



NEWS

# Euroconference

**Edizione di lunedì 24 Marzo 2025**

## IVA

**Regime Iva delle esportazioni differite**  
di Marco Peirolo

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**La novità inserita nel quadro A del modello 730/2025**  
di Laura Mazzola

## IVA

**La cancellazione dal Registro Imprese ed il regime Iva delle operazioni con esigibilità per cassa**  
di Luciano Sorgato

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Ai blocchi di partenza la comunicazione per gli investimenti nella ZES unica**  
di Luigi Scappini

## PENALE TRIBUTARIO

**Evasione fiscale: il concorso del consulente nel reato**  
di Marco Bargagli

## EDITORIALI

**Novità nella valutazione del Merito Creditizio: il ruolo del Commercialista**  
di Redazione



## IVA

# Regime Iva delle esportazioni differite

di Marco Peirolo



**IVA IN PRATICA**

**IN OFFERTA PER TE € 65 + IVA 4%** anziché € 100 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**

**ABBONATI ORA**

Nell'ambito dei rapporti commerciali con l'estero, assumono rilevanza i trasferimenti di beni al di fuori del territorio comunitario con passaggio della proprietà differito a un momento successivo rispetto a quello dell'invio materiale dei beni.

Nei rapporti con clienti di Paesi extra UE, il regime di non imponibilità proprio delle cessioni all'esportazione si applica anche quando i beni sono inviati all'estero in regime "franco valuta", per essere successivamente ceduti al cliente non residente in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto ab origine dalle parti.

Un'altra tipologia di esportazione, anch'essa differita, è quella dipendente dall'accordo di call-off stock, con il quale la proprietà dei beni si trasferisce in capo al cliente solo nel momento del prelievo dal deposito, con il conseguente obbligo, da parte del fornitore, di emettere la fattura di vendita con applicazione del regime di non imponibilità Iva.

## Esportazioni "franco valuta"

Al di fuori dell'accordo di *call-off stock* (*consignment stock*, secondo l'espressione utilizzata dall'Amministrazione finanziaria), la cui disamina avverrà nel prosieguo, l'articolo 8, comma 1, D.P.R. 633/1972, nel prevedere che costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili, "le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti ...", deve essere interpretato nel senso che, per ritenere sussistente una cessione all'esportazione non imponibile, è indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento, oltre, naturalmente, al pagamento del corrispettivo.



Questa conclusione, sostenuta dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 156/1999, è stata confermata dalla risoluzione n. 306/E/2008, in relazione a una fattispecie d'invio dei beni all'estero senza che fosse in programma alcuna cessione. In tale evenienza, infatti, l'invio dei beni al di fuori dell'Unione Europea costituisce una mera esportazione "franco valuta", in cui manca uno degli elementi caratterizzanti le "cessioni all'esportazione" di cui all'articolo 8, D.P.R. 633/1972, cioè il trasferimento del diritto di proprietà dei beni stessi.

In linea di principio, pertanto, l'esportazione "franco valuta" non beneficia del trattamento di non imponibilità in esame, ma l'eccezione è costituita da quelle operazioni che, pur non essendo riconducibili allo schema del contratto di *call-off stock*, siano – sul piano degli effetti – molto simili a quest'ultima fattispecie.

Nello stesso senso, si pone la recente risposta a interpello n. 34/E/2025, relativa a un'esportazione "franco valuta", ossia un'operazione mediante la quale un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato trasferisce propri beni dall'Italia verso uno Stato *extra UE*, in assenza di un passaggio di proprietà degli stessi e, dunque, senza percepire alcun corrispettivo a tale titolo. In sostanza, una volta a destinazione, i beni continuano a essere di proprietà del soggetto passivo italiano, presupposto che impedisce di considerare l'operazione come una cessione all'esportazione nei termini descritti dall'articolo 8, D.P.R. 633/1972.

L'Agenzia delle entrate ha escluso che la cessione possa beneficiare del titolo di non imponibilità, in considerazione della finalità dell'invio dei beni in territorio estero, vale a dire la loro vendita.

Qualche spiraglio, al riguardo, era lecito nutrirlo dopo che, con la risposta a interpello n. 238/E/2020, l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto applicabile la non imponibilità anche in relazione ai beni trasferiti in un magazzino di proprietà di terzi situato in uno Stato *extra UE*, in attesa di essere venduti a clienti non ancora individuati e che, quindi, non si erano impegnati al relativo acquisto.

Nella fattispecie oggetto della risposta a interpello n. 34/E/2025, oltre a non essere stato stipulato un accordo di *call-off stock*, non risulta neppure esistente, in capo all'istante, l'obbligo di vendere i beni ai singoli clienti, con la conseguenza che l'eventuale cessione delle merci esportate durante la loro permanenza all'estero non assume rilevanza ai fini Iva per difetto del requisito della territorialità, non essendo più i beni nel territorio dello Stato, *ex articolo 7-bis*, D.P.R. 633/1972.

In definitiva, l'operazione in esame non presenta i caratteri propri di una cessione all'esportazione, per cui, all'atto della cessione nei confronti dei clienti americani, l'istante è tenuto a emettere fattura non soggetta a Iva ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis, lettera b), D.P.R. 633/1972.

Il nuovo intervento dell'Agenzia delle entrate è significativo, perché – come sopra anticipato – implica che gli operatori non possono applicare il titolo di non imponibilità ai beni ceduti in



territorio estero soltanto in considerazione della finalità dell'operazione che ha avuto origine con l'esportazione doganale, volta alla successiva vendita dei beni.

Accordo/procedura

*Call-off stock*

Riflessi ai fini Iva

All'atto dell'espletamento delle formalità doganali di esportazione, si è in presenza di una cessione a titolo oneroso delle merci in uscita; cessione che, in virtù delle pattuizioni di cui al contratto in esame, è realizzata secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, cioè all'atto del prelievo dal deposito.

In questa ipotesi, con il prelievo, si dà esecuzione alla compravendita da parte dell'acquirente al quale i beni sono stati inviati e messi a sua disposizione dal venditore; si realizzano, pertanto, i presupposti per inquadrare l'operazione nell'ambito delle cessioni all'esportazione non imponibili Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

Esportazione "franco valuta"

Quando i beni siano inviati al di fuori dell'Unione Europea in regime "franco valuta", cioè senza trasferimento della proprietà, per essere successivamente ceduti al cliente non residente in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto *ab origine* dalle parti, nel presupposto che il fornitore italiano possa considerarsi, al momento del trasporto/spedizione dei beni in territorio estero, obbligato a vendere al cliente non residente i suddetti beni, può ritenersi che, con il prelievo della merce dal deposito per la consegna al cliente, si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione nell'ambito delle cessioni all'esportazione non imponibili Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

L'ipotesi considerata è quella che ricorre nel caso affrontato dalla risoluzione n. 94/E/2013, vale a dire quando i beni siano inviati al di fuori dell'Unione Europea, in regime "franco valuta", per essere successivamente ceduti al cliente non residente, in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto *ab origine* dalle parti.

La merce:

- ancorché stoccati in un deposito di proprietà dell'operatore nazionale o di cui, comunque, quest'ultimo ha la disponibilità, in virtù, ad esempio, del contratto di locazione appositamente stipulato;
- risulta vincolata, sin dall'inizio, all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alle sue esigenze produttive/commerciali.



Nel presupposto, quindi, che il fornitore italiano possa considerarsi, al momento del trasporto/spedizione dei beni fuori dall'Unione Europea, obbligato a vendere al cliente estero i suddetti beni, può ritenersi che:

- con il prelievo della merce dal deposito per la consegna al cliente estero si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972; e
- conseguentemente, il *plafond* di cui all'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, si costituisce solo nel momento e nella misura in cui la merce risulta prelevata dall'acquirente e debitamente fatturata dal fornitore.

Questa conclusione presuppone, come già affermato in giurisprudenza<sup>[1]</sup>, che sussista il carattere definitivo dell'operazione, sicché risulta essenziale, al fine di evitare iniziative fraudolente, la prova – il cui onere grava sul contribuente – che l'operazione, fin dalla sua origine, e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero.

La prova richiesta ricalca quella che la stessa giurisprudenza di legittimità ha previsto in relazione alla prova del trasporto/spedizione dei beni nell'ambito delle triangolazioni all'esportazione.

È stato, infatti, affermato che, affinché un'operazione triangolare possa qualificarsi come cessione non imponibile, l'espressione letterale “*a cura*” del cedente, contenuta nell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, deve essere interpretata in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente (al di fuori, cioè, di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente) decidere di inviare i beni in altro Stato membro o al di fuori dell'Unione Europea.

Pertanto, non è necessario che il trasporto/spedizione della merce avvenga in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti, come cessione nazionale in vista del trasporto/spedizione al cessionario residente all'estero<sup>[2]</sup>.

Riguardo alla prova della volontà delle parti di inviare la merce all'estero, ai fini della successiva vendita, la risoluzione n. 94/E/2013 considera tuttora valide le indicazioni fornite con la risoluzione n. 520657/1975, secondo cui il collegamento tra i beni inviati all'estero in regime “*franco valuta*” (per specie, qualità e quantità) e quelli ceduti secondo gli accordi contrattuali può essere dimostrato mediante:

- l'annotazione in un apposito registro, tenuto ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972,



delle spedizioni dei beni all'estero, riportando per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione;

- l'indicazione nella fattura di vendita, emessa al momento della consegna dei beni all'acquirente, della corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti.

### **Orientamento della Corte di Cassazione**

Come anticipato, la soluzione fornita dalla risoluzione n. 94/E/2013 trova conferma nella posizione della giurisprudenza di legittimità, la quale ha escluso che, per applicare la non imponibilità di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, sia indispensabile che l'effetto traslativo della proprietà sia contestuale all'invio dei beni in territorio *extra* comunitario.

Dal citato dato normativo, si desume che la cessione all'esportazione si configura in presenza di una transazione caratterizzata dal concorso di 2 distinti requisiti:

- il trasporto/spedizione dei beni fuori dall'Unione Europea, comprovato da un'apposita documentazione; e
- il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale sui beni medesimi.

Non si riscontra, tuttavia, né a livello normativo, né sul piano sistematico, alcuna esigenza che imponga una sequenza temporale vincolata degli effetti della transazione, nella specie l'anteriorità dell'effetto traslativo del diritto reale rispetto a quello dell'uscita della merce dal territorio comunitario.

In particolare:

- sul piano normativo, assume rilevanza la nozione di “*operazione*”, per cui l'accezione “*cessione all'esportazione*”, utilizzata dall'articolo 8, D.P.R. 633/1972, indica che è richiesto, ai fini della non imponibilità, un vincolo finalistico tra il trasferimento della proprietà e l'esportazione, ma non anche un'obbligata successione temporale tra i 2 termini dell'operazione;
- sul piano sistematico, il principio della tassazione dei beni nel luogo di consumo presuppone solo il carattere definitivo dell'operazione, sicché ciò che risulta essenziale – e che la norma persegue al fine di evitare iniziative fraudolente – è la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero.

In definitiva, le sentenze n. 5894/2013 e n. 23588/2012 della Corte di Cassazione escludono che il beneficio della non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazione possa essere



negato nell'esclusiva considerazione che il trasferimento della proprietà relativo ai beni esportati si è verificato in un momento successivo a quello del relativo invio dei beni in territorio *extra comunitario*.

### Orientamento dell'Aidc

Tale conclusione, a sua volta, si basa sulle indicazioni contenute nella norma di comportamento n. 161 dell'Aidc (Associazione italiana dottori commercialisti).

L'Aidc rammenta che l'articolo 8, § 1, lettera a), VI Direttiva CEE (ora articolo 32, Direttiva 2006/112/CE) qualifica la cessione all'esportazione in funzione di 2 elementi distinti, costituiti:

- dalla consegna o spedizione dei beni; e
- dall'atto negoziale in base al quale avviene il trasferimento della proprietà, che può essere immediato o differito.

L'operazione e, quindi, il regime di non imponibilità, non dipende dall'ordine cronologico in cui i suddetti elementi si verificano, in quanto la momentanea assenza di uno di essi si pone esclusivamente come condizione di sospensione degli effetti della cessione, espressamente prevista – nell'ordinamento interno – dall'articolo 6, commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972.

Secondo la norma di comportamento, affinché le cessioni all'esportazione, il cui effetto traslativo sia posticipato rispetto all'invio dei beni all'estero, siano rilevanti ai fini del *plafond*, è indispensabile che l'intervallo temporale tra il trasporto/spedizione e la cessione successivamente eseguita trovi giustificazione nell'intenzione dell'operatore nazionale di vendere i beni sin dal momento del loro invio in territorio *extra comunitario*.

### Esportazioni in regime di *call-off stock*

Con il contratto di *call-off stock*, che la prassi amministrativa italiana indica come *consignment stock*, il destinatario dei beni ha la possibilità di differire, rispetto al momento di arrivo dei beni nel proprio Stato membro, l'acquisto della proprietà degli stessi, rinviando anche, fino al momento del loro prelievo dal deposito, il pagamento del prezzo di acquisto convenuto.

Lo schema del *call-off stock* può essere utilizzato anche nei rapporti con soggetti *extra UE*, dovendosi, pertanto, distinguere a seconda che l'operatore nazionale agisca in veste di fornitore o di cliente<sup>[3]</sup>.



## Operatore nazionale in veste di fornitore

Nella prima ipotesi, occorre stabilire se sia possibile considerare l'operazione come una cessione all'esportazione, in quanto tale non imponibile ai fini Iva, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, con la conseguente costituzione del *plafond* per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta.

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 58/E/2005, ha chiarito che analoghe conclusioni a quelle indicate dalla risoluzione n. 235/1996, valgono nel caso in cui i beni siano inviati a destinazione di un acquirente stabilito in un Paese *extra UE*, presso un deposito del medesimo o di un terzo cui quest'ultimo possa accedere.

Nella risoluzione n. 235/1996, è stato precisato che, in considerazione della particolare clausola utilizzata per la vendita delle merci, che comporta uno stoccaggio presso i locali dell'acquirente il quale ha l'esclusiva dell'acquisto, si è in presenza di un'unica operazione, cioè la cessione intracomunitaria, che si considera effettuata non all'atto dell'invio dei beni nel territorio di altro Stato membro, bensì nel momento in cui si produce l'effetto traslativo della proprietà per l'acquirente, vale a dire all'atto del prelievo dei beni dal deposito a opera di quest'ultimo<sup>[4]</sup>.

È in relazione a tale momento e, in ogni caso, non oltre un anno dalla consegna o spedizione dei beni, che il fornitore nazionale provvederà a emettere fattura non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, e a presentare il modello Intra 1-bis.

Naturale conseguenza di questa impostazione è che, all'atto del verificarsi del prelievo, e quindi della cessione intracomunitaria, verrà a costituirsi il *plafond* per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta.

Come precisato dalla risoluzione n. 235/1996, la movimentazione intracomunitaria dei beni in esecuzione dell'accordo di *consignment stock*, che possono essere accompagnati da un documento di trasporto, deve risultare dall'annotazione nel registro di cui all'articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993<sup>[5]</sup>.

All'atto dell'espletamento delle formalità doganali di esportazione si è, infatti, in presenza di una cessione a titolo oneroso dei beni; la stessa, tuttavia, in virtù del contratto di *call-off stock*, si realizza secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, cioè al momento del prelievo della merce dal deposito.

In questa ipotesi, con il prelievo, si dà esecuzione alla compravendita da parte dell'acquirente cui i beni sono stati inviati e messi a sua disposizione dal venditore, per cui si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972; naturalmente, il *plafond* si costituirà solo nel momento e nella misura in cui i beni risultino prelevati dall'acquirente e debitamente fatturati dal fornitore italiano.



## Fasi in cui si articola l'operazione

L'acquirente invia un ordine di acquisto al fornitore che consegna i beni all'estero presso un deposito del soggetto acquirente o, a seconda dei casi, di un soggetto terzo con accesso esclusivo da parte dell'acquirente.

L'esportazione delle merci spedite risulta dall'emissione della relativa bolletta doganale corredata da una fattura *pro forma*.

All'atto del prelievo, l'acquirente emette un documento attestante le merci ritirate ai fini della definizione finanziaria dell'operazione.

Il fornitore emette una fattura, in relazione ai beni prelevati, contenente le indicazioni dell'ordine, della bolletta doganale, della fattura *pro forma* e del documento rilasciato dall'acquirente al momento del prelievo.

### Adempimenti del fornitore italiano

Adempimenti conseguenti Emissione della bolletta doganale di esportazione corredata da all'invio dei beni in un Paese una fattura *pro forma*.

### extra UE

Adempimenti conseguenti al Emissione, rispetto al momento del prelievo, della fattura di prelievo dei beni vendita con l'annotazione del titolo di non imponibilità e con l'eventuale indicazione della relativa norma (comunitaria o nazionale).

Annotazione della fattura di vendita nel registro delle fatture emesse (di cui all'articolo 23, D.P.R. 633/1972) secondo l'ordine della numerazione ed entro 15 giorni.

Le considerazioni esposte non possono essere formulate in mancanza di un contratto di *call-off stock*, ovvero in presenza di una fattispecie in cui l'operatore nazionale invia i beni verso un proprio deposito situato in un Paese *extra UE* per la successiva rivendita; in tal caso, infatti, all'atto dell'esportazione della merce, non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso e la rivendita effettuata nel Paese terzo non rileva agli effetti dell'Iva per carenza del presupposto territoriale<sup>[6]</sup>.

## Operatore nazionale in veste di cliente

Laddove, invece, il *call-off stock* sia stipulato dall'operatore nazionale in veste di cliente, la risoluzione n. 346/E/2008 ha richiamato le considerazioni elaborate nella risoluzione n. 96/E/2007, con riferimento al contratto di "prestito d'uso" di merce importata.

Nel richiamato documento di prassi è stato precisato che, per i beni importati, anche se non a titolo definitivo, l'Iva dev'essere accertata, liquidata e riscossa in dogana all'atto della loro introduzione nel territorio nazionale. Inoltre, la circostanza che le disposizioni in materia doganale consentono a soggetti diversi dal proprietario effettivo delle merci di operare in dogana in nome proprio e per conto del proprietario consente di affermare che la proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per esercitare la detrazione dell'Iva pagata,



essendo, invece, richiesto che i beni o servizi acquisiti presentino un nesso immediato e diretto con l'oggetto dell'attività d'impresa, ossia siano a essa inerenti.

Anche nel caso in esame, sebbene la merce sia importata in virtù di un contratto di *call-off stock*, in base al quale l'acquirente italiano acquisterà la proprietà dei beni solo al momento del loro prelievo dal deposito, e quindi in un momento successivo rispetto al transito delle merci in dogana, il cliente italiano ha:

? da un lato, l'obbligo di assolvere l'Iva in dogana; e

? dall'altro, il diritto di esercitare la detrazione dell'Iva medesima ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, previa annotazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti.

All'atto del prelievo delle merci dal deposito in Italia, l'operazione dovrà essere documentata dal fornitore *extra comunitario* con il titolo certificativo previsto nel proprio Paese, mentre il cliente italiano emetterà autofattura, nella quale indicherà:

? l'ammontare del corrispettivo corrisposto e dell'Iva relativa;

? gli estremi della bolletta doganale con cui i beni sono stati introdotti e quelli di registrazione nel registro degli acquisti.

Detta autofattura andrà annotata nel registro delle vendite e degli acquisti in una separata colonna appositamente contrassegnata, assolvendo l'unica funzione di documentazione dell'operazione di acquisto ai fini delle imposte sui redditi, posto che – ai fini Iva – l'imposta è già stata assolta e annotata all'atto dell'importazione.

Tuttavia, qualora il prezzo corrisposto al momento dell'acquisto definitivo sia superiore a quello indicato in dogana al momento dell'introduzione delle merci nel territorio dello Stato, l'importo medesimo, da documentare e annotare integralmente nel registro delle fatture emesse e delle fatture d'acquisto, concorrerà alla liquidazione solo per la differenza corrisposta.

Diversamente, nell'ipotesi di restituzione dei beni ricevuti in deposito al fornitore, la risoluzione n. 346/E/2008 ha affermato che l'operazione dovrà essere considerata una cessione all'esportazione e, pertanto, dovrà essere documentata con fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972. Si tratta, invero, di un'interpretazione opinabile, in considerazione del fatto che, come più volte sostenuto dalla stessa Amministrazione finanziaria, agli effetti dell'imposta, assume rilevanza il rapporto civilistico instaurato tra i 2 soggetti interessati; pertanto, perché si configuri una cessione all'esportazione, è indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento<sup>[7]</sup>.

Infine, deve escludersi la possibilità di annotare le movimentazioni dei predetti beni in conto



deposito nel registro di cui all'articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993, al fine di vincere le presunzioni di acquisto e di cessione. Tale registro, infatti, è destinato ad accogliere le movimentazioni in entrata e in uscita dei beni che vengono trasferiti da un Paese membro all'altro, a titolo non traslativo della proprietà; si tratta, pertanto, di un registro specifico, che non può essere utilizzato per annotare beni diversi da quelli comunitari.

Nel caso di specie, secondo la risoluzione n. 346/E/2008, la natura di “*bene di terzi in conto deposito*” deve risultare dalla bolletta d’importazione, da annotare nel registro degli acquisti al fine di esercitare il diritto alla detrazione, fermo restando che il cliente italiano può istituire un registro di “*carico e scarico*” della merce movimentata nel deposito a seguito del contratto di *call-off stock*.

#### Adempimenti del cliente italiano

Adempimenti conseguenti al ricevimento dei beni provenienti da un Paese *extra UE* · bolletta doganale d’importazione annotata nel registro degli acquisti; e, eventualmente; · iscrizione nel registro di “*carico e scarico*” dei beni ricevuti dal fornitore *extra comunitario*.

Adempimenti conseguenti al prelievo dei beni Cancellazione dal registro di “*carico e scarico*” dei beni oggetto di prelievo<sup>[8]</sup>.

Emissione dell’autofattura rispetto al momento del prelievo.

Annotazione dell’autofattura, distintamente:

- nel registro delle fatture emesse, entro 15 giorni e con riferimento alla data di emissione;
- nel registro degli acquisti.

Adempimenti conseguenti alla restituzione dei beni Emissione della bolletta doganale di esportazione.

Cancellazione dal registro di “*carico e scarico*” dei beni oggetto di restituzione<sup>[9]</sup>.

Emissione, rispetto al momento del prelievo, della fattura di vendita con l’annotazione del titolo di non imponibilità e con l’eventuale indicazione della relativa norma (comunitaria o nazionale).

Annotazione della fattura di vendita nel registro delle fatture emesse (di cui all’articolo 23, D.P.R. 633/1972) secondo l’ordine della numerazione ed entro 15 giorni.

[1] Cfr. Cassazione n. 5894/2013 e n. 23588/2012.

[2] Cfr. Cassazione n. 14405/2014, n. 23735/2013, n. 13331/2013, n. 14186/2013, n. 6898/2011, n. 24964/2010, e n. 4098/2000.

[3] Per quanto, invece, riguarda i profili Iva del *call-off stock* nei rapporti intracomunitari, dal 1° gennaio 2020 occorre avere riguardo alla disciplina contenuta nell’articolo 17-bis, Direttiva



2006/112/CE, introdotto dalla Direttiva 2018/1910/UE, recepito in Italia nell'articolo 41-bis, D.L. 331/1993, introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera c), D.Lgs. 192/2021, con effetto dal 1° dicembre 2021.

[4] Per le cessioni intracomunitarie, la sospensione d'imposta, fino al 31 dicembre 2012, risultava giustificata dall'articolo 6, comma 1, D.P.R. 633/1972, applicabile in forza del rinvio generale alle disposizioni del D.P.R. 633/1972 contenuto nell'articolo 56, D.L. 331/1993. In base al citato articolo 6, comma 1, D.P.R. 633/1972: “*le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente (...) si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione*”. A seguito delle novità introdotte, con effetto dal 1° gennaio 2013, dall'articolo 1, L. 228/2012 (c.d. Legge di Bilancio 2013), la sospensione d'imposta è, invece, giustificata dall'articolo 39, comma 1, D.L. 331/1993, che – con specifico riguardo alle cessioni intracomunitarie – ha stabilito che, “*se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna*” (si veda la circolare n. 12/E/2013, § 7.2).

[5] In base a tale disposizione: “*i movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'art. 38, comma 5, lettera a), devono essere annotati in apposito registro ...*”. Il rinvio ai suddetti “titoli non traslativi” potrebbe portare a ritenere che l'indicazione dell'Amministrazione finanziaria alle movimentazioni, a titolo non traslativo della proprietà, effettuate in dipendenza del contratto di *consignment stock*, sia priva di “*copertura normativa*”. È dato, tuttavia, osservare che l'articolo 39, comma 1, D.L. 331/1993, per le operazioni con effetto traslativo o costitutivo differito, subordina la sospensione d'imposta alla condizione che sia tenuto il registro in esame.

[6] Cfr. articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972.

[7] Si veda, ad esempio, la circolare n. 156/1999.

[8] In caso di istituzione e tenuta del registro.

[9] In caso di istituzione e tenuta del registro.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Iva in pratica](#)”.



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

### ***La novità inserita nel quadro A del modello 730/2025***

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

## Novità modello redditi persone fisiche

Scopri di più



I **redditi dei terreni**, situati all'interno del territorio nazionale, devono essere indicati all'interno del **modello 730/2025 o del modello Redditi PF 2025**.

In particolare, il quadro deputato all'indicazione dei **redditi dei terreni**, quali reddito dominicale e reddito agrario, è, all'interno del modello 730/2025, il **quadro A**.

I redditi da indicare possono essere ricavati direttamente dagli **atti catastali**, se la coltura praticata corrisponde a quella risultante dal Catasto, **ovvero applicando le tariffe d'estimo medie** attribuibili alla qualità di coltura praticata nonché le **deduzioni fuori tariffa**, se la coltura effettivamente praticata **non corrisponde a quella risultante da Catasto**.

Il quadro A, in relazione al periodo d'imposta 2024, riporta una novità, ossia l'**inserimento di una nuova colonna denominata "Produzione vegetali"**.

Tale colonna prevede la compilazione con un **flag nell'ipotesi in cui il rigo sia compilato per l'attività agricola diretta alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati**.

In particolare, tale novità è stata inserita a seguito della **novella apportata all'[articolo 32, comma 2, Tuir](#), da parte del D.Lgs. 192/2024**.

Infatti, il Decreto, con l'introduzione della lettera b-bis), ha indicato, tra le **attività agricole produttive di reddito agrario**, “**le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati**, rientranti nelle categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10, **entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento** definita con il decreto di cui al comma 3-bis”.

Nel dettaglio, il quadro A dei dichiarativi prevede la compilazione di **11 colonne**, al fine di indicare:



- il **reddito dominicale**, in generale risultante dagli atti catastali, in **colonna 1**;
- il **titolo di detenzione del terreno**, in **colonna 2**;
- il **reddito agrario**, in generale risultante dagli atti catastali, in **colonna 3**;
- il **periodo di possesso** espresso in giorni, in **colonna 4**;
- la **percentuale di possesso**, in **colonna 5**;
- il **canone di affitto in regime vincolistico**, in **colonna 6**;
- i **casi particolari relativi alle condizioni del terreno**, in **colonna 7**;
- la **continuazione**, nell'ipotesi di diverse situazioni per lo stesso terreno, in **colonna 8**;
- il **non assoggettamento ad Imu**, a seguito di esenzione per il singolo terreno, in **colonna 9**;
- la **condizione soggettiva di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale**, iscritto alla previdenza agricola, in **colonna 10**;
- la **destinazione del terreno alla produzione di vegetali** tramite l'utilizzo di immobili censiti nel catasto dei fabbricati, in **colonna 11**.

Si rammenta che il **quadro A**, del modello 730/2025, deve **essere utilizzato**:

- dal **proprietario o possessore del terreno** a titolo di enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale di godimento;
- dall'**affittuario che esercita l'attività agricola nei fondi in affitto**;
- dall'**associato** nei casi di conduzione associata;
- dal **socio o dal partecipante dell'impresa familiare**;
- dal **titolare d'impresa agricola individuale**, non in forma di impresa familiare, che conduce il fondo.

Infine, si specifica che la colonna introdotta nel modello 730/2025 è stata inserita anche all'interno del **modello Redditi PF 2025 (colonna 16)**.



## IVA

## **La cancellazione dal Registro Imprese ed il regime Iva delle operazioni con esigibilità per cassa**

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

### **Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici**

Scopri di più

La **cancellazione della società** dal Registro delle Imprese e l'effetto estintivo che da essa deriva per l'ente, in unione con il c.d. fenomeno successorio *sui generis* nei confronti dei soci, è stato anche di **recente scrutinato e giuridicamente organizzato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025**. L'esame ha costantemente riguardato, sotto il profilo fiscale, gli **aspetti processuali dei rapporti d'imposta non ancora esauriti** e le garanzie erariali raccordabili ai soci ex [articolo 2495, cod. civ.](#), e [articolo 36, D.P.R. 602/1973](#), ma **il tema dell'Iva**, ad oggi, non sembra ancora essere **stato compiutamente affrontato**. Il tema riguarda il regime Iva delle **operazioni economiche già effettuate dalla società**, in ordine alle quali, però, l'esigibilità dell'imposta, correlandosi quest'ultima al momento del pagamento, **non è ancora sopravvenuta all'atto della cancellazione della società**. La dinamica impositiva di tali operazioni ha avuto un prisma di verifica (utile come indagine d'innesto anche con riguardo alla più complessa fattispecie della società estinta), in ordine al regime fiscale dei **compensi professionali non ancora percepiti dal lavoratore autonomo** alla data di **cessazione dell'attività o di decesso** o di espatrio del professionista e ha riguardato il diverso concetto del **fatto generatore dell'imposta**, da intendere come effettuazione materiale della prestazione professionale rispetto all'esigibilità della relativa Iva, da intendere come **insorgenza del diritto dell'Erario a percepire la corrispondente prestazione fiscale**.

Il tema è stato, peraltro, trattato dall'Amministrazione finanziaria anche nella [risposta a interpello n. 218/2022](#) in ordine al caso di un avvocato iscritto all'Aire dall'anno 2020, che dopo aver chiuso la partita Iva ed essersi trasferito all'estero, nel 2022 percepiva un **compenso per una prestazione professionale** svolta mentre era ancora professionalmente attivo in Italia.

Nella risposta all'indicato interpello, a fronte dell'istanza di chiarimenti di come procedere fiscalmente ai relativi obblighi di fatturazione, l'Agenzia delle entrate ha dapprima rappresentato che **la cessazione dell'attività professionale**, con conseguente cessazione della partita Iva, non può prescindere dalla conclusione di **tutti gli adempimenti consequenti alle operazioni attive e passive effettuate**, secondo anche quanto disposto dal terzo e quarto comma dell'[articolo 35, Decreto Iva](#), per poi concludere con il prospettare che i crediti maturati nell'esercizio abituale dell'attività professionale in un'annualità in cui l'Istante era



ancora **fiscalmente residente in Italia**, ma incassati dopo il suo espatrio e la chiusura della relativa partita Iva, possono alternativamente essere tassati o nella dichiarazione relativa all'anno dell'espatrio, oppure, previo mantenimento della **posizione Iva individuale fino all'ultimazione di tutte le operazioni fiscalmente rilevanti**, essere fatturati e tassati nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui **si realizza l'incasso del credito**, in applicazione del principio di cassa.

Preliminariamente, in specifico ordine al regime Iva, come nell'[\*\*articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/1972\*\*](#) (rubricato: "Effettuazione delle operazioni"), venga letteralmente rappresentato che "*le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo*", disponendo, in tal modo, la **sovraposizione temporale del fatto generatore dell'imposta** (l'effettuazione materiale della prestazione di servizio) con l'esigibilità pecuniaria dell'Iva (l'insorgenza del diritto erariale alla percezione dell'imposta), per cui in **mancanza del pagamento del corrispettivo**, non solo sembrerebbe non decorrere il diritto alla percezione dell'Iva, ma non appare neppure conformarsi **il presupposto sostanziale alla base del diritto medesimo** (il fatto generatore dell'imposta). Il testo legislativo, nel suo manifesto significato letterale, interdice, quindi, qualsiasi scarto temporale tra il **presupposto costitutivo** alla base delle dinamiche disciplinari dell'Iva e **l'insorgenza del diritto alla percezione** statale dell'introito erariale. Ne deriva, sempre sulla base della rappresentata specifica stesura testuale della norma, che se il pagamento del corrispettivo della prestazione di servizio dovesse temporalmente sopravvenire alla cessazione dell'attività, viene a compromettersi la **struttura ternaria dei presupposti** alla base del governo comunitario dell'Iva (soggettivo, oggettivo e territoriale) e l'impossibilità di ritenerne, quindi, derivabile per l'Erario, un qualsiasi **diritto alla percezione dell'Iva** (specificamente per mancanza del presupposto soggettivo a tale data).

Proprio per tale motivo, le Sezioni unite della Corte di Cassazione ([\*\*n. 8059/2016\*\*](#)) hanno intentato il **sopravanzamento della mera lettera legislativa**, testualmente affermando: "*le indicazioni emergenti dalla disciplina comunitaria, proiettandosi ineludibilmente sulle norme nazionali che ne realizzano la trasposizione, ostano a che il DPR n.633 del 1972, art. 6 comma 3, sia letto, nel senso che per le prestazioni di servizio, il presupposto impositivo e, con esso, l'insorgenza dell'imponibilità ai fini iva, si verificano, non con l'esecuzione della prestazione, bensì, successivamente, con il pagamento del corrispettivo correlativamente pattuito*". Le indicate Sezioni Unite hanno, quindi, sottolineato il principio secondo cui **il pagamento del corrispettivo si raccorda causalmente con il solo momento di esigibilità dell'Iva**, senza incidere sul fatto generatore della medesima, derivando quest'ultimo unicamente dalla prestazione materiale del servizio, pena **l'incompatibilità della norma nazionale con il diritto comunitario**.

A fronte di tale incerto scenario, l'Agenzia delle entrate ha prospettato **due opzioni**: **l'anticipata rilevanza Iva dei compensi non percepiti**, o il suo raccordo con l'ordinario momento dell'incasso del corrispettivo, continuando a mantenere aperta la partita Iva. La prima opzione si connette all'[\*\*articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972\*\*](#), a mente del quale: "*Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi sia emessa fattura ... l'operazione si considera effettuata alla data della fattura ...*". Alla luce di quanto sopra rappresentato, qualora, nel caso di



cancellazione dal Registro delle Imprese, la società **non dovesse procedere ad emettere le relative fatture**, per le operazioni da essa già materialmente effettuate e, quindi, con il presupposto d'imposta già strutturalmente delineato secondo i descritti canoni comunitari e **non potendo concepirsi per l'Iva**, in raccordo con la sua precisa struttura ternaria di presupposti, **alcuna successione *sui generis* nei confronti dei soci**, sui quali non può venirsi a traslare lo *status* di soggetto passivo d'imposta, si verrebbe, istantaneamente alla cancellazione, a configurare il **corrispondente illecito ai fini Iva per le operazioni non fatturate**, con ribaltamento ai soci delle relative **conseguenze patrimoniali** in ossequio alle prescrizioni dei citati [articoli 2495, cod. civ.](#), e [36, D.P.R. 602/1973](#).



## IMPOSTE SUL REDDITO

# **Ai blocchi di partenza la comunicazione per gli investimenti nella ZES unica**

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

## Credito d'imposta ZES unica

Scopri di più

Il Legislatore, con il fine di incentivare lo sviluppo in alcune zone, ha introdotto, con l'[articolo 16, D.L. 124/2023](#), il c.d. **credito ZES Unica del Mezzogiorno**, misura riservata agli investimenti:

- nelle zone assistite delle *Regioni Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia*, ammissibili alla deroga di cui all'articolo 107, § 3, lettera a), TFUE; e
- nelle zone assistite della **Regione Abruzzo** ammissibili alla deroga di cui all'articolo 107, § 3, lettera c), TFUE.

Ai fini della fruizione **non è prevista una particolare forma giuridica**, essendo richiesto esclusivamente che l'impresa **operino** o decidano di **insediarsi** nelle **zone** di cui sopra in cui, ovviamente, procedono ad **effettuare gli investimenti**. Sono, tuttavia, espressamente **escluse** dall'agevolazione, ai sensi dell'[articolo 16, comma 3, D.L. 124/2023](#):

- **imprese che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera e della lignite, dei trasporti**, esclusi i settori del magazzinaggio e del supporto ai trasporti, e delle relative infrastrutture, della **produzione, dello stoccaggio, della trasmissione e della distribuzione di energia** e delle infrastrutture energetiche, della banda larga nonché nei settori creditizio, finanziario e assicurativo;
- imprese che si trovano in **stato di liquidazione o di scioglimento**; e
- **imprese in difficoltà** come definite dall'articolo 2, punto 18, Regolamento (UE) 651/2014.

Inoltre, per le **imprese** attive nel settore della **produzione primaria** di prodotti agricoli e nel settore della **pesca** e dell'**acquacoltura**, il successivo [articolo 16-bis, D.L. 124/2023](#), prevede un **credito** di imposta **specifico**.

L'[articolo 16, D.L. 124/2023](#), al comma 2, individua gli **investimenti agevolabili** in quelli rientranti in un **progetto** di investimento iniziale ex **articolo 2, punti 49, 50 e 51, Regolamento (UE) 651/2014** della Commissione, relativi all'acquisto, **anche** mediante contratti di **locazione**



**finanziaria**, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie **destinati a strutture produttive già esistenti** o che vengono impiantate nel territorio, nonché **all'acquisto di terreni e all'acquisizione**, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di **immobili strumentali agli investimenti**. Nel caso di investimento comprendente **terreni e immobili**, il loro valore **non può essere superiore al 50% del valore complessivo** dell'investimento agevolato.

A **fini antielusivi** è previsto che, se i beni agevolati **non entrano in funzione** entro il **secondo periodo** d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, il credito d'imposta è **rideterminato escludendo il costo di tali beni**; inoltre, se, entro il **quinto periodo** d'imposta successivo a quello di entrata in funzione, i beni sono **dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee** all'esercizio dell'impresa, ovvero destinati a **strutture produttive diverse** da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è rideterminato **escludendo dagli investimenti agevolati il costo di detti beni**.

È, inoltre, necessario **mantenere l'attività** nelle aree d'impianto, ubicate nelle zone assistite per **almeno** un **quinquennio** dopo il completamento dell'investimento.

Il credito d'imposta è **cumulabile** con aiuti **de minimis** e con altri aiuti di Stato che abbiano a oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che **taле cumulo non porti al superamento dell'intensità** o dell'importo di aiuto più elevati **consentiti dalle pertinenti discipline europee** di riferimento.

Per effetto di quanto previsto dall'[\*\*articolo 1, commi 485 – 491, L. 207/2024\*\*](#), viene **esteso** al **2025** il credito d'imposta per **investimenti** realizzati dal **1° gennaio 2025 al 15 novembre 2025** nella Zona Economica Speciale unica (ZES unica), prevedendo un limite di spesa pari a 2.200 milioni di euro **per l'anno 2025**.

Ai fini della fruizione, **gli operatori economici**, per il 2025, **devono**:

- **comunicare** all'Agenzia delle entrate – tra il **31 marzo 2025** e il **30 maggio 2025** – l'ammontare delle **spese** ammissibili **sostenute** a partire dal **16 novembre 2024** e quelle che prevedono di sostenere **fino al 15 novembre 2025**;
- **trasmettere** all'Agenzia delle entrate, a pena di decadenza dall'agevolazione – tra il **18 novembre 2025** e il **2 dicembre 2025** – una comunicazione integrativa attestante **l'avvenuta realizzazione entro il termine del 15 novembre 2025** degli investimenti indicati nella comunicazione precedentemente presentata.

La **comunicazione integrativa** deve altresì indicare:

- **l'ammontare del credito di imposta** maturato in relazione agli investimenti effettivamente realizzati, corredata dalle relative fatture elettroniche e dagli estremi della certificazione circa l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile, di cui al Decreto 17 maggio 2024;



- un **ammontare di investimenti effettivamente realizzati non superiore** a quello riportato nella prima comunicazione inviata agli uffici fiscali.

L'Agenzia delle entrate, con **provvedimento** direttoriale del 31 gennaio 2025, **protocollo n. 25972**, ha proceduto all'approvazione del **modello** per la **comunicazione**, comprensivo delle **istruzioni per l'invio telematico della stessa**.



## PENALE TRIBUTARIO

### **Evasione fiscale: il concorso del consulente nel reato**

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

#### **Riflessi delle novità legislative del 2407 cc e del 25-octies CCII sulla attività del sindaco revisore**

[Scopri di più](#)

Ai sensi dell'[articolo 110, c.p.](#), “quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti”.

L’istituto giuridico del **concorso nel reato** può, quindi, sostanziarsi in **qualunque forma di partecipazione all’altrui condotta criminosa**, attraverso cui venga fornito – in tutte (o anche solo in alcune) delle fasi **ideative, organizzative o esecutive** – un **contributo apprezzabile alla commissione del reato**.

Quindi, per poter acquisire lo *status* di **concorrente nel reato** è richiesto, a fattor comune per tutti i partecipanti, il **requisito della punibilità**.

Ne consegue che il **fatto penalmente rilevante viene attribuito a tutti i concorrenti** e, allo stesso tempo, a **ognuno di essi**, così come avviene per l’irrogazione della pena.

La **differenza di ruolo o di apporto non è comunque irrilevante**, posto che il profilo di ciascuno di essi sarà valutato dal giudice in sede di **determinazione della pena**.

Come chiarito dalla prassi operativa (cfr. Manuale in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I, pag. 226), nella lettura giurisprudenziale, la **struttura della fattispecie di concorso di persone** postula la **sussistenza congiunta dei seguenti requisiti**:

- **pluralità di concorrenti;**
- **realizzazione di un fatto reato;**
- **apporto di un contributo materiale o morale (psicologico) apprezzabile** da parte di ciascun concorrente, idoneo per la realizzazione, con giudizio di **prognosi postuma**, anche di **una soltanto delle fasi dell’attività criminosa**;
- **connessione causale tra gli atti del concorso e l’evento;**
- **sussistenza dell’elemento soggettivo**, ossia la coscienza e la volontà di realizzare l’evento di cooperare nell’illecito.



La Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 31 del 22 novembre 2000, nel vagliare la portata dell'[articolo 110, c.p.](#), ha chiarito che il **concorso di persone**, sul piano soggettivo, non richiede un previo accordo, ritenendo sufficiente soltanto la **coscienza unilaterale del contributo fornito all'altrui condotta**.

Tale consapevolezza “può manifestarsi indifferentemente o come previo concerto o come intesa istantanea ovvero come semplice adesione all'opera di un altro che rimane ignaro”.

La mancanza del **previo concerto non condiziona**, dunque, la **configurabilità del concorso di persone** nel reato, essendo idonea l'intesa, anche spontanea, intervenuta nel corso dell'esecuzione del fatto criminoso.

Delineato, seppur brevemente, il contesto normativo di riferimento, occorre valutare le **responsabilità a carico del consulente fiscale** che propone **modelli di evasione fiscale al proprio cliente**.

Sullo specifico punto, infatti, è prevista una particolare **circostanza aggravante del reato**, contenuta nell'[articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000](#), che **applica un aumento delle pene per alcuni delitti tributari**, qualora il reato venga commesso dal **concorrente** nell'esercizio dell'attività di **consulenza fiscale svolta da un professionista**, ossia da un **intermediario finanziario o bancario**, attraverso **l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale**.

Tuttavia, per delineare compiutamente le **responsabilità del professionista**, è necessario che lo stesso fornisca un **contributo attivo** nella realizzazione dell'evento delittuoso.

Sul punto, nel corso del tempo, è emerso un orientamento espresso da parte della giurisprudenza di legittimità, che ha individuato **precise responsabilità a carico del professionista** in concorso nel reato, solo se la condotta da lui realizzata venga **posta in essere nella piena consapevolezza, ragionevolmente ritenuta sussistente nel caso di specie, di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione**.

A tal fine, si riportano alcune **sentenze espresse in apicibus** da parte dei supremi giudici di legittimità.

#### **Sentenza**

Corte di cassazione, sentenza n. 39873 del 26 settembre 2013

#### **Principi giuridici**

**Risponde di concorso nel reato** il consulente che contabilizza nelle dichiarazioni dei redditi del cliente **fatture che sapeva essere relative ad operazioni inesistenti**.

**Il professionista aveva redatto i bilanci e le dichiarazioni fiscali della società cooperativa ed**



Corte di cassazione, sentenza n. 4383 del 10 dicembre 2013

**Corte di cassazione, sentenza n. 17418 del 28 aprile 2016**

era ben consapevole del ruolo di mere “cartiere” svolto dalla emittente XXX S.r.l. (la cui sede sociale coincideva con il proprio ufficio) e dalla emittente XXX S.r.l. (la cui sede sociale coincideva con l’indirizzo di un amministratore nel frattempo deceduto).

Le fatture, inoltre, già in sé stesse, erano oggettivamente tali da indurre sospetto in un commercialista appena avveduto, poiché in esse le attività fornite, a fronte di importi considerevoli, erano solo genericamente descritte.

Il comportamento attivo del consulente fiscale ha determinato un rafforzamento del disegno criminoso.

Quindi, per effetto della sua condotta, è aumentata la possibilità della commissione del reato. Risponde di concorso nel reato di emissione di fatture false il professionista che suggerisce ai clienti di utilizzare i documenti finti al fine di abbattere il carico fiscale.

Con la [sentenza n. 28158/2019 del 29 marzo 2019](#), la Suprema Corte di cassazione ha confermato che il consulente fiscale può rispondere, in concorso con il proprio cliente, del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti qualora emerga che, anche sulla scorta di intercettazioni telefoniche, che il commercialista era a conoscenza della frode fiscale.

A parere dei giudici, per l’individuazione delle modalità di partecipazione concorsuale nel reato secondo il costante orientamento della giurisprudenza, il contributo causale del concorrente può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa non solo in caso di concorso morale, ma anche in caso di concorso materiale, “fermo restando l’obbligo del giudice di merito di motivare sulla prova dell’esistenza di una reale partecipazione e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti”.

Quindi, per individuare la colpevolezza che integra l’elemento soggettivo del reato, è ormai pacifico e incontestato l’indirizzo secondo cui il “dolo specifico” richiesto per integrare il delitto di “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, ex articolo 2, D.Lgs. 74/2000, è compatibile con il “dolo eventuale”, ravvisabile nell’accettazione del rischio che la presentazione della dichiarazione dei redditi, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l’evasione delle imposte dirette o dell’Iva.

Infine, giova ricordare che il medesimo consulente fiscale, come da lui stesso ammesso, aveva



materialmente predisposto ed **inoltrato la dichiarazione fiscale** utilizzando **fatture per operazioni inesistenti** dalle quali erano scaturiti **elementi passivi fittizi** e la correlata **Iva indebitamente detratta**, sebbene «*le conclamate modalità truffaldine di gestione contabile della società erano state acclarate, certificate e comunicate dalla Guardia di Finanza attraverso la verifica fiscale del luglio 2011*».

In definitiva, i giudici di piazza Cavour hanno individuato il **contributo causale** del consulente che si è esplicitato sotto un **duplici profilo**:

- **compimento delle azioni** costituite dalla **predisposizione e dall'inoltro delle dichiarazioni fiscali** contenenti l'**indicazione di elementi passivi fittizi** supportati da **fatture per operazioni inesistenti**, trattandosi di condotte di **sicura agevolazione materiale**;
- **attività di supporto** per la **sistemazione documentale di gravi violazioni contabili**: in particolare, la preoccupazione di «*giustificare che la merce sta qua nel capannone, [...] che ci stanno tutti questi movimenti e tutto il resto*», o l'attivazione nel predisporre e **«far passare» contratti**, risultanti dalle conversazioni telefoniche intercorse con il coimputato, che **risultano obiettivamente funzionali a supportare e rendere attendibili le fatture mendaci registrate in contabilità**, successivamente confluite nelle dichiarazioni annuali dei redditi.

Sempre sulla base di **tale solco interpretativo**, giova evidenziare il più recente orientamento espresso dalla **Corte di Cassazione, terza sezione penale, nella sentenza n. 1028 del 10 gennaio 2025**.

I giudici di piazza Cavour hanno confermato che il **consulente fiscale risponde a titolo di concorso nel delitto di dichiarazione fraudolenta** mediante altri artifizi commesso dal proprio cliente, *nel caso in cui la frazione di condotta da lui realizzata, che può consistere nel fornire consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso, sia stata posta in essere nella piena consapevolezza, ragionevolmente ritenuta sussistente nel caso di specie, di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione.*

In definitiva, scatta il **concorso nel reato** nel caso in cui la condotta realizzata dal professionista, che si concretizza nel fornire **consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso**, venga attuata **nella consapevolezza di fornire un contributo materiale al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione**.



## EDITORIALI

# **Novità nella valutazione del Merito Creditizio: il ruolo del Commercialista**

di Redazione

Le PMI si trovano oggi di fronte a nuove sfide nella valutazione del loro merito creditizio, a seguito delle recenti modifiche introdotte dall'**EBA (European Banking Authority)** e recepite dalla **Banca d'Italia**. Questi cambiamenti prevedono un'analisi più approfondita dei fattori **ESG (ambientali, sociali e di governance)** e della sostenibilità finanziaria delle imprese, rendendo ancora più cruciale il ruolo del **commercialista** nel supportare le aziende nel dialogo con le banche.

Per approfondire questi temi in maniera pratica e operativa, l'**8 aprile 2025, dalle 15:00 alle 17:00**, si terrà in **diretta web** l'evento gratuito "**Novità nella Valutazione del Merito Creditizio per le PMI – Il Ruolo del Commercialista**".

L'evento, organizzato da Euroconference e TeamSystem, fornirà una panoramica sulle nuove metodologie di valutazione del merito creditizio e su come le PMI possano migliorare l'accesso al credito. Verranno esplorati il contesto normativo, i nuovi modelli di valutazione, l'importanza dei fattori ESG e l'obbligo per le imprese di presentare un *budget* dettagliato per ottenere finanziamenti. Saranno discusse anche le implicazioni pratiche per le PMI e il ruolo del commercialista come punto di riferimento per il dialogo con le banche. Inoltre, si parlerà di come la tecnologia, come il *Check Up* d'Impresa, possa supportare il lavoro del commercialista nell'analisi economico-finanziaria delle aziende.

L'evento vedrà la partecipazione di **Fabrizio Marasi, Commercialista e Revisore Legale**, e **Massimo Pradella, Senior Advisor di Modefinance – Agenzia di Rating ESMA**.

La partecipazione all'evento permette ai partecipanti di **ottenere 2 crediti formativi per ODCEC**.

**Consulta il programma completo e iscriviti all'evento gratuito!**

**EVENTO GRATUITO**

**NOVITÀ nella VALUTAZIONE del MERITO CREDITIZIO**  
per le PMI - Il Ruolo del Commercialista  
*In diretta web l'8 aprile - scopri di più >*

