



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

Studio n. 88/2003/T

**Il trattamento fiscale ai fini Iva della cessione di un fabbricato di cui
all'art. 13 legge n. 408/1949**

Approvato dalla Commissione studi tributari il 21 novembre 2003.

1. Il quesito: la cessione di un fabbricato cd. Tupini

Si chiede di conoscere quale sia l'aliquota IVA applicabile alla cessione di un fabbricato di cui all'art. 13 legge 2 luglio 1949 n. 408 ("legge Tupini"), posta in essere da una società avente per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la compravendita di immobili.

In particolare si chiede di chiarire se alla porzione di fabbricato composta dalle unità immobiliari a destinazione abitativa possa applicarsi l'aliquota del 10%.

La tipologia dell'immobile è quindi individuata attraverso il richiamo all'art. 13 cit. (1), il quale testualmente fa riferimento alle "case di abitazione, anche se comprendenti uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso". Caratteristica costruttiva di tali fabbricati è la ricorrenza del requisito di proporzionalità e prevalenza, stabilito dalla legge 2 dicembre 1967, n. 1212, secondo cui almeno il 50 per cento più uno della superficie totale dei piani



sopraterra deve essere destinata ad abitazioni e non più del 25 per cento della superficie totale dei piani sopra terra deve essere destinata a negozi (2).

2. Il regime IVA attualmente vigente per le cessioni di immobili a destinazione abitativa

Per effetto di quanto disposto dall'art. 10 n. 8-*bis*) del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato a destinazione abitativa scontano l'IVA (3) solo se effettuate da:

imprese costruttrici degli stessi (4);

imprese che vi hanno eseguito (anche tramite appalto) gli interventi di recupero di cui all'art. 31, co. 1, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978 n. 457 (quali gli interventi di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica);

imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita dei predetti fabbricati (o porzioni) (5).

Al fine di individuare l'aliquota IVA applicabile (4, 10 e 20 per cento) occorre verificare la sussistenza di alcune condizioni, che possono riguardare la tipologia costruttiva degli immobili, la posizione del soggetto cedente ovvero quella del soggetto acquirente.

Più precisamente, sono soggette all'aliquota ridotta del 4%, le cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, qualora l'acquirente possenga i requisiti previsti dalla Nota II-*bis*, art. 1 della tariffa, pt. I, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, per usufruire



delle cd. agevolazioni “prima casa”, ai sensi della voce n. 21 della Tabella A – parte II allegata al d.p.r. n. 633/1972 (6).

Sono invece soggette all'aliquota ridotta del 10% (7), ai sensi della voce n. 127-*undecies* della Tabella A – parte III allegata al d.p.r. n. 633/1972, le cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 cit., anche se assegnate in proprietà o in godimento a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, qualora non ricorrano i requisiti, richiamati nella voce n. 21 cit., per la concessione delle cd. agevolazioni “prima casa”. La medesima voce n. 127-*undecies* prevede inoltre l'applicazione dell'aliquota del 10% anche alle cessioni di “fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle predette case di abitazione, di cui all'art. 13 legge 2 luglio 1949 n. 408, e successive modificazioni ed integrazioni, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici” (8).

L'elemento oggettivo contenuto nella voce n. 127-*undecies* cit. si caratterizza, dunque, ora per un'indicazione solo di tipo qualitativo (ossia la casa di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969), ora per un'indicazione di tipo “costruttivo” (espresso dal criterio di proporzionalità e prevalenza tra la superficie abitativa e quella non abitativa), che si aggiunge all'indicazione di tipo qualitativo (9).

Le due disposizioni sono comunemente interpretate nel senso di ritenere applicabile l'aliquota del 10% alla cessione:

di case di abitazione non di lusso (ex d.m. 2 agosto 1969), in assenza dei requisiti “prima casa” in capo all'acquirente, senza che rilevino la natura di impresa costruttrice o meno del soggetto cedente e le caratteristiche costruttive



del fabbricato (cd. "Tupini" o non);

di interi edifici, contenenti unità abitative e non, da parte delle imprese costruttrici, se l'immobile presenta le caratteristiche della "legge Tupini" (10);

di porzioni non abitative, facenti parti di tali fabbricati cd. Tupini, sempre da parte delle imprese costruttrici.

L'aliquota del 20% si renderebbe applicabile:

« - alle cessioni di interi fabbricati non ascrivibili alla tipologia delineata dalla legge "Tupini", anche se contenenti un'unità immobiliare non di lusso destinata a costituire "prima casa" per l'acquirente;

- alle cessioni di porzioni di fabbricato, non destinate a uso abitativo, site in un edificio privo delle caratteristiche di cui alla legge n. 408, e successive modificazioni;

- alle cessioni di interi fabbricati aventi le caratteristiche di cui alla ripetuta legge n. 408 e successive modificazioni, effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici;

- alle cessioni di porzioni di fabbricato non destinate a uso abitativo site in un edificio avente le richiamate caratteristiche della legge "Tupini", effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici» (11).

Questa interpretazione condurrebbe a concludere che nell'ipotesi di cessione da parte di una società "immobiliare di rivendita" (12), ad un unico acquirente, di un fabbricato cd. "Tupini" composto ad esempio per il 95% della superficie totale dei piani sopraterra da abitazioni non di lusso e per il restante 5% da negozi, l'operazione dovrebbe scontare sull'intero corrispettivo l'Iva al 20%.

Una tale conclusione però desta numerose perplessità.



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

Innanzitutto - premesso che per casa di abitazione si intende «ogni costruzione destinata a dimora delle persone e delle loro famiglie, cioè strutturalmente idonea ad essere utilizzata ad alloggio stabile di singole persone o di nuclei familiari, a nulla rilevando la circostanza che la stessa sia abitata in via permanente o saltuaria» (13) e che con il termine fabbricato, o edificio, si fa riferimento in genere a «qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome» (14) - si consideri come il legislatore tributario utilizzi l'espressione 'casa di abitazione' indifferentemente nel senso di singola unità immobiliare (ossia, di appartamento) e nel senso di fabbricato, ossia di costruzione composta da una o più unità abitative (15).

Inoltre, come già più volte detto, anche il fabbricato cd. "Tupini" è definito 'casa di abitazione', non di lusso, caratterizzata dalla presenza (nella misura massima stabilita dalla legge n. 1212/1967) anche di unità a destinazione non abitativa.

Ne consegue che la tipologia casa di abitazione non di lusso di cui alla prima parte della voce n. 127-*undecies* ed il fabbricato (o porzione di fabbricato) di cui alla seconda parte della medesima voce non rappresentano delle tipologie di immobili necessariamente diverse.

Se così è, allora, appare necessario attribuire un significato all'inciso "diversi dalle predette case di abitazione" contenuto nella seconda parte della voce ed introdotto per la prima volta dal d.l. 22 maggio 1993 n. 155, il quale ha inserito nella tabella A – parte terza la suddetta voce 127-*undecies* (16).



Tale locuzione, infatti, potrebbe sembrare contraddittoria ove si consideri che le “predette” case non possono che essere quelle di cui alla prima parte della voce medesima, ossia le case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969, e che i fabbricati – che da esse dovrebbero essere diversi (17) - sono quelli di cui all’art. 13 cit. (ossia case di abitazione non di lusso, anche se comprendenti negozi o uffici).

La contraddizione viene meno però laddove si ritenga che con l’espressione “diversi dalle predette case di abitazione” il legislatore abbia voluto indicare la sussistenza di un rapporto di subordinazione fra le due parti della voce 127-*undecies*, nel senso dell’applicabilità in ogni caso dell’aliquota del 10% (in assenza dei requisiti “prima casa”) quando oggetto della cessione è una casa di abitazione non di lusso (*ex* d.m. 2 agosto 1969), a prescindere non solo dalla qualità del soggetto cedente e dalla tipologia costruttiva del fabbricato, ma anche a prescindere dalla circostanza che essa sia ceduta isolatamente ovvero insieme con altre unità immobiliari non aventi destinazione abitativa.

In altri termini il principio, emergente dal sistema normativo in tema di Iva, è che nel caso in cui oggetto della cessione sia un aggregato edilizio a destinazione abitativa, l’unica condizione per l’applicazione dell’aliquota del 10% è la circostanza che non sussistano i requisiti di lusso, secondo le caratteristiche di cui al d.m. 2 agosto 1969 (nonché l’assenza dei requisiti “prima casa” per l’acquirente). Laddove venga ceduto – da parte di impresa “immobiliare di rivendita” – un fabbricato (18), comprendente unità immobiliari a destinazione abitativa non di lusso e unità aventi destinazione diversa, (o una porzione, composta a sua volta da unità abitative e non), sarà opportuno individuare



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

distintamente nell'atto le due categorie di immobili, ossia la parte che è costituita dalle abitazioni non di lusso e quella caratterizzata dalla destinazione non abitativa (negozi o uffici), in funzione dell'applicazione in sede di fatturazione delle differenti aliquote (19).

3. L'evoluzione storica della normativa Iva in tema di abitazioni e sua *ratio*.

Una tale lettura coordinata delle disposizioni contenute nella voce 127-*undecies* trova giustificazione anche alla luce della ricostruzione storica della normativa Iva in materia di edilizia abitativa privata.

Il legislatore tributario è intervenuto frequentemente nella materia dell'edilizia abitativa privata, al fine di incentivarne lo sviluppo, anche in funzione di specifiche esigenze contingenti.

Ne è derivato un complesso quadro normativo, composto da disposizioni tributarie di favore (spesso temporanee), concernenti tributi diretti ed indiretti, a volte modificate, prorogate, interpretate, in modo non sempre coordinato.

La *ratio* consistente nell'esigenza di agevolare (ai fini di varie imposte) la costruzione e la immissione sul mercato della casa di abitazione, e di favorirne l'acquisto, si ravvisa innanzitutto nella legge "Tupini", caratterizzata dalla configurazione dell'oggetto degli acquisti agevolati quale casa non di lusso (20).

Il concetto di casa di abitazione fu definito (dapprima dalla giurisprudenza e poi con una norma di interpretazione autentica) in base al requisito della prevalenza della parte dell'edificio destinata ad abitazione su quella destinata a negozi e uffici.



La dottrina evidenziò al riguardo che comunque oggetto delle agevolazioni collegate all'art. 13 cit. «non è la casa come edificio, ma l'abitazione, ovvero qualsiasi porzione di immobile che sia destinata e che sia adatta a fini abitativi» (21), mentre la ricorrenza del rapporto percentuale (precisato dalle successive leggi citate) era necessaria al fine di applicare le agevolazioni, previste per le abitazioni, anche ai negozi e uffici.

I fabbricati (e le porzioni) di cui all'art. 13 cit. furono successivamente richiamati dall'art. 79 d.p.r. n. 633, il quale assoggettava (in via transitoria) all'aliquota ridotta del 3% le relative cessioni se poste in essere dalle imprese costruttrici. Ed il suddetto richiamo «non poteva avere (...) altro significato che quello di individuare le caratteristiche obiettive dell'immobile, che, sotto il profilo del 'lusso', erano da accertare in base al d.m. 2 agosto 1969, sotto il profilo costruttivo, dovevano corrispondere alle proporzioni previste dall'articolo unico della legge 12 dicembre 1967 n. 1212» (22).

L'aliquota ridotta per le suddette cessioni fu poi inserita (con la legge n. 31/1980) nella parte II della tabella A (voce n. 77) del d.p.r. n. 633.

La successiva evoluzione della disciplina dell'edilizia abitativa ai fini Iva fu caratterizzata dall'introduzione, accanto al regime agevolato dettato per le cessioni dei fabbricati "Tupini" da parte delle imprese costruttrici, di disposizioni di favore (tra cui la legge 22 aprile 1982 n. 168, cd. legge Formica, e il d.l. 7 febbraio 1985 n. 12, conv. dalla legge 5 aprile 1985 n. 118) aventi ad oggetto fabbricati ad uso abitativo, anche non costruiti dal cedente, purché ricorressero determinati requisiti soggettivi in capo all'acquirente, allo scopo di agevolare la «mobilità della proprietà edilizia e l'acquisizione di una casa di proprietà per abitazione propria»



(23).

Va osservato che al fine di evitare le incertezze interpretative concernenti la spettanza delle agevolazioni alle case di abitazione anche in presenza di fabbricati comprendenti uffici e negozi in misura diversa da quella stabilita dalla legge n. 1212 cit. (24), la legge n. 118/1985 cit. eliminò (in caso di acquisto “prima casa”) il richiamo all’art. 13 legge n. 408, facendo riferimento, al fine di qualificare le case di abitazione non di lusso, solo al d.m. 2 agosto 1969.

Tale disciplina fu poi introdotta nel d.p.r. n. 633 (voce n. 28 tabella A, parte II, come sostituita dal d.m. 16 luglio 1986).

Al 31-12-1992 erano quindi soggette all’aliquota ridotta (nella misura del 4%) le cessioni dei fabbricati (e porzioni) di cui all’art. 13 cit., se effettuate da imprese costruttrici, e la cessione di case non di lusso, ex d.m. 2 agosto 1969, anche se poste in essere da imprese non costruttrici, purché l’acquirente fosse in possesso dei requisiti per l’acquisto di una prima casa.

L’art. 16 d.l. n. 155/1993 cit. è intervenuto differenziando le aliquote Iva per le cessioni di case non di lusso, confermando quella del 4% solo nel caso di acquisto della cd. “prima casa”.

Il regime introdotto invece in generale (25) per il settore edilizio è caratterizzato dall’aliquota del 9% (poi divenuta 10%), disposta (con l’aggiunta del n. 127-*undecies* alla parte III, tabella A) per le cessioni delle abitazioni non di lusso (ex dm 2 agosto 1969) non costituenti “prima casa” per l’acquirente, ossia prescindendo dai requisiti soggettivi dell’acquirente (oltre che del cedente). Alla medesima aliquota (e non più, quindi, a quella del 4%) è stata assoggettata anche la cessione dei fabbricati, o porzioni di essi, di cui all’art. 13 cit., se ceduti



dall'impresa costruttrice.

A questo punto, però, posto che l'aliquota del 9% (ora 10) è stata stabilita in via generale per le cessioni di case di abitazione non di lusso *tout court*, prescindendo da qualsiasi requisito di carattere soggettivo, con evidente favor per la circolazione delle costruzioni abitative (che potrebbero come già detto, essere composte anche da più unità immobiliari), sarebbe stata sicuramente ingiustificata una disparità di trattamento rispetto alla circolazione delle abitazioni non di lusso di un fabbricato "Tupini", poste in essere da un soggetto diverso dal costruttore (26). Perciò, a ben vedere, l'aggiunta dell'inciso "diversi dalle predette case", operata dall'art. 16 d.l. n. 155 cit. – secondo la lettura interpretativa datane nel precedente paragrafo – sembra proprio rispondere alla cennata esigenza perequativa (27).

4. Considerazioni conclusive.

L'interpretazione letterale e sistematica della voce 127-*undecies*, nonché la ricostruzione storica della disciplina ai fini Iva delle cessioni di immobili a destinazione abitativa, in considerazione anche della ratio giustificatrice dell'applicazione delle aliquote ridotte, inducono quindi a ritenere che nella fattispecie oggetto del quesito sia possibile applicare alla porzione a destinazione abitativa l'aliquota del 10% (28), purché tale porzione sia debitamente individuata con l'evidenziazione in fattura del relativo corrispettivo.

In ordine alla possibilità di distinguere nell'ambito della cessione di un fabbricato le diverse categorie di immobili (29), si è espressa, peraltro,



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

l'Amministrazione finanziaria, con riferimento alle cessioni di fabbricati "a destinazione abitativa" di cui all'art. 10 n. 8-*bis* d.p.r. n. 633/1972, affermando che «nel caso, invece, in cui sia ceduto un fabbricato contenente unità immobiliari destinate solo in parte ad uso abitativo, il cedente, ove non rientri nelle categorie di soggetti sopra elencate, dovrà evidenziare distintamente i corrispettivi relativi alle vendite di abitazioni dagli altri relativi alle unità non abitative, atteso il diverso regime tributario, IVA o registro, previsto dal legislatore» (30).

A ciò va aggiunto, inoltre, che le medesime conclusioni dovrebbero valere a maggior ragione qualora siano poste in essere (in tempi diversi, o anche contestualmente nello stesso documento) distinte vendite, una relativa alle abitazioni non di lusso, l'altra alle unità non abitative, ciascuna assoggettabile al regime Iva previsto per il suo oggetto (31).

Occorre in ogni caso tenere presente che il comportamento della "società immobiliare di rivendita" cedente - la quale emetta fattura con aliquota al 10% ed al 20%, rispettivamente per la parte abitativa e per quella a destinazione diversa del fabbricato "Tupini" ceduto - pur appearing corretto, potrebbe essere oggetto di contestazioni da parte degli uffici, considerata l'assenza di un indirizzo interpretativo uniforme sulla questione.

Annarita Lomonaco



- (1) Art. 13: «Le case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso, la cui costruzione sia iniziata entro il 31-12-1953 ed ultimata entro il biennio successivo all' inizio, saranno esenti per venticinque anni dall' imposta sui fabbricati e relative sovraimposte dalla data della dichiarazione di abitabilità.

Nel termine di sei mesi dalla pubblicazione della presente legge, con decreto del Ministro per i lavori pubblici, sentito il Ministro per le finanze, saranno fissate le caratteristiche per la classifica delle abitazioni di lusso».

- (2) Il requisito della prevalenza non era esplicitamente affermato nell'art. 13 cit., ma emergeva dalla *ratio* della norma, tesa ad incentivare la costruzione di alloggi, e dalla stessa definizione di *case di* abitazione. Esso fu comunque confermato inderogabilmente dall'art. unico della legge 2 dicembre 1967, n. 1212, il quale testualmente disponeva che: «1. L'art. 1 della legge 6-10-1962, n. 1493, deve intendersi nel senso che le agevolazioni fiscali menzionate nell'articolo stesso sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando ai negozi sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra. 2. Per la concessione delle suddette agevolazioni è pertanto necessario e sufficiente che ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a) che almeno il 50 per cento più uno della superficie totale del piano sopra terra sia destinata ad abitazioni;
- b) che non più del 25 per cento della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata a negozi».

L'art. 1 legge 6 ottobre 1962, n. 1493, richiamato, disponeva che: «le agevolazioni fiscali previste per le case di abitazione non di lusso dalle leggi 2-7-1949, n. 408, 16-4-1954, n. 112, 27-1-1955, n. 22, 15-3-1956, n. 166, 27-12-1956, n. 1416 e 10-12-1957, n. 1218, sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando a quest'ultimi sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra. (...)».

Sul punto v. DE NICOLELLIS, *IVA L'aliquota ridotta per l'edilizia*, Roma, 1976, pp. 25 ss.

- (3) Le cessioni di fabbricati (o di porzioni) a destinazione abitativa, effettuate da soggetti diversi da quelli sopra indicati, sono esenti da IVA e scontano l'imposta di registro in misura proporzionale (ex art. 40 d.p.r. n. 131/1986). Sulla portata dell'art. 10 n. 8-bis) cit. cfr. circ. min. 11 luglio 1996 n. 182/E;



Cnn-Commissione studi tributari, *Prime osservazioni sulle disposizioni di interesse notarile contenute nella 'manovra Prodi'*, studio n. 481-bis, (21 giugno 1996); Id., *Atti di trasferimento di immobili. Casi particolari*, studio n. 494-582-590- bis, (22 maggio 1997), est. Forte-Puri,; Id., *Cessioni di immobili da parte di imprese costruttrici – cessione di un immobile ricevuto quale corrispettivo di una precedente operazione. Regime Iva applicabile*, studio n. 20/2000/T (17 marzo 2000), est. Forte (tutti pubblicati in Banca Dati Notarile).

- (4) Sulla nozione di impresa costruttrice ai fini dell'art. 10 n. 8-bis) cit. si veda da ultimo Agenzia delle Entrate, ris. 23 aprile 2003 n. 93/E, in *Corr. trib.*, 2003, p. 1736 (con commento di Ricca). Cfr. altresì Cnn-Commissione studi tributari, studio n. 20/2000/T cit.
- (5) Sull'individuazione delle imprese esercenti in via esclusiva o principale l'attività di rivendita dei fabbricati cfr. circ. min. n. 182/E cit.; Cnn-Commissione studi tributari, studio n. 494-582-590-bis cit.
- (6) Nell'ambito dell'edilizia abitativa, l'aliquota Iva è fissata al 4% anche per le cessioni di costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno, o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di cui all'art. 9, co. 3, lettere c) ed e), d.l. n. 557/1993, conv. dalla legge n. 133/1994 (voce n. 21-bis tab. A pt. II cit.), e per le assegnazioni, anche in godimento, di case di abitazione di cui al numero 21), fatte a soci da cooperative edilizie e loro consorzi (voce n. 26 tab. cit.).
- (7) L'aliquota del 10% è prevista anche per le cessioni degli edifici (di cui all'art. 1 legge 19 luglio 1961 n. 659) cd. assimilati ai fabbricati di cui all'art. 13 legge n. 408/1949, e successive modificazioni, quali gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandati, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili (voce n. 127-*quinquies* tab. A – parte III cit.).

La suddetta aliquota si applica altresì alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'art. 31 legge n. 457/1978, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi (voce 127-*quinqüesdecies* tab. A – pt. III cit.). In tal caso quindi si prescinde dalla specifica tipologia dell'immobile oggetto di recupero, il quale potrebbe



perciò anche non avere destinazione abitativa. Sul punto si veda MANDÒ M. – MANDÒ G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2002, p. 403.

- (8) In ordine alla qualità di impresa costruttrice, ricollegata al dato di fatto della costruzione dell'immobile, anche se occasionale, si veda Cnn-Commissione studi tributari, *Aliquota Iva applicabile alle cessioni di immobili da parte di imprese costruttrici*, studio n. 149-bis (17 dicembre 1993), est. Puri, in *Banca Dati Notarile*.
- (9) Come già detto l'art. 13 cit. fa riferimento alle case di abitazione non di lusso, richiamando per la loro definizione i criteri stabiliti con decreto del Ministro dei lavori pubblici.
- (10) La circ. min. 2 marzo 1994 n. 1 qualifica l'oggetto del secondo periodo del n. 127-undecies come "edilizia non esclusivamente abitativa", precisando che l'aliquota del 9% (ora 10%) è applicabile all'intero edificio, anche se esso contenga un'unità abitativa costituente "prima casa" per l'acquirente. Nel senso dell'applicabilità dell'aliquota all'intero fabbricato "Tupini" v. anche MANDO' M. – MANDO' G., *op. cit.*, p. 385; PORTALE, *imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2002, p. 846; CARRABINO, *Operazioni edilizie agevolate con l'aliquota del 10%*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 3231. I suddetti Autori sembrano riferire il carattere non abitativo alle sole "porzioni di fabbricato", da intendersi quindi come uffici, negozi, depositi, ecc.
- (11) Così la circ. min. n. 1/1994. Cfr. anche gli Autori citati nella nota precedente.
- (12) Espressione è utilizzata da PORTALE, *op. cit.*, p. 846.
- (13) Circ. min. 17 aprile 1981 n. 14, con riferimento alle case di cui all'art. 13 legge n. 408 cit.
- (14) Cfr. anche Cass. 12 giugno 1968, n. 1870; Cass. 21 giugno 1971, n. 1924. Circ. min. lavori pubblici, 23 luglio 1960 n. 1820.
- (15) Il d.m. 2 agosto 1969 prevede una serie di requisiti che riguardano singole unità ma anche fabbricati. Ad esempio, l'art. 7 menziona le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati; alcune lettere della tabella riguardano evidentemente gli edifici (anche se il computo delle 5 caratteristiche ai fini delle agevolazioni fiscali deve essere verificato rispetto a ciascun appartamento).

Nel senso che quando il legislatore Iva ha fatto riferimento alle case di abitazione in relazione ai requisiti soggettivi dell'acquirente per l'acquisto della cd. prima casa (voce n. 21 cit.), in ragione della *ratio* della disposizione



di favore, si deve intendere che oggetto della cessione sia una singola unità immobiliare si vedano CLAVARI – POLLASTRINI, *Iva nell'edilizia e nella proprietà immobiliare*, Milano, 2003, p. 46.

- (16) Secondo la normativa previgente la cessione dei «21) fabbricati o porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modifiche ed integrazioni, (...) ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici» era soggetta all'aliquota del 4%, così come la cessione di «28) case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto ministeriale 2 agosto 1969, cedute da imprese non costruttrici nei confronti di persone fisiche nei termini e alle condizioni indicati nell'art. 2, primo comma, del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, nella legge 5 aprile 1985, n. 118» e di «29) case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto ministeriale 2 agosto 1969, edificate prima del 18 luglio 1949, cedute da imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche nei termini e alle condizioni indicati nell'art. 2, primo comma, del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, nella legge 5 aprile 1985, n. 118».
- (17) L'utilizzo del maschile plurale indica inequivocabilmente che il *diversi da ...* deve essere riferito sia ai fabbricati che alle porzioni di fabbricato. Qualora infatti il legislatore avesse voluto riferirsi solo a queste ultime, al fine di indicare i negozi o gli uffici, avrebbe dovuto utilizzare il femminile plurale.
- (18) Non importa se avente o meno le caratteristiche della legge “Tupini”.
- (19) La distinzione dei beni e dei corrispettivi in fattura è prevista dall'art. 21, secondo cui «(...) 2. La fattura deve essere datata e numerata in ordine progressivo e deve contenere le seguenti indicazioni: 1) ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione, nonché ubicazione della stabile organizzazione per i non residenti e, relativamente all'emittente, numero di partita IVA. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome; 2) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione; 3) corrispettivi e altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, n. 2; 4) valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono; 5) aliquota e ammontare dell'imposta,



con arrotondamento alla lira delle frazioni inferiori. 3. Se l'operazione o le operazioni cui si riferisce la fattura comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con aliquote diverse, gli elementi e i dati di cui ai nn. 2), 3) 5) devono essere indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile. (...)».

- (20) Osserva come l'individuazione dei destinatari (i ceti meno abbienti) non fu quindi operata con criteri selettivi rispetto ad essi, ma solo attraverso la tipologia non di lusso della casa di abitazione, DUS, *Le agevolazioni per l'edilizia dal primo dopoguerra ad oggi. Esoneri e aggravamento dell'imposizione come strumento di politica economica*, in *La casa di abitazione fra normativa vigente e prospettive*, vol. III, Milano, 1986, p. 286.
- (21) DUS, *Concetto di casa di abitazione agli effetti della legge Tupini*, in *Dir. prat. trib.*, 1964, II, p. 18. Sul punto si veda altresì BERLIRI, *Nota a Cass.* 11 gennaio 1982 n. 99, in *Giur. imp.*, 1982 n. 117, p. 644.
- (22) Così DUS, *Le agevolazioni per l'edilizia dal primo dopoguerra ad oggi*, *cit.*, p. 319.
- (23) Così DUS, *op. ult. cit.*, p. 335.
- (24) La giurisprudenza e l'amministrazione finanziaria ritenevano che il richiamo all'art. 13 cit. implicasse l'affermazione di un principio di unitarietà dell'edificio, richiedendo la ricorrenza dei requisiti di proporzionalità e prevalenza anche per la cessione delle unità abitative.
In tal senso DE NICOLELLIS, *op. cit.*, p. 27, il quale esclude che parte del fabbricato possa avvalersi dell'agevolazione e parte ne sia invece privata.
Lo stesso Autore ritiene anche (p. 53) che sia dovuta l'Iva in misura ordinaria per l'intero fabbricato qualora esso risulti composto per meno del 50,1 per cento di appartamenti non di lusso; qualora invece sia rispettata la prevalenza degli alloggi non di lusso, nel caso di vendita degli appartamenti andrebbe applicata l'aliquota ridotta alle unità non di lusso e quella ordinaria alle unità di lusso.
Per una ricostruzione dei contrasti interpretativi sul tema si veda BELLINI, *I requisiti delle abitazioni di lusso*, in *Corr. trib.*, 1993, p. 3122.
- (25) L'Assonime (circ. 14 giugno 1994 n. 82, parte II, *imposta sul valore aggiunto*) definisce il 9% come l'aliquota ordinaria prevista per l'edilizia abitativa privata non di lusso.
- (26) CLAVARI-POLLASTRINI, *op. cit.*, p. 52 evidenziano che la rilevanza dei requisiti "Tupini" sorge al fine di estendere alle unità non abitative le agevolazioni che



altrimenti spetterebbero solo alle case di abitazione.

- (27) Si osservi peraltro che l'aliquota del 10% è applicabile anche alla cessione degli edifici cd. assimilati ai fabbricati di cui all'art. 13, anche se ceduti da impresa non costruttrice.
- (28) Ferma l'applicazione dell'aliquota del 20% alla restante porzione, trattandosi di unità non abitative, non cedute dall'impresa costruttrice.
- (29) Nel senso che nel caso di trasferimenti aventi ad oggetto un fabbricato composto da unità abitative e unità non abitative, occorre tener conto del regime applicabile alla singola unità, con conseguente esigenza di distinguere i corrispettivi, v. IANNIELLO- MONTESANO, *Le agevolazioni per l'acquisto della prima casa*, Milano, 2002, p. 256, i quali estendono, inoltre, il medesimo principio anche all'ipotesi in cui il fabbricato sia composto da unità di lusso ed altre non di lusso.

Si consideri, inoltre, come nel sistema dell'imposizione ai fini Iva siano riscontrabili esempi di diversificazione delle aliquote rispetto alla cessione di uno stesso bene. Si pensi, infatti, alla fattispecie dell'acquisto in comunione di un'abitazione non di lusso, per la quale solo uno degli acquirenti abbia i requisiti previsti in tema di agevolazioni "prima casa": in tal caso l'aliquota Iva ridotta al 4% è applicabile limitatamente alla quota di comproprietà.

- (30) Circ. n. 182 cit.
- (31) IANNIELLO- MONTESANO, *op. cit.*, p. 282, evidenziano come non vi sia alcun dubbio sull'applicazione delle aliquote diversificate qualora si documenti il trasferimento dell'unità immobiliare, per la quale spetterebbe un regime di favore (nella specie, "prima casa"), con un atto autonomo rispetto a quello documentante la cessione del restante fabbricato.

Nel senso che la separata indicazione dei valori nel caso di cessione di un edificio (o dei corrispettivi per il caso di atto portante due o più negozi) consenta di calcolare l'Iva applicando aliquote diverse, v. SANTUS, *Nota a Cass.* 20 aprile 1994 n. 3769, in *Riv. not.*, 1995, p. 1494.



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

(Riproduzione riservata)