

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 26 ottobre 2023, n. 29687

Svolgimento del processo

1. In data 9/2/2007, la Società Cooperativa a r.l. Recuperare assegnava, mediante scrittura privata autenticata a rogito Notaio B.B. registrata a Prato il (Omissis), al socio A.A., la piena ed esclusiva proprietà di un appartamento per civile abitazione e autorimessa. Nell'atto le parti dichiaravano che l'assegnazione era soggetta ad IVA con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e dei benefici previsti dalla L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 131. Successivamente nell'ambito di una verifica a carattere generale nei confronti della Recuperare Società Cooperativa a r.l. per l'anno d'imposta (Omissis), l'Agenzia delle Entrate rilevava che la predetta assegnazione era stata in realtà effettuata oltre quattro anni dalla ultimazione dei lavori, come emerso da una scrittura privata di pre-assegnazione del (Omissis), rientrando così tra le operazioni esenti da IVA ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 8 bis, come sostituito dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 8, lett. a).

Sulla base di detti rilievi l'Agenzia delle Entrate notificava alla società e all'assegnatario l'avviso di liquidazione con cui liquidava l'imposta di registro in misura proporzionale, sul presupposto che la cessione rientrasse tra quelle esenti dall'IVA, in quanto effettuata oltre quattro anni dalla ultimazione dei lavori.

Il contribuente A.A. proponeva ricorso dinanzi alla C.T.P. di Prato. Il ricorso veniva accolto.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello sostenendo che il D.L. n. 311 del 1993, art. 66, comma 6 bis convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, era stato abrogato con la conseguenza che alle assegnazioni di alloggi effettuate dalle cooperative non era applicabile l'agevolazione sopra riferita e deducendo che il dies a quo del termine di quattro anni di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 8 bis, doveva essere ancorato alla data di immissione del socio nel possesso dell'immobile.

La CTR Toscana, con la sentenza in epigrafe, respingeva l'appello con riferimento ad entrambi i profili dedotti.

2. L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza con due motivi con i quali, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), lamenta violazione e/o falsa applicazione del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 66, comma 6 bis, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427 e art. 15 preleggi (primo motivo) e violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 8-bis) (secondo motivo).

3. Il contribuente è rimasto intimato.

4. La Procura Generale ha chiesto rigettarsi il ricorso.

Motivi della decisione

1. Secondo quanto la ricorrente sostiene con il primo motivo di ricorso, la CRT, ove aveva ritenuto non abrogato il disposto di cui al citato D.L. n. 331 del 1993, art. 66, comma 6 bis, conv. dalla L. n. 427 del 1993, aveva errato. In particolare, l'Agenzia deduce che, con riferimento alle società cooperative edilizie, la disposizione suddetta, ai sensi della quale agli atti, documenti e registri relativi alle operazioni di cui agli statuti



delle cooperative erano soggetti ad imposta di registro in misura fissa, era stata introdotta allorchè gli atti di assegnazione di alloggi da parte di cooperative edilizie ai soci, erano soggetti ad Iva e conseguentemente ad imposta di registro in misura fissa in ossequio al principio dell'alternatività dell'imposta di registro rispetto all'IVA di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40. Tuttavia -prosegue la ricorrente-, con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 8, era stato modificato del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'art. 10, comma 1, n. 8 bis, nel senso le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato erano esentati dall'IVA, con l'unica eccezione riguardante i fabbricati ultimati o ristrutturati da non più di quattro anni, ceduti dalle imprese di costruzione o di ristrutturazione. Di conseguenza, l'Agenzia censurava la sentenza nella parte in cui aveva ritenuto prevalente, nella fattispecie, la norma di cui al D.L. n. 331 del 1993, art. 66, comma 6 bis, conv. in L. n. 427 del 1993 che avrebbe derogato al principio generale di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40, in forza del quale, in caso di cessioni esenti da IVA, l'imposta si applicava in misura proporzionale. In tal senso la CTR aveva considerato ancora applicabile la disposizione di cui al suindicato articolo, senza tener conto della normativa successiva intervenuta sul tema in senso limitativo dell'agevolazione. Pertanto, secondo l'A.F., per le cessioni di immobili di tipo residenziale l'imposta di registro (nonchè le imposte ipotecarie e catastali) continuavano ad applicarsi secondo le regole previgenti, in misura fissa in caso di cessioni soggette ad Iva ed in misura proporzionale in caso di cessioni esenti da IVA, tenendo altresì conto dei benefici accordati con la prima casa.

2. Il motivo non è fondato.

2.1. Questa Corte ha già avuto occasione di affrontare la questione sollevata dall'Agenzia con il motivo in esame. Ha precisato: "il D.L. n. 331 del 1993, art. 66, comma 6-bis, lett. c), nel perseguire una finalità di agevolazione delle cooperative, aveva previsto che "gli atti, documenti e registri relativi alle operazioni previste dai rispettivi statuti, per i quali sia prevista la registrazione, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa, assolta una sola volta per ciascun atto registrato". La disposizione si armonizzava pienamente con il principio di alternatività tra IVA, cui erano soggetti gli atti di assegnazione di alloggi ai soci di cooperative edilizie, e l'imposta di registro. Tale assetto ha subito una evidente alterazione a seguito delle modifiche apportate in materia di IVA dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 8, che, modificando del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'art. 10, comma 1, n. 8-bis, ha introdotto l'esenzione dall'IVA per i trasferimenti di immobili effettuati dalle imprese costruttrici. La norma è pacificamente applicabile anche ai rapporti tra cooperative edilizie e soci (Cass., n. 13941/2011), con la conseguenza che gli atti di assegnazione, nel vigore della previgente disposizione soggetti ad IVA, attualmente ne vanno esenti ove ricorrano i presupposti indicati al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 35, comma 8-bis,. Nel mutato contesto normativo, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 163/E/2007, riteneva che, per effetto della introdotta esenzione a fini IVA, il D.L. n. 331 del 1993, art. 66, comma 6-bis per il principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro, quest'ultima andasse applicata nei soli casi in cui l'assegnazione dell'immobile non era esente da IVA. L'interpretazione prospettata dall'Agenzia delle Entrate non appare applicabile al caso di specie, risolvendosi in una interpretazione parzialmente abrogativa dell'art. 66, comma 6-bis citato. L'assunto dell'Agenzia delle Entrate, infatti, non considera il tenore della norma che, nell'introdurre una disciplina di favore per le cooperative edilizie, non opera alcuna distinzione tra atti di trasferimento soggetti ad IVA od esenti e prescinde



dall'applicazione del richiamato principio di alternatività (in via più generale, per l'esclusione dell'assoggettamento all'imposta proporzionale di registro degli atti in astratto soggetti all'IVA, ma di fatto esentati, cfr. Cass. n. 24268/2015) E' pur vero che, nell'originario contesto normativo in cui è stata introdotta la suddetta disposizione di favore, la stessa si conformava alla generale disciplina dell'alternatività dell'imposizione tra IVA e registro, ma a seguito delle modifiche apportate al regime delle esenzioni IVA, in assenza di un esplicito intervento di modifica dell'art. 66, comma 6-bis cit., la disciplina agevolativa continua ad avere piena attuazione, a prescindere del nuovo regime IVA cui è soggetto l'atto di trasferimento dalle cooperative edilizie ai soci. Nè può prospettarsi una interpretazione della norma che, risolvendosi nell'applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40, implicherebbe una abrogazione implicita del D.L. n. 331 del 1993, art. 66, comma 6-bis. Una simile soluzione ermeneutica non appare percorribile, atteso che non sussiste alcuna radicale incompatibilità tra l'originario assetto normativo e quello scaturente dalla modifica del regime delle esenzioni IVA, essendosi semplicemente determinato un regime fiscale ancor più favorevole per gli atti compiuti dalle cooperative edilizie, senza da ciò derivarne una incompatibilità assoluta tra le norme, con implicito effetto abrogativo della disciplina anteriore. Trattandosi di norme di legge primaria, aventi analogo valore, non può affermarsi una pretesa maggior valenza del principio di alternatività affermato dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40, ritenuto insuscettibile di diversa modulazione, ed introdurre in via interpretativa un regime speciale differenziato per gli atti delle cooperative esenti da IVA, in via derogatoria rispetto alla previsione generale del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 66, comma 6-bis " (così, tra molte, le ordinanze 5 ottobre 2021, n. 26885. n. 26884 e n. 26882, relative a fattispecie identiche a quella che occupa, di assegnazioni di immobili ai soci proprio da parte della Cooperativa Recuperare; v. ancora, Cass. 29 aprile 2022, n. 13704; Cass. 16 novembre 2021, n. 34458; Cass. 17 giugno 2021, n. 172186; Cass. 5 luglio 2017 n. 16557).

3. Il primo motivo di ricorso va pertanto rigettato.

4. Il secondo motivo di ricorso si contesta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'affermazione della CTR per cui, ai fini del decorso del quadriennio di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 8-bis, rileverebbe come dies a quo la data di ultimazione dell'intero fabbricato e non quella di ultimazione del singolo alloggio, resta assorbito. Non ha senso discutere della contestazione una volta esclusa in ridicolo il potere impositivo.

5. Il motivo è infondato.

5.1. In vicenda in tutto analoga, questa Corte ha fatto considerazioni che il Collegio non ha che da ribadire. Non vi è dubbio che occorra ancorare il requisito della ultimazione dei lavori ad un dato certo ed inoppugnabile e questo non può che trarsi dalla dichiarazione fatta ad un organo pubblico da parte di un soggetto all'uopo qualificato (un progettista o un tecnico abilitato), che rilascia un certificato di collaudo finale, con cui si attesta la conformità dell'opera al progetto presentato. Il dato valorizzato dalla ricorrente, secondo cui per ultimazione della costruzione o degli interventi di recupero del fabbricato, deve intendersi quello in cui l'immobile risulta idoneo ad espletare la sua funzione ovvero ad essere destinato al consumo, si collega, nella sostanza, ad un dato meramente presuntivo, che non può come tale, desumersi dall'atto di preassegnazione dell'immobile. L'atto di pre-assegnazione, che consente al socio assegnatario di entrare nel possesso dell'immobile, non può essere assimilato alla effettiva alla ultimazione dei



lavori che richiede, necessariamente, non solo la piena attitudine dell'immobile alla concreta giuridica abitabilità da parte di persone, ma anche il funzionamento dei servizi comuni. In tal senso, risulta corretto collegare l'assegnazione del singolo alloggio al completamento dell'intera costruzione e identificare la data di ultimazione dei lavori in quella dichiarata dal tecnico abilitato al Comune di appartenenza (così Cass. 10 maggio 2021, n. 26884).

5. Nulla sulle spese dato che il contribuente è rimasto intimato.

6. Risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, e non trova pertanto applicazione il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

