REGIME FISCALE DELLA PERMUTA

Ai fini Iva, viene in rilievo l'art. 11 del D.p.r. 633/72 (permute e dazioni in pagamento), a mente del quale "le cessioni di beni ... effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni ... sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate". L'art. 13, comma 2, lett. d), individua poi, quale base imponibile per le operazioni permutative, il "valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse".

Nell'imposta di registro, l'art. 40, secondo comma, D.p.r. 131/1986, dispone che per le operazioni indicate all'art. 11 del D.p.r. 633/72, "l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto" e, ai sensi dell'art. 43, primo comma, lett. b), D.p.r. 131/1986, per determinare la base imponibile, in ipotesi di permuta, occorre considerare (salvo il disposto dell'art. 40, secondo comma), "il valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta". ⁽⁶⁾

La valorizzazione distinta, sul piano fiscale, dei diversi trasferimenti di beni che costituiscono l'oggetto di un unico contratto di permuta determina, in prima battuta, la necessità di esaminare i profili oggettivi e soggettivi dell'imposizione in relazione ad ogni singolo trasferimento come se fosse una operazione autonomamente tassabile. ⁽⁷⁾

Considerando il rapporto cedente-cessionario e l'oggetto del trasferimento, per ognuno dei due segmenti negoziali che formano il contratto di permuta, è possibile che:

- 1) entrambe le operazioni siano rilevanti ai fini Iva. Ne conseguirà l'obbligo di emissione di fattura da parte di ognuna delle parti del contratto, nei confronti dell'altra, con due possibili distinte modalità di imposizione che dipenderanno sia dalle aliquote applicabili ai [diversi] beni, sia dalla qualifica del soggetto cessionario, soprattutto per l'applicazione di regimi agevolati;
- 2) una delle operazioni sia rilevante ai fini Iva ed una ad imposta di registro. Le due imposte potranno applicarsi, separatamente su ogni singolo trasferimento, visto il disposto dell'art. 40, secondo comma, D.p.r. 131/1986;
- 3) entrambe le operazioni siano rilevanti ai fini della imposta di registro. In questo caso, l'imposta è applicata su un solo trasferimento, ma per determinare lo specifico regime fiscale occorre comunque operare un confronto tra i due tra-

sferimenti come se si trattasse di operazioni autonome. Per individuare quale bene dà luogo alla "applicazione della maggiore imposta", occorre considerare il maggior "valore" dei beni stessi, quando assoggettati alla stessa aliquota, oppure considerare anche le diverse aliquote eventualmente applicabili. Al fine di garantire il maggior gettito, "si calcola separatamente l'imposta relativa a ciascun bene e si versa l'imposta più onerosa". ⁽⁸⁾ Certamente non si realizza un duplice momento di tassazione, come in caso di trasferimenti entrambi assoggetti ad Iva, ma le modalità di determinazione dell'imposta impongono comunque una considerazione frazionata dei trasferimenti oggetto del negozio permutativo.

Per quanto riguarda l'imposta ipotecaria, considerata la disposizione di cui all'art. 2, D.p.r. 347/1990, che impone di commisurare la base imponibile a quella determinata "ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni", e la unicità della formalità della trascrizione per il negozio di permuta, la stessa è calcolata considerando il "valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta". ⁽⁹⁾

Secondo l'Agenzia delle Entrate, diversa soluzione deve invece prospettarsi per l'imposta catastale, visto che il contratto di permuta dà luogo a due distinte volture catastali, ognuna delle quali è autonomamente assoggettata a imposizione. ⁽¹⁰⁾

Appare necessario evidenziare che, relativamente alla determinazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, la Agenzia delle Entrate ha chiarito ⁽¹¹⁾ che anche la permuta di beni immobili è, in quanto "cessione", fattispecie in grado di essere ricompresa nel meccanismo del c.d. "prezzo-valore", di cui all'art. 1, comma 497, legge n. 266/2005 ⁽¹²⁾.

Come è noto, se il soggetto acquirente è una persona fisica che non agisce nell'esercizio di attività di impresa o artistiche o professionali ed il bene ceduto è un immobile ad uso abitativo (e relative pertinenze), in presenza delle ulteriori condizioni di legge (opzione effettuata in atto, l'indicazione del corrispettivo effettivo, ecc.), è consentito determinare le imposte in esame in base al valore catastale dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, D.p.r. 131/1986. ⁽¹³⁾

L'opzione per il prezzo-valore dovrà peraltro essere considerata in relazione al trasferimento assoggettato ad imposta di registro, nel caso in cui l'altro trasferimento sia tassato ai fini Iva, nonché nella determinazione del peso impositivo maggiore, per fissare il valore del bene da considerare per l'applicazione dell'imposta di registro, quando entrambi i trasferimenti siano rilevanti ai fini di quest'ultimo tributo.

Si noti, infine, che l'opinione prevalente considera irrilevante in termini fiscali l'eventuale conguaglio corrisposto da una delle parti del contratto di permuta, in tutti quei casi in cui questo rappresenti un elemento secondario e meramente accidentale del negozio. ⁽¹⁴⁾ Qualora tale valutazione, ai cui fini il confronto tra l'entità

del conguaglio ed il valore del bene assume un ruolo certamente importante ancorché non decisivo, giunga ad accertare la centralità dello scambio denaro-cosa nella volontà delle parti, non si potrà dire di essere in presenza di una permuta, bensì di un contratto di vendita. ⁽¹⁵⁾

4. TRATTAMENTO FISCALE DELLA PERMUTA TRA AREA EDIFICABILE E UNITÀ IMMOBILIARE FUTURA

Lo schema impositivo che si è in precedenza illustrato non subisce particolari modifiche nell'ipotesi in cui uno dei due beni non sia ancora esistente, trattandosi di bene futuro.

La fattispecie considerata in premessa si configura dunque in questo modo:

- La cessione del bene presente (area edificabile) si realizza tra una persona fisica ed un soggetto imprenditore ed è quindi tassata con imposta proporzionale di registro, con aliquota ordinaria dell'8% (salvo eventuali aliquote ridotte) ⁽¹⁶⁾, con le aliquote ordinarie del 2% e dell'1% per le imposte ipotecaria e catastale.

E' appena il caso di richiamare in questa sede il problema della qualifica di un terreno quale "area edificabile", solo per notare che sul punto è intervenuto lo stesso legislatore con l'art. 36, comma 2, D.l. 223/2006 (convertito in legge 248/2006) ⁽¹⁷⁾, che ha chiarito che, ai fini dell'Iva, dell'imposta di registro, dell'Ici e delle imposte sui redditi, un'area è da considerare fabbricabile "se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

- La cessione del bene futuro (unità immobiliare) ⁽¹⁸⁾ si realizza tra un soggetto imprenditore ed una persona fisica ed è quindi assoggettata ad Iva ⁽¹⁹⁾

In particolare, se il soggetto acquirente è in possesso dei requisiti previsti dalla nota II-*bis* dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, del Testo Unico Registro (e con le apposite dichiarazioni in atto) e se si tratta di case di abitazione non di lusso secondo le caratteristiche di cui al DM 2 agosto 1969, potrà applicarsi l'aliquota agevolata del 4%.

Il fatto che, al momento della conclusione del contratto, il bene che dovrebbe possedere i requisiti per la agevolazione "prima casa" non è ancora esistente, non può condurre a mutare la soluzione prospettata. L'atto di permuta dovrà quindi contenere, in relazione al bene futuro, le dichiarazioni prescritte dalla nota II-*bis* dell'articolo 1 della Tariffa e la effettiva sussistenza delle condizioni sostanziali potrà essere verificata solo nel momento della venuta ad esistenza del bene stesso.

E' noto che la parte II della Tabella allegata al D.p.r. 633/72 prevede, al n. 21, l'applicazione dell'aliquota al 4% per le case di abitazione non di lusso, in presenza

dei requisiti di cui si è accennato, anche quando le stesse siano "non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione".

Tale requisito sembrerebbe opporsi alla agevolabilità della permuta del bene futuro, visto che, in relazione a tale bene, non può dirsi neppure iniziata l'attività di costruzione. Tuttavia, la fattispecie in esame non è equiparabile a quella di cessione di bene in corso di costruzione o di ristrutturazione.

L'ipotesi della cessione di un bene non ancora ultimato configura una fattispecie in cui il trasferimento della proprietà del bene si è già realizzata al momento della conclusione del contratto, ponendosi allora il problema di come attribuire rilievo alle caratteristiche "oggettive" che tale bene avrà una volta terminati i lavori di ristrutturazione o di costruzione ed entro quale periodo di tempo compiere la verifica della rispondenza tra quanto dichiarato in atto e la sussistenza effettiva dei requisiti. ⁽²⁰⁾

Con la permuta di un bene futuro, invece, il contratto non è in grado di produrre, nel momento della conclusione, nessun effetto traslativo, con la conseguenza che non potrà dirsi realizzato il presupposto di imposta. Il contratto realizza, infatti, i propri effetti traslativi solo nel momento in cui il bene verrà ad esistenza, l'imposizione dovendo allora essere determinata in relazione al bene [futuro] che è oggetto del contratto ed alle proprie caratteristiche del bene. ⁽²¹⁾

L'eventuale "anticipazione" nel pagamento del tributo che può conseguire al pagamento del corrispettivo (od alla fatturazione) non muta la considerazione che la cessione del bene, quale presupposto oggettivo del tributo, si realizza *nel momento* della venuta ad esistenza del bene e *con riferimento* alle caratteristiche del bene che, salvo ipotesi di modifica e/o di inadempimento, saranno quelle indicate a livello negoziale. ⁽²²⁾

Per quanto attiene, specificamente, il momento in cui sorge l'obbligo della emissione della fattura, occorre considerare l'art. 6, 4 comma, D.p.r. 633/72, a mente del quale quando, anteriormente al verificarsi degli eventi che determinano il momento impositivo, sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo (o emessa fattura), "l'operazione si considera effettuata" alla data del pagamento (o della emissione della fattura).

E' innegabile che il trasferimento del bene esistente rappresenti, nel negozio di permuta, il corrispettivo del trasferimento del bene futuro. Ne consegue che l'obbligo di fatturazione sorge, in capo al soggetto imprenditore, nello stesso momento in cui il contratto è concluso e si è quindi realizzato, in relazione al bene esistente, l'effetto reale del trasferimento. ⁽²³⁾

Se, peraltro, il trasferimento del bene esistente è sottoposto a condizione sospensiva, il realizzarsi della stessa equivarrà a pagamento del corrispettivo ai fini Iva

Soprattutto quando tale effetto reale è subordinato alla costruzione dell'immobile futuro, si pone il problema di determinare il momento in cui, giuridicamente, può considerarsi venuto ad esistenza l'immobile. Le parti possono senz'altro individuare tale momento nel contratto, specificando le condizioni al verificarsi delle quali si considera avverata la condizione. ⁽²⁴⁾

In mancanza di tale previsione, è da sottolineare che l'affermazione tradizionale della giurisprudenza civilistica è nel senso di ritenere "venuto ad esistenza" l'immobile quando sono state "eseguite le opere murarie", ⁽²⁵⁾ anche se la prassi più recente, ai fini del godimento delle agevolazioni c.d. "prima casa", ha accolto il criterio indicato dall'art. 2645-bis, comma 6, c.d. (trascrizione del preliminare), ritenendo rilevante la realizzazione del rustico comprensivo delle mura perimetrali ed il completamento della copertura. ⁽²⁶⁾

Le considerazioni di cui sopra debbono essere completate valutando l'ipotesi in cui, successivamente alla conclusione del contratto di permuta, il bene non venga ad esistenza o venga costruito ma senza i requisiti richiesti per il godimento delle agevolazioni. L'ipotesi non pare presentare particolari problematiche, visto che lo strumento della variazione dell'imposta (art. 26 D.p.r. 633/72) e quello della rettifica della detrazione (art. 19-bis 2, D.p.r. 633/72), consente di legare il regime definitivo di imposizione con la venuta ad esistenza del bene, senza che si possa affermare alcuna conseguenza di tipo sanzionatorio in capo ai soggetti coinvolti. ⁽²⁷⁾

5. LA PERMUTA DI COSA FUTURA A FAVORE DI TERZI

Un altro aspetto rilevante della fattispecie negoziale in esame è rappresentato dalla possibilità che il trasferimento del bene futuro sia previsto "a favore di terzo". Con conseguente "dissociazione" tra il soggetto (la parte contraente in senso proprio) che stipula l'atto e cede, quale corrispettivo, il bene esistente ed il soggetto a favore del quale si producono gli effetti del contratto, relativamente al trasferimento della proprietà del bene futuro.

Il trattamento tributario del contratto a favore di terzi è stato già oggetto di precedenti Studi di questa Commissione, ⁽²⁸⁾ le cui conclusioni devono essere, in questa sede, richiamate e confermate.

In primo luogo, è necessario sottolineare che la stipulazione a favore di terzo non muta la natura unitaria del contratto di permuta ed il carattere corrispettivo che deriva dallo scambio dei beni (futuri o attuali che siano).

Non pare dunque possibile considerare il trasferimento patrimoniale a favore del terzo come autonomo rispetto alla causa ed agli effetti del negozio permutativo. Ne deriva che lo schema ordinario di tassazione, nell'imposta di registro, nell'Iva e nelle imposte ipotecarie e catastali, della permuta a favore di terzo sarà il medesimo che si è illustrato in precedenza.

Ne consegue, altresì, l'irrilevanza del trasferimento a favore di terzo ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, anche qualora si riconoscesse una liberalità o quantomeno una gratuità nell'attribuzione da parte del soggetto stipulante. (29)

L'Agenzia delle Entrate (30) ha avuto modo di riconoscere che, nella permuta a favore di terzi (ed ai fini Iva), occorre avere riguardo alle parti contraenti in senso proprio e non al terzo e, in questa prospettiva, ricostruire gli elementi oggettivi e soggettivi della operazione.

In un caso di permuta di due terreni edificabili, stipulata tra un Interporto ed una società, in cui un terreno veniva dai contraenti trasferito a favore di un Comune, secondo lo schema del contratto a favore di terzi, l'Agenzia ha negato che questo trasferimento potesse essere considerato quale "cessione a titolo gratuito" a favore di un ente pubblico, con esenzione ex art. 12, comma 1, n. 12, D.p.r. 633/72. L'operazione è stata invece considerata come unitaria sul piano negoziale; ciò che ha consentito di evidenziare il carattere di corrispettività (e non di gratuità) e quindi la insussistenza dei requisiti per l'imposizione agevolata e di concludere per la tassazione ordinaria ai sensi dell'art. 11 D.p.r. 633/72.

Simile affermazione non sembra poter contraddire la soluzione prospettabile in caso di applicazione di regimi di agevolazione, che si basino su situazioni soggettive dell'acquirente dell'immobile, in cui occorre avere come riferimento il terzo piuttosto che lo stipulante (31). Vengono in rilievo le agevolazioni previste per gli acquisti c.d. "prima casa" o di beni culturali o effettuati da imprenditori agricoli che necessariamente debbono applicarsi in relazione al soggetto cui saranno riferiti gli effetti, di carattere reale, del negozio.

Soggetto che, in caso di contratto a favore di terzo, è appunto il terzo.

Nell'affrontare la questione, già si è risolto il problema delle dichiarazioni che è necessario rendere in atto, ai sensi delle norme vigenti, nel senso che tali dichiarazioni devono essere rese dallo stipulante e dunque, verosimilmente, contenute nel contratto a favore di terzo (32), senza necessità di intervento in atto da parte di quest'ultimo. (33)

6. PERMUTA DI BENE FUTURO E CONTRATTO MISTO DI VENDITA E APPALTO

La linea di demarcazione tra il contratto di permuta di bene esistente con bene futuro e il contratto misto di vendita (con riserva d'area) e appalto appare molto chiara a livello teorico, ma non altrettanto sul piano pratico.

L'affermazione giurisprudenziale condivisa è nel senso di ritenere decisivo il sinallagma contrattuale che consisterebbe, per la permuta, nel trasferimento reciproco del diritto di proprietà dei due beni, con funzione accessoria e strumentale dell'obbligo di costruzione. Nell'altro caso, invece, la costruzione del fabbricato si pone al centro del sinallagma contrattuale e della volontà delle parti, l'alienazione

del bene futuro assolvendo alla funzione strumentale di consentire lo scambio negoziale. ⁽³⁴⁾

Si tratta di un accertamento di fatto, avente ad oggetto il contenuto delle volontà espresse nella convenzione negoziale ⁽³⁵⁾, da risolversi con i tradizionali criteri ermeneutici e che risulta censurabile in sede di legittimità solo per il profilo della motivazione. ⁽³⁶⁾

Estremamente importante appare dunque il contenuto delle clausole negoziali, in modo tale che risulti non equivoca la natura permutativa ⁽³⁷⁾, dovendo la fattispecie negoziale presentare una "struttura chiara ed auto qualificante". ⁽³⁸⁾

Qualora, tuttavia, il negozio dovesse essere qualificato come negozio misto di vendita ed appalto, la disciplina fiscale sarebbe delineata, anche in questo caso, dagli artt. 40, comma 2, D.p.r. 131/86 ed 11, D.p.r. 633/72.

Il trasferimento dell'area edificabile dal privato alla impresa costruttrice scontrerà autonomamente l'imposta di registro, secondo l'aliquota ordinaria dell'8% (oltre che le imposte ipotecaria e catastale al 2% e 1%).

L'opzione per tale schema negoziale comporta una riserva del diritto di superficie a favore del cedente, relativamente alle aree su cui dovranno essere realizzate le unità immobiliari. In termini fiscali, ciò è in grado di realizzare una diminuzione dell'imposta di registro, rispetto alla ipotesi della permuta, riducendosi il valore su cui calcolare l'aliquota ordinaria. ⁽³⁹⁾

La prestazione di appalto effettuata dalla impresa costruttrice è inoltre rilevante ai fini Iva, in base al valore normale, ai sensi degli articoli 11 e 13, comma 2, lett. d), D.p.r. 131/1986, con possibilità, peraltro, di applicare le agevolazioni c.d. "prima casa".

Thomas Tassani

-
- 1) COTTINO, *Permuta*, in *Comm. al cod.civ.*, diretto da Scialoja e Branca; GIANNASTASIO, *La permuta*, in *Tratt.dir.civ. e comm.*, diretto da Cicu e Messineo; PATTI, *Permuta di area edificabile con unità immobiliare da realizzare sulla stessa*, in *Riv.not.*, 2002, 943, che precisa che il bene futuro deve essere "lecito, determinato o determinabile, restando subordinata alle esistenza di detti presupposti la legittimità della fattispecie".
 - 2) E quindi la distinzione con la fattispecie in cui la venuta ad esistenza del bene futuro sia solo eventuale. Se la esistenza della cosa futura è "soltanto eventuale ... si avrebbe la cessione di un diritto senza corrispettivo, cioè a titolo gratuito, in contrasto con la natura stessa del contratto di permuta": CORTE CASS., sent. del 26/11/1998, n. 11986.
 - 3) Si vedano CORTE CASS., sent. del 18/5/2001, n. 6851; CORTE CASS., sent. del 20/10/1997, n. 10256.
 - 4) E' evidente come si ponga, in questo senso, un problema di tutela della posizione del contraente che, a livello applicativo, viene risolto anche tramite il rilascio, da parte del costruttore, di una "polizza assicurativa o fideiussoria che garantisca il valore delle porzioni da trasferire, i tempi di esecuzione, le caratteristiche tipologiche, la conformità al progetto approvato" (ROSSI, *Trasferimenti immobiliari e imposizione fiscale*, Torino, 2007, 67.

- 5) Per quanto attiene la trascrivibilità del contratto, vi è consenso rispetto alla immediata trascrivibilità della permuta di bene futuro, con la precisazione che la "trascrizione acquista efficacia solo con il verificarsi dell'effetto traslativo e, quindi, con il venire ad esistenza della cosa futura". In questa prospettiva, la trascrizione immediata non appare quindi in grado di assolvere a "quell'effetto conservativo e protettivo del diritto oggetto della permuta e non risulta idonea a risolvere l'eventuale conflitto con altri acquirenti dello stesso bene". Così PATTI, *op.ult.cit.*
- 6) E' possibile notare come sia il "valore normale" del bene a divenire rilevante ai fini sia dell'Iva sia della imposta di registro. Nella determinazione di tale valore, occorre considerare il Provvedimento del Direttore dell'Ag.Entrate n. 120811 del 27/7/2007 che ha dato attuazione alla previsione contenuta nell'art. 1, comma 307, legge 296/2006 (Finanziaria 2007), per la fissazione periodica di "criteri utili" al fine della determinazione del valore normale dei fabbricati nell'Iva (art. 14, D.p.r. 633/73), nelle imposte sui redditi (art. 9, terzo comma, T.u.i.r.), nell'imposta di registro (art. 51, terzo comma, D.p.r. 131/86). Sul tema MASTROIACOVO, *L'Agenzia delle Entrate fissa i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in *Corr.trib.*, 2007, 3013 ss.; PISCHETOLA, *L'Agenzia delle Entrate detta criteri per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in *Il fisco*, 2007, 4860 ss.
- 7) Peraltro, in questo modo, il sistema determina un maggior onere fiscale per le permutate, rispetto alla normativa previgente l'entrata in vigore del D.p.r. 131/1986, in particolare nei casi in cui uno dei trasferimenti è soggetto ad Iva e l'altro ad imposta di registro, come nota ZOSO, *Compravendita di area edificabile con riserva di area superficaria: alternative negoziali*, in *Riv.dir.trib.*, 2003, II, 200 ss. Sul passaggio dalla considerazione del "maggiore valore dei beni permutati" al "valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta", nella formulazione dell'art. 43 che risulta dal passaggio dal D.p.r. 634/72 al D.p.r. 131/1986, si veda INGROSSO, *op.cit.*, 1.
- 8) Così INGROSSO, *Permuta (dir.trib.)*, in *Enc.giur.*, Roma, 1990, 1.
- 9) Così CIRC. AG. ENTRATE n. 8 del 13/2/2007.
- 10) CIRC. AG. ENTRATE n. 8 del 13/2/2007.
- 11) RIS. AG. ENTRATE n. 320/E del 9/09/2007. Sul tema, MONTESANO, *Il meccanismo del prezzo valore è applicabile anche alle permutate immobiliari*, in *Il Fisco*, 2007, 5835 ss.
- 12) Ma si veda già, per tale soluzione, lo Studio n. 116/2005 della Commissione Studi Tributarî del CNN, approvato il 13/1/2006, est..
- 13) Sul sistema del "prezzo valore", si veda GHINASSI, *La base imponibile nei trasferimenti immobiliari: il sistema del c.d. prezzo-valore*, in AA.VV., *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Milano, 2006, 10 ss.....; Studio n. 117-2006/T, *I limiti ai poteri di rettifica dell'amministrazione finanziaria e valutazione automatica dopo il decreto Bersani n. 223/2006*, est. PISCHETOLA.
- 14) INGROSSO, *op.cit.*, 2; NAPOLI, *Vendita di suolo edificabile con permuta di appartamenti di futura edificazione*, in *Il Fisco*, 1999, 11931 ss.
- 15) PATTI, *op.ult.cit.*; GIANNATTASIO, *La permuta, il contratto estimatorio, la somministrazione*, in *Tratt.dir.civ.comm.*, diretto da Cicu e Messineo, Milano, 1960, 7; RUBINO, *La compravendita*, in *tratt.dir.civ.comm.*, cit.
- 16) Come quella dell'1% per gli "immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati", alle condizioni previste dall'ultimo capoverso del comma 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.p.r. 131/1986. Per approfondimenti, si rinvia allo Studio n. 18-2008/T, *Il regime tributario dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati*, est. Giunchi-Mastroiacovo-Podetti.
- 17) Qualora l'area non fosse edificabile, l'imposizione ai fini dell'imposta di registro sarebbe del 15%. Sul problema della edificabilità. Sul tema, PURI, *La nuova nozione di terreno edificabile nella disciplina dei diversi tributi*, in AA.VV., *Novità e problemi*, cit., 18 ss.; LUNELLI, *La diversa valenza della nuova definizione di aree edificabili*, in *Il fisco*, 2008, 6261.
- 18) E' peraltro da sottolineare l'irrilevanza fiscale dell'atto con il quale le parti accertano la venuta ad esistenza del bene, che normalmente consiste in un verbale di consegna. La COMM.TRIB.CENTR., dec. del 9/4/1990, n. 3775, ha affermato la natura dichiarativa e non traslativa o costitutiva di diritti reali alla "identificazione catastale" dell'immobile ed alla "assegnazione alle parti contraenti, secondo spettanza". Questa soluzione deve essere confermata con riferimento all'atto che le parti formano, al momento del rilascio dell'abitabilità dell'edificio, "al fine

di riconoscere la corrispondenza degli immobili trasferiti con quelli individuati nelle planimetrie, indicarne l'esatta consistenza, i precisi dati catastali e i relativi diritti e obblighi condominiali": ROSSI, *op.cit.*, 66.

- 19)** Si veda la RIS. MIN.FIN. del 5/8/1978, n. 360918.
- 20)** La Agenzia delle Entrate, con la circolare 38/E del 12 agosto 2005 (sulla scia di conforme orientamento già espresso nella precedente circolare n. 19 del 1° marzo 2001), ha sostenuto che le agevolazioni in discorso possono spettare, in presenza di tutti i previsti requisiti soggettivi, pure nell'ipotesi in cui il trasferimento riguardi un immobile in corso di costruzione che presenti, seppure *in fieri*, le caratteristiche dell'abitazione "non di lusso" secondo i criteri stabiliti dal D.M. 2 agosto 1969. A questo fine, la dichiarazione dell'acquirente avrà ad oggetto la rappresentazione di un evento futuro, consistente nella circostanza che il realizzando immobile presenterà, al termine della costruzione, le caratteristiche degli immobili non di lusso secondo quanto indicato al ripetuto DM 2 agosto 1969.
- 21)** Se si accoglie la ricostruzione operata in questo studio, è dal momento della venuta ad esistenza del bene, non già dalla stipulazione del contratto, che l'Amministrazione può controllare il rispetto dei requisiti relativi all'immobile "agevolato". E' però da segnalare che potrebbe anche ipotizzarsi una diversa soluzione interpretativa, per quanto a nostro avviso non condivisibile: quella che equipara la fattispecie del bene in costruzione a quella del bene futuro, con riferimento al periodo temporale entro il quale occorre che si realizzino i requisiti oggettivi su cui si fonda il trattamento agevolativo (ed in relazione al quale si configura un potere di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate); periodo che allora decorrerebbe dal momento della conclusione del contratto.
- 22)** Per quanto evidenziato non riteniamo condivisibile l'affermazione contenuta nella sentenza della CORTE CASS. del 19/4/2001, n. 2057 che, ai fini dell'aliquota agevolata Iva ai sensi dell'art. 8, D.l. 31/10/1980, n. 693, ha ritenuta la stessa non applicabile alle cessioni di beni futuri, visto che la disciplina presupporrebbe la ricorrenza di un bene fisicamente esistente. Infatti, quando la norma fa riferimento alla "cessione" di una data tipologia di beni, "ancorché non ultimati", la fattispecie, in caso di contratto avente ad oggetto un bene futuro, deve proiettarsi nel momento in cui quest'ultimo verrà ad esistenza, in questo momento realizzandosi in pieno la fattispecie impositiva.
- 23)** INGROSSO, *op.cit.*, 3; VENTIMIGLIA, *La permuta di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria a fronte delle cessioni di porzione dei costruendi immobili*, in *Il Fisco*, 2006, 1669 ss. In questo senso, CORTE CASS., Sez.trib., sent. del 19/1/2000, n. 3985. Sul momento impositivo Iva in caso di preliminare di permuta immobiliare, CORTE CASS., Sez.trib., sent. del 17/5/2001, n. 11265.
- 24)** RICCA, voce *Permuta (dir.civ.)*, in *Enc.dir.*, XXXIII, 129.
- 25)** CORTE CASS., sent. del 29/7/1991, n. 8118; ID., sent. Del 17/2/1983, n. 1219.
- 26)** RIS. AG. ENTRATE, n. 44/E del 16/3/2004 e RIS. n. 38/E/2005, rispetto al termine annuale per il riacquisto di un immobile, nel caso in cui la cessione dell'immobile acquistato con i benefici "prima casa" avvenga prima dello scadere del quinquennio. Il problema si pone anche con riferimento alla imposizione diretta, sulle plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett.b), T.u.i.r., se si considera che la giurisprudenza afferma la realizzazione delle medesime, in ipotesi di cessione di bene futuro, "con il venire ad esistenza del bene futuro e non al momento della stipulazione del contratto": CORTE CASS., sent. del 25/11/2005, n. 1427.
- 27)** Nell'ipotesi, estranea al caso specifico in esame, in cui il trasferimento sia assoggettato ad imposta di registro, la venuta ad esistenza del bene, senza i requisiti necessari per il godimento delle agevolazioni, comporterà l'obbligo di "denuncia" (di evento successivo alla registrazione) di cui all'art. 19, D.p.r. 131/1986.
- 28)** Studio n. 75/2002/T, approvato il 28/3/2003, *Contratto a favore di terzo ed imposte indirette*, est. PETTERUTI; Studio del 6/7/1990, *Tassazione contratto a favore di terzo*, est. MAGNANO SAN LIO.
- 29)** Chiaramente, in questo senso, LO SCHIAVO-MARRESE, *Il contratto a favore di terzi*, Milano, 2003, 186. Diversa soluzione potrebbe prospettarsi nel caso, estraneo alla fattispecie in esame, di assoggettamento del trasferimento del bene al terzo alla sola imposta fissa di registro.

- 30)** Risoluzione n. 373/E del 14/12/2007, su cui LODI, *Non è esclusa l'onerosità della permuta a favore di terzi*, in *Corr.trib.*, 2008, 576 ss. In termini critici rispetto alla soluzione dell'Agenzia, MONTESANO, *Assoggettamento ad Iva della permuta immobiliare conclusa in regime d'impresa*, in *Il Fisco*, 2007, 6287.
- 31)** Studio n. 75/2002/T, cit.
- 32)** Coerentemente è poi necessario concludere circa la possibilità di godere, da parte dello stipulante, della agevolazione per l'acquisto, per sé, di una "prima casa" e dell'impossibilità di godere di una seconda agevolazione per il terzo, non potendo quest'ultimo dichiarare di non avere una "altra casa di abitazione acquistata ... con le agevolazioni", secondo quanto dispone l'art. 1, Tariffa, Parte I, D.p.r. 131/86. Sarà inoltre il terzo a poter godere del credito per l'acquisto, entro un anno dall'alienazione dell'immobile, di altra casa di abitazione non di lusso.
- 33)** Si rinvia allo Studio n.75/2002/T, cit., circa le conseguenze, in termini di responsabilità per l'obbligazione tributaria, dell'intervento in atto da parte del terzo e la differente soluzione per il caso in cui il terzo esprima successivamente in un, separato, atto scritto la propria adesione.
- 34)** In questo senso, CORTE CASS., sent. del 22/12/2005, n. 28479; CORTE CASS., sent. del 12/4/2001, n. 5494; CORTE CASS., sent. del 21/11/1997, n. 11643; CORTE CASS., sent. del 5/8/1995, n. 8630.
- 35)** CORTE CASS., sent. del 21/11/1997, n. 11643.
- 36)** Sulla qualificazione del contratto di permuta, ai fini fiscali, CORTE CASS., Sez.trib., sent. del 24/4/2001, n. 14779; COMM.TRIB.CENTR., dec. del 25/10/1991, n. 3394.
- 37)** Come nota CORTE CASS., sent. del 11/3/1993, n. 2952, che attribuisce rilevanza alla circostanza che i contraenti abbiano più volte esplicitamente adoperato la parola "permuta" proprio per "sottolineare con tale appropriato termine, avente una sua propria e tipica valenza, l'intenzione di scambiare una cosa già esistente (l'area edificatoria) con una futura (la realizzanda costruzione sull'area stessa), costituendo lo scambio l'oggetto primario ed essenziale del contratto". In questo modo, avendo "conferito forma e sostanza di permuta al contratto".
- 38)** PATTI, *op.cit.*
- 39)** Nonostante in passato la giurisprudenza abbia qualificato la riserva del diritto di superficie come atto autonomamente tassabile, ai fini del tributo di registro, (considerando la fattispecie quale cessione di immobile con successiva costituzione del diritto di superficie: CORTE CASS., sent. del 16/1/1988 n. 302; CORTE CASS., sent. del 15/6/1981 n. 3863; COMM.TRIB.CENTR., sent. del 10/7/1997 n. 3807; in questi termini anche il riferimento, per la verità piuttosto incidentale, contenuto nella sentenza della CORTE CASS., Sez.Trib., n. 14779 del 24/4/2001), simile soluzione non risulta attualmente accolta né dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, né dalla dottrina. Si vedano PATTI, *op.cit.*; ROCCA, *Permuta di terreno edificabile con costruendi appartamenti. Prassi contrattuale*, in *Vita Not.*, Quad. 11, 65; ROSSI, *op.cit.*, 68; ZOSO, *Compravendita di area edificabile*, cit., 200 ss.; NAPOLI, *op.cit.*