

IL REGIME AGEVOLATO DELL'IMPOSTA DI  
REGISTRO E' COMPATIBILE CON L'ESENZIONE  
DALL'IVA DEI TRASFERIMENTI IMMOBILIARI AI  
SOCI DELLE COOPERATIVE EDILIZIE

di LUIGI GIORDANO

*Cass. Sez. 5 - Ordinanza n. 16557 del 05/07/2017*

**Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Atti relativi ad operazioni soggette ad i.v.a. - Principio di alternatività - Atti sottoposti all'IVA, ancorché in linea solo teorica, perché di fatto esentati - Soggezione all'imposta proporzionale di registro - Esclusione - Atti di assegnazione di immobili a soci di cooperative.**

*In tema d'imposta di registro, il principio dell'alternatività con l'IVA postula che gli atti sottoposti, anche solo teoricamente, perché di fatto esentati, a quest'imposta non scontino quella proporzionale di registro. In particolare, agli atti di assegnazione di immobili in favore di soci di cooperative si applica, ai sensi dell'art. 66, comma 6-bis, d.l. n. 331 del 1993 (conv. con l. n. 427 del 1993), l'imposta di registro in misura fissa, ancorché a seguito della modifica dell'art. 10, comma 8-bis, del d.P.R. n. 633 del 1972 sia stata introdotta la generalizzata esenzione dall'IVA per tutti i trasferimenti di immobili effettuati da imprese costruttrici.*

\* \* \*

**SOMMARIO:** 1. Esenzioni IVA e regime agevolato dell'imposta di registro per gli atti di assegnazione degli immobili ai soci di una cooperativa edilizia. 2. Il quadro normativo di riferimento. L'*interpretatio abrogans* dell'Agenzia delle entrate. 3. L'orientamento della giurisprudenza di legittimità.

**1. Esenzioni IVA e regime agevolato dell'imposta di registro per gli atti di assegnazione degli immobili ai soci di una cooperativa edilizia.**

Con una recente pronuncia, la Corte di Cassazione (Cass. civ., Sez. T, 15 giugno 2017 - dep. 5 luglio 2017, n. 16557) ha affrontato il discusso tema dei termini applicativi della disciplina agevolativa prevista dall'art. 66, comma 6-bis del d. l. n. 331 del

1993, che prevede il versamento dell'imposta di registro in misura fissa sull'atto di assegnazione ai soci di una cooperativa edilizia della proprietà superficiale di un appartamento, in luogo della ordinaria imposta proporzionale. La Corte ha affermato che tale norma non si può ritenere implicitamente abrogata per effetto della sopravvenuta esenzione dall'IVA degli atti di assegnazione degli alloggi prevista dal nuovo dettato dell'art. 10, comma 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 e dalle modificazioni introdotte dall'art. 35, comma 8, del d.l. n. 223 del 2006.

Il caso posto all'attenzione della Suprema Corte riguardava il ricorso proposto da una società cooperativa a r.l. avverso il silenzio rifiuto serbato dall'amministrazione sull'istanza di rimborso dell'imposta di registro erroneamente versata in misura proporzionale – e non in misura fissa - dalla società per il trasferimento ad uno dei soci di un appartamento e sottostante autorimessa nel luglio del 2007.

In particolare, l'amministrazione finanziaria deduceva la legittimità del versamento dell'imposta di registro in misura proporzionale e la conseguente insussistenza del diritto al rimborso della differenza, in quanto la disposizione agevolativa di cui all'art. 66, comma 6-*bis* del d.l. n. 331 del 93 doveva ritenersi implicitamente abrogata per effetto della sopravvenuta esenzione dall'IVA di tali trasferimenti immobiliari, in ragione del generale principio di alternatività tra l'imposta di registro ed l'IVA, sicchè quest'ultima deve computarsi in misura proporzionale e non più fissa.

Secondo la prospettazione dell'Amministrazione finanziaria, le norme che hanno modificato l'art. 10, comma 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 e le successive disposizioni introdotte dall'art. 35, comma 8, del d.l. n. 223 del 2006 hanno disegnato un duplice regime per le agevolazioni in tema di imposta di registro: l'applicazione in misura fissa di detta imposta, infatti, è limitata alle sole operazioni di assegnazione di alloggi ai soci già sottoposte ad Iva, mentre, per le operazioni da ritenersi esenti per il nuovo regime, l'imposta di registro deve applicarsi in misura proporzionale.

## **2. Il quadro normativo di riferimento. L'interpretatio abrogans dell' Agenzia delle entrate.**

Il richiamato art. 66, comma 6-*bis*, lett. c), del d.l. n. 331 del 1993, nel perseguire una finalità di agevolazione delle cooperative, prevedeva 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». Tale disposizione, nel quadro del complessivo onere fiscale per gli atti di assegnazione delle unità immobiliari ai soci di una cooperativa edilizia, si armonizzava pienamente con il principio di alternatività tra detta imposta e l'IVA, cui erano comunque soggetti tali atti di trasferimento degli immobili.

Tale assetto ha subito una indubbia alterazione a seguito delle novità apportate in materia di IVA dall'art. 35, comma 8, del d.l. n. 223 del 2006 che, modificando l'art.10, comma 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, 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 all'art. 35, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 633/1972.

Alla luce del generale principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n.163/E/2007, ha ritenuto che il nuovo regime di esenzione a fini IVA limitasse l'applicabilità del regime agevolativo dettato dall'art.66, comma 6-*bis*, del d.l. n. 331 del 1993 ai soli casi in cui l'assegnazione dell'immobile non ricadesse nella esenzione, così fornendo un'interpretazione parzialmente abrogativa del citato art. 66, comma 6-*bis*.

## **3. L'orientamento della giurisprudenza di legittimità.**

La Corte ha ritenuto, disattendendo la tesi dell'Ufficio, che, in ragione del preteso principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro sui trasferimenti immobiliari, non può ritenersi alcuna incompatibilità assoluta tra il regime IVA più favorevole

al contribuente e le agevolazioni previste per l'imposta di registro, dovendo, di contro, ritenersi realizzato un regime fiscale ancor più favorevole per gli atti compiuti dalle cooperative edilizie, senza da ciò derivarne una incompatibilità assoluta tra le norme e l'implicito effetto abrogativo della disciplina anteriore

Trattandosi, invero, di norme di legge primaria, aventi analogo valore, non può affermarsi una pretesa maggior valenza del principio di alternatività affermato dall'art.40 del d.P.R. n. 131 del 1986, 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 dell'art. 66, comma 6-bis del d.P.R. n. 131 del 1986.

In tal senso, è stato evidenziato nell'ordinanza in esame che la tesi adottata con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate non considera il tenore della suddetta norma che, nell'introdurre una disciplina di favore per gli atti di trasferimento degli immobili ai soci delle cooperative edilizie, non opera alcuna distinzione tra atti di soggetti ad IVA od esenti e prescinde dall'applicazione del richiamato principio di alter natività.

L'arresto in commento si colloca nella scia dell'orientamento giurisprudenziale che ritiene pienamente compatibile l'esclusione dell'assoggettamento all'imposta proporzionale di registro degli atti in astratto soggetti all'IVA, ma di fatto esentati.

E' la posizione, in particolare, espressa da Cass., Sez. 5, n. 24268 del 27.11.2015 (in senso conforme, Cass., Sez. 5, n. 9003 del 2007), con riferimento alla registrazione di contratti di finanziamento. Nella specie si è affermato che, poiché secondo gli artt. 5, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, e 1, lettera b), dell'allegata tariffa, parte seconda, sono sottoposte a registrazione in caso d'uso, e scontano l'imposta in misura fissa, le scritture private non autenticate contenenti disposizioni relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, fra cui le "prestazioni di servizi", nelle quali la legge sull'IVA (art. 3, comma 2, n. 3, del d.P.R. n. 633 del 1972) comprende i prestiti in denaro, questi, ancorché siano poi esentati dall'imposta stessa dal successivo art. 10, n. 1, quando possano considerarsi "operazioni di finanziamento", tuttavia, essendo in astratto soggetti all'IVA, non sono soggetti all'imposta proporzionale di registro.



16557 11

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
V SEZIONE CIVILE

Oggetto: Registro – Istanza di rimborso – Cooperativa edilizia – Assegnazione ai soci – imposta di registro – misura fissa – art. 66 co. 6bis d.l. 331/1993

Composta da

Domenico Chindemi · Presidente -  
Oronzo De Masi · Consigliere -  
Zoso Liana Teresa · Consigliere -  
Enrico Carbone · Consigliere -  
Andrea Nocera · Consigliere rel.

Oggetto  
R.G.N. 7644/2011  
Cron. 16557  
CC – 15/06/2017

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

1362  
2015

sul ricorso iscritto al n. 7644/2011 R.G. proposto da  
Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore,  
elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12,  
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la  
rappresenta e difende *ope legis*;

- *ricorrente* -

contro

Società Abitcoop s.c.r.l., in persona del Presidente del C.d.A. e  
legale rapp.te p.t. Arch. con sede in Prato,  
rappresentata e difesa, giusto mandato a margine del  
controricorso, dall'avv. Pietro Vatrano, del foro di Prato, e dall'avv.  
Gianmaria Camici, con studio in Roma, via Monte Zebio n. 30, ove  
è elettivamente domiciliata;

- *controricorrente* -


avverso la sentenza n. 123/18/10 della Commissione Tributaria  
Regionale di Firenze, depositata il 20/12/2010, notificata il 19  
gennaio 2011.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15/06/2017  
dal dott. Andrea Nocera, Magistrato addetto al Massimario,  
applicato alla Sezione Tributaria;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del  
Sostituto Procuratore generale dott. Federico Sorrentino, che ha  
chiesto il rigetto del ricorso.

**FATTI DI CAUSA**

Con sentenza depositata il 20/12/2010, la Commissione  
Tributaria Regionale di Firenze (*hinc*: CTR) ha respinto l'appello



proposto dall'Agazia delle Entrate – Dir. Prov. di Prato contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Prato (*hinc*: CTP) n. 98/04/2008 concernente il silenzio rifiuto serbato dall'amministrazione sull'istanza di rimborso dell'imposta di registro erroneamente versata in misura proporzionale dalla Abitcoop, società cooperativa a r.l., per il trasferimento ad uno dei soci di un appartamento e sottostante autorimessa per rogito notarile del 10.07.2007, Reg. a Prato il 25.07.2007 al n. 9271.

La CTP di Prato, ritenendo l'illegittimità del silenzio serbato dall'Ufficio sulla istanza di rimborso della differenza di imposta versata, aveva disposto il rimborso dell'imposta proporzionale indebitamente pagata.

La CTR, nel confermare la sentenza emessa dalla CTP, ha ritenuto corretta l'applicazione al caso in esame della disciplina agevolativa prevista dall'art. 66, comma 6-*bis* del d. l. n. 331 del 1993, che prevede il versamento dell'imposta di registro "in misura fissa sull'atto di assegnazione da parte della cooperativa ai soci Moccia e Menchetti della proprietà superficiale di un appartamento con annessa autorimessa" – in luogo della imposta proporzionale versata – e condannato l'Amministrazione finanziaria appellante al pagamento delle spese del grado di giudizio, liquidate in € 1.500,00. In particolare, condivideva l'assunto della CTP secondo cui la disciplina di favore contenuta nell'art. 66, comma 6-*bis* del d.l. n. 331 del 93 non poteva ritenersi implicitamente abrogata per effetto della modifica del regime IVA rispetto agli atti di assegnazione degli alloggi, atti originariamente soggetti ad IVA e successivamente esentati dalla suddetta imposta.

Avverso questa decisione, l'Agazia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a un motivo.

La Società Abitcoop ha resistito con controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agazia delle Entrate deduce la violazione dell'art. 66, comma 6-*bis* del d.l. n. 331 del 93 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., sostenendo che nell'applicazione della suddetta norma la CTR non avrebbe tenuto conto del generale principio di alternatività tra l'imposta di registro ed IVA, sicchè quest'ultima doveva computarsi in misura proporzionale e non più fissa, dato che l'atto di assegnazione di alloggi in favore dei soci di una cooperativa edilizia era divenuto esente da IVA. In particolare, la ricorrente Agazia riteneva che, per effetto del nuovo dettato dell'art. 10, comma 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 e delle modificazioni introdotte dall'art. 35, comma 8, del d.l. n. 223 del 2006, il regime agevolato dell'imposta di registro

fosse applicabile alle sole operazioni di assegnazione di alloggi ai soci già sottoposte ad Iva, dovendo, di contro, applicarsi l'imposta di registro in misura proporzionale per le operazioni esenti.

2. Il motivo è infondato.

Appare opportuno premettere una, sia pur sintetica, ricostruzione dell'evoluzione normativa intervenuta in materia.

L'art. 66, comma 6-*bis*, lett. c), del d.l. n. 331 del 1993, 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 l'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 dall'art.35, comma 8, del d.l. n. 223 del 2006 che, modificando l'art.10, comma 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, 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 all'art. 35, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 633/1972.

Nel mutato contesto normativo, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n.163/E/2007, riteneva che, per effetto della introdotta esenzione a fini IVA, l'art.66, comma 6-*bis* del d.l. n. 331 del 1993, 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 alter natività (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)

È 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.

Né può prospettarsi una interpretazione della norma che, risolvendosi nell'applicazione dell'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, implicherebbe una abrogazione implicita dell'art.66, comma 6-bis del d.l. n. 331 del 1993.

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 dall'art.40 del d.P.R. n. 131 del 1986, 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 dell'art. 66, comma 6-bis del d.P.R. n. 131 del 1986.

3. Va dunque respinto il ricorso, ma, per la novità della questione interpretativa, comunque successiva alla introduzione del ricorso, è giustificata la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Compensa fra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 15 giugno 2017.

Depositato in Cancelleria il  
Il Magistrato estensore

Il Direttore Amministrativo  
Dott. Stefano PALUMBO

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL, 5 LUG 2017

Il Direttore Amministrativo  
Stefano PALUMBO

