

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 11/07/2007 n. 163

Oggetto:

Istanza di interpello. Societa' Cooperativa edilizia Alfa - Atto di assegnazione di alloggi da cooperativa a soci. Articolo 66 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331

Testo:

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente il trattamento tributario, ai fini dell'imposta di registro e dell'articolo 66 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, di un atto di assegnazione di alloggi in proprieta' esclusiva da cooperativa a soci, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La societa' Cooperativa edilizia Alfa ha chiesto chiarimenti in merito al corretto trattamento tributario, ai fini dell'imposizione indiretta, degli atti di assegnazione di alloggi in proprieta' ai soci.

In proposito, precisa che la societa' istante, avente come scopo mutualistico quello di costruire alloggi in edilizia economica e popolare, e' stata costituita tra i dipendenti e pensionati dell'Esercito e delle altre Forze armate e Corpi di polizia in servizio presso i presidi militari della Provincia "per la costruzione degli alloggi la cooperativa ha usufruito di contributi statali ai sensi della Legge 23/08/1968 n. 422 nonche' della Legge 16/10/1975 n. 492".

La societa' Alfa e' nata come cooperativa edilizia a proprieta' indivisa, con l'unica possibilita' di assegnare gli alloggi in godimento ai soci. Dall'11 dicembre 2001 e' stata trasformata in cooperativa edilizia a proprieta' divisa, con facolta' di assegnare alloggi in proprieta'. Nel 2002 la societa' ha ottenuto il nulla osta dal competente Provveditorato alle Opere Pubbliche e il relativo rinnovo nel marzo 2005.

L'istante fa presente, infine, che essendo "conclusi i lavori di costruzione, come da collaudo tecnico - amministrativo (...) in data 11/09/2000, gli alloggi devono ora essere assegnati in proprieta' ai soci, secondo quanto stabilito dall'articolo 4 dello statuto sociale. I relativi atti notarili sono previsti per l'otto gennaio 2007 e per i giorni immediatamente successivi."

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante e' dell'avviso che - quali operazioni tipiche di una cooperativa edilizia -, le "cessioni costituiranno operazioni esenti da I.V.A. con conseguente assoggettamento ad imposta di registro" in quanto "...ai sensi dell'articolo 35, comma 8, lettera a del D.L. 223/2006, (...) gli atti notarili di assegnazione degli alloggi cooperativi avverranno oltre i quattro anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ...".

Aggiunge inoltre che "...essendo tutti i soci in possesso dei cosiddetti requisiti prima casa", le imposte da applicare saranno le seguenti: imposta di registro fissa (€ 168) ai sensi dell'art. 66, comma 6-bis, del D.L. 30.8.1993 n. 331 + imposta ipotecaria fissa (€168) ai sensi della Nota di cui all'articolo 1 della Tariffa allegata al D.Lgs. 31.10.1990 n. 347 + imposta catastale fissa (€168) ai sensi articolo 10, comma 2, dello stesso D.Lgs. 31.10.1990 n. 347".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre, preliminarmente, precisare il regime di tassazione cui sono sottoposte le assegnazioni di alloggi a soci da parte di cooperative edilizie a proprieta' divisa.

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria "...nella categoria delle imprese costruttrici rientrano a pieno titolo le cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da

assegnare ai propri soci" (circolare 182/E dell'11 luglio 1996).

Si ricorda che alla disciplina dell'IVA sono state apportate modifiche dall'articolo 35 comma 8 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248. In base alla disciplina attualmente in vigore (articolo 10, primo comma n. 8-bis), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dall'articolo 35 citato) sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto "...le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diverse da quelle di cui al numero 8-ter)...", cioè diverse da quelle che hanno ad oggetto la cessione di immobili strumentali.

Ai sensi del n. 8-bis) sopra citato non rientrano nel regime esentativo e, quindi, sono imponibili IVA:

1. le cessioni"... effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi (...) entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
2. le cessioni effettuate anche "... successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata".

Per edilizia residenziale convenzionata' (punto 2) s'intende quella che persegue le stesse finalità dell'edilizia sociale, ma l'operatore privato non usufruisce dei contributi pubblici; il beneficio consiste nell'esonero dal pagamento della quota parte del contributo accessorio - oneri di urbanizzazione -relativa al costo di costruzione, a fronte di una convenzione con il comune che prevede prezzi di vendita e canoni di locazione.

Ai fini dell'imponibilità IVA, la durata della locazione (non inferiore a quattro anni) deve essere fissata in attuazione dei piani di edilizia residenziale convenzionata' (articolo 17 - 18 del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380); la stessa deve essere rispettata dalle imprese costruttrici nella stipulazione dei relativi contratti.

Con riferimento alle assegnazioni di case di abitazione in proprietà ai soci di cooperative diverse da quelle a proprietà indivisa, si ricorda che nella circolare n. 33/E del 16 novembre 2006 la scrivente ha chiarito che tali assegnazioni rilevano come cessioni di beni e scontano lo stesso regime delle cessioni di abitazioni da parte di imprese costruttrici (assoggettamento ad IVA se la cessione o l'assegnazione da parte delle imprese costruttrici interviene entro quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero).

Per quanto concerne l'imposta di registro, si ricorda che nell'ordinamento tributario è stata introdotta nel 1993 una specifica disciplina agevolativa, recata dall'articolo 66, comma 6-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con Legge 29 ottobre 1993, n. 42, ai sensi del quale "gli atti e i documenti e i registri relativi alle operazioni previste dagli statuti delle cooperative edilizie sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa, assolta una sola volta per ciascun atto registrato, compresi i relativi allegati".

Tale disposizione agevolativa, che si applica precipuamente "Alle società cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi disciplinati dai principi di mutualità", in conformità all'articolo 26 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni, ed iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione...", comporta il pagamento di una sola imposta fissa di registro per gli atti di assegnazione, indipendentemente dal numero di assegnazioni che lo stesso conteneva.

Questo regime di favore - che s'inquadra nel generale apprezzamento che il legislatore riserva alle cooperative edilizie, le quali attuano i propri scopi sociali in vista del perseguimento di quello scopo mutualistico che ne informa l'attività - era stato previsto in costanza della sottoposizione ad IVA delle assegnazioni di alloggi da parte di cooperative edilizie ai soci, e conseguente pagamento dell'imposta di registro in misura fissa per ciascuna assegnazione.

Pertanto, nella vigenza del regime di imponibilità ad IVA delle assegnazioni di specie, l'applicazione della norma di favore non ingenerava dubbi, nel senso che detti atti, in quanto già assoggettati ad IVA,

scontavano al momento della registrazione, l'imposta di registro, in misura fissa.

Tuttavia, in base alle recenti modifiche legislative sopra ricordate, "Per le cessioni di immobili di tipo residenziale l'imposta di registro, nonché le imposte ipotecarie e catastali continuano ad applicarsi secondo le regole previgenti, ovvero in misura fissa in caso di cessioni soggette ad IVA, e in misura proporzionale in caso di cessioni esenti da IVA, tenendo altresì conto dei benefici accordati per l'acquisto della "prima casa" (circolare dell'Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006, n. 27).

La particolare disposizione di cui all'articolo 66, comma 6-bis, per le cessioni esenti ai fini IVA, appare superata alla luce del mutato trattamento tributario cui sono sottoposte le operazioni in questione, alle quali ora si applica l'imposta di registro in misura proporzionale.

Allo stato, dunque, in base all'interpretazione logico - sistematica della normativa in vigore, la previsione agevolativa di cui all'articolo 66, comma 6-bis citato può trovare applicazione solo nelle ipotesi in cui le assegnazioni siano soggette ad IVA, permanendo, così, lo schema che aveva ispirato il legislatore del 1993, nella predisposizione di un trattamento di favore, ai fini dell'imposta di registro, per gli atti previsti dagli statuti delle cooperative edilizie.

Per quanto concerne l'assoggettamento dei trasferimenti in esame alle imposte ipotecaria e catastale, si ribadisce che le stesse si applicano in misura fissa nel caso di cessioni soggette ad IVA, e in misura proporzionale in caso di cessioni esenti (circolare dell'Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006, n. 27). Ne discende che, per le motivazioni sopra esposte, qualora le assegnazioni di alloggi in esame ricadano in regime di esenzione IVA ai sensi del D.L. 223/2006 l'agevolazione di cui all'articolo 66 citato non trova applicazione.

Resta fermo, per tale ultima ipotesi, il trattamento di favore per la c.d. "prima casa", con imposta di registro al 3% ed imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, ovviamente in presenza dei presupposti e requisiti di legge.

Con riferimento al quesito proposto dall'istante si osserva che dalla documentazione pervenuta risulta che gli alloggi furono consegnati ai soci in locazione, per un periodo sicuramente superiore ai quattro anni. Allo stato, tuttavia, non è dato conoscere se tali locazioni siano state effettuate "...in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata". La sussistenza di questa condizione, consentirebbe, infatti, di considerare tali cessioni imponibili ai fini IVA.

In proposito, è rimesso agli uffici l'accertamento in concreto della sussistenza dei requisiti che permettano di individuare il corretto regime fiscale applicabile agli atti di assegnazione di immobili ad uso abitativo da parte di cooperative edilizie.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.