



Circolare Speciale **38/2026** Straordinaria pagine: 19

# Decreto Omnibus

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 11.08.2026, n. 185, Serie generale, Suppl. ordinario n. 30, il [D.Lgs. 7.08.2026 n. 148](#), recante “Disposizioni integrative e correttive in materia di imposte sui redditi, di imposta sulle successioni e donazioni, di imposta sul valore aggiunto, di accise nonché in materia di controlli, di adempimento collaborativo e di semplificazione”, in vigore dal 12.08.2026.

Si riassumono le principali disposizioni contenute nel provvedimento.

[Scarica la Circolare Speciale in formato Word](#)



## Titolo I - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

### Trattamento fiscale dei familiari a carico

#### Art. 1

- È modificata la normativa sui familiari a carico ai quali si deve fare riferimento ogniquale volta una disposizione fiscale richiami i soggetti di cui all'art. 12 Tuir, avente ad oggetto le detrazioni per carichi di famiglia.
- Con le modifiche apportate al comma 4-ter dell'art. 12 Tuir, si prevede che, quando le disposizioni fiscali fanno riferimento alle persone indicate nell'art. 12, ancorché non spetti una detrazione per carichi di famiglia, si considerano soggetti ai quali la norma medesima è applicabile: il coniuge non legalmente ed effettivamente separato, i figli, i genitori, nonché le altre persone indicate nell'art. 433 c.c. (ossia generi e nuore, suoceri e suocere, fratelli e sorelle germani o unilaterali), con **l'eliminazione dell'ulteriore requisito richiesto dalla formulazione vigente che queste ultime convivano con il contribuente o percepiscono assegni alimentari non derivanti da decisioni dell'autorità giudiziaria.**
- Il requisito della convivenza con il contribuente o che tali soggetti percepiscano assegni alimentari non derivanti da decisioni dell'autorità giudiziaria è invece richiesto per le persone sopra indicate nel caso in cui la disposizione fiscale richiami anche il secondo comma dell'art. 12, che fissa i limiti di reddito da prendere in considerazione al fine di poter considerare il soggetto convivente come familiare a carico.
- Le modifiche si applicano a partire dal periodo d'imposta in corso al 20.12.2025, data di entrata in vigore del D.Lgs. 192/2025.
- *La relazione illustrativa chiarisce, dunque, che è eliminato il riferimento al requisito della convivenza o della percezione di assegni alimentari per quanto concerne l'applicazione di disposizioni che fanno riferimento ai familiari di cui all'art. 12 Tuir, senza richiedere la sussistenza delle condizioni ivi previste, vale a dire anche se non sono fiscalmente a carico.*
- *Al contempo, si chiarisce che laddove le disposizioni fiscali richiedano la condizione di "familiare fiscalmente a carico", con riguardo agli "altri familiari" di cui all'art. 433 c.c. si richiede l'ulteriore requisito della convivenza o della percezione di assegni alimentari, oltre, ovviamente, alla presenza dei requisiti reddituali di cui all'art. 12, c. 2 Tuir.*

### Tassazione dei fringe benefit - auto aziendali e optional

#### Art. 2

- Per gli autoveicoli indicati nell'art. 54, c. 1, lett. a), c) e m) D.Lgs. 30.04.1992 n. 285, i motocicli e i ciclomotori, concessi in uso promiscuo, si assume il 50% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia elabora entro il 30.11 di ciascun anno e comunica al Ministero dell'economia, il quale provvede alla pubblicazione entro il 31.12, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente in relazione alla concessione del veicolo, **incluse quelle relative agli accessori e allestimenti.**
- La predetta percentuale è ridotta al 10% per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica e al 20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in.
- I valori determinati sono **incrementati del 50% dopo il 31.12 del 5° anno successivo a quello di prima immatricolazione.** In presenza di **accessori o di allestimenti** non valorizzati nelle tabelle Aci e non direttamente acquistati dal lavoratore, il valore, è **incrementato del 5%.**
- È modificata anche la disciplina transitoria per i veicoli che non rientrano nel regime previsto dall'art. 51, c. 4, lett. a) Tuir (art. 48-bis L. 207/2024). L'incremento del 50% della misura di tassazione dopo il 31.12 del 5° anno successivo a quello di prima immatricolazione del veicolo si applica anche ai veicoli **concessi in uso promiscuo dal 1.07.2020 al 31.12.2024**, nonché per i **veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31.12.2024 e concessi in uso promiscuo nell'anno 2025 (ai quali si applica la disciplina prevista nel testo vigente al 31.12.2024)**, anche nel caso in cui il veicolo sia stato concesso in uso promiscuo ad un diverso dipendente.
- La nuova norma che prevede, in presenza di accessori o di allestimenti non considerati nelle tabelle dell'ACI, e non direttamente acquistati dal lavoratore, l'incremento del 5% della determinazione forfetaria del valore dei veicoli **si applica, a partire dal 1.01.2026, anche ai veicoli concessi in uso promiscuo dal 1.07.2020 al 31.12.2024, nonché ai veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31.12.2024 e concessi in uso promiscuo nell'anno 2025. Sono fatti salvi i comportamenti, assunti dai datori di lavoro fino al 31.12.2025, riguardanti le modalità di tassazione dei valori relativi agli accessori o agli allestimenti**

disciplinati dall'art. 51, c. 4, lett. a), 4° periodo Tuir. Non si dà luogo al rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate.

- **Le nuove disposizioni si applicano a partire dal periodo d'imposta 2026.** Le medesime disposizioni si applicano anche per i veicoli concessi in uso promiscuo nell'anno 2025 che non fruiscono del vecchio regime, in vigore al 31.12.2024, in virtù dell'art. 1, c. 48-bis L. 207/2024 (come modificato).
- *La relazione illustrativa chiarisce che per i veicoli assegnati in uso promiscuo a dipendenti è confermata la tassazione forfetaria determinabile sulla base delle tabelle ACI e differenziata a seconda della tipologia di alimentazione dei veicoli, così come già stabilito dall'art. 1, c. 48 L. 207/2024.*
- *Ai fini della determinazione forfetaria dei valori dei fringe benefit, la nuova disciplina non fa più riferimento al requisito della nuova immatricolazione come condizione da verificare al momento dell'assegnazione dei veicoli, bensì, ai fini della misura della tassazione da applicare (sempre di tipo convenzionale) fa esclusivo riferimento all'anzianità del veicolo assegnato. Infatti, con la nuova disposizione il criterio convenzionale di tassazione si applicherà nei termini già previsti per il 2025 a condizione che il veicolo non superi i 5 anni di vetustà. A partire dal 1.01 dell'anno successivo a quello del compimento del 5° anno di vetustà del veicolo si applicherà un aggravio della tassazione consistente in un incremento del valore fiscalmente rilevante del 50% di quello determinato per gli anni precedenti.*
- *Inoltre, venendo meno il requisito della nuova immatricolazione, la disposizione si applica anche nei casi di veicoli riassegnati a dipendenti diversi dal primo assegnatario.*
- *La novità colma, inoltre, una lacuna normativa che a legislazione vigente porta alla mancata tassazione degli accessori e degli allestimenti (c.d. optional) installati nei veicoli aziendali e non valorizzati nelle tabelle ACI. Per queste ipotesi il valore del fringe benefit, determinato secondo i criteri sopra descritti, viene incrementato del 5%.*
- *È inoltre rimodulata la clausola di salvaguardia disciplinata dall'art. 1, c. 48-bis L. 207/2024, al fine di escludere l'applicazione del criterio del valore normale. In particolare, è estesa l'applicazione del regime fiscale vigente al 31.12.2024 ai veicoli ordinati entro il 31.12.2024 e concessi in uso entro il 31.12.2025. Viene, inoltre, espressamente previsto che esso si renda applicabile anche ai casi di veicoli riassegnati a dipendenti diversi dal primo assegnatario.*
- *In ogni caso, la misura del fringe benefit è così determinata fino a quando il veicolo non raggiunge il 5° anno di vetustà. Dal 1.01 dell'anno successivo a quello del compimento del 5° anno di vetustà del veicolo il valore del fringe benefit è incrementato della metà.*

## Titolo II - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

### Proventi da cessione o utilizzo in compensazione di crediti di imposta

### Art. 3

- I differenziali positivi derivanti dalla cessione o dalla compensazione di crediti d'imposta diversi da quelli emergenti dalla liquidazione delle imposte costituiscono reddito. Sono compresi i crediti d'imposta relativi agli incentivi per gli interventi di cui all'art. 121, c. 2 D.L. 34/2020, ossia gli interventi relativi:
  - al recupero del patrimonio edilizio (art. 16-bis, c. 1, lett. a), b) e d) Tuir);
  - all'efficienza energetica (art. 14 D.L. 63/2013);
  - all'adozione di misure antisismiche (art. 16, cc. da 1-bis a 1-septies D.L. 63/2013);
  - al recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna (art. 1, cc. 219 e 220 L. 160/2019);
  - all'installazione di impianti fotovoltaici (art. 16-bis, c. 1, lett. h) Tuir), ivi compresi gli interventi di cui ai c. 5 (installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ovvero di impianti fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici) e c. 6 (installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici) dell'art. 119 D.L. 34/2020;
  - all'installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici (art. 16-ter D.L. 63/2013);
  - al superamento ed eliminazione di barriere architettoniche (art. 119-ter D.L. 34/2020).
- In caso di compensazione i differenziali sono determinati con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme compensate nel periodo d'imposta.
- I differenziali positivi sono soggetti a imposta sostitutiva, con la stessa aliquota del 26% dell'imposta sostitutiva prevista per i redditi diversi, da corrispondere mediante versamento diretto nei termini e nei modi previsti per il versamento delle imposte sui redditi dovute a saldo in base alla dichiarazione.

- Le disposizioni non si applicano ai crediti di imposta che costituiscono il corrispettivo di una prestazione artistica o professionale, il quale 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 in materia di imposta sostitutiva si applicano le disposizioni previste in materia di imposte sui redditi.
- Le disposizioni si applicano ai crediti di imposta **acquistati a decorrere dal 12.08.2026**.
- Gli esercenti arti e professioni che determinano il reddito ai sensi degli artt. 54 e seguenti Tuir possono applicare le nuove disposizioni ai crediti d'imposta acquistati già a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024. A tali fini, qualora la dichiarazione dei redditi risulti già presentata, potrà essere presentata una dichiarazione integrativa; non si dà luogo al rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate.

## Titolo III - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA

### Capo I - Determinazione del reddito per le imprese agricole

#### Modifiche in materia di determinazione del reddito per le imprese agricole

Art. 4

- È modificato l'art. 32, c. 2, lett. c) Tuir, precisando che sono considerate **attività agricole produttive di reddito agrario** le attività agricole connesse, esercitate dall'imprenditore agricolo (art. 2135, c. 3 c.c.) dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco, **"o tramite l'utilizzo di immobili di cui alla lett. b-bis)"**.
- La lett. b-bis) dell'art. 32, c. 2 Tuir considera attività agricole produttive di reddito agrario le 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, entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria **di riferimento, definita con un apposito decreto interministeriale**.
- È integrato l'art. 55 Tuir al fine di includere le attività di cui all'art. 32, c. 2, lettere b-bis) e b-ter) Tuir, tra quelle che - se eccedono i limiti stabiliti - producono redditi d'impresa.
- Le disposizioni previste dall'art. 56-bis Tuir, il quale disciplina i regimi forfetari opzionali per le attività agricole eccedenti rispetto a quelle che si considerano produttive di reddito agrario, si applicano agli imprenditori individuali, alle società semplici e ai soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 1, c. 1093 L. 296/2006 (tassazione su base catastale).

### Capo II - Avvicinamento valori contabili e fiscali

#### Trattamento fiscale svalutazione titoli obbligazionari

Art. 5, cc. 1, lett. a), c), f) e 3

- Il criterio di valutazione previsto dall'art. 92, c. 5 Tuir si applica esclusivamente alla valutazione dei titoli obbligazionari (e degli altri titoli in serie e massa diversi dalle azioni e dagli strumenti finanziari simili alle azioni) che **non costituiscono immobilizzazioni finanziarie** e rientrano quindi, ai sensi dell'art. 85, c. 1, lett. e) Tuir, tra i ricavi. In virtù del principio di derivazione rafforzata, assume rilievo, ai fini fiscali (Ires), la valutazione operata alla data di chiusura dell'esercizio in base alla corretta applicazione dei principi contabili.
- *Conseguentemente, viene meno il valore fiscale minimo che la vigente formulazione dell'art. 94, c. 4 Tuir individua in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre (per i titoli negoziati in mercati regolamentati) ovvero applicando al valore fiscalmente riconosciuto l'eventuale decremento desunto dall'andamento complessivo del "MOT" (Mercato Telematico delle Obbligazioni) dell'ultimo semestre (per gli titoli non quotati).*
- *In tal senso, la relazione illustrativa chiarisce che, in base al nuovo art. 94, c. 4 Tuir, la svalutazione delle obbligazioni rilevata nel conto economico concorre alla formazione del reddito, ai sensi dell'art. 92, c. 5 Tuir, senza alcun limite. In altri termini, sia per le imprese OIC adopter, sia per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, il valore dei titoli obbligazionari iscritti nell'attivo circolante (o trading) è allineato al valore contabile.*

- In deroga all'art. 110, c. 1, lett. d) Tuir, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la valutazione delle azioni o quote di partecipazione al capitale di società di capitali o di altri soggetti Ires e degli strumenti finanziari simili alle azioni, di cui all'art. 85, c. 1, lett. c) e d) Tuir, operata in base alla corretta applicazione di tali principi assume rilievo anche ai fini fiscali.
- Si applicano le disposizioni di cui all'art. 94 Tuir anche per la valutazione dei titoli che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, di cui all'art. 85, c. 1, lett. c), d) ed e), ossia:
  - azioni o quote di partecipazione al capitale di società o enti soggetti passivi Ires;
  - strumenti finanziari simili alle azioni;
  - obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli di cui ai precedenti punti.
- Con specifico riferimento alle **obbligazioni** (e agli altri titoli in serie o di massa) che costituiscono **immobilizzazioni finanziarie**, le minusvalenze sono deducibili **qualora realizzate** ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 86, cc. 1, lett. a) e b), e 2 Tuir.
- *Pertanto, le minusvalenze su titoli di debito che costituiscono immobilizzazioni finanziarie concorrono alla formazione della base imponibile Ires qualora siano realizzate:*
  - *mediante cessione a titolo oneroso (art. 86, c. 1, lett. a);*
  - *mediante risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni (art. 86, c. 1, lett. b).*
- La minusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato (art. 86, c. 2).
- Per quanto detto, le minusvalenze "valutative" su titoli obbligazionari che costituiscono immobilizzazioni finanziarie non assumono rilevanza ai fini fiscali.
- Per i titoli obbligazionari, di cui all'art. 85, c. 1, lett. e) Tuir, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, è eliminata la disposizione [art. 110, c. 1, lett. c) Tuir] che stabiliva la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle relative plusvalenze iscritte in bilancio per la parte eccedente le minusvalenze dedotte.
- Le disposizioni si applicano a decorrere **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025**; tuttavia, per i beni di cui all'art. 85, c. 1, lett. e) Tuir detenuti dai soggetti diversi da quelli che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (soggetto Oic adopter), classificati tra le immobilizzazioni finanziarie al termine del periodo d'imposta precedente (2025 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), le plusvalenze iscritte nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2025 non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze dedotte in applicazione delle disposizioni vigenti anteriormente alle modifiche apportate.

**Trattamento fiscale operazioni con pagamento basato su azioni (stock option)****Art. 5, cc. 1, lett. b) e 4**

- I componenti negativi imputati a conto economico, secondo corretti principi contabili, in relazione alle operazioni con pagamento basato su azioni (piani di stock option, stock grant e phantom stock) sono deducibili **al momento della consegna** ai beneficiari dei predetti strumenti, in misura corrispondente alla quota di opzioni esercitate da parte dei beneficiari, o al momento dell'estinzione della relativa passività; in tale momento sono altresì riconosciuti i maggiori valori delle partecipazioni iscritti in bilancio dalle società del gruppo i cui strumenti rappresentativi di capitale sono consegnati a seguito di tali operazioni.
- *Il momento della consegna è determinato in ragione del momento in cui avviene il trasferimento "giuridico" della titolarità delle opzioni o dei titoli ai beneficiari. Per quanto concerne la "consegna", infatti, deve aversi riguardo al momento in cui gli strumenti finanziari o diritti sono consegnati o attribuiti ai beneficiari (non facendosi, dunque, riferimento all'assegnazione iniziale o grant date)*
- *La disposizione fa riferimento a tutte le tipologie di operazioni con pagamenti basati su azioni proprie anche se emesse da altre società del gruppo, qualora si determini la rilevazione di componenti negativi nel conto economico, in applicazione dei principi contabili internazionali e, in particolare, secondo quanto disciplinato nell'IFRS 2 (anche, se applicato dai soggetti OIC in ragione di quanto previsto nell'OIC 11). In sintesi, ad esempio, si tratta delle operazioni aventi a oggetto opzioni su azioni (stock option), assegnazione gratuita di azioni (stock grant), o altri strumenti finanziari (le c.d. phantom stock) che determinano la rilevazione nel conto economico, in base alla corretta applicazione dei principi contabili, di oneri connessi alle predette operazioni.*
- *La disposizione stabilisce, inoltre, che, quando i diritti in esame sono consegnati o attribuiti ai beneficiari, gli eventuali maggiori valori delle partecipazioni iscritti in bilancio dalle società del gruppo, i cui strumenti rappresentativi di capitale vengono assegnati nell'ambito dell'operazione, sono da considerare rilevanti anche ai fini fiscali. Unico limite che viene posto a tale riconoscimento è correlato alla necessità di sterilizzare, proporzionalmente, l'effetto del mancato esercizio delle opzioni detenute dai beneficiari.*

- *Diversamente, ai fini Irap, restano valide le qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali delle operazioni in esame così come rilevate in bilancio.*
- *Pertanto, è confermata la deroga al principio di derivazione rafforzata con riguardo ai componenti negativi dei piani di stock option, nonché l'estensione dell'ambito applicativo di tale disposizione ai soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali (OIC), in conformità a quanto già chiarito nel documento redatto dall'Agenzia delle Entrate e dall'OIC.*
- Le disposizioni si applicano alle operazioni deliberate a decorrere **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025.**

## Deducibilità delle attività immateriali a vita utile indefinita (inclusi marchi d'impresa e avviamento) per soggetti IAS/IFRS

Art. 5, cc. 1, lett. d),  
5 e 8

- Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo, 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.
- In deroga alla disposizione di cui al punto precedente, la deduzione del valore fiscale delle citate attività immateriali è ammessa in misura non superiore a 1/18 della differenza tra tale valore e quello rilevato in bilancio, **a prescindere dall'imputazione a conto economico**, nel caso in cui le predette attività immateriali a vita utile indefinita sono:
  - a) rilevate a seguito di operazioni di cessione d'azienda o rami d'azienda, contabilizzate con regole diverse dal metodo dell'acquisto (*previsto dall'Ifrs 3; pertanto, si fa riferimento alle operazioni di cessione di azienda o rami d'azienda infragruppo c.d. under common control*);
  - b) assunte in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 166-bis (*quindi, in ipotesi di valori fiscali in ingresso, ossia applicazione della c.d. entry tax*).
- Le disposizioni si applicano all'avviamento e alle attività immateriali a vita utile indefinita iscritti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025, nonché ai maggiori valori riconosciuti, ai fini fiscali, dell'avviamento e alle attività immateriali a vita utile indefinita, in relazione a operazioni effettuate a decorrere dal medesimo periodo d'imposta.
- Conseguentemente, sono abrogate le disposizioni di cui all'art. 1, c. 131, lett. c) e il riferimento alle lett. b) e c) al c. 132 L. 199/2025, con effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (periodo d'imposta 2026, per i soggetti solari). *Come chiarito nella relazione illustrativa, le disposizioni ivi previste devono ritenersi, in parte, assorbite dalla nuova disciplina. Viene, conseguentemente, abrogato il meccanismo di monitoraggio delle operazioni in esame.*

## Trattamento fiscale contributi pubblici corrisposti a fronte dei costi di studi e ricerche

Art. 5, cc. 1, lett. e)  
e 6

- È abrogata la disposizione di cui all'art. 108, c. 3, 2° periodo Tuir (rubricato "Spese relative a più esercizi"), concernete l'applicazione dell'art. 88, c. 3 Tuir ai contributi corrisposti, a norma di legge, dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte dei **costi relativi a studi e ricerche** (quindi tassazione secondo il "criterio di cassa" nell'esercizio in cui sono incassati).
- Pertanto, in base alla modifica, tali contributi in conto capitale sono tassati nell'esercizio di imputazione contabile basata sul **principio di competenza** (quale declinazione del principio di derivazione rafforzata).
- *La relazione illustrativa chiarisce che l'intervento elimina il regime di tassazione per cassa dei contributi in esame che ne determinava un trattamento disallineato rispetto alla rappresentazione di bilancio. In conseguenza della modifica, quindi, 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).*
- Le disposizioni si applicano ai contributi **conseguiti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025.** I contributi che, in base alla disciplina vigente anteriormente alle modifiche, 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; viceversa, i contributi che, ancorché di competenza dell'esercizio in cui il reddito è stato determinato in base alla disciplina vigente anteriormente alle modifiche, 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.

## Definizione di società di partecipazione non finanziaria

Art. 5, cc. 1, lett. g)  
e 7

- Con l'inserimento dell'inciso "in via esclusiva o prevalente", si stabilisce che si considerano società di partecipazione non finanziaria e assimilati i soggetti che svolgono, in via esclusiva o prevalente, attività non nei confronti del pubblico di cui all'art. 3, c. 2 D.M. 53/2015 nonché dell'art. 7-ter, c. 1-bis L. 130/1999.
- Per tali soggetti, l'esercizio in via prevalente delle attività indicate nell'art. 162-bis, c. 1, lett. c) Tuir sussiste quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo dei ricavi e altri proventi derivanti da tali attività sia superiore al 50% dei ricavi e altri proventi complessivi.
- *Quindi, anche per le società di partecipazione non finanziaria le attività non nei confronti del pubblico devono essere svolte in via esclusiva o prevalente, con il relativo criterio di prevalenza delle attività. La norma definisce il criterio di prevalenza ai fini della individuazione delle società di partecipazione finanziaria ovvero di partecipazione non finanziaria in base ai dati del bilancio dell'ultimo esercizio chiuso, ossia l'ammontare complessivo delle partecipazioni - in intermediari finanziari ovvero in soggetti diversi dagli intermediari finanziari - e altri elementi patrimoniali ad esse riferibili sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale).*
- Le disposizioni si applicano a decorrere dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025**.

## Riallineamento straordinario delle divergenze tra valori contabili e fiscali

Art. 6

- Le divergenze tra i valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali emerse a seguito delle fattispecie di cui all'art. 10, c. 1 D.Lgs. 192/2024, realizzatesi in periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31.12.2024, esistenti al termine del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024, possono essere riallineate, ai fini dell'imposta sul reddito delle società, dell'Irap e di eventuali addizionali, secondo le disposizioni dell'art. 11, c. 1 D.Lgs. 192/2024, ossia secondo il metodo "a saldo globale" e tassazione della somma algebrica positiva ad aliquota ordinaria (Ires e Irap) separatamente dall'imponibile complessivo (e deducibilità in 10 periodi d'imposta del saldo negativo).
- Le fattispecie di cui all'art. 10, c. 1 D.Lgs. 192/2024, a fronte delle quali è possibile optare per il suddetto regime di riallineamento straordinario sono le seguenti:
  - prima applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS);
  - variazioni dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) già adottati;
  - passaggio dai principi contabili internazionali (IAS/IFRS) alla normativa nazionale (OIC);
  - variazione dei principi contabili nazionali (OIC);
  - cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa;
  - applicazione per le micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c. della disciplina di cui all'art. 83, c. 1, 3° periodo (applicazione del principio di derivazione rafforzata, qualora queste decidano di optare per la redazione del bilancio in forma ordinaria o abbreviata);
  - operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti, nonché tra soggetti che adottano i medesimi principi contabili.
- Il riallineamento **ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025** e la relativa opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta (per i soggetti solari, modello Redditi 2027 relativo al periodo d'imposta 2026). L'imposta è versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (per i soggetti solari, entro il 30.06.2027).
- A seguito dell'accertamento di eventuali violazioni che riguardano la corretta applicazione delle disposizioni di cui all'art. 11, c. 1 D.Lgs. 192/2024 l'opzione resta valida, previa rideterminazione della somma algebrica delle differenze.
- Si applicano le disposizioni in materia di accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso in materia di imposte dirette.

**Capo III - Revisione della disciplina del riporto delle perdite fiscali****Riporto delle perdite nel trasferimento di partecipazioni di maggioranza****Artt. 7, 35, c. 1**

- L'art. 84, c. 3 Tuir rubricato "Riporto delle perdite", si interpreta nel senso che, ai fini delle limitazioni ivi previste (impossibilità di applicare la regola generale, di cui al c. 1, di scomputo delle perdite fiscali nei limiti dell'80% del reddito imponibile dei successivi periodi d'imposta) 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'art. 2359, c. 1, n. 1) e c. 2 c.c., del soggetto che riporta le perdite.
- *A tale riguardo, la relazione illustrativa chiarisce che, in ragione della circostanza per cui l'acquisizione del c.d. pacchetto di maggioranza da parte di un gruppo consente a quest'ultimo di compensare liberamente le perdite fiscali conseguite dalla società acquisita (anche se detenuta indirettamente tramite una "sub-holding"), nei periodi d'imposta aventi inizio successivamente all'ingresso del nuovo gruppo, si è ritenuto opportuno chiarire, con la disposizione in esame, che, nonostante il tenore letterale del citato art. 84, cc. da 3 a 3-ter Tuir faccia riferimento esclusivamente alla società che "riporta le perdite", la disciplina ivi indicata si applica anche nel caso in cui oggetto del trasferimento siano le partecipazioni di una società che detiene il controllo, ai sensi dell'art. 2359, c. 1, n. 1), e c. 2 c.c., della società che riporta le perdite. I riferimenti al codice civile, prosegue la relazione illustrativa, confermano che si debba considerare il controllo c.d. "di diritto" determinato in base alla maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria della controllata, tenendo conto anche delle partecipazioni indirettamente detenute.*
- Tale disciplina è efficace fino al termine di decorrenza di cui all'art. 377 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi di cui al D.Lgs. 19.06.2026, n. 117.

**Riporto delle eccedenze di interessi passivi e di ACE e fusioni di società****Art. 8**

- Al riporto delle **eccedenze di interessi passivi e delle eccedenze di ACE** formatesi fino al 2023 si rendono applicabili le limitazioni al riporto delle perdite fiscali previste, all'art. 84, cc. da 3 a 3-ter Tuir, in caso di trasferimento del pacchetto di controllo ad una società fuori dal perimetro del gruppo ovvero di modifica dell'attività. *Pertanto, in presenza di una delle fattispecie contemplate, anche le eccedenze di interessi passivi e le eccedenze di ACE non possono essere scomputate dal reddito imponibile, fatto salvo il superamento del c.d. test di vitalità e nei limiti del valore economico del patrimonio netto risultante dalla perizia di stima redatta da un revisore legale.*
- Il reddito delle società fuse o incorporate relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la **data antecedente a quella di efficacia della fusione** è determinato, secondo le disposizioni applicabili in relazione al tipo di società, **sulla base delle risultanze di apposito conto economico**. *A tale riguardo, la relazione illustrativa chiarisce la ratio della disposizione, che apporta una modifica di carattere formale all'art. 172, c. 8 Tuir per uniformare il riferimento temporale alla "data antecedente a quella di efficacia" dell'operazione di riorganizzazione con quanto già previsto dai precedenti commi 7 e 7-bis dello stesso art. 172 Tuir.*

**Capo IV - Revisione della disciplina dei conferimenti****Revisione alla disciplina dei conferimenti di partecipazioni minusvalenti****Art. 9**

- In base alla nuova formulazione dell'art. 175, c. 1-bis Tuir (rubricato "Conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento"), si conferma l'applicazione delle regole previste dal comma 1 - principio di realizzo controllato - anche nel caso in cui il valore di realizzo (che, secondo il suddetto principio è pari al maggiore tra valore delle partecipazioni attribuito nelle scritture contabili del soggetto conferente e valore attribuito alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario) risulti **inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite**.
- Tuttavia, se detto valore di realizzo **risulta inferiore anche al valore normale** ex art. 9, c. 4 Tuir, **il valore di realizzo è dato dal minor importo tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il loro valore normale**.

- Sono apportate modifiche anche all'art. 177, c. 2 Tuir (rubricato "Scambi di partecipazioni"), con l'obiettivo di allineare gli effetti derivanti dal conferimento di partecipazioni che permettono alla società conferitaria di acquisire il controllo di una società (o di incrementare la percentuale di controllo) con quelli del conferimento minusvalente di partecipazioni di controllo ex art. 175 Tuir. Nello specifico, in base alla nuova formulazione, si conferma l'applicazione delle regole previste dal primo periodo del comma 2 - principio di realizzo controllato - anche nel caso in cui il valore di realizzo (corrispondente alla quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento) **risulti inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite**.
- Tuttavia, se detto valore di realizzo (determinato secondo il principio di realizzo controllato) **risulti inferiore anche al valore normale**, ex art. 9, c. 4 Tuir, **il valore di realizzo è dato dal minor importo tra il costo fiscalmente riconosciuto dalle partecipazioni conferite e il loro valore normale**.
- Le 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 dalla data del 31.12.2024 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 192/2024) laddove le relative dichiarazioni siano state redatte conformemente a esse.

## Titolo IV - REVISIONE FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### Capo I - Modifiche al regime del riporto delle perdite fiscali estere definitive

#### Riportabilità delle perdite estere definitive nelle fusioni transnazionali

Art. 10

- Se una società residente in uno Stato appartenente all'Unione europea oppure in uno Stato aderente allo Spazio Economico Europeo con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni partecipa a una fusione con una o più società residenti in cui la società risultante dalla fusione è residente oppure è incorporata da una società residente le sue perdite, **determinate applicando le disposizioni sulla base imponibile Ires** (Titolo II, Capo 2, Sezione I Tuir), **possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante** qualora sussistano tutte le seguenti condizioni:
  - a) sia nei periodi d'imposta di realizzazione delle perdite fiscali sia alla data in cui la fusione ha efficacia ai sensi dell'art. 35 D.Lgs. 19/2023, una delle società partecipanti alla fusione controlla l'altra o le altre società partecipanti alla fusione o tutte le società partecipanti alla fusione sono controllate dallo stesso soggetto;
  - b) tali perdite non possono più essere utilizzate nello Stato di sua residenza in quanto la società ha cessato la propria attività economica e alienato a terzi o, comunque dismesso, tutti i beni relativi all'impresa e, ai sensi della normativa dello Stato in cui è residente, tali perdite non possono essere utilizzate se il controllo di essa è trasferito a terzi.
- Per controllo si intendono le fattispecie di cui all'art. 2359, c. 1, n. 1), e c. 2 c.c.
- *La relazione illustrativa chiarisce che la possibilità di utilizzazione delle perdite avvenga secondo i principi espressi dalla giurisprudenza eurounitaria (cfr., ex multis, sentenze Marks & Spencer, C-446/03; Holmen, C-608/17; Memira Holding, C-607/17). Secondo tali sentenze, non è sufficiente che la società partecipata estera sia posta in liquidazione o che la disciplina fiscale locale non consenta alcun riporto delle perdite, ma appare invece necessario, affinché la perdita sia utilizzabile dalla società italiana, che essa sia qualificabile come "finale", il che si verifica solo se:*
  - *la società appartenente allo stesso gruppo e stabilita nell'altro Stato membro ha terminato la propria attività commerciale attraverso la cessione o la eliminazione di tutti i propri asset potenzialmente produttivi di ricavi;*
  - *la perdita medesima non risulti utilizzabile dalla partecipata estera a compensazione dei redditi propri dell'esercizio e/o degli esercizi precedenti, né risulti utilizzabile, in alcun modo, con utili prodotti da altre entità facenti parte del medesimo gruppo (come, ad esempio, in ipotesi di consolidato locale);*
  - *la perdita non risulti altresì utilizzabile per gli esercizi futuri dalla controllata o da un terzo, anche a seguito, ad esempio, di cessione a quest'ultimo della controllata medesima (in cui il prezzo della compravendita tenga conto del valore fiscale delle perdite) o di acquisizione mediante fusione della stessa.*
- La disposizione si applica anche per le perdite della società partecipata residente in uno degli Stati indicati, **priva dell'assemblea ordinaria dei soci**, della quale si detiene una partecipazione al patrimonio o al capitale **superiore al 50%**, calcolata tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

## Capo II - Revisione della disciplina dell'imposizione minima globale

### Recepimento dei nuovi regimi in materia di imposizione minima globale

Art. 11

- Sono apportate modifiche all'imposta minima nazionale, disciplinata dall'art. 18 D.Lgs. 209/2023, dovuta qualora l'aliquota di imposizione effettiva "relativa alle imprese e alle entità a controllo congiunto localizzate nel territorio dello Stato italiano e alle entità trasparenti apolide costituite in base alla legge dello Stato italiano appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale" sia inferiore alla aliquota minima di imposta.
- In particolare, sono apportate modifiche di coordinamento volte a uniformare e ad ampliare il perimetro soggettivo del tributo: i riferimenti presenti nei primi tre commi alle «imprese ed entità a controllo congiunto localizzate nel territorio dello Stato italiano» sono sostituiti dal più generale richiamo alle «imprese e [...] entità di cui al primo periodo» del comma 1, con estensione espressa alle entità (oltre che alle imprese) e armonizzazione delle lettere a), b) e c) del comma 1 e dei commi 2 e 3.
- È ridefinita la **responsabilità solidale e congiunta** per il versamento dell'imposta minima nazionale: ne rispondono tutte le imprese del gruppo diverse dalle entità di investimento, le entità a controllo congiunto localizzate in Italia e le entità trasparenti apolide costituite secondo la legge italiana. Spetta al gruppo individuare il soggetto responsabile e stabilire la ripartizione dell'onere.
- La disciplina delle entità a controllo congiunto è estesa anche alle entità sussidiarie a controllo congiunto localizzate in Italia.
- È modificato l'art. 21 D. Lgs. n. 209/2023, relativo al calcolo e imputazione dell'imposta minima suppletiva, inserendo il nuovo c. 9-bis: per i gruppi che adottano esercizi di durata non superiore a 53 settimane (cd. convenzione contabile «52/53 settimane»), l'opzione di cui al c. 9 può essere esercitata in relazione agli esercizi di durata superiore a 12 mesi che iniziano entro il 31.12.2025 e si chiudono entro il 3.01.2027.
- È inserito nel D.Lgs. 209/2023 il nuovo art. 39-bis che recepisce i **nuovi regimi semplificati** introdotti con il pacchetto di misure approvato in sede OCSE/G20. I nuovi regimi (regime coesistente qualificato, regime qualificato della controllante capogruppo e incentivi fiscali qualificati) integrano i regimi di semplificazione previsti da accordo internazionale di cui all'art. 39 («Regimi semplificati») e si applicano, in deroga alle regole ordinarie di calcolo dell'imposizione integrativa, a decorrere dagli esercizi che iniziano dal 1.01.2026.
- Con l'esercizio dell'opzione da parte dell'impresa dichiarante, l'imposta minima integrativa e l'imposta minima suppletiva sono pari a zero per le imprese ed entità la cui controllante capogruppo è localizzata in un Paese che adotta un «regime coesistente qualificato».
- Con l'esercizio dell'opzione da parte dell'impresa dichiarante, l'imposta minima suppletiva è pari a zero con riguardo alle imprese ed entità localizzate in un Paese che adotta un regime qualificato della controllante capogruppo.
- È inoltre disciplinato il trattamento degli «incentivi fiscali qualificati» (Substance-Based Tax Incentive Safe Harbour) che rappresentano un mezzo ampiamente utilizzato per promuovere investimenti sostanziali e lo sviluppo economico. Con l'esercizio dell'opzione da parte dell'impresa dichiarante, l'imposizione integrativa corrispondente agli incentivi fiscali qualificati è pari a zero.
- Sono, infine, introdotti nell'allegato A ulteriori definizioni funzionali ai nuovi regimi:
  - "incentivo fiscale qualificato";
  - "limite massimo basato sulla sostanza";
  - "regime coesistente qualificato";
  - "regime qualificato della controllante capogruppo".
- I regimi semplificati diversi da quelli disciplinati dall'articolo in esame, previsti nelle regole OCSE pubblicate il 5.01.2026 "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package", sono facoltativi e si adottano, in relazione ai gruppi multinazionali e nazionali, con la prima decorrenza possibile tra quelle ammesse dalle regole stesse. *Si tratta di una clausola di recepimento per il richiamo dei restanti regimi semplificati del pacchetto: il Regime semplificato basato sull'aliquota di imposizione effettiva semplificata (Simplified ETR Safe Harbour) e la Proroga del regime semplificato transitorio basato sulla rendicontazione Paese per Paese (Transitional CbCR Safe Harbour).*

## Titolo V - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

### Detrazione Iva

### Art. 12

- Sono introdotte modifiche all'art. 19 (rubricato "Detrazione") e all'art. 25 (rubricato "Registrazione degli acquisti") D.P.R. 633/1972, in materia di detrazione Iva, al fine di recepire nella normativa nazionale la recente pronuncia della Corte di Giustizia europea (sentenza n. T689/24 dell'11.02.2026). Come osservato nella relazione illustrativa, con tale sentenza è stato chiarito che un soggetto passivo ha facoltà di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte, nella dichiarazione relativa al periodo in cui il diritto alla detrazione è sorto, qualora, pur non avendo ricevuto nel corso di detto periodo la fattura corrispondente, l'abbia ricevuta prima della presentazione della dichiarazione medesima.
- In ragione di ciò, con la nuova formulazione dell'art. 19, c. 1, 2° periodo D.P.R. 633/1972 viene ampliato il termine entro il quale il soggetto passivo Iva può esercitare il diritto alla detrazione e registrare le fatture ricevute. Più precisamente, il **diritto alla detrazione** dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati **sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile** ed è esercitato, al più tardi, con la **dichiarazione relativa al 2° anno successivo** a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. *Secondo la formulazione vigente, invece, il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.*
- È ampliato il termine entro il quale, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, il soggetto passivo Iva deve procedere con l'annotazione delle fatture ricevute nell'apposito registro degli acquisti. Nello specifico, il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma dell'art. 17, c. 2 D.P.R. 633/1972 (meccanismo di inversione contabile), 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 2° anno successivo a quello di ricezione della fattura**. *Secondo la formulazione vigente, invece, l'annotazione delle fatture nel registro degli acquisti deve essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.*
- A tale riguardo, la relazione illustrativa chiarisce la ratio delle modifiche: si ammette l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte entro un più ampio arco temporale, al fine di consentire alle imprese che ricevono le fatture di acquisto di eseguire tutti i controlli di rito prima di registrare le fatture e far confluire l'imposta a credito nelle liquidazioni periodiche e annuali.
- Come è noto, prosegue la relazione illustrativa, l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato all'esistenza di un duplice requisito, dovendosi in particolare considerare:
  - oltre al presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione;
  - anche il presupposto formale del possesso di una valida fattura d'acquisto.
- La coesistenza di tale duplice circostanza assicura l'effettività dell'esercizio del diritto alla detrazione, e la neutralità dell'imposta per il soggetto passivo cessionario/committente.
- In altre parole, conformemente alla norma unionale, il diritto alla detrazione sorge al verificarsi delle condizioni sostanziali (non potendo la sua esistenza essere subordinata alle condizioni formali), ma può essere esercitato quando si verificano anche le condizioni formali (possesso della fattura).
- Al verificarsi dei predetti presupposti, il diritto deve essere esercitato, previa annotazione della fattura di acquisto nel registro degli acquisti, per consentire all'Iva di confluire nella liquidazione dell'imposta entro i termini stabiliti dal combinato disposto degli artt. 19 e 25 D.P.R. 633/1972.

## Titolo VI - REVISIONE DISCIPLINA ACCERTAMENTO

### Imposta sulle successioni e donazioni

Art. 13

- In base all'art. 4-bis, c. 3 D.Lgs. 346/1990, in caso di conferimento di beni e diritti per mezzo di trust o di altra modalità con vincolo di destinazione è possibile optare per la corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun conferimento dei beni e dei diritti ovvero dell'apertura della successione.
- L'opzione di pagamento diventa esplicitamente esercitabile per la corresponsione dell'imposta sulle successioni e donazioni, **nonché delle imposte ipotecarie e catastale.**

### Interessi sulla maggiore imposta di successione dovuta

Artt. 14 e 15

- Gli interessi sulla maggiore imposta di successione dovuta **decorrono dal giorno successivo alla scadenza del termine entro cui il contribuente è tenuto a effettuare il versamento dell'imposta autoliquidata (ossia 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione di successione)** e non più dalla data di notificazione della liquidazione dell'imposta principale effettuata dall'ufficio.
- Gli uffici del registro, in sede di liquidazione di imposta di successione, provvedono a correggere gli errori e le omissioni commessi dagli eredi e dai legatari nell'adempimento degli obblighi previsti dall'art. 33, c. 1 D.Lgs. 346/1990. È aggiornato quindi il riferimento all'art. 33, c. 1-bis D.Lgs. 346/1990, che è stato abrogato dal D.Lgs. 139/2024, con quello all'art. 33, c. 1 della medesima disposizione che disciplina le attività di autoliquidazione dell'imposta di successione e donazione, prevedendo che, anche nel caso in cui nella dichiarazione della successione e nella dichiarazione sostitutiva o integrativa sono indicati beni immobili e diritti reali sugli stessi, i soggetti obbligati al pagamento devono provvedere, nei termini indicati nell'art. 31, alla liquidazione e al versamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse per i servizi ipotecari.

### Modifiche alla disciplina dell'adempimento collaborativo

Art. 16

- Le somme dovute in esecuzione della risposta dell'Agenzia delle Entrate **possono essere versate in unica soluzione o in forma rateale in un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo.**
- Il versamento integrale delle somme dovute o dell'importo della prima rata deve essere effettuato **entro 60 giorni dalla notifica** al contribuente della risposta dell'Agenzia delle Entrate. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. Il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi, nonché della sanzione di cui all'art. 13, c. 1 D.Lgs. 471/1997 (pari al 25% dell'importo non versato ridotta alla metà se versata con un ritardo non superiore a 90 giorni), aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura prevista dall'art. 20 Dpr 602/1973, con decorrenza dal pagamento della prima rata. In tali ipotesi, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31.12 del 3° anno successivo a quello di decadenza della rateazione.
- I contribuenti che hanno esercitato l'opzione per il sistema di controllo del rischio fiscale possono comunicare, all'articolazione dell'Agenzia delle Entrate competente per la gestione delle interlocuzioni con i soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo, **i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti** a quello di esercizio della medesima opzione, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati.
- Tali comunicazioni devono essere effettuate improrogabilmente **entro 120 giorni dalla notifica dell'esito della verifica** sul riscontro dei requisiti di validità dell'opzione. Inoltre, esse devono contenere gli elementi di cui all'art. 3, c. 1, lett. a), c), d), e), f) e g) D.Lgs. 156/2015 (concernente i contenuti delle istanze), nonché l'esposizione in modo chiaro e univoco del comportamento adottato dal contribuente. Qualora siano verificate le suddette condizioni, si applicano le disposizioni di cui all'art. 7-bis, c. 2, lett. a) e b).
- Le disposizioni si applicano alle **comunicazioni di rischi fiscali di cui alle citate lettere effettuate a partire dal 12.08.2026.**

## Termine per la certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale per l'ammissione al regime di adempimento collaborativo

Art. 17

- La certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale deve essere prodotta entro il **termine del 31.12.2026**, anziché del 30.09.2026.

## Sanzioni ai responsabili dell'assistenza fiscale

Art. 18

- Ai sensi dell'art. 39 D.Lgs. 241/1997, salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie, ai soggetti che rilasciano il visto di conformità, ovvero l'asseverazione, infedele si applica la sanzione amministrativa da € 258 ad € 2.582. Se il visto infedele è relativo alla dichiarazione dei redditi mod. 730 presentata mediante Caf, non si applica la sanzione di cui al periodo precedente e il Caf è tenuto al pagamento di una somma pari al 30% della maggiore imposta riscontrata, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente. Costituiscono titolo per la riscossione mediante ruolo le comunicazioni con le quali sono richieste le somme di cui al periodo precedente e, a tal fine, è precisato che **si applica il termine del 31.12. del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**.
- L'iscrizione a ruolo della somma pari al 30% della maggiore imposta riscontrata è **effettuata dalla direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente**.
- Le nuove disposizioni si applicano a partire dalle attività di controllo effettuate sulle dichiarazioni relative al **periodo d'imposta 2023**.

## Reddito di società ed enti commerciali non residenti derivante da attività svolte nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione

Art. 19

- Con riferimento al **periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 e ai seguenti**, al rendiconto economico e patrimoniale di una stabile organizzazione nel territorio dello stato **deve essere attribuita data certa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** relativa al medesimo periodo d'imposta mediante vidimazione con marcatura temporale o altri strumenti idonei ai sensi delle vigenti disposizioni, e i dati in esso contenuti **devono risultare da un apposito prospetto** della dichiarazione dei redditi.
- La relazione illustrativa asserisce che *"Tenuto conto che il rendiconto non è soggetto a pubblicazione, l'intervento nasce dall'esigenza di conferire autenticità e maggiore certezza, anche in termini temporali, al documento, nonché di garantire la conoscibilità all'Amministrazione finanziaria dei dati ivi contenuti"*.

## Controllo sulle autoliquidazioni degli atti presentati con modello unico informatici ai fini della pubblicità immobiliare

Art. 20

- Per le formalità di pubblicità immobiliare richieste da soggetti diversi da quelli di cui all'art. 10, lett. b), Dpr 131/1986 *(si tratta di atti di pubblicità immobiliare, diversi da quelli soggetti a registrazione, quali, ad esempio, rinnovazioni di iscrizione ipotecaria, trascrizioni di domande giudiziali e atti cautelari)*, l'ufficio controlla la regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e tasse effettuata dal contribuente nonché la regolarità dei versamenti.
- Nel caso in cui risultino dovuti maggiori tributi, l'ufficio notifica, entro i termini di decadenza previsti dall'art. 17, c. 2 D.Lgs. 347/1990 (3 anni dal giorno in cui è stata eseguita la relativa formalità o entro 5 anni dalla scadenza del termine entro il quale la stessa doveva essere richiesta) **apposito avviso di liquidazione** ai soggetti obbligati al pagamento, con l'invito a effettuare, **entro il termine di 60 giorni**, il pagamento per l'integrazione dei tributi nonché della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 D.Lgs. 471/1997 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui i tributi medesimi avrebbero dovuto essere pagati. Se il pagamento è effettuato entro il termine indicato, l'ammontare della sanzione amministrativa dovuta è **ridotto a 1/3**.

## Riduzione dei termini di decadenza per contribuenti forfettari

Art. 21

- È soppressa la disposizione che prevedeva, per i contribuenti che si avvalgono del regime forfettario e che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, la riduzione di un anno del termine di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento, con effetto sui controlli effettuati in relazione ai periodi d'imposta dal 2026 in avanti. *La disposizione era stata introdotta per incentivare l'uso della fatturazione elettronica, divenuto poi obbligatorio*.

## Termine per l'accertamento dei componenti a efficacia pluriennale

Art. 22

- Per i **componenti negativi del reddito d'impresa a efficacia pluriennale**, fatta eccezione per quelli relativi a operazioni inesistenti, il termine previsto per l'accertamento dall'art. 43, c. 1 D.P.R. 600/1973 (31.12 del 5° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione) decorre a partire dalla dichiarazione relativa **al periodo d'imposta nel quale, per la prima volta, una quota di detti componenti è stata dedotta**.
- Intervenuta la notifica dell'avviso di accertamento, per il periodo d'imposta in corso al momento della notifica, per quello precedente e per quelli successivi, si applicano le disposizioni generali di cui all'art. 43, c. 1. Restano fermi i poteri di controllo sulla spettanza dei rimborsi eventualmente richiesti. Resta inoltre ferma l'applicazione dell'art. 1, c. 640, lett. b) L. 190/2014.
- Con riferimento alle **quote di ammortamento** dei beni materiali e immateriali, nonché alle quote delle spese relative a più esercizi, la disposizione precedente si applica per le violazioni riscontrabili al **momento dell'acquisto del bene o del sostenimento della spesa**.
- Le nuove disposizioni sono applicabili ai beni e servizi acquistati a partire **dal periodo di imposta in corso al 31.12.2027**.

## Società di capitali a ristretta base partecipativa

Art. 23

- In caso di accertamento del reddito delle società di capitali a ristretta base partecipativa si presume, salvo prova contraria, che i **corrispondenti utili siano stati distribuiti ai soci** esclusivamente se sia accertata, sulla base di elementi certi e precisi, anche di natura presuntiva, l'esistenza:
  - a) di **componenti reddituali positivi imponibili non contabilizzati e non dichiarati**;
  - b) di **componenti reddituali negativi che hanno concorso a formare il reddito ma che sono indeducibili** perché inesistenti.
- Gli utili dei quali si presume la distribuzione sono imponibili in capo ai soci ai sensi degli artt. 47, 59 e 89 Tuir.

## Accertamento per antieconomicità

Art. 24

- Ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, la difformità tra il corrispettivo pattuito e il valore di mercato del bene o del servizio scambiato può costituire un **indice sintomatico dell'esistenza di un maggior componente positivo o della carenza di inerenza di un componente negativo** soltanto in presenza di **ulteriori elementi indiziari** che, valutati anche unitamente a tale difformità, **siano gravi, precisi e concordanti** o, in ogni caso, qualora la **difformità in questione risulti manifesta e rilevante**.

## Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

Art. 25

- È modificato l'art. 10-septies, c. 3 L. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente, con riferimento all'ambito degli atti di indirizzo interpretativo e applicativo, di cui all'art. 4, c. 1, lett. a) D.Lgs. 165/2001, ai quali si conformano le attività degli uffici e che tengono luogo delle circolari di cui al c. 1, lett. a), b), c) e d) fino al momento della loro adozione in modo conforme agli atti di indirizzo.
- La norma in esame attua i criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente finalizzati a valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto.

## Titolo VII - REVISIONE DISCIPLINA REDDITI FINANZIARI

### Ritenuta su dividendi corrisposti a fondi pensione europei

Art. 26

- È **aumentata dall'11% al 20%** l'aliquota della **ritenuta sugli utili corrisposti ai fondi pensione** istituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo e ai sottoconti esteri di prodotti pensionistici paneuropei (PEPP).
- La nuova disciplina è applicabile agli **utili corrisposti dal 12.08.2026**.

## Affrancamento partecipazioni black list

Art. 27

- È introdotta un'aliquota maggiorata del 36% (rispetto all'aliquota ordinaria del 21%) per l'imposta sostitutiva dovuta per la **rideterminazione del valore di acquisto di titoli, quote o diritti non negoziati** in mercati regolamentati ed emessi da **imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato**. Per l'individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato si richiama l'art. 47-bis, c. 1 Tuir, ai sensi del quale si considerano regimi fiscali privilegiati di Stati o territori diversi da quelli appartenenti all'Unione europea e da quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni qualora:
  - a) l'impresa non residente sottoposta a controllo da parte di un partecipante residente o localizzato in Italia abbia un livello di tassazione effettiva inferiore al 15% e sia sottoposta a controllo da parte di un partecipante residente o localizzato in Italia;
  - b) l'impresa non residente abbia un livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia e non sia sottoposta a controllo da parte di un partecipante residente o localizzato in Italia.
- L'imposta sostitutiva, in relazione a titoli, quote o diritti non negoziati in mercati regolamentati ed emessi da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, **non può essere rateizzata**.

## Titolo VIII - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

## Disposizioni in materia di concordato preventivo biennale

Art. 28

- L'adesione al concordato preventivo biennale **in assenza dei requisiti** di cui all'art. 10, cc. 1 e 2 D.Lgs. 13/2024 **è priva di effetti**. Si tratta dei contribuenti con i seguenti requisiti:
  - *contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa);*
  - *con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, non hanno debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate o debiti contributivi.*
- Tra le **cause di esclusione** di cui all'art. 11 D.Lgs. 13/2024 è specificato che:
  - in ipotesi di **rinnovo dell'adesione** al concordato **sono fatte salve le eventuali modifiche della compagine sociale in caso di ingresso di soci o associati** che nell'anno precedente hanno 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**;
  - aver dichiarato, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, individualmente redditi di lavoro autonomo e, contemporaneamente, partecipato a un'associazione di cui all'art. 5, c. 3, lett. c) Tuir o a una società tra professionisti, ovvero a una società tra avvocati solo **se esercitano attività economiche riconducibili al medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale applicato individualmente dal contribuente**;
  - l'associazione di cui all'art. 5, c. 3, lett. c) Tuir, ovvero la società tra professionisti, ovvero la società di cui all'art. 4-bis L. 247/2012 (*esercizio della professione forense in forma societaria*), nelle ipotesi in cui non aderiscono al concordato preventivo biennale, nei medesimi periodi d'imposta, tutti i soci o associati, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo, **se derivanti dall'esercizio di attività economiche riconducibili al medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale applicato dalle predette società o associazioni**.
- L'adesione al concordato in presenza di una delle cause di esclusione è priva di effetti.
- In caso di **rinnovo del concordato**, ferma l'applicazione dell'art. 19, c. 3 D.Lgs. 13/2024, i benefici di cui all'art. 9-bis, c. 11, lett. a), b) ed e) D.L. 50/2017 sono così riconosciuti:
  - a) **l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a € 100.000 annui** relativamente all'Iva e per un importo **non superiore a € 70.000 annui** relativamente alle imposte dirette e all'Irap;
  - b) **l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'Iva per un importo non superiore a € 100.000 annui**;
  - c) **l'anticipazione di 2 anni dei termini di decadenza** per l'attività di accertamento previsti dall'art. 43, c. 1 D.P.R. 600/1973, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall'art. 57, c. 1 D.P.R. 633/1972 per l'Iva.

- In caso di **rinnovo del concordato**, per il **biennio 2026-2027**, per i versamenti rateali delle imposte, effettuati ai sensi dell'art. 20 D.Lgs. 241/1997, per le medesime annualità d'imposta **non sono dovuti gli interessi**.
- In caso di **modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi**, ai sensi dell'art. 2, c. 8 D.P.R. 322/1998, per rimuovere errori od omissioni relativi ai ricavi, compensi o altri dati indicati nella dichiarazione dei redditi o comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato, il reddito o il valore netto della produzione concordati sono rideterminati sulla base dei dati modificati o integrati. Le sanzioni correlate alle violazioni di cui al precedente periodo, compresa la sanzione disposta dall'art. 8 D.Lgs. 471/1997, possono essere definite mediante il ricorso all'istituto del **ravvedimento operoso**.
- In caso di **rinnovo del concordato**, non si applicano le disposizioni di cui all'art. 20, cc. 2 e 3 D.Lgs. 13/2024, concernenti la **maggiorazione dell'acconto** per il primo periodo d'imposta di adesione.
- Tra le **cause di cessazione** del concordato, di cui all'art. 21 D.Lgs. 13/2024, è specificato che:
  - in ipotesi di **rinnovo dell'adesione** al concordato sono **fatte salve le eventuali modifiche della compagine sociale in caso di ingresso di soci o associati** che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati a quelli di lavoro dipendente, ovvero abbiano conseguito reddito d'impresa o di lavoro autonomo per importi complessivamente **non superiori a € 35.000**;
  - nel caso di contribuente che dichiara individualmente redditi di lavoro autonomo e l'associazione, ovvero la società tra professionisti, ovvero la società tra avvocati, cui partecipa, non determinano il reddito sulla base dell'adesione alla proposta di concordato nei medesimi periodi d'imposta cui aderisce il socio o l'associato, **è fatta salva l'ipotesi in cui l'associazione, la società tra professionisti, ovvero la società tra avvocati non esercitano attività economiche riconducibili al medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale applicato individualmente dal socio o dall'associato**;
  - nel caso di associazione, ovvero società tra professionisti, ovvero società tra avvocati e uno dei soci o degli associati, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo non determinano il reddito sulla base dell'adesione proposta di concordato nei medesimi periodi d'imposta cui aderisce l'associazione o la società partecipata, **è fatta salva l'ipotesi in cui l'associazione, la società tra professionisti, ovvero la società tra avvocati non esercitano attività economiche riconducibili al medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale applicato individualmente dal socio o dall'associato**.
- Tra le **cause di decadenza** del concordato preventivo di cui all'art. 22 D.Lgs. 13/2024:
  - a) a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risulta l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'ineducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30% dei ricavi **o compensi** dichiarati; sono abrogati i casi in cui risultano commesse altre violazioni di non lieve entità;
  - b) a seguito di accertamento, nel periodo d'imposta precedente a quelli oggetto del concordato, risulta la presenza di errori od omissioni nei dati comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato, tali che il reddito o il valore netto della produzione calcolati sulla base dei dati corretti risultino **superiori di almeno il 30%** rispetto al reddito o al valore netto della produzione concordati;
  - c) risultano **commesse altre violazioni di non lieve entità**;
  - d) è soppresso il caso in cui ricorre una delle ipotesi di cui all'art. 11 (cause di esclusione) ovvero vengono meno i requisiti di cui all'art. 10, c. 2 D.Lgs. 13/2024.
- Le nuove disposizioni si applicano a decorrere **dal biennio d'imposta 2026-2027**.

**Imposta sostitutiva per i periodi d'imposta dal 2020 al 2023 dei soggetti che rinnovano l'adesione al concordato preventivo per il biennio 2026-2027**

**Art. 29**

- I soggetti che hanno **applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)** e che, relativamente al **biennio d'imposta 2026-2027**, **rinnovano l'adesione** entro i termini di legge al concordato preventivo biennale, possono adottare il seguente regime di ravvedimento, versando l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nonché dell'Irap.
- La base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data del 12.08.2026, nei periodi d'imposta dal 2020 al e 2023 e il valore dello stesso incrementato nella misura del:
  - a) **5%** per i soggetti con punteggio ISA **pari a 10**;
  - b) **10%** per i soggetti con punteggio ISA **pari o superiore a 8 e inferiore a 10**;
  - c) **20%** per i soggetti con punteggio ISA **pari o superiore a 6 e inferiore a 8**;
  - d) **30%** per i soggetti con punteggio ISA **pari o superiore a 4 e inferiore a 6**;
  - e) **40%** per i soggetti con punteggio ISA **pari o superiore a 3 e inferiore a 4**;
  - f) **50%** per i soggetti con punteggio ISA **inferiore a 3**.

- La base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'Irap è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella misura stabilita dal punto precedente.
- Per i **periodi d'imposta 2022 e 2023**, i soggetti applicano l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali con l'aliquota del:
  - a) **10%**, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è **pari o superiore a 8**;
  - b) **12%**, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è **pari o superiore a 6 ma inferiore a 8**;
  - c) **15%**, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è **inferiore a 6**.
- Per i **periodi d'imposta 2022 e 2023**, i soggetti applicano l'imposta sostitutiva dell'Irap con l'**aliquota del 3,9%**.
- In considerazione della pandemia di COVID-19, per i soli **periodi d'imposta 2020 e 2021**, i soggetti applicano le imposte sostitutive **diminuite del 30%**.
- I soggetti con un ammontare di ricavi di cui all'art. 85, c. 1, esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e), o compensi di cui all'art. 54 Tuir fino a 5.164.569 euro e che non determinano il reddito con criteri forfetari, possono accedere al regime di ravvedimento nel caso in cui sussista una delle seguenti circostanze anche per una delle annualità comprese tra il 2020 e il 2023:
  - a) hanno dichiarato **una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlate alla diffusione della pandemia di COVID-19**, introdotte con i decreti del Ministro dell'economia e adottati in attuazione del combinato disposto dell'art. 9-bis, c. 7 D.L. 50/2017 e dell'art. 148 D.L. 34/2020;
  - b) hanno dichiarato la **sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività** di cui all'art. 9-bis, c. 6, lett. a) D.L. 50/2017;
  - c) hanno dichiarato una **causa di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata all'esercizio di due o più attività di 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**.
- Per le annualità in cui sussistono le circostanze previste dalle lett. a), b) e c), ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva da versare per il ravvedimento:
  - a) la **base imponibile** dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data del 12.08.2026, per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella **misura del 25%**;
  - b) l'**imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali** è determinata applicando all'incremento di cui alla lett. a) l'**aliquota del 12,5%**;
  - c) la **base imponibile** dell'imposta sostitutiva dell'Irap è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%;
  - d) l'**imposta sostitutiva dell'Irap** è determinata applicando all'incremento di cui alla lett. c) l'**aliquota del 3,9%**.
- Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'imposta regionale sulle attività produttive sono **diminuite del 30%**, a eccezione delle ipotesi di cui alla lett. c).
- In ogni caso, il valore complessivo dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da versare per ciascuna annualità oggetto dell'opzione **non può essere inferiore a € 1.000**.
- Il versamento dell'imposta sostitutiva è effettuato in **un'unica soluzione tra il 1.01.2027 e il 15.03.2027** oppure mediante pagamento rateale nel **numero massimo di 10 rate mensili di pari importo**, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 16.03.2027. In caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate. Il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Non si fa comunque luogo al rimborso delle somme versate a titolo di imposta sostitutiva in ipotesi di decadenza dalla rateizzazione.
- Con riguardo ai redditi prodotti in forma associata dai soggetti di cui all'art. 5 Tuir, imputati ai singoli soci o associati, ovvero in caso di redditi prodotti dai soggetti di cui all'art. 73, c. 1, lett. a) Tuir, imputati ai singoli soci ai sensi degli artt. 115 e 116 Tuir, il versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali **può essere eseguito dalla società o associazione** in luogo dei singoli soci o associati.
- Il ravvedimento non si perfeziona se il pagamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento, di cui all'art. 6-bis L. 212/2000, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.
- Eseguito il versamento in unica rata ovvero nel corso del regolare pagamento rateale, nei confronti dei soggetti che adottano il ravvedimento, per i periodi d'imposta 2020, 2021, 2022, e 2023, le **rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo** di cui all'art. 39 D.P.R. 600/1973, nonché quelle di cui all'art. 54,

c. 2 D.P.R. 633/1972 non possono essere effettuate, fatta eccezione per la ricorrenza di uno dei seguenti casi:

- a) **intervenuta decadenza dal concordato** preventivo biennale di cui all'art. 22 D.Lgs. 13/2024;
- b) applicazione nei confronti dei soggetti di una **misura cautelare**, personale o reale, ovvero **notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio** per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000, ad eccezione delle fattispecie di cui agli artt. 4, 10-bis, 10-ter e 10-quater, c. 1, nonché dell'art. 2621 c.c. e degli artt. 648-bis, 648-ter e 648-ter.1 c.p., commessi nel corso degli anni d'imposta dal 2020 al 2023;
- c) **mancato perfezionamento del ravvedimento** per decadenza dalla rateizzazione;
- d) **dichiarazione infedele** di una causa di esclusione dal ravvedimento.

- Nei casi di cui alla precedente lett. b) e in caso di mancato pagamento di una delle rate previste, la decadenza intervenuta **riguarda unicamente l'annualità di riferimento**. In tutti tali casi restano comunque validi i pagamenti già effettuati, non si dà luogo a rimborso ed è possibile procedere ad accertamento secondo i termini di cui seguito indicati.
- Restano altresì validi i ravvedimenti di cui all'art. 13 D.Lgs. 472/1997 e di cui all'art. 1, cc. da 174 a 178 L. 197/2022, già effettuati alla data del 12.08.2026 e non si dà luogo a rimborso.
- Le disposizioni si applicano, per i soggetti aderenti al ravvedimento il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, al periodo d'imposta in corso al 31.12 di ciascun anno di riferimento.
- In deroga all'art. 3, c. 3 L. 212/2000, per i soggetti a cui si applicano gli ISA che **rinnovano l'adesione al concordato preventivo per il biennio d'imposta 2026-2027** e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2020, 2021, 2022 e 2023, il **nuovo regime di ravvedimento**, i **termini di decadenza per l'accertamento**, di cui all'art. 43 Dpr 600/1973 e all'art. 57 Dpr 633/1972, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento **sono prorogati al 31.12.2029**. In ogni caso, per i soggetti a cui si applicano gli ISA che rinnovano l'adesione al concordato preventivo biennale per il biennio d'imposta 2026-2027, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui al medesimo art. 43 Dpr 600/1973 e al medesimo art. 57 Dpr 633/1972, **in scadenza al 31.12.2026, sono prorogati al 31.12.2027**.
- Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate sono stabiliti i termini e le modalità di comunicazione delle opzioni.

## Titolo IX - REVISIONE DISCIPLINA ENTI DEL TERZO SETTORE

### Regime speciale IRAP per gli enti del Terzo Settore

Art. 30

- Per gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, ai fini dell'applicazione delle disposizioni sull'Irap di cui al D.Lgs. 446/1997, la qualificazione fiscale dell'attività svolta si determina, per ciascun periodo d'imposta, in base alle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986.
- Le disposizioni si applicano a decorrere dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025**.
- *La relazione illustrativa precisa che con la nuova disposizione si mantiene inalterata la modalità con cui, ai fini del tributo Irap, si determina la natura commerciale o non commerciale dell'attività svolta.*

## Titolo X - DISPOSIZIONI CONCERNENTI L'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

### Utilizzo dei file delle fatture elettroniche

Art. 31

- L'Agenzia delle dogane e dei monopoli può utilizzare i file delle fatture elettroniche, acquisiti dall'Agenzia delle Entrate, non soltanto per le attività di vigilanza e controllo, ma **anche per le attività di analisi dei rischi e di controllo a fini fiscali e doganali nelle materie e attività di competenza**.

## Modifiche alle disposizioni tributarie in materia di accise

Art. 32

- Sono introdotte una serie di modifiche al Testo unico delle accise (D.Lgs. 504/1995) nei settori del gas naturale, dell'energia elettrica e dei prodotti diversi dai tabacchi lavorati sottoposti ad imposta di consumo.
- In particolare vengono considerati usi non domestici e quindi sottoposti all'aliquota d'accisa ridotta - gli impieghi del gas naturale nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili; viene introdotto uno specifico regime per le officine elettriche che acquistano, per uso proprio, energia elettrica per i consumi dei servizi ausiliari connessi alla produzione di un'officina elettrica; viene estesa la possibilità di pagamento dell'accisa sull'energia elettrica mediante canone annuo di abbonamento anche agli esercenti officine elettriche costituite da impianti azionati da fonti rinnovabili con potenza elettrica disponibile non superiore a 100 kW; vengono estese ad alcuni prodotti diversi dai tabacchi lavorati sottoposti ad imposta di consumo sanzioni amministrative applicabili per le corrispondenti violazioni attinenti i tabacchi lavorati; sono precisate le modalità di vigilanza sulla commercializzazione dei prodotti accessori ai prodotti da fumo.

## Titolo XI - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SANZIONI TRIBUTARIE

### Disposizioni in materia di sanzioni per omessa, errata o tardiva trasmissione dei dati sui corrispettivi giornalieri

Art. 33

- Ai sensi dell'art. 11, c. 2-quinquies D.Lgs. 471/1997, per l'omessa o tardiva trasmissione ovvero per la trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi giornalieri, se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, si applica la sanzione amministrativa di euro 100 per ciascuna trasmissione, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre. Non si applica l'art. 12 D.Lgs. 472/1997 (*cumulo giuridico*).
- Le disposizioni dei periodi precedenti si applicano anche nei casi di violazione degli obblighi di memorizzazione o trasmissione dei pagamenti elettronici, **salvo il caso in cui 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%.**

### Disposizioni sanzionatorie in materia di adempimento collaborativo

Art. 34

- È aggiunto il nuovo art. 69-triecies ter nel D.Lgs. 173/2024 - omesso pagamento delle somme dovute in esecuzione della risposta dell'Agenzia delle Entrate in materia di rischi fiscali nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo).
- Ai sensi della nuova disposizione, nei casi di **mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, delle somme dovute in esecuzione della risposta dell'Agenzia delle Entrate**, ai sensi degli artt. 146, c. 5, e 149, c. 2-quinquies D.Lgs. 141/2026, si applica la sanzione di cui all'art. 38, c. 1, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

## Titolo XII - DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO E FINALI

### Disposizioni di coordinamento

Art. 35, c. 2

- Le disposizioni di cui agli artt. 23, cc. 1 e 2, 24, c. 1, 29, cc. da 1 a 17, sono efficaci fino al termine di decorrenza di cui all'art. 368 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento di cui al D.Lgs. 5.08.2026 n. 141.

### Entrata in vigore

Art. 37

- Il D.Lgs. 148/2026 è in vigore **dal 12.08.2026.**