Torino Consulting

Torino, lì 8 ottobre 2026

Circolare n. 9/2026

Ai Sigg.
Clienti
Loro indirizzi

Oggetto: DLgs. 7.8.2026 n. 148 - c.d. "decreto Omnibus" - Principali novità

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. Le disposizioni entrano in vigore il 12.8.2026, giorno successivo alla pubblicazione sulla *G.U.*

Di seguito si analizzano le principali novità contenute nel DLgs. 7.8.2026 n. 148.

Trattamento fiscale dei famigliari a carico

L'art. 1 ha modificato la disciplina relativa al trattamento fiscale da riservare, ai fini IRPEF, ai familiari a carico.

AMBITO APPLICATIVO

Vengono ridefiniti i rapporti tra la disciplina delle detrazioni IRPEF per i familiari fiscalmente a carico e le altre disposizioni che rimandano ai familiari di cui all'art. 12 del TUIR, quali, a titolo di esempio, le deduzioni/detrazioni per oneri e di welfare aziendale, con riferimento ai soggetti diversi dal coniuge e dai figli.

Nello specifico:

- viene eliminato nel primo periodo del co. 4-*ter* dell'art. 12 il riferimento alla convivenza o alla percezione di assegni alimentari. Ne deriva che quando le disposizioni fanno riferimento ai familiari di cui all'art. 12 del TUIR si considerano tali, 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.;
- viene modificato il secondo periodo del medesimo articolo stabilendo che ove le disposizioni fiscali richiedano la condizione di "familiare fiscalmente a carico", con riguardo agli "altri familiari" di cui all'art. 433 c.c. necessita 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.

DECORRENZA

Le nuove disposizioni si applicano, come espressamente previsto, con effetto retroattivo a decorrere dal periodo di imposta 2025 (con impatto sui modelli 730/2026 e REDDITI PF 2026).

Corso Duca degli Abruzzi, 2 - 10128 Torino (Italia)
tel. +39 011 5611035 (r.a.) - fax +39 011 5612716
E-mail: info@torinoconsulting.it - www.torinoconsulting.it

Modifiche alla determinazione del *fringe benefit* per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti

L'art. 2 del DLgs. 148/2026 ha modificato la disciplina relativa alla determinazione del valore del *fringe benefit* per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

VALORE DEL FRINGE BENEFIT

Resta ferma la regola generale di cui all'art. 51 co. 4 lett. a) del TUIR, che prevede di assumere, per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, il 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle elaborate dall'ACI, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente. Tale percentuale è ridotta al:

- 10% per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica;
- 20% per i veicoli elettrici 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*") dell'auto aziendale non valorizzati nelle tabelle ACI e non direttamente acquistati dal lavoratore.

Decorrenza

Le nuove disposizioni operano dal periodo d'imposta 2026 e si applicano anche ai veicoli concessi nel 2025 che non rientrano nella disciplina transitoria.

DISCIPLINA TRANSITORIA

Secondo la nuova disciplina transitoria di cui all'art. 1 co. 48-*bis* della L. 207/2024, la modalità di determinazione del *fringe benefit* vigente al 31.12.2024 (quindi in base alle emissioni di anidride carbonica del veicolo) continua a trovare applicazione per:

- i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati dall'1.7.2020 al 31.12.2024;
- i 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).

Il regime transitorio è applicabile anche ai casi di veicoli riassegnati a dipendenti diversi dal primo assegnatario.

Per i veicoli che rientrano nella disciplina transitoria è, inoltre, previsto:

- l'incremento del 50% del valore del *fringe benefit* dopo il quinto anno di prima immatricolazione;
- l'incremento forfetario del 5% del valore del *fringe benefit* per *optional* (sono comunque fatti salvi i comportamenti assunti dai datori di lavoro fino al 31.12.2025).

Disciplina fiscale dei differenziali da crediti d'imposta

L'art. 3 del DLgs. 148/2026 disciplina il trattamento dei differenziali positivi derivanti dalla cessione o dalla compensazione di crediti d'imposta ai fini del reddito di lavoro autonomo.

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIFFERENZIALE

Il co. 3-*quater* dell'art. 54 del TUIR stabilisce che i differenziali positivi derivanti dalla cessione o dalla compensazione di crediti d'imposta costituiscono reddito di lavoro autonomo. Sono esclusi i crediti d'imposta emergenti dalla liquidazione delle imposte, mentre sono espressamente compresi i *bonus* edilizi di cui all'art. 121 co. 2 del DL 34/2020.

In caso di compensazione, il differenziale è pari alla differenza tra:

- le somme compensate nel periodo d'imposta;
- la parte del costo o del valore d'acquisto del credito proporzionalmente corrispondente.

IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 26%

Sui predetti differenziali si applica un'imposta sostitutiva del 26%, da versare direttamente nei termini e con le modalità previste per il saldo delle imposte sui redditi.

L'imposta sostitutiva non si applica ai crediti d'imposta ricevuti quale corrispettivo della prestazione artistica o professionale. In tal caso, il corrispettivo concorre alla formazione del reddito per la parte corrispondente alle somme compensate in ciascun periodo d'imposta.

Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, i rimborsi e il contenzioso relativi all'imposta sostitutiva si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

DECORRENZA

Le nuove disposizioni si applicano ai crediti d'imposta acquistati a decorrere dalla data di entrata in vigore del DLgs. 148/2026 (12.8.2026).

Gli esercenti arti e professioni il cui reddito è determinato ai sensi degli artt. 54 ss. del TUIR possono tuttavia applicare le nuove disposizioni anche ai crediti d'imposta acquistati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024. Se la dichiarazione dei redditi è già stata presentata, è ammessa una dichiarazione integrativa; resta escluso il rimborso delle maggiori imposte versate.

Deducibilità della svalutazione delle obbligazioni

L'art. 5 del DLgs. 148/2026 interviene sulla disciplina della valutazione fiscale delle obbligazioni e dei titoli in serie o di massa, iscritti nell'attivo circolante o tra le immobilizzazioni finanziarie, riscrivendo quanto previsto dall'art. 1 co. 130 della L. 199/2025.

OBBLIGAZIONI E TITOLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE

Sostituendo l'art. 94 co. 4 e 4-*bis* del TUIR viene previsto che, per le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa iscritti nell'attivo circolante, assuma rilievo ai fini fiscali la valutazione operata alla data di chiusura dell'esercizio "*in base alla corretta applicazione dei principi contabili*".

In altre parole, la svalutazione delle obbligazioni rilevata a Conto economico concorre alla formazione del reddito, ai sensi dell'art. 92 co. 5 del TUIR.

Tale principio opera sia in capo ai soggetti OIC, sia in capo ai soggetti che applicano i principi contabili internazionali (per i quali già era previsto, al di là della diversa concatenazione di norme).

Viene meno quindi il criticato limite del valore minimo, introdotto dall'art. 1 co. 130 della L. 199/2025.

Nel nuovo contesto, la deducibilità delle svalutazioni nella misura imputata a Conto economico è tale sia per i titoli negoziati in mercati regolamentati, sia per le obbligazioni non quotate.

OBBLIGAZIONI E TITOLI ISCRITTI TRA LE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Per quanto concerne le obbligazioni e i titoli in serie o di massa iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie, è stabilito che le 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 delle obbligazioni immobilizzate sono sterilizzate ai fini del reddito di periodo fino al realizzo dei titoli stessi.

Conseguentemente, viene soppresso alla lett. c) dell'art. 110 co. 1 del TUIR il periodo secondo cui: "*per i beni indicati nella citata lettera e) che costituiscono immobilizzazioni finanziarie le plusvalenze iscritte non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze dedotte*".

Anche in questo caso, il principio si applica sia in capo ai soggetti OIC, sia in capo ai soggetti che adottano i principi contabili internazionali.

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione oggettivo delle disposizioni in esame, devono considerarsi fiscalmente comprese tra "i titoli in serie o di massa" anche le quote di organismi collettivi del risparmio (OICR).

DECORRENZA

Le modifiche, per espressa previsione dell'art. 5 co. 3 del DLgs. 148/2026, entrano in vigore a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (il 2026 "solare"). È tuttavia disposto un regime transitorio per le obbligazioni detenute da soggetti diversi da quelli IAS/IFRS e classificate come immobilizzazioni finanziarie al termine del periodo di imposta precedente (il 2025 "solare"), per evitare doppie imposizioni o salti d'imposta a seguito delle modifiche dei criteri di valutazione.

Contributi corrisposti a fronte di costi per studi e ricerche

L'art. 5 del DLgs. 148/2026 ha soppresso il secondo periodo del co. 3 dell'art. 108 del TUIR, che prevedeva la tassazione nell'esercizio dell'incasso (e, quindi, secondo il principio di cassa) dei contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di costi relativi a studi e ricerche.

In conseguenza della modifica in esame, "il regime fiscale applicabile resta quello ordinario, fondato sulla natura dei contributi relativi a studi e ricerche (con assoggettamento a tassazione, di norma, in base all'imputazione contabile fondata sul principio di competenza)".

In particolare:

- i contributi destinati a coprire spese di ricerca rilevate quali costi d'esercizio (qualificati, sotto il profilo contabile, come contributi in conto esercizio) concorrono alla formazione del reddito come ricavi *ex* art. 85 co. 1 lett. g) e h) del TUIR (e, quindi, secondo il principio di competenza);
- i contributi destinati a coprire spese di sviluppo capitalizzate (qualificati, sotto il profilo contabile, quali contributi commisurati al costo di immobilizzazioni) concorrono alla formazione del reddito in base all'ammortamento dell'immobilizzazione cui si riferiscono (c.d. "contributi in conto impianti"), recependo i criteri civilistici che ne regolano l'imputazione a Conto economico.

Decorrenza e regime transitorio

Le modifiche si applicano ai contributi conseguiti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (2026 per i soggetti "solari").

Viene, inoltre, definito uno specifico regime transitorio in base al quale:

- i contributi che, in base alla disciplina vigente anteriormente alle modifiche in esame, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2025 (in cui si verificano i presupposti, nel rispetto del principio di competenza, per la loro imposizione);
- i contributi che, ancorché di competenza dell'esercizio in cui il reddito è stato determinato in base alla disciplina previgente, non hanno concorso a formare il reddito del relativo periodo d'imposta, assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2025 nel corso dei quali si verificano i presupposti sulla base della disciplina vigente anteriormente alle modifiche in esame.

Soggetti assimilati alle *HOLDING* INDUSTRIALI - *TEST* DI PREVALENZA

L'art. 5 del DLgs. 148/2026 prevede che, al fine di qualificare una società tra i soggetti assimilati alle holding industriali, occorre valutare l'esercizio in via esclusiva o prevalente delle attività non nei confronti del pubblico di cui all'art. 3 co. 2 del DM 2.4.2015 n. 53 (attività di carattere finanziario 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 delle attività non nei confronti del pubblico 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.

Decorrenza

Le novità si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (2026 per i soggetti "solari").

Riallineamento dei valori contabili e fiscali - Cambiamenti di principi contabili realizzati fino al 2023

L'art. 6 del DLgs. 148/2026 ha previsto la possibilità di riallineare, secondo le disposizioni degli artt. 10 e 11 del DLgs. 192/2024 (cioè in base al nuovo regime di riallineamento delle divergenze che emergono a seguito di cambiamento di principi contabili), anche le divergenze tra valori contabili e fiscali 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"), cioè prima dell'entrata in vigore del nuovo regime.

Riporto delle perdite di impresa

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

- le partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite vengono 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.

L'art. 7 del DLgs. 148/2026 introduce una norma di interpretazione autentica secondo la quale l'art. 84 co. 3 del TUIR si interpreta nel senso che il trasferimento delle partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite "*si considera avvenuto anche nel caso in cui oggetto dello stesso siano le partecipazioni di una società che detiene il controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), e secondo comma, del codice civile, del soggetto che riporta le perdite*".

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

Revisione alla disciplina dei conferimenti di partecipazioni minusvalenti

L'art. 9 del DLgs. 148/2026 ha sostituito gli artt. 175 co. 1-*bis* e 177 co. 2 secondo periodo del TUIR recanti la disciplina dei conferimenti di partecipazioni minusvalenti.

La revisione della disciplina dei conferimenti di partecipazioni minusvalenti si è resa necessaria in quanto la precedente formulazione determinava alcune incertezze interpretative in merito al valore fiscale da attribuire alle partecipazioni ricevute in cambio del conferimento dal soggetto conferente.

Valore di realizzo "ordinario"

In caso di conferimenti di partecipazioni che soddisfano i presupposti per l'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 valore attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio del conferimento nelle scritture contabili del soggetto conferente ovvero, se superiore, al 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.

Valore di realizzo "derogatorio" in caso di conferimenti minusvalenti.

L'art. 175 co. 1-*bis* del TUIR e l'art. 177 co. 2 secondo periodo del TUIR, come modificati, prevedono che il regime di realizzo controllato trovi applicazione anche nel caso in cui il valore di realizzo "ordinario" risulti inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite. Tuttavia, se il valore di realizzo "ordinario" risulta inferiore anche al valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9 co. 4 del TUIR, il valore di realizzo "derogatorio", che deve essere preso in considerazione ai fini della determinazione del reddito del conferente, è dato dal minor importo tra:

- il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite;
- il valore normale delle partecipazioni conferite.

Le partecipazioni ricevute in cambio dal soggetto conferente assumono quindi un valore fiscale pari al valore di realizzo.

Decorrenza

Le nuove disposizioni si applicano ai conferimenti di partecipazioni effettuati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31.12.2025 (2026 per i soggetti "solari") e hanno effetto anche per i periodi d'imposta precedenti a partire dal 31.12.2024 (data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024), laddove le relative dichiarazioni siano state redatte conformemente a esse.

Proroga dei termini per l'esercizio della detrazione iva

L'art. 12 del DLgs. 148/2026 estende i termini per l'annotazione delle fatture di acquisto (e di importazione) e i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA.

Estensione del termine per la detrazione e per la registrazione delle fatture

La norma interviene:

- sull'art. 19 del DPR 633/72, consentendo di detrarre l'imposta al più tardi con la dichiarazione relativa "*al secondo anno successivo*" a quello in cui il diritto è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita dello stesso;
- sull'art. 25 del DPR 633/72, prevedendo che la registrazione delle fatture e delle bollette doganali debba essere effettuata anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa "*al secondo anno successivo a quello di ricezione della fattura*".

Sostanzialmente, con la modifica descritta, è stato ripristinato il termine di 2 anni per l'esercizio del diritto alla detrazione, già vigente prima delle modifiche apportate dal DL 50/2017.

Retroattività della detrazione per le fatture "a cavallo d'anno"

Grazie all'eliminazione, sempre nell'art. 25 del DPR 633/72, delle parole "*e con riferimento al medesimo anno*" dovrebbe, inoltre, essere consentita la retroattività della detrazione dell'IVA per le c.d. fatture "a cavallo d'anno", quanto meno nell'ambito della dichiarazione annuale riferita all'anno di esigibilità dell'imposta.

Rendiconto della stabile organizzazione - attribuzione della data certa

L'art. 19 del DLgs. 148/2026 prevede che il rendiconto economico e patrimoniale delle stabili organizzazioni italiane di società non residenti debba avere data certa, da attribuirsi mediante vidimazione con marcatura temporale o altri strumenti idonei in base alla legge; il termine previsto è quello per la presentazione della dichiarazione dei redditi riferita allo stesso periodo d'imposta.

Tale nuovo adempimento è dettato dalle necessità di conferire autenticità e maggiore certezza al documento, anche sotto il profilo temporale.

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

Decorrenza

Le novità si applicano dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 (2026 per i soggetti "solari").

Accertamenti sulle componenti di reddito pluriennali

L'avviso di accertamento va a pena di decadenza notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, settimo anno se si è in presenza di omissione dichiarativa.

Se si tratta di fattispecie a effetto pluriennale, occorre comprendere se l'Agenzia delle Entrate debba accertare il primo anno fiscalmente rilevante o meno.

Si pensi alle componenti reddituali che hanno riflesso su più anni come la rateizzazione delle plusvalenze, la deduzione delle quote di ammortamento e la deduzione delle spese di manutenzione.

In base all'opinione maggioritaria sostenuta dalla giurisprudenza, l'Agenzia delle Entrate può contestare, ad esempio, la correttezza dell'aliquota di ammortamento e, più in generale, la deducibilità delle quote per man-canza di inerenza o per carenza di documentazione senza dover necessariamente accertare il primo anno in cui il bene è entrato in funzione ed è stata dedotta la prima quota di ammortamento.

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

Ambito applicativo

Relativamente ai componenti negativi del reddito d'impresa ad efficacia pluriennale, fatta eccezione per quelli relativi ad operazioni inesistenti, 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.

Quanto esposto, tuttavia, opera per le sole violazioni riscontrabili al momento dell'acquisto del bene o del sostenimento della spesa.

Inoltre:

- restano fermi i poteri di controllo sulla spettanza dei rimborsi eventualmente richiesti;
- resta ferma la riapertura dei termini di decadenza in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa.

La necessità di accertare il primo anno fiscalmente rilevante sussiste però esclusivamente per i componenti negativi di reddito con efficacia pluriennale, si pensi agli ammortamenti e alle spese di manutenzione.

Non opera né per i componenti positivi di reddito (ad esempio i ricavi) né per le altre casistiche ad effetto pluriennale come il riporto delle perdite di impresa e le detrazioni di imposta (si pensi alle detrazioni derivanti dal sostenimento di spese edilizie) che vengono fruite su più anni per scelta del legislatore.

Decorrenza

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.

Società di capitali a ristretta base sociale

In base alla c.d. "presunzione di distribuzione" degli utili extracontabili, ormai pacificamente accolta in giurisprudenza, se all'esito di un controllo nei confronti della società di capitali a ristretta base proprietaria vengono accertati utili non contabilizzati, l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad accertare il maggior reddito derivante dai dividendi che si presumono distribuiti "*pro quota*" ai soci nel corso dello stesso esercizio annuale.

In sintesi, in base alla prassi indicata 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 se si tratta di soci persone fisiche non imprenditori. La ritenuta viene anche richiesta ai soci in qualità di obbligati solidali.

Il socio (così come la società raggiunta dall'accertamento sulla ritenuta) può comunque fornire la prova contraria, dimostrando di non aver percepito alcun utile, ad esempio, essendo sempre stato estraneo alla gestione sociale.

L'art. 23 del DLgs. 148/2026 disciplina per la prima volta la richiamata presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in caso di società di capitali a ristretta base proprietaria.

Ambito applicativo

Il legislatore prevede che se vengono accertati utili extracontabili, questi, se si tratta di società di capitali a ristretta base sociale, possono essere imputati pro quota ai soci, però a due condizioni:

- si deve trattare 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.

Inoltre, rimangono ferme le limitazioni che il legislatore ha posto per la tassazione dei dividendi. Alla società viene quindi chiesta la ritenuta non eseguita se si tratta di soci persone fisiche non imprenditori, con l'aliquota prevista per il caso di specie; non è di conseguenza possibile imputare gli utili ai soci assoggettandoli alle aliquote IRPEF ordinarie.

Decorrenza

In assenza di una espressa indicazione, le modifiche in tema di presunzione di distribuzione degli utili non dichiarati dovrebbero operare nei procedimenti in corso, sebbene il condizionale sia d'obbligo.

Quanto esposto vale, in special modo, per le limitazioni poste dal legislatore per l'operatività della presunzione (impossibilità che trovi applicazione per i costi esistenti ma per le più varie ragioni non deducibili e limitazioni alla tassazione dei dividendi).

Accertamenti sull'antieconomicità

L'art. 24 del DLgs. 148/2026 disciplina i limiti entro i quali l'Agenzia delle Entrate può eseguire accertamenti in tema di imposte sui redditi e IRAP basati sull'antieconomicità delle operazioni.

Il legislatore specifica che 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, valutati anche unitamente a tale difformità, siano gravi, precisi e concordanti.

In ogni caso, l'antieconomicità dell'operazione è sintomatica di un potenziale reddito occultato quando è manifesta e rilevante.

A livello generale, viene quindi recepita la tesi maggioritaria che, ormai da anni, era sostenuta in giurisprudenza.

Regime del ravvedimento 2020-2023 collegato al rinnovo del concordato preventivo 2026-2027

L'art. 29 del DLgs. 148/2026 ripropone il regime del ravvedimento, applicabile dai soggetti ISA che rinnovano l'adesione al concordato preventivo biennale relativamente al biennio 2026-2027. 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.

Aderendo a questa misura, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva:

- sono inibite le rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo di cui all'art. 39 del DPR 600/73, e quelle di cui all'art. 54 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72;
- il regime riguarda le annualità 2020, 2021, 2022 e 2023.

Ambito soggettivo

Possono accedere alla sanatoria i contribuenti che:

- nelle annualità interessate hanno applicato gli ISA;
- 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

La determinazione della 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, ricavandosi dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo o il valore della produzione netta già dichiarato al 12.8.2026 (data di entrata in vigore del DLgs. 148/2026) 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%

Aliquote

Anche l'aliquota dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali risente dell'affidabilità fiscale del contribuente; in particolare, per ciascun periodo d'imposta, alla base imponibile come sopra determinata viene applicata un'aliquota variabile in base ai criteri indicati nelle seguenti tabelle.

Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali		
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%

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

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

Soggetti esclusi da isa

Il regime del ravvedimento 2020-2023 può essere applicato anche dai soggetti ISA che non determinano il reddito con criteri forfetari e che per una delle annualità comprese tra il 2020 e il 2023 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").

L'applicazione del regime del ravvedimento 2020-2023 è in ogni caso subordinata, anche per tali soggetti, al rinnovo del concordato preventivo biennale 2026-2027.

Determinazione della base imponibile in presenza di cause di esclusione dagli ISA

Per i soggetti che aderiscono alla sanatoria in presenza di una delle cause di esclusione dagli ISA espressamente indicate, la base imponibile è determinata, per l'annualità interessata, come differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato al 12.8.2026 e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%.

Analogo incremento si applica per la determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Aliquote d'imposta in presenza di cause di esclusione dagli ISA

Per i soggetti esclusi dagli ISA che possono comunque beneficiare della sanatoria l'aliquota dell'imposta sostitutiva è fissa ed è pari al:

- 12,5%, per le imposte sui redditi e relative addizionali;
- 3,9%, per l'IRAP.
-

Soggetti esclusi dagli ISA			
Imposta sostitutiva	**Periodo d'imposta**	**Aliquota**	**Riduzione dell'imposta***
Imposte sui redditi e relative addizionali	Dal 2020 al 2023	12,5%	30% per tutti i periodi
IRAP	Dal 2020 al 2023	3,9%	30% per tutti i periodi

* La riduzione non si applica per le imprese multiattività che aderiscono al ravvedimento.

Importo minimo

Il valore complessivo dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da versare per ciascuna annualità non può essere inferiore a 1.000,00 euro.

Termini di versamento

L'imposta sostitutiva su ogni annualità deve essere versata:

- a partire dall'1.1.2027;
- entro il 15.3.2027, in unica soluzione, o 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 caso di pagamento rateale, il ravvedimento si perfeziona con il pagamento di tutte le rate; 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 inibiscono il perfezionamento della sanatoria

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 di cui agli artt. 39 del DPR 600/73 e 54 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72 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 in caso di adesione al regime del ravvedimento

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 per l'accertamento 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)	

Proroga dei termini per l'accertamento in caso di rinnovo del CPB 2026-2027

Per i soggetti a cui si applicano gli ISA che rinnovano l'adesione al CPB per il biennio d'imposta 2026-2027, i termini di decadenza per l'accertamento in scadenza al 31.12.2026 sono prorogati al 31.12.2027 (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)	

Disallineamenti tra POS e corrispettivi - Regime sanzionatorio

L'art. 33 del DLgs. 148/2026 introduce una soglia di non punibilità in caso di violazioni degli obblighi di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi telematici che non hanno avuto effetto sulla liquidazione dell'IVA.

Per la violazione degli obblighi di memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi telematici se non c'è stato effetto sulla liquidazione dell'imposta è prevista una sanzione pari a 100,00 euro per errata trasmissione, comunque entro il limite massimo di 1.000,00 euro per ciascun trimestre. Non si applica il cumulo giuridico, quindi le sanzioni vanno sommate materialmente, fermo il limite indicato di 1.000,00 euro per trimestre.

Questa sanzione opera anche in caso di violazione dell'obbligo di collegamento tra POS e strumenti di certificazione e in caso di errata indicazione delle modalità di pagamento sul documento commerciale.

Il legislatore prevede che la sanzione non trovi applicazione se tra il numero delle operazioni regolate con pagamento elettronico, registrate e memorizzate ai fini della trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri, e il numero dei pagamenti elettronici accettati vi sia una discrepanza non superiore al 5%.

Sospensione della licenza commerciale

La medesima soglia di tolleranza viene prevista in caso di sanzione accessoria, la quale prevede che, ove siano contestate più di 4 violazioni compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio, viene disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero la sospensione dell'attività per un periodo da 3 giorni a un mese.

Decorrenza

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

Nel confermarVi che lo Studio è a disposizione per ogni ulteriore approfondimento, con l'occasione Vi porgiamo i nostri più distinti saluti.

- Torino Consulting –

Corso Duca degli Abruzzi, 2 - 10128 Torino (Italia)
tel. +39 011 5611035 (r.a.) - fax +39 011 5612716
E-mail: info@torinoconsulting.it - www.torinoconsulting.it