

**Edizione di martedì 10 novembre 2015**

## **CRISI D'IMPRESA**

[Novità sul sovraindebitamento: un'opportunità per i commercialisti](#)

di Massimo Conigliaro

## **ACCERTAMENTO**

[La gestione degli avvisi bonari: termini per l'Agenzia e il contribuente](#)

di Leonardo Pietrobon

## **IVA**

[Il trattamento a fini Iva dell'acquisto online di biglietti aerei](#)

di Luca Mambrin

## **CONTENZIOSO**

[La cartella non motivata va impugnata entro venti giorni](#)

di Luigi Ferrajoli

## **IVA**

[Cessione di immobili e decorso del quinquennio](#)

di Sandro Cerato

## CRISI D'IMPRESA

---

### ***Novità sul sovraindebitamento: un'opportunità per i commercialisti***

di **Massimo Conigliaro**

Una recente sentenza del TAR Lazio (n. 12457 del 4 novembre 2015) ha acceso i riflettori su quello che qualcuno ha definito il **concordato dei consumatori**, ovvero dei piccoli imprenditori che non superano la soglia di fallibilità e non sono soggetti alle procedure concorsuali. Le possibilità di iscriversi nell'elenco dei gestori della crisi da sovraindebitamento sono oggi estese anche ai **ragionieri iscritti all'albo**, in forza dell'annullamento del D.M. 24 settembre 2014 N. 202 nella parte in cui negava ai soggetti privi di laurea specialistica l'opportunità di svolgere tale funzione.

Ai sensi dell'art. 7 della legge n. 3/2012, gli **organismi di composizione della crisi** forniscono **aiuto al debitore** in stato di sovraindebitamento nella formulazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti e di soddisfazione dei crediti sulla base di un piano che, assicurato il regolare pagamento dei titolari di crediti impignorabili ai sensi dell'articolo 545 del codice di procedura civile e delle altre disposizioni contenute in leggi speciali, preveda scadenze e modalità di **pagamento dei creditori**, anche se suddivisi in classi, ed indichi le eventuali garanzie rilasciate per l'adempimento dei debiti e le modalità per l'eventuale liquidazione dei beni. Ulteriori competenze dei gestori della crisi sono previste:

- dall'art. 9, che al comma 3 bis attribuisce loro la competenza a redigere una **relazione particolareggiata** da allegare alla proposta di piano del consumatore;
- dall'art. 15, comma 5, che attribuisce all'organismo di composizione della crisi il compito di assumere ogni iniziativa funzionale alla **predisposizione del piano** di ristrutturazione e all'esecuzione dello stesso;
- dall'art. 15, comma 6, che attribuisce agli organismi di composizione delle crisi la competenza a verificare la **veridicità dei dati** contenuti nella proposta e nei documenti allegati e ad **attestare la fattibilità del piano**;
- dall'art. 13, che attribuisce all'organismo di composizione della crisi il compito di risolvere le **eventuali difficoltà** insorte nell'esecuzione dell'accordo, nonché di vigilare sull'esatto adempimento dello stesso, conferendo infine poteri di modifica e di **individuazione di un liquidatore**.

Il TAR Lazio ha rilevato che ulteriori profili di contrasto della previsione regolamentare con la normativa primaria emergono anche dal contenuto di alcune disposizioni della stessa legge n. 3/2012. In particolare viene in rilievo il contenuto dell'art. 15, comma 9, a norma del quale *"I compiti e le funzioni attribuiti agli organismi di composizione della crisi possono essere svolti*

anche da un professionista o da una società tra professionisti in possesso dei **requisiti di cui all'articolo 28** della legge fallimentare nominati dal presidente del tribunale o dal giudice da lui delegato". Tale norma prevede che "possono essere chiamati a svolgere le funzioni di curatore: **avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti**". In forza della censurata disposizione regolamentare, di conseguenza i ragionieri commercialisti che possono essere nominati dal giudice quali gestori della crisi, non potrebbero tuttavia risultare iscritti nel corrispondente elenco dal quale trarre i professionisti con medesime competenze. Proprio sulla base del contenuto del comma 9 dell'art. 15 della legge n. 3/2015, **il Consiglio di Stato** in sede consultiva ha ritenuto che i soggetti già direttamente individuati dal legislatore possono già svolgere le incombenze proprie degli organismi di conciliazione, anche se il relativo registro non è stato ancora costituito, includendo "i professionisti o le società tra professionisti in possesso dei requisiti di cui all'art. 28 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267", tra cui rientrano, come visto, i ragionieri commercialisti iscritti all'ordine territoriale.

In generale, è possibile affermare che le opportunità offerte dalla legge n. 3 del 2012 non sono poche e l'entrata in vigore nel 2015 del Regolamento riguardante gli **Organismi di Composizione della Crisi (OCC)** ha aumentato l'interesse verso la nuova procedura che consente ai privati la falciatura dei propri debiti, sia di natura commerciale che tributaria.

Si tratta anche di un'opportunità per tanti professionisti ai quali si offrono **nuove chance di consulenza** professionale: i commercialisti, in particolare, possono essere sia i consulenti del debitore con il quale costruiscono il piano di risanamento sia i gestori della crisi nella veste di organismo di composizione della crisi. Diventa quindi importante valorizzare gli strumenti di risanamento per una platea davvero ampia di consumatori, professionisti ed imprese.

E' utile segnalare che per **sovraindebitamento** la legge intende una "situazione **perdurante di squilibrio tra le obbligazioni assunte ed il proprio patrimonio prontamente liquidabile, nonché la definitiva incapacità di adempiere regolarmente alle proprie obbligazioni**". In pratica, è possibile includere la gran parte dei casi in cui il consumatore non riesce a pagare rate di finanziamento o di mutuo ovvero altri debiti di cui ha assunto ragionevolmente l'impegno di pagare, ma che per ragioni sopravvenute e non legate alla sua volontà, non è più in grado di assolvere.

L'accordo del debitore o il piano del consumatore, se accolto, diventerà **vincolante per i creditori**, anche se non tutti i debiti saranno onorati. Durante l'esecuzione della procedura, il giudice sospende ogni azione esecutiva (pignoramento etc.) dei creditori nei confronti dei beni del debitore.

Al consumatore, la legge offre la possibilità di presentare:

- **un accordo con i creditori**, riservato ai soggetti non fallibili titolari di partita Iva, che deve essere approvato dai creditori che rappresentino almeno il 60% dei crediti;
- **un piano del consumatore**, riservato alle persone fisiche per debiti estranei all'attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta. Tale procedura non prevede il voto dei creditori e, se approvata dal giudice, è comunque vincolante per tutti;

- **una richiesta di liquidazione del patrimonio**, con una procedura che richiede di mettere a disposizione **tutti i propri beni**. Una volta terminata con successo la procedura, il debitore sarà esdebitato, ovvero sarà libero da ogni debito ancora non onorato, con ciò realizzando quel **fresh start** cui la norma tende e cioè la possibilità di ripartire da zero senza il fardello di debiti pregressi.

Tra i **debiti falcidiabili** non sono comprese le risorse proprie dell'Unione europea, l'iva e le ritenute dichiarate e non versate, che possono essere soltanto oggetto di dilazione.

## ACCERTAMENTO

---

### ***La gestione degli avvisi bonari: termini per l'Agenzia e il contribuente***

di **Leonardo Pietrobon**

Tra la fase di **presentazione dei modelli dichiarativi** da parte del contribuente e quella di eventuale **controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria** si inserisce una fase di liquidazione delle imposte o dei crediti spettanti, che comunemente viene riconosciuta con il termine di **"liquidazione automatica"**. Tale fase, priva di ogni qualsivoglia forma di valutazione sul merito del **contenuto del modello dichiarativo**, è svolta in base a tutti i **dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria** (precedenti modelli dichiarativi, modelli di versamento F24, ecc) e si tratta di un controllo finalizzato a verificare **l'esattezza numerica di quanto riportato** in dichiarazione nonché l'esattezza dei conseguenti versamenti che dai modelli dichiarativi derivano.

Da un punto di vista normativo il controllo automatizzato è previsto rispettivamente

- **dall'articolo 36-bis D.P.R. 600/1973, per quanto riguarda le imposte dirette, e**
- **dall'articolo 54-bis D.P.R. n. 633/1972, per quanto riguarda l'Iva.**

In particolare, ai sensi delle citate disposizioni normative, gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate procedono, **entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo**, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta. Tale controllo, in sostanza, riguarda la **generalità dei modelli dichiarativi** presentati, **senza alcuna selezione preventiva** in base a specifici parametri di riferimento.

Come stabilito **dall'articolo 28 L. n. 449/1997**, il suddetto **termine ha carattere ordinatorio**, nel senso che **il mancato rispetto dello stesso non comporta alcuna decadenza in capo all'Amministrazione** finanziaria (gli avvisi bonari possono quindi essere recapitati al contribuente anche oltre tale termine, senza che, solo per questo, possa esserne contestata la regolarità).

**Diversa** è invece la **questione** per quanto riguarda la **notifica delle cartelle di pagamento derivanti dai controlli di cui all'art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973**. In base a quanto stabilito dall'art. 25 D.P.R. n. 602/1973, per le somme che risultano dovute a seguito di controlli automatizzati, previsti dal citato art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973, il **concessionario deputato per la riscossione deve notificare la cartella di pagamento al debitore** iscritto a ruolo o al coobbligato in solido nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, **entro il 31**

**dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.** Pertanto, se risultano delle somme dovute dal contribuente, risultanti da un avviso bonario, queste devono essergli richieste tramite ruolo entro una determinata scadenza, pena l'impossibilità, oltre tale data, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di pretenderle.

Anno d'imposta	Anno in cui è stata presentata la dichiarazione	Termine di notifica della cartella di pagamento
		<b>Somme da controlli automatizzati ex art. 36-bis DPR 600/1973</b>
2010	2011	31.12.2014
2011	2012	31.12.2015
2012	2013	31.12.2016
2013	2014	31.12.2017
2014	2015	31.12.2018

A seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli Uffici ai sensi degli artt. 36-bis e 54-bis D.P.R. n. 633/1972, come disposto dal co. 2, art. 2, D.Lgs. n. 462/1997, **l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo non viene eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute.** In particolare, il pagamento deve avvenire entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai predetti artt. 36-bis D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis D.P.R. n. 633/1972, ovvero dal ricevimento della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta.

Come chiarito dalla **C.M. 3.8.2001, n.77/E, il co. 2, art. 2 D.Lgs. n. 462/1997** prevede una duplice disposizione di favore per il contribuente e per il sostituto d'imposta. Viene previsto, infatti, che il **termine di 30 giorni per eseguire il pagamento** della maggiore imposta liquidata e beneficiare così della riduzione delle sanzioni dovute, oltre che **dalla data di ricevimento della comunicazione**, possa decorrere anche **dalla data della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione** in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. Quindi:

1. **se la comunicazione contiene l'espresso e specifico invito**, da parte dell'Ufficio, alla presentazione di documenti o chiarimenti, il contribuente aderendo tempestivamente alla richiesta, acquisisce il diritto a ricevere la comunicazione definitiva e, effettuando poi il **pagamento entro 30 giorni**, usufruisce della riduzione della sanzione, sia che l'imposta dovuta **sia stata rideterminata in sede di autotutela, sia che la stessa sia stata confermata.** In altre parole, se l'iniziativa è dell'Ufficio, il contribuente viene in ogni

- caso riammesso nei termini ai fini della riduzione di cui trattasi;
2. **qualora, invece, l'iniziativa in ordine alla presentazione di documenti o chiarimenti sia assunta autonomamente dal contribuente**, la possibilità per lo stesso di pagare **entro 30 giorni** dalla comunicazione definitiva, mantenendo il diritto alla riduzione della sanzione, **sussiste solo se l'imposta viene rideterminata in sede di autotutela.**

## IVA

---

### ***Il trattamento a fini Iva dell'acquisto online di biglietti aerei***

di Luca Mambrin

Nel caso di acquisto **online di biglietti per il trasporto internazionale aereo di passeggeri** è necessario prestare particolare attenzione agli adempimenti che devono essere posti in essere ai fini della corretta applicazione delle regole Iva. Ai sensi dell'art. **7-quater comma 1 lett. b)** del D.P.R. n. 633/1972 si considerano **territorialmente rilevanti in Italia** le prestazioni di trasporto di passeggeri *"in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato"*: le regola, **in deroga** ai principi generali di territorialità delle prestazioni di servizi (Stato del committente per le operazioni B2B e Stato del prestatore per le operazioni B2C) trova applicazione in ordine ai servizi di trasporto di passeggeri resi **sia nei confronti di soggetti passivi sia nei confronti di soggetti privati**. Si considera effettuata nel territorio dello Stato e quindi rilevanti a fini Iva la parte del trasporto percorsa nel territorio dello Stato, mentre saranno fuori dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del requisito territoriale le tratte di un trasporto internazionale effettuate fuori dal territorio dello Stato.

In merito alla difficile identificazione e quantificazione della tratta nazionale nel caso di trasporto internazionale (aereo o marittimo) la **C.M. n. 37/E/2011** ha confermato le istruzioni già impartite in passato con riguardo alla determinazione di **percentuali forfetarie** di percorrenza nel territorio nazionale per i vari tipi di trasporto di passeggeri, ovvero:

- per il **trasporto marittimo internazionale**, le indicazioni della **C.M. n. 11/420390/1980** nella quale veniva fissata forfetariamente, nella misura del **5% di ogni singolo intero trasporto**, la quota parte del servizio di trasporto marittimo internazionale che poteva considerarsi effettuata nel territorio dello Stato, sia pure in regime di **non imponibilità** ai sensi dell'art. 9 comma 1 n. 1) del D.P.R. n. 633/1972;
- per il **trasporto aereo internazionale**, le indicazioni della **R.M. n. 89/E/1997**, nella quale si era stabilito che le prestazioni di servizi rese nello spazio aereo italiano dovevano essere **forfetariamente individuate nella misura del 38%** dell'intero tragitto del singolo volo internazionale.

Quindi, premesso che nel caso di **compagnia aerea italiana** o di **stabile organizzazione in Italia** di una compagnia aerea non residente **la società acquirente il biglietto aereo non dovrà porre in essere alcun adempimento a fini Iva** in quanto tutti gli adempimenti spettano alla compagnia aerea residente, la quale potrà, ai sensi dell'art. 22 comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 anche non emettere fattura, vediamo cosa invece è necessario fare nel caso di acquisto online dei biglietti aerei per un trasporto di persone effettuati presso una compagnia estera.



- Biglietto aereo acquistato online per un **volo interno**, tratta Milano – Bari, da un **vettore estero appartenente ad un Paese Extra – UE**: dovrà essere emessa **autofattura ai sensi dell'art. 17 comma 2** del D.P.R. n. 633/1972 con applicazione dell'Iva al 10% senza poter esercitare il diritto alla detrazione a norma dell'art. 19-bis1 lett. e) del D.P.R. 633/1972.
- Biglietto aereo acquistato per un **volo internazionale**, tratta Roma – Berlino da un **vettore comunitario**: per la parte del **percorso territorialmente rilevante in Italia** (pari al 38% del tragitto) si dovrà procedere con **l'integrazione e la doppia registrazione della fattura** ricevuta da parte del vettore comunitario con applicazione in luogo dell'Iva del titolo di **non imponibilità ai sensi dell'art. 9 comma 1 n. 1 del D.P.R. 633/1972** se trattasi di trasporto internazionale in dipendenza di un unico contratto, mentre la parte del percorso territorialmente non rilevante nel territorio dello Stato (pari 62% del tragitto) sarà **fuori dal campo di applicazione dell'Iva ai sensi dell'art. 7-quater comma 1 lett. b) del D.P.R. n. 633/1972**.
- Biglietto aereo acquistato per un **volo internazionale**, tratta Parigi – Mosca, da un vettore comunitario (o Extra – UE): la società acquirente il biglietto aereo **non dovrà porre in essere alcun adempimento a fini Iva**, trattandosi di operazione territorialmente non rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-quater comma 1 lett. b) del D.P.R. n. 633/81972.

In nessun caso poi l'operatore italiano dovrà presentare il modello Intrastat, in quanto per tutti **i servizi speciali di cui agli art. 7-quater e 7-quinquies** l'art. 50 comma 6 del D.L. n. 331/1993 **esclude l'obbligo di compilazione e presentazione dell'elenco riepilogativo**.

Infine, anche per evitare errori o omissioni negli adempimenti Iva, si evidenzia che è possibile che il biglietto aereo possa essere, anziché intestato all'azienda, **acquistato ed intestato direttamente dal dipendente o dall'amministratore**, il quale potrebbe allegare la spesa sostenuta nella nota a piè di lista relativa alla trasferta e chiederne il rimborso; verrebbero così evitati problemi di gestione a fini Iva dell'operazione da parte dell'azienda la quale tuttavia dovrà comunque espletare correttamente gli adempimenti in materia di tenuta del libro unico sul lavoro.

## CONTENZIOSO

---

### ***La cartella non motivata va impugnata entro venti giorni***

di **Luigi Ferrajoli**

Il ricorrente che vuole far valere il **vizio di motivazione** della cartella esattoriale deve proporre **opposizione agli atti esecutivi** entro il termine di venti giorni dalla notifica della cartella, ai sensi dell'**art.617, co.1. c.p.c.** Tale principio è stato stabilito dalla Corte di Cassazione **con la sentenza n.21080/15.**

Nello specifico la Suprema Corte si è occupata di una vicenda in cui il contribuente aveva impugnato una cartella esattoriale relativa a spese di giustizia, oltre i venti giorni dalla notifica della stessa, eccependo **l'assoluto difetto di motivazione dell'atto impositivo.**

L'Agente della riscossione si è costituito in giudizio rilevando **l'inammissibilità dell'impugnazione**, atteso che l'azione proposta dal ricorrente integrava **un'opposizione agli atti esecutivi** e pertanto doveva essere proposta **entro i venti giorni dalla notifica** della cartella esattoriale, ai sensi dell'art.617 co.1 c.p.c.; termine che nel caso di specie non era stato rispettato dal contribuente.

Il Giudice di primo grado ha accolto il ricorso ritenendo non **applicabile nel caso di specie l'art.617 co.1. c.p.c.** attesa l'assoluta impossibilità per il contribuente, in base ai **dati e alle indicazioni contenute** nella cartella di pagamento, di effettuare i necessari controlli **sulla correttezza dell'imposizione.** Il rispetto del termine summenzionato, infatti secondo il Tribunale, avrebbe sottoposto il contribuente alla riscossione **coattiva esattoriale senza consentirgli di conoscere le motivazioni della ingiunzione.**

L'Agente della riscossione ha proposto ricorso per Cassazione avverso tale provvedimento rilevando che l'opposizione agli atti esecutivi doveva essere proposta entro venti giorni **dalla notifica dell'atto, ritenuto viziato nella forma dal debitore**, così come previsto dall'art. 617, co.1. c.p.c. e, quindi il termine summenzionato doveva essere rispettato anche nei casi in cui, come nella fattispecie in esame, l'atto **era carente della motivazione, indipendentemente dal grado della carenza.**

La Corte di Cassazione con la sentenza n.21080/15 riprendendo un principio giurisprudenziale già consolidato ha accolto l'impugnazione proposta dall'Agenzia e ha statuito che: **"...ascrive al vizio di forma la mancanza di motivazione della cartella esattoriale, in quanto si risolve in una carenza dei requisiti formali minimi di validità della stessa, cioè delle indicazioni necessarie per identificare il credito e per rendere possibile la difesa di merito"** (Cass. n. 27824/09).

Ne consegue che nel caso in cui sia **dedotta l'irregolarità formale** della cartella esattoriale,

relativa a spese di giustizia, come nel caso de quo, il **contribuente deve proporre l'opposizione agli atti esecutivi nei termini di venti giorni dalla notifica** della cartella per la quale è **applicabile l'art. 29 del D.Lgs. n.46/99** (che rinvia per la relativa regolamentazione alle forme ordinarie) in quanto tale norma risulta applicabile sia alle entrate di natura tributaria non di competenza delle commissioni tributarie ovvero alle entrate di natura non tributaria che vengono riscosse seguendo il procedimento di cui al d.P.R. n.602/73 (Cass. n.25757/08 e Cass. n. 13583/15).

Secondo la Suprema Corte **il vizio inerente la mancanza di motivazione della cartella esattoriale**, anche nel caso di carenza assoluta di motivazione, determina **una irregolarità formale** dell'atto e **non l'inesistenza giuridica** dello stesso. Infatti quest'ultima si ha soltanto qualora **l'atto non sia in alcun modo ascrivibile al suo modello legale**, non certo quando ne sia, totalmente o parzialmente, difforme.

In materia **di esecuzione forzata**, l'atto è considerato **inesistente** qualora sia **carente dei requisiti previsti ex lege, indispensabili per il raggiungimento del suo scopo**, ossia l'espropriazione del bene per il soddisfacimento delle pretese creditorie.

**La cartella di pagamento** nel procedimento di riscossione è l'atto prodromico all'instaurazione della procedura esecutiva, ma è anche l'atto per il cui tramite il titolo esecutivo è notificato al soggetto passivo della riscossione coattiva. In questo caso **il vizio di motivazione** non è in alcun modo ascrivibile al suo modello legale **e non rende impossibile il raggiungimento dello scopo** di portare a conoscenza del contribuente dell'instaurazione dell'azione esecutiva esattoriale nei suoi confronti. Ne consegue pertanto **l'invalidità della cartella esattoriale** e non la sua inesistenza, con la legittima conseguenza dell'opposizione entro venti giorni dalla notifica.

Alla luce di ciò la Corte di Cassazione ha legittimamente ritenuto **tardiva l'impugnazione della cartella esattoriale** proposta dal contribuente, oltre i venti giorni dalla notifica della stessa e, pertanto, ne ha **dichiarato l'inammissibilità**.

## IVA

---

### **Cessione di immobili e decorso del quinquennio**

di **Sandro Cerato**

Nell'ambito delle **cessioni immobiliari da parte delle imprese che hanno costruito l'immobile**, o che sullo stesso vi hanno eseguito interventi di ristrutturazione, l'applicazione dell'IVA costituisce il regime naturale (ed obbligatorio), **se non sono trascorsi più di cinque anni** rispetto alla data di ultimazione dei lavori. Risulta pertanto necessario verificare i seguenti aspetti:

- il **regime Iva delle cessioni di immobili in corso di costruzione** (e quindi prima del momento in cui l'immobile è ultimato);
- quando **l'immobile si intende ultimato**, e quindi la data da cui inizia a decorrere il termine di cinque anni.

Relativamente al **primo aspetto**, le disposizioni normative non si riferiscono espressamente alla cessione di fabbricati non ancora ultimati, al contrario di altre norme contenute nel DPR. 633/72, quali ad esempio:

- il n. 21 della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633/72;
- il n. 127-*undecies*) della medesima Tabella A, parte III.

Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (**circolare del 1.3.2007, n. 12/E**), la cessione di fabbricati non ultimati posta in essere, in qualità di venditore, da un soggetto passivo IVA (es. una società di costruzione, una società manifatturiera, ecc.) **esula dall'ambito di applicazione del regime di esenzione** previsto dall'art. 10, n. 8-*bis*) e 8-*ter*) del DPR 633/72 e sconta l'IVA, con le aliquote previste dalla legislazione vigente. A ciò si aggiunga che, in **presenza dei necessari presupposti normativi**, la cessione di fabbricati non ultimati sconta l'IVA con le aliquote agevolate:

- del 4%, *ex n. 21*) della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72 (fabbricati non ultimati per cui sussistono i requisiti oggettivi e soggettivi per fruire dell'agevolazione prima casa);
- del 10%, *ex n. 127-undecies*) della Tabella A, parte III, allegata al DPR. 633/72 (case di abitazione non ultimate non di lusso *ex D.M. 2.8.69*; **fabbricati "Tupini" o porzioni di fabbricati "Tupini"** non ultimati ceduti dall'impresa costruttrice).

Relativamente al secondo aspetto, ossia quello della data in cui l'immobile si deve considerare ultimato, l'art. 35 co. 8 lett. a) del D.L. 223/2006, conv. L. 248/2006, non contiene alcuna precisazione in merito all'esatta individuazione di detto momento. Al riguardo,

l'Amministrazione finanziaria (circolare 1.3.2007 n. 12/E) ha chiarito che il **momento dell'ultimazione della costruzione** o dell'intervento di recupero coincide con quello in cui l'immobile diviene idoneo ad espletare la sua funzione, ovvero ad essere destinato al consumo. Rifacendosi ai chiarimenti forniti con la **circolare 12.8.2005 n. 38/E**, emanata in materia di accertamento dei requisiti per **l'applicazione dell'agevolazione "prima casa"**, l'Agenzia delle Entrate ha quindi precisato che **l'ultimazione della costruzione** (o dell'intervento di recupero) si verifica quando viene attestata dal direttore dei lavori, di norma in sede di dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR. 6.6.2001, n. 380. Tuttavia, anche a prescindere dall'attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico, **il fabbricato si considera ultimato qualora sia concesso in uso a terzi**, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile (es. locazione, comodato). In tal caso, infatti, si presume che l'immobile, in quanto idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere completata l'opera di costruzione o di ristrutturazione.