

Ordinanza del 30/10/2024 n. 28069 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Reddito d'impresa - Società cooperativa edilizia a proprietà divisa - Assegnazione di unità abitativa

Massima:

Il valore correlato all'assegnazione dell'unità abitativa al socio della società cooperativa edilizia a proprietà divisa non va considerato quale corrispettivo della cessione di beni ai sensi dell'art. 85, primo comma, lett. a) del DPR n. 917/1986, e come tale ricompreso nella voce dei ricavi del conto economico, generando materia imponibile tassabile, in quanto l'assegnazione realizza una vicenda che, di norma, non fa maturare reddito tassabile né in capo alla società cooperativa edilizia assegnante, né in capo al socio assegnatario, in ragione dello scambio mutualistico che viene a realizzarsi. Infatti, l'assegnazione non può costituire conseguimento di una plusvalenza o di un ricavo, non generando materia imponibile per la società assegnante, in quanto il valore degli alloggi da assegnare ai soci è determinato al costo ed il totale dei costi sostenuti dalla cooperativa, imputato allo stato patrimoniale nelle rimanenze, risulta pari al corrispettivo di assegnazione di cessione degli alloggi ceduti ai soci, detratti gli eventuali versamenti già effettuati negli anni precedenti, a loro volta da registrarsi come debiti verso soci in conto costruzione.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. In data 10 dicembre 2013 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale II di Roma notificava alla Società cooperativa edilizia a responsabilità limitata ORION - oggi in Liquidazione coatta amministrativa, esercente l'attività di costruzione ed acquisto di case popolari ed economiche da assegnarsi ai soci in proprietà indivisa o individuale, avviso di accertamento n. (-----) per l'annualità 2008, contestando la mancata indicazione fra i ricavi dell'esercizio 2008 - e la conseguente mancata tassazione ai fini IRES e IRAP - del corrispettivo (euro 201.202,00) di assegnazione alla signora A.A. di un appartamento facente parte del fabbricato edificato dalla cooperativa e sito in Roma, Via (-----), all'interno del Piano di Zona (-----), accertando maggiori

ricavi e di conseguenza una maggiore IRES di Euro 47.466,00, una maggiore IRAP di Euro 6.439,00 e sanzioni di pari ammontare, il tutto per complessivi Euro 107.810,00.

2. Le ragioni della società cooperativa non erano apprezzate nei gradi di merito.

3. ORION soc. coop. a r.l. in L.C.A. ricorre, con due motivi, avverso la sentenza n. 4886/2016 depositata in data 25 luglio 2016, della Commissione tributaria regionale del Lazio, illustrata da successiva memoria ex art. 380.1 bis cod. proc. civ.

Resiste l'Amministrazione finanziaria con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la società contribuente denuncia, in relazione all'articolo 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la "Violazione e/o falsa applicazione degli articoli 83 , 85 e 109 D.P.R. 917/1986 nonché dell' articolo 53 della Costituzione".

1.1. La ricorrente lamenta che la Commissione territoriale, con piena adesione agli assunti dell'Ufficio, abbia ritenuto che il valore correlato all'assegnazione dell'unità abitativa al socio della cooperativa sia da considerare quale corrispettivo della cessione di beni ai sensi dell' art. 85 , primo comma, lett. a) del D.P.R. 917/1986 , e come tale vada ricompreso nella voce dei ricavi del conto economico, generando materia imponibile tassabile.

1.2. Afferma la cooperativa ricorrente, in ossequio al principio di autosufficienza indicando, allegando e trascrivendo nei punti salienti gli atti e i documenti di merito richiamati: i) che i costi sostenuti per la realizzazione del fabbricato di cui trattasi venivano correttamente contabilizzati nel "conto rimanenze fabbricato (Omissis)" ed esposti nella voce "rimanenze" dello stato patrimoniale sino alla effettiva assegnazione della singola unità abitativa al socio assegnatario; detti costi, pertanto, non venivano rilevati fra i costi della produzione (conto economico) e non influenzavano in alcun modo la formazione dell'utile e del reddito imponibile della ORION; ii) che all'atto della assegnazione dell'immobile, ORION quindi contabilizzava l'operazione rilevando un credito verso il socio assegnatario (pari al corrispettivo di assegnazione) e contemporaneamente decontava il "conto rimanenze fabbricato (Omissis)"; iii) che in ragione della attività mutualistica e senza scopo di lucro esercitata dalla cooperativa e della conseguente corrispondenza fra corrispettivo di assegnazione e costo di costruzione dell'immobile assegnato, i costi sostenuti per la costruzione degli immobili e i corrispettivi di assegnazione non interessavano le voci del conto economico "costi e ricavi della produzione" quanto esclusivamente le "rimanenze" di stato patrimoniale; iv) che le modalità di registrazione e contabilizzazione delle assegnazioni erano illustrate e documentate nei giudizi di merito - ove erano state allegate (i) copia delle schede contabili del conto "rimanenze fabbricato (Omissis)" (in cui era indicata la diminuzione del saldo delle rimanenze); (ii) copia della pagina del libro giornale comprovante la registrazione della avvenuta assegnazione e, in particolare, la scrittura relativa alle rimanenze del fabbricato (Omissis); iii) che ORION documentava altresì, attraverso l'allegazione al ricorso del bilancio dell'esercizio 2008, l'intervenuta diminuzione del valore delle rimanenze finali al 31 dicembre 2008 (pari a Euro 214.622,00) rispetto al valore al 31 dicembre 2007 (pari a Euro 533.824,00).

2. Con il secondo strumento di impugnazione la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 , primo comma, n. 4 cod. proc. civ., la "nullità della sentenza o del procedimento per violazione degli articoli 112 c.p.c. e 36 D.Lgs. n. 546/1992 ", per non avere la C.T.R. tenuto conto delle contestazioni sollevate sin dal ricorso introduttivo, e riproposte in appello, di illegittimità dell'operato della Agenzia delle Entrate per non avere considerato l'incidenza dei costi di costruzione, ai fini della determinazione della base imponibile IRES e IRAP, ma solo il corrispettivo di assegnazione.

3. Il primo motivo di ricorso è fondato, nei termini che seguono.

3.1. Afferma la CTR che (i) le assegnazioni di immobili ai soci della cooperativa soggiacerebbero allo stesso regime delle cessioni di abitazioni da parte di imprese costruttrici e (ii) che non sarebbe pertinente il richiamo operato dalla società all'art. 109 , comma 4 del Tuir , atteso che, pur trattandosi di una cooperativa a mutualità prevalente, la ORION non avrebbe dimostrato l'effettiva corrispondenza tra l'importo dei costi di produzione e l'importo del ricavo dell'assegnazione. Affermano ancora i giudici di appello che "a nulla rileva, né può rilevare, il fatto che costi e ricavi siano stati, dalla contribuente, contabilizzati nello stato patrimoniale".

3.2. È pur vero che, come rilevato dai giudici di appello, che richiamano un non contrastato orientamento di legittimità, per quanto riguarda gli effetti tra le parti, il contratto di assegnazione è, al pari di una compravendita, un contratto ad effetti reali che si perfeziona con il consenso delle parti e determina, ipso facto, il trasferimento pieno e definitivo all'acquirente della proprietà del bene immobile che ne è oggetto (v.Cass. 23 marzo 2004, n. 5724).

3.3. Da tale pacifica premessa i giudici di merito inducono peraltro l'errata conclusione secondo cui, anche sotto il profilo contabile e, per derivazione, fiscale, l'assegnazione dell'unità immobiliare da parte della cooperativa debba essere atomisticamente considerata ai fini delle imposte dirette come un ricavo, ai sensi dell'art. 85 , comma 1, lett. a) del Tuir , che definisce tale il corrispettivo della "cessione di beni di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa".

3.4. L'assunto non è condivisibile, in considerazione della peculiare natura delle società cooperative edilizie, che non svolgono attività di impresa finalizzata alla costruzione e vendita ovvero alla compravendita di immobili, bensì, in consonanza con la finalità mutualistica che le informa, quella di costruzione, senza fine di lucro, di case popolari ed economiche a proprietà divisa da assegnare in proprietà ai soci, o da assegnare in locazione agevolata, nonché a proprietà indivisa da assegnare in godimento ai soci. Nel caso di specie, in particolare, trattandosi di società cooperativa edilizia a proprietà divisa, l'oggetto sociale perseguito è quello di "costruzione ed acquisto di case popolari ed economiche ... da assegnarsi ai soci in proprietà indivisa o individuale", come da Statuto sociale che, ai fini dell'autosufficienza, è stato prodotto in atti e richiamato per estratto nel ricorso (v. ricorso, p. 1).

3.5. Tanto premesso, deve trovare applicazione il principio di derivazione dell'utile fiscale dall'utile di bilancio sancito dall'art. 83 del Tuir , secondo cui "il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti

all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni delle presenti sezioni", sì che l'utile fiscale è determinato apportando al risultato di bilancio civilistico le eventuali variazioni riconducibili alle norme tributarie, nella specie neppure evocate, se si fa salvo il richiamo, non pertinente, all' art. 85 del Tuir , aumentative o diminutive della base imponibile, che possono dare luogo a differenze che possono essere permanenti o temporanee.

3.6. Ed anzi, con riguardo alle cooperative edilizie, l'assegnazione realizza una vicenda che di norma non fa maturare reddito tassabile né in capo alla società cooperativa edilizia assegnante e neanche in capo al socio assegnatario, in ragione dello scambio mutualistico che viene a realizzarsi nella fattispecie della assegnazione a socio di cooperativa edilizia.

3.7. L'assegnazione, di norma, non può costituire conseguimento di una plusvalenza o di un ricavo, non generando materia imponibile per la società assegnante, in quanto il valore degli alloggi da assegnare ai soci è determinato al "costo" ed il totale dei costi sostenuti dalla cooperativa, imputato allo stato patrimoniale nelle rimanenze, risulta pari al corrispettivo di assegnazione di cessione degli alloggi ceduti ai soci, detratti gli eventuali versamenti già effettuati negli anni precedenti, a loro volta da registrarsi come "debiti verso soci in conto costruzione".

Deve pertanto affermarsi il seguente principio di diritto: "Il valore correlato all'assegnazione dell'unità abitativa al socio della società cooperativa edilizia a proprietà divisa non va considerato quale corrispettivo della cessione di beni ai sensi dell' art. 85 , primo comma, lett. a) del D.P.R. n. 917 del 1986 , e come tale ricompreso nella voce dei ricavi del conto economico, generando materia imponibile tassabile, in quanto l'assegnazione realizza una vicenda che, di norma, non fa maturare reddito tassabile né in capo alla società cooperativa edilizia assegnante, né in capo al socio assegnatario, in ragione dello scambio mutualistico che viene a realizzarsi".

4. In conclusione, assorbito il secondo motivo, in accoglimento del ricorso, la sentenza deve essere cassata e la causa, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 , comma 2, cod. proc. civ., con l'accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente.

5. Si compensano le spese dei gradi di merito, stante la peculiarità delle questioni trattate.

Le spese relative al presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. n. 30 maggio n. 115, art. 13 comma 1- quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito.

Condanna la resistente Amministrazione al pagamento delle spese che liquida in Euro 4.800,00 oltre rimborso forfettario nella misura del 15 % dell'onorario, anticipazioni per Euro 200,00, accessori per IVA e CPA, se dovuti.

Così deciso in Roma, il 2 ottobre 2024.

Depositato in Cancelleria il 30 ottobre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza