

News 7/2026

D.lgs 7/8/2026 n. 148 (c.d. "Decreto Omnibus") – Principali novità

11 settembre 2026

<u>PREMESSA</u>	<u>3</u>
<u>MODIFICHE AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)</u>	<u>3</u>
<u>REGIME DEL RAVVEDIMENTO 2020-2023 COLLEGATO AL RINNOVO DEL CPB 2026/2027</u>	<u>5</u>
<u>TRATTAMENTO FISCALE DEI FAMILIARI A CARICO</u>	<u>9</u>
<u>MODIFICHE ALLA DETERMINAZIONE DEL FRINGE BENEFIT PER LE AUTO CONCESSE IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI</u>	<u>9</u>
<u>DISCIPLINA FISCALE DEI DIFFERENZIALI DA CREDITI D'IMPOSTA DEI PROFESSIONISTI</u>	<u>10</u>
<u>IL REDDITO DELLE IMPRESE AGRICOLE</u>	<u>10</u>
<u>DEDUCIBILITÀ DELLA SVALUTAZIONE DI OBBLIGAZIONI E TITOLI E DEI COSTI DEI PIANI DI STOCK OPTION</u>	<u>10</u>
<u>AMMORTAMENTO DI MARCHI, AVVIAMENTO E ATTIVITÀ IMMATERIALI A VITA INDEFINITA PER SOGGETTI IAS/IFRS</u>	<u>11</u>
<u>CONTRIBUTI CORRISPOSTI A FRONTE DI COSTI PER STUDI E RICERCHE</u>	<u>11</u>
<u>SOGGETTI ASSIMILATI ALLE HOLDING INDUSTRIALI – TEST DI PREVALENZA.....</u>	<u>11</u>
<u>RIALLINEAMENTO DEI VALORI CONTABILI E FISCALI</u>	<u>12</u>
<u>RIPORTO DELLE PERDITE D'IMPRESA.....</u>	<u>12</u>
<u>CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONI MINUSVALENTI</u>	<u>12</u>
<u>FUSIONI INTRA-UE - RIPORTO DELLE PERDITE ESTERE DEFINITIVE.....</u>	<u>13</u>
<u>PROROGA DEI TERMINI PER L'ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA</u>	<u>13</u>
<u>TRUST – OPZIONE PER TASSAZIONE IN ENTRATA ESTESA ALLE IMPOSTE IPO-CATASTALI</u>	<u>13</u>
<u>RENDICONTO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE – DATA CERTA</u>	<u>14</u>
<u>ACCERTAMENTI SULLE COMPONENTI DI REDDITO PLURIENNALI</u>	<u>14</u>
<u>PRESUNZIONE DEGLI UTILI NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE</u>	<u>14</u>
<u>ACCERTAMENTI SULL'ANTIECONOMICITÀ</u>	<u>15</u>
<u>RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DELLE PARTECIPAZIONI IN SOGGETTI RESIDENTI IN TERRITORI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA</u>	<u>15</u>
<u>DISALLINEAMENTI TRA POS E CORRISPETTIVI - REGIME SANZIONATORIO.....</u>	<u>15</u>

NOTA BENE - Le informazioni contenute nella presente circolare sono fornite con l'intendimento che non possano essere interpretate come prestazioni di consulenza legale, contabile, fiscale o di altra natura professionale. Il contenuto ha finalità esclusivamente divulgativa generale e non può sostituire incontri con consulenti fiscali, legali o professionali di altra natura. Prima di adottare scelte o provvedimenti, è necessario consultare consulenti professionali qualificati

Le informazioni contenute nella presente circolare sono di proprietà di Fazzini Holzmilller & Partners e possono essere usate esclusivamente a fini personali e interni; è vietato copiarle, inoltrarle o fornirle comunque a terzi.

PREMESSA

Il DLgs. 7.8.2026 n. 148, c.d. “decreto Omnibus”, pubblicato sul S.O. n. 30/L alla G.U. 11.8.2026 n. 185, ha introdotto numerose disposizioni in materia fiscale entrate in vigore il 12.8.2026, giorno successivo alla pubblicazione sulla G.U.

Tra le principali novità, si segnalano alcune importanti modifiche alla disciplina del concordato Preventivo Biennale (rif. Nostra News n. 6/2026) e altre novità di seguito analizzate.

MODIFICHE AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

Le modifiche alla disciplina del concordato preventivo biennale (CPB), introdotte dall'art. 28 del DLgs. 148/2026, si applicano **a decorrere dal biennio d'imposta 2026-2027**.

Adesione al CPB in assenza dei requisiti d'accesso o in presenza di una causa di esclusione

Disciplina originaria: L'adesione al CPB in assenza dei requisiti d'accesso o in presenza di una causa di esclusione comportava la **decadenza** dal CPB.

Novità: L'adesione al CPB in assenza dei requisiti d'accesso o in presenza di una causa di esclusione comporta l'**inefficacia** del CPB.

Cause di esclusione/cessazione dal CPB – Modifica della compagine sociale

Disciplina originaria: La disciplina originaria prevedeva l'impossibilità di aderire al CPB, per le società di persone e le associazioni professionali, in caso di modifica della compagine sociale nel primo anno di riferimento della proposta di concordato, con aumento del numero dei soci o degli associati (salvo il subentro di due o più soci o associati in caso di decesso).

Novità: L'art. 28 del DLgs. 148/2026 prevede che, in caso di **rinnovo del CPB**, la **causa di esclusione (e la corrispondenza causa di cessazione) non si applica** in caso di **ingresso di soci o associati** che nell'anno precedente:

- abbiano percepito **redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente;
- ovvero abbiano conseguito **reddito d'impresa o di lavoro autonomo**

per importi complessivamente **non superiori a 35.000,00 euro**.

Cause di esclusione/cessazione dal CPB – Professionista e associazione professionale/STP/STA partecipata

Disciplina originaria.

Era prevista l'esclusione dal CPB per:

- il **contribuente** che, con riferimento al periodo d'imposta precedente al biennio concordatario, dichiarava individualmente **redditi di lavoro autonomo professionale e, contemporaneamente,**

partecipava a un'associazione professionale o a una STP, ovvero a una STA, a meno che anche l'ente collettivo aderisse al CPB per lo stesso biennio;

- l'associazione professionale o la STP, ovvero la STA, nelle ipotesi in cui non aderissero al CPB, nei medesimi periodi d'imposta, tutti i soci o associati, che dichiaravano individualmente redditi di lavoro autonomo professionale.

Novità: A partire dal CPB 2026-2027, il vincolo all'adesione congiunta al concordato è operativo solo quando l'attività del professionista e quella svolta dall'ente collettivo sono soggette al medesimo ISA. In sostanza, se l'attività del socio e quella della società non coincidono, non c'è obbligo di adesione congiunta e l'adesione al concordato da parte di uno (contribuente o società/associazione) non impedisce l'adesione dell'altro.

Presentazione di dichiarazioni integrative

Disciplina originaria: la presentazione di una dichiarazione integrativa del modello REDDITI su cui si basa la proposta di CPB, al fine di correggere errori o omissioni in esso contenuti, costituiva una **causa di decadenza**.

Novità: a decorrere dal CPB 2026-2027, in caso di **correzione spontanea** di errori o omissioni tramite dichiarazione integrativa:

- viene **ammesso il ricalcolo del reddito e del valore della produzione netta concordati** e il CPB continua ad essere applicato tenendo conto dei nuovi valori;
- le sanzioni correlate alle violazioni possono essere definite mediante **ravvedimento operoso**.

In caso di:

- emersione in sede di **accertamento** di errori o omissioni relativi al periodo precedente al biennio concordatario;
- e tali per cui il **reddito o il valore netto della produzione ricalcolati sulla base dei dati corretti risultino superiori di almeno il 30%** rispetto a quelli originariamente concordati

allora si ha **decadenza** dal CPB.

Regime premiale ISA in caso di rinnovo del CPB

A partire dal CPB 2026-2027, il **rinnovo del concordato viene premiato** attraverso alcuni benefici.

In particolare, è disposto:

- l'aumento a **70.000,00 euro annui** della soglia di esonero per l'apposizione del **visto di conformità** per l'utilizzo in compensazione di **crediti relativi alle imposte dirette e IRAP**;
- l'aumento a **100.000,00 euro annui** della soglia di esonero per l'apposizione del **visto di conformità** per la compensazione dei **crediti IVA**;
- l'aumento a **100.000,00 euro annui** della soglia di esonero per l'apposizione del **visto di conformità** e per la **prestazione della garanzia** per i **rimborsi IVA**;
- l'**anticipazione di 2 anni** dei termini di **decadenza per l'attività di accertamento**.

- il ricorso ai **pagamenti rateali senza interessi** per il versamento delle imposte dovute per le annualità in concordato, a titolo di saldo e acconto.

Maggiorazione degli acconti d'imposta in caso di rinnovo del concordato - esclusione

È stato recepito normativamente nell'art. 20 co. 3-bis del DLgs. 13/2024 il chiarimento già fornito dall'Agenzia delle Entrate secondo il quale **le maggiorazioni degli acconti IRPEF/IRES e IRAP non sono dovute in caso di rinnovo del CPB in modo continuativo.**

REGIME DEL RAVVEDIMENTO 2020-2023 COLLEGATO AL RINNOVO DEL CPB 2026/2027

L'art. 29 del DLgs. 148/2026 ripropone il regime del ravvedimento che era stato previsto dal CPB 2024/2025 per i periodi 2018-2022 e dal CPB 2025/2026 per i periodi 2019-2023.

In particolare, possono accedere al regime del ravvedimento per i periodi 2020-2023, **i soli soggetti ISA che rinnovano l'adesione al concordato preventivo biennale relativamente al biennio 2026-2027** (e che quindi avevano aderito al CPB 2024/2025).

Sono pertanto **esclusi** dal regime del ravvedimento 2020-2023:

- sia i contribuenti che aderiscono per la prima volta al CPB nel 2026;
- sia i contribuenti che hanno aderito al CPB 2025-2026, non trattandosi di fattispecie di rinnovo del CPB.

Il regime del ravvedimento:

- riguarda le **annualità 2020, 2021, 2022 e 2023**;
- prevede il versamento di **un'imposta sostitutiva**;
- consente di **impedire le rettifiche** del reddito d'impresa o di lavoro autonomo da parte dell'Agenzia delle Entrate con riferimento alle suddette annualità.

Possono accedere alla sanatoria i contribuenti che:

- nelle annualità interessate hanno **applicato gli ISA**;
- nelle annualità interessate **non hanno applicato gli ISA** per effetto di:
 - una delle **cause di esclusione legate alla pandemia** da COVID-19 (svolgimento dell'attività in settori individuati, riduzione di ricavi e compensi di almeno il 33% rispetto al 2019, inizio attività nel 2021);
 - una condizione di **non normale svolgimento** dell'attività;
 - **esercizio di due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo ISA**, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati (c.d. "soggetti multiattività");

- **aderiscono al concordato preventivo biennale 2026-2027** entro il 31.10.2026, ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Base imponibile dell'imposta sostitutiva

La **base imponibile dell'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'IRAP varia a seconda del punteggio di affidabilità fiscale del singolo contribuente, in quanto è dato dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo o il valore della produzione netta già dichiarato al 12.8.2026 in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato in base al relativo punteggio ISA, come indicato nella tabella che segue.

Punteggio ISA	Coefficiente di incremento del reddito
10	5%
Pari o superiore a 8 e inferiore a 10	10%
Pari o superiore a 6 e inferiore a 8	20%
Pari o superiore a 4 e inferiore a 6	30%
Pari o superiore a 3 e inferiore a 4	40%
Inferiore a 3	50%
Causa esclusione ISA	25%

Aliquota dell'imposta sostitutiva

Anche l'aliquota dell'imposta sostitutiva varia in funzione della diversa affidabilità fiscale del contribuente.

Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali (valore minimo 1.000 € per ciascuna annualità)		
Punteggio ISA	Periodo d'imposta	Aliquota
Pari o superiore a 8	2022 e 2023	10%
	2020 e 2021	7%
Pari o superiore a 6 ma inferiore a 8	2022 e 2023	12%
	2020 e 2021	8,4%
Inferiore a 6	2022 e 2023	15%
	2020 e 2021	10,5%
Causa esclusione ISA	tutti	12,5%

Imposta sostitutiva dell'IRAP		
Punteggio ISA	Periodo d'imposta	Aliquota
Qualsiasi	2022 e 2023	3,9%
	2020 e 2021	2,73%
Causa esclusione ISA	tutti	3,9%

Le aliquote ridotte per i periodi d'imposta 2020 e 2021 tengono conto degli effetti della pandemia da COVID-19.

Per i soggetti esclusi dagli ISA, ad eccezione di quelli "multiattività", è prevista inoltre una riduzione di imposta del 30% per tutti i periodi.

Termini di versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva su ogni annualità deve essere versata:

- a partire **dall'1.1.2027** ed **entro il 15.3.2027**;
- in **unica soluzione**;
- oppure mediante **pagamento rateale**:
 - **in un massimo di 10 rate mensili** di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 16.3.2027;
 - in tal caso, il **ravvedimento si perfeziona con il pagamento di tutte le rate** e il pagamento di una delle rate, diversa dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

Atti che impediscono il ravvedimento

Il **ravvedimento non si perfeziona** nel caso in cui il pagamento in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive è successivo alla notifica di:

- processi verbali di constatazione;
- schemi di atto di accertamento;
- atti di recupero di crediti inesistenti.

Comunicazione dell'opzione per il regime del ravvedimento

I termini e le modalità di comunicazione dell'opzione per il regime del ravvedimento saranno stabiliti da un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Cause di decadenza

La protezione dagli accertamenti viene meno nel caso in cui:

- il contribuente decada dal concordato preventivo biennale, per effetto di una delle cause di decadenza di cui all'art. 22 del DLgs. 13/2024;
- il contribuente risulti destinatario di una misura cautelare, personale o reale, o venga rinviato a giudizio, per aver commesso nei periodi d'imposta dal 2020 al 2023 i reati tributari di cui al DLgs. 74/2000 (escluse le fattispecie individuate dagli artt. 4, 10-bis, 10-ter e 10-quater co. 1), o i reati di false comunicazioni sociali, riciclaggio, autoriciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita;
- si verifichi il mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateazione;
- le cause di esclusione dagli ISA sopra indicate (cause legate al COVID-19, non normale svolgimento dell'attività e imprese multiattività) siano state dichiarate infedelmente.

Proroga dei termini per l'accertamento

I termini di accertamento (per imposte dirette e IVA) sono **prorogati al 31.12.2029** nel caso in cui ricorrano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- contribuente soggetto a ISA;
- rinnovo del concordato preventivo biennale 2026-2027;
- **adesione al regime del ravvedimento** per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2020, 2021, 2022 e 2023 (la proroga dei termini è limitata agli anni per i quali si è optato per l'applicazione del regime del ravvedimento).

Periodo d'imposta	Termine originario	Termine prorogato per adesione al regime del ravvedimento
2020	31.12.2026 (31.12.2025 in caso di regime premiale ISA)	31.12.2029
2021	31.12.2027 (31.12.2026 in caso di regime premiale ISA)	
2022	31.12.2028 (31.12.2027 in caso di regime premiale ISA)	
2023	31.12.2029 (31.12.2028 in caso di regime premiale ISA)	

I termini di decadenza per l'accertamento in scadenza al 31.12.2026 sono prorogati al 31.12.2027 per i soggetti:

- a cui si applicano gli ISA;
- che rinnovano l'adesione al CPB per il biennio d'imposta 2026-2027;
- a prescindere dall'applicazione del regime del ravvedimento.

Periodo d'imposta	Termine originario	Termine prorogato per adesione al concordato
2020	31.12.2026	31.12.2027
2021	31.12.2026 (solo soggetti che per il 2021 beneficiano del regime premiale ISA)	
2022	31.12.2026 (solo soggetti che per il 2022 rispettano la tracciabilità dei pagamenti)	

TRATTAMENTO FISCALE DEI FAMILIARI A CARICO

L'art. 1 del DLgs. 148/2026 ha modificato, con effetto retroattivo a **decorrere dal periodo di imposta 2025** (con impatto sui **modelli 730/2026 e REDDITI PF 2026**), la disciplina relativa al trattamento fiscale ai fini IRPEF dei familiari a carico.

Nello specifico:

- si considerano **familiari fiscalmente a carico di cui all'art. 12 del TUIR**, ancorché non spetti una detrazione per carichi di famiglia:
 - il coniuge non legalmente ed effettivamente separato;
 - i figli, compresi quelli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto;
 - nonché le altre persone elencate nell'art. 433 c.c.;
- perché gli **"altri familiari"** di cui all'art. 433 c.c. possano considerarsi "fiscalmente a carico", occorre l'**ulteriore requisito della convivenza o della percezione di assegni alimentari**, ferma restando la sussistenza dei requisiti reddituali di cui all'art. 12 co. 2 del TUIR.

MODIFICHE ALLA DETERMINAZIONE DEL FRINGE BENEFIT PER LE AUTO CONCESSE IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI

Dal periodo di imposta 2026, per le autovetture, motocicli e ciclomotori concessi in uso promiscuo ai dipendenti, il fringe benefit è determinato applicando:

- in via ordinaria, il **50% del costo chilometrico ACI**;
- il **10%** per i **veicoli esclusivamente elettrici**;
- il **20%** per i **veicoli ibridi plug in**.

Il valore del fringe benefit è **incrementato**:

- **del 50% dopo il 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello di prima immatricolazione;
- **del 5% in presenza di accessori o di allestimenti** (c.d. "optional") non valorizzati nelle tabelle ACI e non direttamente acquistati dal lavoratore.

Sono previste **regole transitorie**, con applicazione del previgente regime e degli incrementi del 50% dopo il quinto anno e del 5% per optional, per alcuni veicoli già ordinati o assegnati. In particolare:

- veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati dall'1.7.2020 al 31.12.2024;
- veicoli ordinati dal datore di lavoro entro il 31.12.2024 e concessi in uso promiscuo dall'1.1.2025 al 31.12.2025 (in luogo del precedente termine del 30.6.2025).

DISCIPLINA FISCALE DEI DIFFERENZIALI DA CREDITI D'IMPOSTA DEI PROFESSIONISTI

I **differenti positivi derivanti dalla cessione o compensazione di crediti d'imposta acquistati** a partire dal 12.8.2026 (per i professionisti è ammessa, a determinate condizioni, l'applicazione anche a crediti acquistati dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024):

- costituiscono **reddito di lavoro autonomo**;
- sono assoggettati, in via generale, a **imposta sostitutiva del 26%**.

L'imposta sostitutiva non si applica ai crediti d'imposta ricevuti quale corrispettivo della prestazione artistica o professionale.

IL REDDITO DELLE IMPRESE AGRICOLE

Attività connesse

Le attività connesse sono estese a comprendere anche quelle che hanno ad oggetto prevalentemente beni ottenuti dalle attività di produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili censiti 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.

Attività produttive di reddito di impresa

È stato integrato l'art. 55 co. 1 del TUIR, prevedendo che, in caso di mancato rispetto dei limiti previsti dall'art. 32 del TUIR, rientrano nel reddito d'impresa (pure se non organizzate in forma di impresa) anche:

- le attività di colture fuori suolo (lett. b-bis) del co. 2);
- le attività di cessione dei crediti di carbonio (lett. b-ter del co. 2).

DEDUCIBILITÀ DELLA SVALUTAZIONE DI OBBLIGAZIONI E TITOLI E DEI COSTI DEI PIANI DI STOCK OPTION

Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2025, sia per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, sia per quelli che applicano i principi contabili nazionali:

- **le obbligazioni e gli altri titoli iscritti nell'attivo circolante** rilevano ai fini fiscali in base alla **valutazione contabile** operata alla data di chiusura dell'esercizio;
- la loro eventuale **svalutazione** rilevata a Conto economico **è deducibile**;
- per le obbligazioni e i titoli **iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie**, le eventuali **minusvalenze** sono **deducibili solo se "realizzate"** mediante **cessione a titolo oneroso o mediante il**

risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni (pertanto, le oscillazioni di valore sono sterilizzate ai fini del reddito di periodo fino al realizzo dei titoli stessi).

Per **stock option** (opzione di azioni), **stock grant** (assegnazione gratuita di azioni) e operazioni analoghe, a partire dalle operazioni deliberate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025, la **deduzione dei costi**, pari al valore di mercato degli strumenti finanziari assegnati, rilevati a conto economico, è:

- **rinviata alla consegna degli strumenti finanziari;**
- **limitata alla quota effettivamente esercitata.**

AMMORTAMENTO DI MARCHI, AVVIAMENTO E ATTIVITÀ IMMATERIALI A VITA INDEFINITA PER SOGGETTI IAS/IFRS

Per i soggetti IAS/IFRS la deduzione di marchi, avviamento e attività immateriali a vita indefinita è ammessa, in generale:

- in misura **non superiore a 1/18;**
- nei limiti dei **costi imputati a Conto economico;**
- a partire dal periodo d'imposta in cui sono tali costi sono imputati a Conto economico.

CONTRIBUTI CORRISPOSTI A FRONTE DI COSTI PER STUDI E RICERCHE

È stata soppressa, a partire dal 2026, la disposizione che prevedeva la tassazione al momento dell'incasso (principio di cassa) dei contributi pubblici corrisposti a fronte di costi per studi e ricerche.

Pertanto, la loro tassazione segue ora l'**ordinario criterio di competenza**.

In particolare:

- i contributi destinati a coprire spese di ricerca rilevate quali costi d'esercizio (qualificati, contabilmente, come contributi in conto esercizio) concorrono a formare il reddito come ricavi;
- i contributi destinati a coprire spese di sviluppo capitalizzate (qualificati, contabilmente, quali contributi in conto impianti) concorrono a formare il reddito in base all'ammortamento dell'immobilizzazione cui si riferiscono.

È prevista una disciplina transitoria per evitare duplicazioni o salti di imposta.

SOGGETTI ASSIMILATI ALLE HOLDING INDUSTRIALI – TEST DI PREVALENZA

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (2026 per i soggetti "solari"), una società può essere qualificata tra i **soggetti assimilati alle holding industriali**:

- se esercita **in via esclusiva o prevalente attività di carattere finanziario non nei confronti del pubblico**, come definite dall'art. 3 co. 2 del DM 2.4.2015 n. 53 (ossia attività finanziarie svolte

nei confronti delle società del gruppo o della filiera produttiva di appartenenza, come concessione di finanziamenti, rilascio di garanzie, ecc.).

- Il **carattere esclusivo o prevalente** si considera sussistente se, in base al bilancio approvato dell'ultimo esercizio chiuso, i **ricavi e proventi derivanti da tali attività sono superiori al 50%** dei ricavi e altri proventi complessivi.

Come le holding industriali, i soggetti a esse assimilati sono soggetti a determinati **obblighi di comunicazione** all'Anagrafe tributaria.

RIALLINEAMENTO DEI VALORI CONTABILI E FISCALI

È prevista la possibilità di riallineare, secondo le disposizioni degli artt. 10 e 11 del DLgs. 192/2024, anche le divergenze tra valori contabili e fiscali da cambiamento di principi contabili che si sono realizzate in periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31.12.2024 (e, quindi, fino al 2023, per i soggetti "solari").

RIPORTO DELLE PERDITE D'IMPRESA

Si ricorda che secondo l'art. 84 del TUIR, il **diritto al riporto delle perdite d'impresa è precluso** per le società se, congiuntamente:

- le **partecipazioni** che rappresentano la **maggioranza** dei diritti di voto in assemblea sono **trasferite** o comunque acquisite da terzi (anche a titolo temporaneo);
- viene **modificata l'attività principale** di fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono realizzate.

Si introduce una norma di interpretazione autentica secondo la quale il **trasferimento** si considera effettuato anche nel caso in cui abbia ad oggetto le **partecipazioni di una società controllante**.

Pertanto, la limitazione al riporto delle perdite potrebbe scattare anche in caso di **trasferimento "indiretto" del controllo della società**.

CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONI MINUSVALENTI

Si ricorda che, in caso di conferimenti di partecipazioni con applicazione del regime di realizzo controllato ex art. 175 co. 1 del TUIR o ex art. 177 co. 2 - 2-bis del TUIR, il valore di realizzo "ordinario", da prendere in considerazione ai fini della determinazione del reddito del conferente, è pari:

- al maggiore tra il valore delle partecipazioni ricevute nelle scritture contabili del soggetto conferente e il valore attribuito alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario, in caso di applicazione dell'art. 175 co. 1 del TUIR;
- al valore corrispondente alla quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento, in caso di applicazione dell'art. 177 co. 2 - 2-bis del TUIR.

La suddetta disciplina è stata modificata prevedendo che:

- il regime di realizzo controllato si applichi **anche nel caso in cui il valore di realizzo “ordinario” risulti inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite**;
- se il **valore di realizzo “ordinario”** risulta inferiore anche al **valore normale**, ex art. 9 co. 4 del TUIR, allora si deve considerare il **valore di realizzo “derogatorio”**, dato dal **minor importo** tra:
 - il **costo fiscalmente riconosciuto** delle partecipazioni conferite;
 - il **valore normale** delle partecipazioni conferite.

Le nuove disposizioni si applicano ai conferimenti di partecipazioni effettuati a decorrere dal 2026 (per i soggetti “solari”) e hanno effetto anche per i periodi d'imposta precedenti a partire dal 31.12.2024, laddove le relative dichiarazioni siano state redatte conformemente a esse.

FUSIONI INTRA-UE - RIPORTO DELLE PERDITE ESTERE DEFINITIVE

Si prevede che, in caso di incorporazione di una società residente in uno Stato UE o aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo (Islanda, Norvegia e Liechtenstein) da parte di una società italiana, o di partecipazione ad una fusione “propria” da cui risulti una società residente in Italia, **le perdite della società non residente possono essere riportate dalla società italiana** alle seguenti condizioni:

- **una delle due controlla l'altra o sono controllate entrambe** da una stessa società;
- **le perdite maturate all'estero hanno carattere definitivo** (ciò si verifica se nell'altro Stato la società ha cessato la propria attività economica, ha alienato a terzi o comunque dismesso tutti i beni e, ai sensi della normativa dell'altro Stato, tali perdite non possono essere utilizzate se il controllo della società è trasferito a terzi).

PROROGA DEI TERMINI PER L'ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA

Il termine per la detrazione e per la registrazione delle fatture di acquisto è esteso, in linea generale, fino alla **dichiarazione relativa al secondo anno successivo** a quello di riferimento o di ricezione della fattura. È inoltre agevolata la gestione delle **fatture “a cavallo d'anno”**, per le quali è consentita la retroattività della detrazione dell'IVA, quanto meno nell'ambito della dichiarazione annuale riferita all'anno di esigibilità dell'imposta.

TRUST – OPZIONE PER TASSAZIONE IN ENTRATA ESTESA ALLE IMPOSTE IPO-CATASTALI

Nell'ambito della disciplina ad hoc per la tassazione del Trust:

- in generale, il momento impositivo del trust ai fini dell'imposta sulle **successioni e donazioni** coincide con il **“momento del trasferimento dei beni e diritti in favore dei beneficiari”** (tassazione in uscita);
- tuttavia, il disponente (o il trustee) può **optare**, in via alternativa, per la c.d. **“tassazione in entrata”**, così anticipando l'imposizione all'atto di ciascun conferimento dei beni e dei diritti nel trust o dell'apertura della successione;
- adesso, l'opzione può riguardare **anche le imposte ipo-catastali** laddove siano presenti immobili.

RENDICONTO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE – DATA CERTA

Dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 (**dal 2026** per i soggetti solari), il rendiconto economico e patrimoniale delle stabili organizzazioni italiane di società non residenti deve avere **data certa**, da attribuirsi:

- mediante **vidimazione con marcatura temporale o altri strumenti idonei** in base alla legge;
- **entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi** riferita allo stesso periodo d'imposta.

È, inoltre, previsto l'**obbligo di indicare i dati del rendiconto in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi**.

ACCERTAMENTI SULLE COMPONENTI DI REDDITO PLURIENNALI

Si ricorda che l'avviso di accertamento deve essere, a pena di decadenza, notificato entro:

- il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- il 31 dicembre del settimo anno successivo se si è in presenza di dichiarazione omessa.

In caso di fattispecie a effetto pluriennale, come quote di ammortamento, rateizzazione delle plusvalenze, ecc..., è stato a lungo dibattuto se l'Agenzia delle Entrate debba accertare il primo anno fiscalmente rilevante o meno.

L'art. 22 del DLgs. 148/2026 ha previsto, sia pure per il **solo caso dei componenti negativi di reddito con effetto pluriennale**, che **occorre accertare il primo anno fiscalmente rilevante**.

Quindi, il termine di accertamento decorre a partire dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale, per la prima volta, una quota di detti componenti è stata dedotta.

Resta ferma la riapertura dei termini di decadenza in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa.

Le nuove disposizioni trovano **applicazione per i beni e servizi acquistati a partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2027**, dunque non ci possono essere effetti sui procedimenti in corso.

PRESUNZIONE DEGLI UTILI NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE

L'art. 23 del DLgs. 148/2026 disciplina per la prima volta la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nel caso di società di capitali a ristretta base proprietaria, da tempo pacificamente accolta in giurisprudenza.

In particolare, il legislatore prevede espressamente che se vengono accertati **utili extracontabili** in società di capitali a ristretta base sociale, tali utili possono essere **imputati pro quota ai soci**, però a due condizioni:

- deve trattarsi di **ricavi non contabilizzati e non dichiarati**;

- se il recupero riguarda i costi, la presunzione opera solo se si tratta di **costi inesistenti** e non, ad esempio, per i costi non documentati o non inerenti.

In sostanza:

- alla società viene richiesta la maggiore IRES derivante dall'accertamento degli utili non dichiarati;
- in aggiunta, viene pretesa sempre nei confronti della società la ritenuta a titolo di imposta che, in ragione della (presunta) distribuzione di tali utili, la società avrebbe dovuto operare in caso di distribuzione di utili a soci persone fisiche non imprenditori (che risultano obbligati in solido).

ACCERTAMENTI SULL'ANTIECONOMICITÀ

Anche in materia di accertamenti in tema di imposte sui redditi e IRAP basati sull'antieconomicità dell'operazione, il legislatore recepisce la tesi già da tempo riconosciuta in giurisprudenza, secondo la quale:

- la differenza tra il corrispettivo pattuito e il valore di mercato del bene o del servizio scambiato può essere sintomatica di un reddito occultato solo in presenza di ulteriori elementi indiziari che siano gravi, precisi e concordanti;
- in ogni caso, l'antieconomicità dell'operazione è sintomatica di un potenziale reddito occultato quando è manifesta e rilevante.

RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DELLE PARTECIPAZIONI IN SOGGETTI RESIDENTI IN TERRITORI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA

Nel caso di rideterminazione del costo fiscale ex art. 5 della L. 448/2001 di **partecipazioni non quotate** emesse da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a **regime fiscale privilegiato** ex art. 47-bis del TUIR:

- l'aliquota dell'**imposta sostitutiva è del 36%**;
- **non** è possibile beneficiare della **rateizzazione**.

DISALLINEAMENTI TRA POS E CORRISPETTIVI - REGIME SANZIONATORIO

Si ricorda che la **violazione degli obblighi di memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi telematici che non abbia effetto sulla liquidazione dell'IVA**, è punita con una sanzione:

- pari a **100,00 euro** per errata trasmissione;
- comunque, entro il **limite massimo di 1.000,00 euro** per ciascun trimestre,
- **senza** applicazione del **cumulo giuridico** (quindi le sanzioni vanno sommate materialmente per ogni violazione).

Questa sanzione opera **anche** in caso di:

- **violazione dell'obbligo di collegamento** tra POS e registratori telematici;
- **errata indicazione delle modalità di pagamento** sul documento commerciale.

È introdotta una **soglia di non punibilità** per le suddette violazioni (e per la sanzione accessoria di sospensione della licenza ove applicata) se tra:

- il numero delle operazioni regolate con pagamento elettronico, registrate e memorizzate nei RT ai fini della trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri;
- e il numero dei pagamenti elettronici accettati (POS);

vi sia una **discrepanza non superiore al 5%**.

Pur in assenza di una disciplina transitoria, in ragione del c.d. "favor rei" la causa di non punibilità dovrebbe avere **effetto retroattivo**.

Lo Studio resta come sempre a disposizione per approfondimenti.



Per essere costantemente aggiornati sulle principali novità fiscali, oltre che sugli eventi ed articoli ad opera dei professionisti del nostro Studio, vi invitiamo a seguirci **sul nostro canale LinkedIn**:
www.linkedin.com/company/fazziniholzmillerpartners

Con i migliori saluti.

Fazzini Holzmiller & Partners