

MORRI ROSSETTI
& FRANZOSI

Tax Weekly Roundup

Venerdì 16 gennaio 2026

Nr. 3 - 2026

Il documento contiene alcuni dei principali chiarimenti di prassi e giurisprudenza resi nelle scorse settimane, relativamente ai seguenti argomenti:

1. IVA non versata: spetta al contribuente provare la crisi di liquidità
2. Ripetuta riconumerazione delle fatture: scatta la dichiarazione fraudolenta
3. Regime impatriati per il dipendente in *smart working* con datore estero
4. Fatture false: il risparmio è profitto del reato
5. Tassata in Italia l'indennità di preavviso pagata al non residente
6. Imposta di registro al 3% in caso di liquidazione dei professionisti uscenti
7. IVA al 22% sui servizi per realizzare un'opera d'arte
8. Tax credit 5.0 residuo in cinque quote annuali
9. Fideiussione "omnibus" soggetta al registro anche se il creditore è un soggetto passivo IVA

IVA non versata: spetta al contribuente provare la crisi di liquidità

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 39154, depositata il 4 dicembre 2025, ha statuito che la non punibilità dei reati di omesso versamento di IVA e di ritenute può essere riconosciuta solo quando l'omissione dipende da una crisi di liquidità non imputabile, non transitoria e sopravvenuta all'incasso dell'imposta o all'effettuazione delle ritenute. A tal riguardo, l'onere di provare la sussistenza di detti elementi spetta al contribuente.

Il legale rappresentante di una società di autotrasporti era stato condannato per il reato di omesso versamento dell'IVA relativa all'anno 2016. Lo stesso aveva *in primis* dedotto che l'inadempimento era stato determinato da una grave crisi aziendale, causata dapprima dalla cancellazione della società dalla *white list* prefettizia, che impediva di contrattare con la Pubblica Amministrazione e di seguito dall'intervenuto stato di liquidazione.

Su questa base, lo stesso invocava l'applicazione della nuova causa di non punibilità prevista dall'articolo 13, comma 3-bis, del DLgs n. 74/2000. Investita della questione, la Corte di Cassazione ha innanzitutto chiarito i presupposti applicativi della nuova causa di non punibilità, precisando che la stessa non opera automaticamente per il solo fatto che l'impresa versi in difficoltà economiche, ma richiede una dimostrazione rigorosa della genesi, natura e collocazione temporale della crisi.

Detta causa di non punibilità, pertanto, può essere riconosciuta solo quando l'omissione dipende da

una crisi di liquidità non imputabile, non transitoria e sopravvenuta all'incasso dell'imposta o all'applicazione delle ritenute.

Spetta al contribuente indicare gli elementi specifici e le circostanze comprovanti la sua estraneità alla sopravvenuta e non transitoria crisi di liquidità, nonché la posteriorità della stessa all'incasso dell'imposta e al trattenimento di ritenute certificate.

Più in dettaglio, i reati di omesso versamento (IVA e ritenute) non sono punibili se l'omesso versamento dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute all'applicazione delle ritenute o all'incasso dell'IVA, e se la crisi di liquidità deriva da: (i) insolvenza o sovradebitamento di terzi; (ii) mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte della pubblica amministrazione; (iii) non esperibilità di azioni idonee a superare la crisi.

I giudici di legittimità hanno inoltre rilevato come il criterio temporale della sopravvenienza sia decisivo. La crisi deve insorgere dopo che il contribuente ha incassato l'IVA o trattenuto le ritenute, perché solo in tal caso l'omissione può dirsi causata da un evento che rende inesigibile l'adempimento.

Applicando questi principi al caso concreto, la cancellazione dalla *white list* e anche lo stato di liquidazione erano intervenuti dopo l'omissione del versamento.

Le vicende addotte dall'imputato erano quindi successive alla scadenza dell'obbligazione

tributaria e non potevano aver inciso sulla sua esigibilità originaria.

Ne consegue che non era dimostrato che l'omesso versamento dipendesse da una crisi non imputabile e sopravvenuta all'incasso dell'imposta. Pur dichiarando inapplicabile la causa di non punibilità, la Corte ne ammette comunque l'operatività retroattiva trattandosi di disposizione più favorevole al reo.

Ripetuta rinumerazione delle fatture: scatta la dichiarazione fraudolenta

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 666, depositata l'8 gennaio 2026, ha statuito che la reiterata rinumerazione delle fatture e i versamenti degli incassi sul conto di un soggetto estraneo all'attività possono integrare la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Il caso di specie traeva origine da una verifica effettuata nei confronti di un avvocato, a seguito della quale era stata accertata l'esistenza di numerose parcelle regolarmente pagate dai clienti (con assegni e bonifici), ma non registrate né dichiarate.

I verificatori avevano rilevato, inoltre, una numerazione artificiosa delle fatture registrate, con attribuzione di numeri diversi da quelli reali, in modo da simulare continuità e completezza e il versamento di numerosi pagamenti sul conto della moglie del professionista, nonostante quest'ultima fosse formalmente estranea all'attività professionale, o l'incasso per contanti con successivo versamento su conti non direttamente riferibili allo studio.

Di talché, il contribuente era stato ritenuto responsabile del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Mentre il Tribunale assolveva il legale dal reato di cui all'articolo 3 del DLgs n. 74/2000, ritenendo le irregolarità riscontrate riconducibili a meri disordini contabili, la Corte d'appello riconosceva la natura fraudolenta delle operazioni.

Investiti della questione, i giudici di legittimità ha confermato la tesi della Corte d'appello. Secondo un orientamento costante, ad avviso dei giudici la frode non può identificarsi con una semplice falsità o irregolarità contabile: occorre un *quid*

pluris, ossia una condotta connotata da particolare insidiosità, realizzata mediante artifici idonei a ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

In altre parole, la fattispecie colpisce la costruzione di una realtà artificiale idonea a sviare, ritardare o rendere più difficile la ricostruzione del reddito imponibile.

La frode non richiede necessariamente operazioni sofisticate o strumenti tecnologicamente complessi ma può realizzarsi anche attraverso manipolazioni contabili e finanziarie apparentemente semplici, purché siano funzionalmente orientate a ostacolare i controlli fiscali.

Con specifico riferimento al caso in esame, i giudici hanno rilevato che la condotta del professionista non si esauriva in una semplice omissione di fatture o in una contabilità disordinata. Emergeva, infatti, un sistema strutturato di artifici:

- occultamento selettivo delle fatture, con esclusione di una parte significativa dei compensi dalle scritture contabili ufficiali;
- rinumerazione fittizia delle fatture registrate, finalizzata a far apparire completa e regolare una contabilità che non era tale;
- schermatura dei flussi finanziari, mediante l'incasso in contanti o l'utilizzo del conto della moglie, così da spezzare il nesso tra prestazione professionale, pagamento e registrazione contabile.

Queste operazioni creavano un'apparenza ingannevole di regolarità, tale da rendere più complesso, lungo e incerto l'accertamento fiscale. Proprio questo effetto di nascondere l'attività economica caratterizza, la rilevanza penale della frode.

Regime impatriati per il dipendente in smart working con datore estero

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza di interpelllo n. 2, del 12 gennaio 2026, ha chiarito che il regime degli impatriati trova applicazione anche nel caso di un datore di lavoro estero e di un lavoratore che si stabilisce in Italia operando in *smart working*.

Nel caso in esame, l'istante si era trasferita in Gran Bretagna a dicembre 2020 e a marzo 2021 aveva iniziato a lavorare per una società inglese. Nel mese di settembre del 2021 si era iscritta all'Aire, avendo superato il periodo di prova.

Successivamente, a novembre 2022 aveva cambiato lavoro sempre presso una società inglese con sede a Londra. A settembre 2025 la lavoratrice si è trasferita in Italia e ha iniziato a lavorare per una società non collegata con quella inglese presso cui aveva lavorato prima.

Il contratto di lavoro era italiano, con sede di lavoro Italia, ufficio a Milano e possibilità di lavoro da remoto. Il nuovo datore di lavoro era una società tedesca con sede a Berlino. L'Agenzia ha confermato che l'istante ha diritto all'agevolazione degli impatriati.

L'articolo 5, del DLgs n. 209/2023, che disciplina il nuovo regime degli impatriati, si applica ai contribuenti che trasferiscono dal periodo d'imposta 2024 la residenza fiscale in Italia.

Ciò consente di tassare solo al 50% i redditi (di lavoro dipendente, assimilati e di lavoro autonomo) nel limite annuo di 600 mila euro purché i lavoratori si impegnino a risiedere fiscalmente in Italia per almeno quattro anni, non siano stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento, l'attività lavorativa sia prestata per la maggior parte del periodo d'imposta in Italia e i lavoratori siano in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione o abbiano svolto un'attività di ricerca anche applicata nell'ambito delle tecnologie di intelligenza artificiale.

Alla luce di precedenti chiarimenti resi in materia dall'Agenzia, l'agevolazione spetta anche nel caso di datore estero e lavoratore che trasferisce la residenza in Italia e in presenza di lavoratore in smart working con datore estero. Poiché il datore estero non può fungere da sostituto d'imposta, il lavoratore potrà fruire dell'agevolazione direttamente in dichiarazione.

Fatture false: il risparmio è profitto del reato

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 1729, depositata il 15 gennaio 2026, intervenendo in tema di dichiarazione fraudolenta mediante uso di

fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ha statuito che l'indetraibilità dell'IVA, quando il contribuente sia consapevole dell'interposizione fittizia del soggetto emittente, integra l'indebito risparmio d'imposta che costituisce il profitto del reato.

Il caso in esame traeva origine dall'impugnazione da parte di un imprenditore di una sentenza di condanna per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, con conseguente confisca.

Secondo la difesa, il giudice di appello aveva, tra l'altro, erroneamente quantificato il profitto del reato: in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'IVA non costituirebbe un risparmio, dato che l'indetraibilità costituirebbe già di per sé una sanzione.

La Suprema Corte ha ritenuto parzialmente fondata la tesi difensiva. In primis, l'articolo 12 del DLgs n. 74/2000 prevede la confisca obbligatoria, anche per equivalente, dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato. Con il termine «profitto» va intesa qualunque utilità economicamente apprezzabile, ivi compreso il risparmio di spesa.

Ne consegue che nei reati tributari, il profitto coincide con l'ammontare dell'imposta evasa o indebitamente detratta.

I giudici di legittimità hanno quindi confermato che il risparmio derivante dalla sottrazione alla destinazione fiscale degli importi costituisce il profitto oggetto di confisca o di sequestro funzionale.

Inoltre, la Corte ha richiamato le disposizioni tributarie sul diritto di detrazione IVA (art. 19 DPR n. 633/1972) e sulle eventuali conseguenze in caso di operazioni inesistenti (art. 21, co. 7 DPR n. 633/1972, rilevando come nella vicenda esaminata, l'accusa riguardava fatture oggettivamente inesistenti e non soggettivamente).

L'IVA indebitamente detratta è sicuramente «profitto» anche nel caso di fatture soggettivamente inesistenti. Infatti, il diritto alla detrazione non spetta quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode. L'indetraibilità dell'imposta non è una

sanzione aggiuntiva, bensì il riflesso dell'inidoneità della fattura a fondare la detrazione.

I giudici di legittimità nella specie hanno comunque ritenuto errata la confisca operata in quanto era stata quantificata considerando anche le sanzioni, mentre doveva essere circoscritta all'imposta e agli interessi, con conseguente necessità di una corretta rideterminazione.

Tassata in Italia l'indennità di preavviso pagata al non residente

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza di interpello n. 1 del 12 gennaio 2026, ha chiarito che le indennità erogate, in base a un accordo, a un dirigente per la cessazione del rapporto di lavoro e corrisposte in parte dalla società italiana che lo ha assunto e in parte dalla società finlandese presso cui è Stato distaccato, sono imponibili nei due Paesi in base al periodo in cui l'interessato ha svolto l'attività.

A parere l'Agenzia, secondo quanto previsto dall'articolo 3 del TUIR, in presenza di soggetti non residenti, possono essere tassati in Italia solo i redditi prodotti nel territorio dello Stato. Di conseguenza, nel caso di specie è imponibile solo la quota di indennità di preavviso pagata dalla società italiana, che deve trattenere l'imposta tramite ritenuta alla fonte.

Tutte le altre somme corrisposte dalla società finlandese non sono imponibili in Italia perché non corrisposte da una società o da una stabile organizzazione residente nel territorio.

Imposta di registro al 3% in caso di liquidazione dei professionisti uscenti

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza di interpello n. 3 del 13 gennaio 2026, ha chiarito che si applica l'imposta di registro nella misura del 3% nel caso di un accordo con il quale si liquida il professionista associato a uno studio professionale in occasione della sua fuoriuscita per raggiunti limiti di età.

Tuttavia, se l'accordo è redatto in forma scritta ma concluso per corrispondenza, la tassazione proporzionale si applica solo in caso d'uso oppure

nell'ipotesi di registrazione volontaria dell'atto che reca l'accordo stesso.

In caso in esame riguardava un'associazione professionale notarile che, cessato il vincolo associativo con uno dei componenti per raggiunti limiti di età, doveva riconoscere all'associato uscente un indennizzo previsto dai patti associativi.

La somma dovuta era stata determinata di comune accordo tra i professionisti rimasti e il professionista uscente e veniva corrisposta in forma rateale nel periodo successivo alla cessazione del rapporto. L'intesa tra le parti era stata formalizzata mediante scambio di comunicazioni tramite posta elettronica certificata.

Secondo il contribuente, l'accordo di liquidazione avrebbe dovuto seguire il regime fiscale proprio degli atti societari, con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa: tale impostazione deriverebbe infatti sulla riconducibilità dell'operazione alla disciplina degli atti di assegnazione ai soci di società, disciplinata dall'articolo 4, della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n. 131/186.

Di diverso avviso è stata l'Agenzia delle Entrate, che ha distinto la delibera di modifica dell'assetto associativo, quale atto collegiale espressivo della sola volontà dell'ente, e l'accordo successivo di regolamentazione patrimoniale concluso con il singolo associato uscente.

Quest'ultimo non viene qualificato come atto societario, né come operazione "a specchio" rispetto all'operazione di conferimento, anche perché l'indennizzo riconosciuto all'associato uscente non è necessariamente correlato ai conferimenti originari.

L'accordo viene pertanto ricondotto alla categoria residuale degli «atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale», di cui all'articolo 9, della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n. 131/1986 e quindi deve scontare l'imposta di registro con aliquota proporzionale del 3%.

Tuttavia, dato che l'accordo è stato concluso mediante corrispondenza e non richiede la forma scritta *ad substantiam*, la registrazione si rende

dovuta esclusivamente in caso d'uso, ferma restando l'applicazione di un identico trattamento tributario anche nell'ipotesi di registrazione volontaria dell'atto in questione.

IVA al 22% sui servizi per realizzare un'opera d'arte

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza di interpello n. 4 del 14 gennaio 2026, ha chiarito che le prestazioni di servizi dirette alla realizzazione di un'opera d'arte scontano l'IVA con aliquota ordinaria.

Il caso esaminato dall'Agenzia delle Entrate era relativo ad un artista che, previa fornitura del modello 3D e schema di produzione (i.e. progetto), aveva commissionato a una società, fonderia artistica, la realizzazione dell'opera con materiali propri, curandone la fusione, la finitura e l'assemblaggio. La realizzazione delle opere, per lo più in alluminio e bronzo, avvenivano sotto la supervisione dell'artista, il quale rilasciava approvazioni in corso d'opera nonché l'approvazione finale.

Per la fonderia artistica, al servizio eseguito si sarebbe dovuta applicare l'IVA con aliquota ridotta del 5%, ai sensi del n. 1-novies) della Tabella A, Parte II-bis, allegata al DPR n. 633/1972.

Di diverso avviso è stata l'Agenzia, la quale ha invece ritenuto che l'aliquota del 5% trova applicazione solo per le cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione individuati, rispettivamente, dalle lettere a), b) e c) della Tabella allegata al DL n. 41/1995.

Quest'ultima, riprendendo l'elencazione dell'Allegato IX alla direttiva 2006/112/Ce, individua tra gli oggetti d'arte le "fusioni di sculture a tiratura limitata ad otto esemplari, controllata dall'artista o dagli aventi diritto".

Tax credit 5.0 residuo in cinque quote annuali

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 1, del 12 gennaio 2026, ha chiarito come utilizzare in compensazione il tax credit concesso alle imprese dal DL n. 19/2024, nell'ambito delle misure previste dal Piano transizione 5.0, e non utilizzato entro il 31 dicembre 2025.

Le somme residue sono automaticamente ripartite in cinque quote annuali di pari importo, riferite agli anni dal 2026 al 2030, e visibili nel cassetto fiscale, all'interno dell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate, dove è possibile controllare l'importo complessivo residuo, la quota spettante per ciascun anno e l'esatta annualità di utilizzo.

Per utilizzare ciascuna quota annuale, l'impresa deve presentare il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, indicando il codice tributo "7072".

Fideiussione "omnibus" soggetta al registro anche se il creditore è un soggetto passivo IVA

La Corte di giustizia tributaria di Piacenza, con la sentenza n. 173/2/2025, ha statuito che la fideiussione "omnibus" per coprire debiti futuri e pregressi non è esente da imposta di registro e non deve essere assoggettata ad IVA, anche se il creditore è soggetto passivo d'imposta.

La controversia riguardava la stipula di un contratto di fideiussione omnibus sottoscritto dai ricorrenti a garanzia delle obbligazioni assunte dal debitore principale nei confronti di un istituto bancario.

Ceduto il credito, la società acquirente otteneva un decreto ingiuntivo nei confronti dei tre fideiussori, che veniva dichiarato provvisoriamente esecutivo in sede di opposizione. L'ufficio, appresa l'esistenza della stipula di un contratto fideiussorio mai presentato per la registrazione, liquidava l'imposta di registro in misura proporzionale.

I contribuenti deducevano l'illegittimità della pretesa per violazione del principio di doppia imposizione, essendo le garanzie personali come la fideiussione esenti da imposta di registro e non potendo applicarsi il regime dell'imposta di registro, essendo il creditore una banca, ossia soggetto IVA. I giudici, condividendo la tesi erariale, respingevano il ricorso.

Secondo quanto stabilito dalla Corte, infatti, nel caso di specie non trova applicazione l'esenzione da imposta di registro prevista dall'articolo 15 del DPR n. 601/1973 nei casi di fideiussione omnibus, trattandosi di un contratto di garanzia personale in cui il fideiussore si impegna a garantire

l'adempimento di tutte le obbligazioni di un debitore principale nei confronti di un creditore.

A differenza della fideiussione specifica, che copre un debito ben definito anche temporalmente, ha un carattere più ampio, estendendosi a tutte le obbligazioni, sia quelle già esistenti che quelle future. L'agevolazione, quindi, non può trovare

applicazione, riferendosi a fideiussioni a medio o lungo termine, ossia superiore ai 18 mesi.

Il contratto di fideiussione, però, non resta attratto nella disciplina tributaria dell'IVA per il solo fatto che il creditore sia un soggetto IVA, dovendosi verificare nel caso concreto se l'atto rientri nel campo di applicazione dell'imposta.

Per maggiori informazioni e approfondimenti:

Davide Attilio Rossetti
Responsabile Dip. Tax Advisory

Davide.Rossetti@MorriRossetti.it

Roberta De Pirro
Responsabile del Centro Studi

Roberta.DePirro@MorriRossetti.it

Seguici su 

Legal & Tax
Risk Management Firm

MORRI ROSSETTI & FRANZOSI |