

MORRI ROSSETTI
& FRANZOSI



Tax Weekly Roundup

Venerdì 17 aprile 2026

Nr. 16 - 2026

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

- 1. Utilizzo di fondi rischi e oneri non dedotti: ammessa la variazione in diminuzione**
- 2. Assoluzione penale e processo tributario: la Consulta salva la norma sul giudicato**
- 3. Scarto telematico: ammesso il ricorso e il nuovo invio entro cinque giorni**
- 4. Operazioni inesistenti: richieste prove rigorose al cliente di una cartiera**
- 5. IMU: cumulo giuridico per gli omessi versamenti**
- 6. Accessi e ispezioni: da motivare l'accesso al domicilio**
- 7. La modifica dell'esercizio sociale fa cessare il concordato**
- 8. Nuovo codice tributo per il credito Transizione 5.0**

Utilizzo di fondi rischi e oneri non dedotti: ammessa la variazione in diminuzione

L'accantonamento volto ad alimentare fondi per rischi e oneri iscritti in bilancio, in applicazione dei principi contenuti nell'OIC 31, non è, di norma, deducibile ai fini delle imposte sul reddito (ex art. 107, comma 4, del TUIR).

Il successivo utilizzo del fondo potrà intervenire in forma «diretta», mediante compensazione delle spese e degli oneri per i quali il fondo era stato originariamente costituito o tramite il suo riversamento a Conto economico, qualora vengano meno, in tutto o in parte, i presupposti che ne avevano giustificato l'iscrizione.

Si pone, pertanto, il tema della spettanza della variazione in diminuzione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette: nel primo caso, allorché si realizzino i presupposti di deducibilità del componente negativo al quale il fondo si riferisce; nel secondo caso, anche in assenza di questi presupposti, trattandosi del rilascio di accantonamenti non dedotti.

La AIDC, con la norma di comportamento n. 236/2026, ha confermato tale diritto, in applicazione dell'articolo 163 del TUIR, che dispone che la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi, sicché l'applicazione di singole disposizioni sostanziali non può determinare più volte l'esercizio di un prelievo fiscale in presenza dell'espressione di una stessa capacità contributiva.

E questa conclusione vale sia nell'ipotesi di utilizzo «diretto» del fondo poiché, in quest'evenienza, risulta comunque verificata la preventiva imputazione del componente negativo, sia nell'ipotesi di riversamento del fondo a Conto economico, generandosi, in quest'eventualità, una sopravvenienza attiva non imponibile.

La norma di comportamento affronta anche l'ipotesi in cui il fondo per rischi e oneri formato con accantonamenti non dedotti sia trasferito a un diverso soggetto nell'ambito di un conferimento di azienda o di ramo di azienda.

Ci si domanda chi, in questo contesto, abbia il diritto di esercitare la variazione in diminuzione. Ebbene, in questa circostanza, sarà il conferitario che, subentrando in regime di continuità nei valori fiscali degli elementi attivi e passivi del compendio aziendale, avrà diritto di effettuare la variazione in diminuzione al momento dell'utilizzo del fondo.

E ciò in osservanza del principio di «neutralità necessaria» che permea la disciplina del conferimento di azienda secondo ai sensi dell'articolo 176 del TUIR.

Questa conclusione non muta neppure quando il fondo per rischi e oneri venga a esistere in occasione del conferimento, senza quindi transitare dal Conto economico del conferente.

In questa fattispecie, infatti, il fondo è iscritto dal conferitario tramite diminuzione del patrimonio netto iniziale assunto con il conferimento, con la conseguenza che risulta comunque verificata la condizione della preventiva imputazione del corrispondente componente negativo in base

all'articolo 109, comma 4 del TUIR, pur senza che ciò abbia determinato alcuna deduzione nella determinazione del reddito imponibile, né in capo al conferente, né in capo al conferitario.

Assoluzione penale e processo tributario: la Consulta salva la norma sul giudicato

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 50, depositata il 13 aprile 2026 ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate sull'articolo 21-bis del DLgs n. 74/2000, introdotto dal DLgs n. 87/2024, chiarendo però che la norma deve essere letta attraverso una interpretazione costituzionalmente orientata.

Il punto centrale della decisione è che quando il fatto storico nei due processi è il medesimo e il processo penale si conclude con le formule assolutorie «il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso», il giudice tributario non può affermare una realtà fenomenica opposta.

La Consulta definisce questa come una scelta garantista, non manifestamente irragionevole, se letta entro confini compatibili con la Costituzione. Il legislatore, ad avviso della Corte, ha voluto rafforzare la tutela della posizione soggettiva del contribuente e semplificare il rapporto, da sempre complesso, tra processo penale e processo tributario.

La sentenza muove dal presupposto secondo il quale il processo penale è quello dotato del procedimento istruttorio e dibattimentale più idoneo a verificare i fatti materiali controversi.

Per questo, se in quella sede si accerta che il fatto non esiste o che l'imputato non lo ha commesso, non sarebbe coerente consentire al processo tributario di giungere, sugli stessi fatti, a una conclusione diversa.

Secondo la Corte, l'articolo 21-bis persegue un obiettivo di garanzia e di semplificazione, rendendo concreta anche sul piano processuale l'esigenza di tutela del contribuente. Ed è proprio alla luce della tradizionale ampia discrezionalità riconosciuta al legislatore in materia processuale che le questioni sollevate dalle Corti di giustizia tributaria del Piemonte e di Roma sono state respinte.

Uno dei punti più delicati riguardava il possibile sacrificio del diritto di difesa dell'amministrazione finanziaria.

Anche su questo la Consulta prende posizione in modo chiaro. La sentenza richiama il forte raccordo istituzionale tra pubblico ministero e Agenzia delle Entrate, costruito proprio dal d.lgs. 87 del 2024, che consente a quest'ultima una partecipazione significativa e attiva nel procedimento penale.

Inoltre, osserva la Corte, al processo penale non è affatto estranea la tutela del credito erariale derivante dall'imposta evasa. In altre parole, l'interesse fiscale non resta fuori dal giudizio penale, e questo riduce il rischio che il meccanismo del giudicato si traduca in una compressione irragionevole delle ragioni dell'amministrazione.

Pur salvando la norma, la Corte costituzionale ha però tracciato due eccezioni alla regola dell'efficacia vincolante della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario. È il passaggio più importante della decisione, perché delimita il campo operativo dell'articolo 21-bis e impedisce che il coordinamento tra i due processi produca effetti distorsivi.

La prima eccezione riguarda i casi in cui, da un lato, siano in gioco presunzioni legali tipiche e, dall'altro, la sentenza penale di assoluzione non derivi da un accertamento positivo della non esistenza del fatto.

La Corte fa l'esempio dell'esteroinvestizione di una società: nel penale, il giudice non può applicare una presunzione legale per formare il proprio convincimento, e potrebbe quindi assolvere; nel tributario, invece, quella stessa presunzione legale potrebbe legittimare la pretesa fiscale in assenza di prova contraria del contribuente.

La Consulta precisa che, in una situazione del genere, non può operare automaticamente il vincolo del giudicato penale sul giudice tributario.

Questa lettura, aggiunge, è funzionale a un raccordo equilibrato tra i due processi e spinge il contribuente, se dispone della prova contraria, a produrla già nel giudizio penale per evitare la prosecuzione o l'avvio di quello tributario.

La seconda eccezione riguarda le ipotesi in cui l'assoluzione penale sia stata pronunciata esclusivamente per inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, mentre quegli stessi elementi potrebbero essere utilizzabili nel processo tributario perché formati nel rispetto delle regole fiscali.

In questo caso, osserva la Corte, il giudice penale non ha compiuto una valutazione nel merito degli elementi probatori, neppure in senso negativo, ma si è fermato alla soglia processuale della loro non utilizzabilità.

Perciò non può operare il vincolo del giudicato penale e spetterà al giudice tributario verificare, secondo le regole dell'ordinamento fiscale, se quegli elementi siano utilizzabili e con quale forza probatoria.

Scarto telematico: ammesso il ricorso e il nuovo invio entro cinque giorni

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, con la sentenza n. 869/3/2026, depositata il 12 marzo 2026, ha statuito che la ricevuta dello scarto telematico è autonomamente impugnabile e il contribuente ha la possibilità di ritrasmettere, entro cinque giorni, quanto originariamente inviato, ma non acquisito per errore o irregolarità.

Quanto all'impugnabilità dello scarto telematico, i giudici i giudici hanno ritenuto applicabili per analogia i chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate (cfr. Circ. n. 35/2002 e Ris. n. 65/2020) ossia che lo scarto telematico può integrare un atto autonomamente impugnabile quando produce un effetto lesivo immediato, impedendo, come nella fattispecie esaminata, il riconoscimento di un credito d'imposta o, più in generale, il perfezionamento di una posizione giuridica favorevole al contribuente.

Secondo i giudici, infatti, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'articolo 19 del DLgs n. 546/1992 non ha carattere tassativo, dovendosi riconoscere tutela giurisdizionale a ogni atto idoneo a manifestare una volontà amministrativa definitiva e concretamente incidente nella sfera del destinatario.

In tale prospettiva, la ricevuta di scarto non rileva come mero esito tecnico-informatico del sistema, ma come atto sostanzialmente impeditivo del beneficio richiesto e, pertanto, autonomamente contestabile davanti al giudice tributario.

Quanto, invece, alla possibilità di rinviare la comunicazione, la Corte ha escluso che la tolleranza di cinque giorni dallo scarto, una volta rimossi gli errori o le irregolarità segnalati dal sistema che ne hanno determinato il rigetto, abbia natura eccezionale e sia circoscritta alle sole dichiarazioni fiscali obbligatorie, come sostenuto invece dall'Agenzia.

Al contrario, valorizzando i principi di collaborazione e buona fede, proporzionalità, ragionevolezza e buon andamento, secondo l'articolo 97 della Costituzione, la Corte ha escluso che un errore materiale prontamente emendato possa giustificare, in assenza di pregiudizio per l'amministrazione finanziaria, la perdita definitiva di un beneficio.

Operazioni inesistenti: richieste prove rigorose al cliente di una cartiera

La Corte di giustizia tributaria di Milano, con la sentenza n. 5195/9/2025, ha statuito che quando l'Amministrazione finanziaria dimostra, anche solo in via presuntiva, che il fornitore è una "cartiera", l'operazione si presume oggettivamente inesistente e l'onere della prova si sposta integralmente in capo al contribuente.

E con riferimento alla prova dell'inesistenza dell'operazione, la stessa si considera soddisfatta se l'Ufficio dimostra che l'emittente delle fatture è privo di struttura, mezzi, personale, dichiarazioni fiscali, coerenza economica.

La prova che le operazioni non sono mai state realizzate si ritiene assolta con la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera"», e che non è configurabile la buona fede del contribuente, che sa certamente se e in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione.

La buona fede non rileva nelle operazioni oggettivamente inesistenti, perché l'imprenditore è l'unico soggetto in grado di sapere se la merce è stata consegnata o il servizio effettivamente reso.

Non bastano fatture, bonifici o scritture contabili, i quali sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

Quanto alla detrazione IVA, il diritto non può essere concesso dal momento che manca il principio dell'inerenza, dato che un'operazione inesistente non può mai essere inerente. L'imposta indicata in fattura diventa così un costo non deducibile, potenzialmente indice di distrazione di risorse.

IMU: cumulo giuridico per gli omessi versamenti

La Corte di giustizia tributaria di Vicenza, con la sentenza n. 63/1/2026, ha statuito che, in caso di contestazione di omesso pagamento dell'IMU per più anni d'imposta, si applica l'istituto del cumulo giuridico, e quindi, si irroga la sanzione più elevata, aumentata dalla metà al triplo.

La vicenda trae origine da plurime contestazioni per l'omesso pagamento dell'IMU, relative alle annualità dal 2019 al 2022, con riferimento ad aree edificabili. Il contribuente aveva erroneamente determinato la base imponibile del tributo, assumendola pari al valore di acquisto, in luogo del valore di mercato.

Nei riguardi di tali avvisi di accertamento, il contribuente aveva presentato un'istanza di autotutela limitatamente alle sanzioni, irrogate senza l'applicazione del cumulo giuridico. Di fronte all'inerzia del Comune, il contribuente aveva autoliquidato la sanzione corretta, impugnando gli atti di accertamento per la differenza.

Il Comune resisteva in giudizio eccependo, per un verso, l'inapplicabilità del cumulo, trattandosi di violazioni dell'obbligo di pagamento, sotto altro profilo, le modifiche apportate con la riforma del regime sanzionatorio (DLgs n. 87/2024), che hanno escluso espressamente dalla continuazione queste violazioni.

La Corte, investita della questione, ha accolto le ragioni del contribuente, rilevando come si trattasse della medesima violazione reiterata per più annualità, così ricadendo nell'ambito applicativo dell'articolo 12, comma 5, del DLgs n. 472/1997, nella formulazione *pro tempore* vigente.

Accessi e ispezioni: da motivare l'accesso al domicilio

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9241, depositata il 13 aprile 2026, ha statuito che il giudice tributario, investito dell'impugnazione di un atto impositivo fondato su documentazione acquisita mediante accesso domiciliare autorizzato dal Procuratore, ha il potere-dovere di verificare sia la presenza formale del provvedimento autorizzatorio, sia l'adeguatezza della motivazione sulla sussistenza di gravi indizi di violazione delle norme tributarie.

L'eventuale illegittimità del provvedimento determina l'inutilizzabilità della documentazione acquisita e, quindi, l'illegittimità dell'atto su di essa fondato.

Un contribuente aveva impugnato alcuni avvisi di accertamento fondati su documentazione acquisita a seguito di accesso domiciliare autorizzato dal pubblico ministero, ritenendo che tale autorizzazione non fosse adeguatamente motivata.

Essa faceva riferimento a un progetto nazionale di contrasto all'evasione nel settore edilizio, collegando gli indizi di violazioni alla ricezione di due bonifici senza la prescritta dichiarazione IVA.

Tuttavia, tale omissione dichiarativa risultava coerente con l'esonero dei soggetti "minimi" dagli obblighi dichiarativi e solo il giudice di secondo grado ha confermato l'illegittimità dell'atto.

Secondo la Cassazione, cui si è rivolto l'Ufficio, il giudice tributario ha il potere-dovere di verificare la presenza nel decreto autorizzativo di una motivazione circa la sussistenza di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale e controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento.

Se l'autorizzazione è motivata *per relationem*, l'Amministrazione deve produrre in giudizio non solo il provvedimento del Procuratore per l'accesso ma anche la prodromica richiesta in esso richiamata a fini motivazionali, pena la nullità del provvedimento e, conseguenzialmente, dell'atto impositivo emesso sulla base della documentazione acquisita.

Inoltre, nell'autorizzazione devono essere indicati, sia pure in modo sintetico, i gravi indizi nella loro

essenziale portata o le relazioni significative con soggetti sottoposti a positiva attività di accertamento.

Infine, l'illegittimità o la mancanza del provvedimento di autorizzazione del Procuratore comporta l'inutilizzabilità delle risultanze istruttorie e l'illegittimità dell'atto impositivo su di esse fondato.

Nella specie, il giudice di merito aveva ritenuto insussistenti i gravi indizi di evasione, e quindi il ricorso dell'agenzia è stato respinto.

La modifica dell'esercizio sociale fa cessare il concordato

La Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, della Lombardia, nella Risposta a istanza di interpello prot. n. 904-24/2026, ha precisato che la modifica della durata dell'esercizio sociale, nel corso del biennio di applicazione del concordato preventivo (Cpb), determina la cessazione degli effetti della proposta e l'impossibilità di aderire per il biennio successivo.

La società istante, che ha aderito alla proposta di Cpb 2024-2025, a seguito di un cambio di proprietà, ha modificato la data di chiusura dell'esercizio per uniformarsi alla prassi del gruppo; per effetto di questa scelta, l'esercizio iniziato il 1° gennaio 2025 si è chiuso anticipatamente il 31 marzo 2025, ed il successivo esercizio ha avuto termine il 31 marzo 2026.

La società riteneva di poter continuare ad applicare il Cpb per i primi tre mesi del 2025 e per il successivo esercizio 2025/2026, dal momento che la fattispecie non rientra tra le cause di cessazioni previste dall'articolo 21 del DLgs n. 13/2024.

La risposta della Dre lombarda è negativa per entrambi i periodi, richiamando quanto indicato nella Circolare n. 18/E/2024, ove si legge che la cessazione interviene in presenza di particolari situazioni che incidono in maniera radicale sui presupposti in base ai quali era stato stipulato in precedenza l'accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente.

Poiché una durata di soli tre mesi dell'esercizio è incompatibile con la proposta formulata basandosi su una durata ordinaria di 12 mesi, secondo la Dre nel caso di specie il Cpb cessa di avere efficacia nel 2025.

Inoltre, tale minor durata del periodo precedente preclude l'applicazione del concordato nel biennio successivo, rendendo impossibile l'applicazione della metodologia di calcolo insita nel meccanismo di determinazione della proposta.

Nuovo codice tributo per il credito Transizione 5.0

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 14 del 16 aprile 2026, ha istituito il codice tributo "7079" per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del nuovo credito d'imposta transizione 5.0 previsto dall'articolo 8, del DL n.38/2026, per le istanze non soddisfatte.

L'art. 8 del DL n. 38/2026, come modificato dall'articolo 1, comma 1, lett. a), del DL n. 42/2026 ha previsto il riconoscimento, nel 2026, di un "nuovo" credito d'imposta alle imprese che hanno presentato le comunicazioni preventive per il credito transizione 5.0) e hanno ricevuto dal GSE la comunicazione che l'investimento risponde tecnicamente ai requisiti di ammissibilità previsti, nonché dell'esaurimento delle risorse disponibili.

Il nuovo credito d'imposta è pari all'89,77% dell'ammontare del credito d'imposta richiesto con le predette comunicazioni con riferimento agli investimenti relativi agli allegati A e B alla Legge n. 23272006 e alle spese di formazione del personale.

Inoltre, l'articolo 8, al comma 2, ha previsto che il GSE, entro il 30 aprile 2026, comunica ai soggetti interessati il nuovo credito d'imposta utilizzabile, dandone preventiva comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Infine, il comma 3 del medesimo articolo 8 ha disposto che il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, presentando il modello F24 entro il 31 dicembre 2026.

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 |