

ASSOCIATI:**GIOVANNI ALBERTI**

*Professore Ordinario di Economia
Aziendale in quiescenza
dottore commercialista - revisore legale*

CLAUDIO UBINI

dottore commercialista - revisore legale

ALBERTO CASTAGNETTI

dottore commercialista - revisore legale

RITA MAGGI

dottore commercialista - revisore legale

PIAZZA CITTADELLA 6

37122 VERONA

TELEFONO: 045/597825-8000933

TELEFAX: 045/8010330

E-MAIL: info@albertiassociati.com

PEC: studioalbertiassociati@legalmail.it

www.albertiassociati.com

COLLABORATORI:**LAURA CORDIOLI**

dottore commercialista – revisore legale

MARIA TERESA COLOMBARI

dottore commercialista - revisore legale

MAURO MINGHINI

dottore commercialista – revisore legale

ANDREA FERLITO

dottore commercialista - revisore legale

SARA ZORZO

dottore commercialista

MARIA VITTORIA MARCONI

dottore in economia

Verona, 30 settembre 2026

Spettabili

CLIENTI DELLO STUDIO

LORO INDIRIZZI

NOTA INFORMATIVA N. 37/2026

Decreto Omnibus

Il D.lgs. 7.8.2026 n. 148, c.d. “decreto Omnibus”, entrato in vigore il 12.8.2026, ha introdotto numerose disposizioni in materia fiscale. Si analizzano di seguito le principali novità.

SOMMARIO

1. Proroga dei termini per l'esercizio della detrazione iva	2
2. Riallineamento dei valori contabili e fiscali - cambiamenti di principi contabili realizzati fino al 2023.....	2
3. Società di capitali a ristretta base sociale	2
4. Accertamenti sull'antieconomicità.....	2
5. Disciplina fiscale dei differenziali da crediti d'imposta	3
6. Disallineamento tra pos e corrispettivi – regime sanzionatorio	3
7. Reddito delle imprese agricole	3
8. Deducibilità della svalutazione delle obbligazioni e dei titoli in serie o di massa	4
9. Soggetti assimilati alle holding industriali - test di prevalenza	4
10. Riporto delle perdite di impresa	5
11. Revisione alla disciplina dei conferimenti di partecipazioni minusvalenti	5
12. Decorrenza degli interessi sulla maggiore imposta di successione liquidata dall'ufficio per dichiarazione incompleta o infedele	6
13. Rendiconto della stabile organizzazione - attribuzione della data certa	6
14. Accertamenti sulle componenti di reddito pluriennali	6
15. Trattamento fiscale dei familiari a carico	6
16. Modifiche alla determinazione del fringe benefit per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti	7
17. Deducibilità dei costi dei piani di stock option.....	7
18. Ammortamento di marchi, avviamento e attività immateriali a vita utile indefinita - soggetti ias/ifrs.....	7

19. Aumento dell'aliquota della ritenuta sui dividendi corrisposti a fondi pensione europei	8
20. Rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni in soggetti residenti in territori a fiscalità privilegiata.....	8

1. PROROGA DEI TERMINI PER L'ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA

Sono stati estesi i termini per l'annotazione delle fatture di acquisto (e di importazione) e i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA. 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”*.

2. RIALLINEAMENTO DEI VALORI CONTABILI E FISCALI - CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI REALIZZATI FINO AL 2023

E' stata prevista la possibilità di riallineare, secondo le disposizioni degli artt. 10 e 11 del DLgs. 192/2024 (ovvero il 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.

3. SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE SOCIALE

In base alla c.d. “presunzione di distribuzione” degli utili extracontabili 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. Il socio (così come la società) può comunque fornire la prova contraria, dimostrando di non aver percepito alcun utile.

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, a condizione che:

- si tratti 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.

4. ACCERTAMENTI SULL'ANTIECONOMICITÀ

Vengono disciplinati 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.

5. DISCIPLINA FISCALE DEI DIFFERENZIALI DA CREDITI D'IMPOSTA

Viene stabilito 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.

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.

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 applicare le nuove disposizioni anche ai crediti d'imposta acquistati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024.

6. DISALLINEAMENTO TRA POS E CORRISPETTIVI – REGIME SANZIONATORIO

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 trova 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%.

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.

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

7. REDDITO DELLE IMPRESE AGRICOLE

Per effetto delle modifiche all'art. 32 co. 2 lett. c) del TUIR, le attività agricole connesse vengono estese anche a quelle che hanno ad oggetto prevalentemente beni ottenuti

dall'esercizio delle attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al Catasto dei fabbricati, rientranti nelle categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10.

È stato integrato l'art. 55 co. 1 del TUIR, facendo rientrare nel reddito d'impresa, in caso di mancato rispetto dei limiti previsti dall'art. 32 del TUIR, anche le attività di cui alle "nuove" lett. b-bis) e b-ter) del co. 2 (colture fuori suolo e cessione crediti di carbonio).

8. DEDUCIBILITÀ DELLA SVALUTAZIONE DELLE OBBLIGAZIONI E DEI TITOLI IN SERIE O DI MASSA

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*". Tale principio opera sia in capo ai soggetti OIC, sia in capo ai soggetti IAS/IFRS.

E' stabilito che per i beni indicati nell'art. 85 co. 1 lett. c), d) ed e) del TUIR, iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie, si applicano ai fini valutativi le regole dell'art. 94 del TUIR. 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.

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.

Devono considerarsi fiscalmente comprese tra "i titoli in serie o di massa" anche le quote di organismi d'investimento collettivo del risparmio (OICR).

Le modifiche entrano in vigore a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025.

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.

9. SOGGETTI ASSIMILATI ALLE HOLDING INDUSTRIALI - TEST DI PREVALENZA

Con applicazione dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025, viene previsto 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.

10. RIPORTO DELLE PERDITE DI IMPRESA

Ai sensi dell'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.

Il Decreto Omnibus introduce una norma di interpretazione autentica per la quale 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 del trasferimento siano le partecipazioni di una società che detiene il controllo del soggetto che riporta le perdite.

11. REVISIONE ALLA DISCIPLINA DEI CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONI MINUSVALENTI

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.

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.

12. DECORRENZA DEGLI INTERESSI SULLA MAGGIORE IMPOSTA DI SUCCESSIONE LIQUIDATA DALL'UFFICIO PER DICHIARAZIONE INCOMPLETA O INFEDELE

Il Decreto Omnibus chiarisce che, per le successioni aperte a far data dall'01.01.2025, gli interessi dovuti sulla maggiore imposta liquidata dall'Amministrazione finanziaria decorrono dal giorno successivo alla scadenza del termine entro il quale il contribuente è tenuto a effettuare il pagamento dell'imposta autoliquidata.

13. RENDICONTO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE - ATTRIBUZIONE DELLA DATA CERTA

Dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 viene previsto 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.

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

14. ACCERTAMENTI SULLE COMPONENTI DI REDDITO PLURIENNALI

L'avviso di accertamento sulle componenti di reddito pluriennali va notificato a pena di decadenza 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.

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

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 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.

Le nuove disposizioni trovano applicazione per i beni e servizi acquistati a partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2027.

15. TRATTAMENTO FISCALE DEI FAMILIARI A CARICO

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.

16. MODIFICHE ALLA DETERMINAZIONE DEL FRINGE BENEFIT PER LE AUTO CONCESSE IN USO PROMISCOU AI DIPENDENTI

E' stata modificata la disciplina relativa alla determinazione del valore del *fringe benefit* per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti. 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.

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

Secondo la nuova disciplina transitoria, 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'01.7.2020 al 31.12.2024;
- i veicoli ordinati dal datore di lavoro entro il 31.12.2024 e concessi in uso promiscuo dall'01.1.2025 al 31.12.2025 (in luogo del precedente termine del 30.6.2025).

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).

17. DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DEI PIANI DI STOCK OPTION

Il Decreto Omnibus razionalizza la disciplina relativa alla deducibilità dei componenti negativi correlati alla rilevazione delle operazioni con pagamento basato su azioni, secondo le regole dell'IFRS 2.

18. AMMORTAMENTO DI MARCHI, AVVIAMENTO E ATTIVITÀ IMMATERIALI A VITA UTILE INDEFINITA - SOGGETTI IAS/IFRS

Viene stabilito che, per i soggetti IAS/IFRS, la deduzione del costo dei marchi d'impresa, dell'avviamento e delle attività immateriali a vita utile indefinita è ammessa in misura non superiore a 1/18 del loro valore, a partire dal periodo d'imposta in cui sono imputati a Conto economico i relativi costi e fino a concorrenza di questi ultimi.

Per contro, la deduzione fiscale del costo degli *intangibles* in esame si avvia a partire dal periodo d'imposta in cui è rilevata per la prima volta la svalutazione, nei limiti del relativo ammontare e per una durata sempre pari a 18 anni.

19. AUMENTO DELL'ALiquOTA DELLA RITENUTA SUI DIVIDENDI CORRISPOSTI A FONDI PENSIONE EUROPEI

Viene aumentata dall'11% al 20%, la misura dell'aliquota della ritenuta d'imposta sui dividendi corrisposti a fondi pensione europei e a sottoconti esteri di PEPP.

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

Viene prevista l'introduzione dell'aliquota al 36% per l'imposta sostitutiva sulla rideterminazione del costo fiscale *ex art. 5* della L. 448/2001 in caso 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.

Restiamo a disposizione per ulteriore chiarimento, nel mentre ci è gradita l'occasione per porgere i migliori saluti.

Studio

Alberti Ubini Castagnetti Maggi