

OGGETTO: Novità del cd “Decreto Omnibus”.

È stato pubblicato sulla G.U. il D.Lgs. n. 148/2026 c.d. “Decreto Omnibus”, emanato in attuazione della Riforma fiscale, contenente una serie di novità, in vigore dal 12.8.2026, tra le quali si segnalano le seguenti.

FAMILIARI A CARICO

Con la modifica del comma 4-ter dell’art. 12, TUIR è ora disposto che, nei casi in cui altre disposizioni normative richiamano i **soggetti di cui al citato art. 12** (ad esempio, per le detrazioni / deduzioni spettanti per gli oneri sostenuti a favore dei familiari ovvero per gli incentivi previsti per il welfare aziendale):

- **senza** richiedere la condizione di **“fiscalmente a carico”**, **negli “altri familiari” rientrano** le altre persone (rispetto a coniuge / figli) elencate nell’art. 433, C.c. (coniuge separato, nipoti, genitori, generi e nuore, suoceri, fratelli e sorelle), **a prescindere dalla convivenza** con il contribuente e dalla **percezione di assegni alimentari** non risultanti da provvedimenti dell’Autorità giudiziaria;
- **“fiscalmente a carico”** (ossia, con reddito complessivo non superiore a € 2.840,51 / 4.000), **negli “altri familiari” rientrano** le altre persone (rispetto a coniuge / figli) elencate nell’art. 433, C.c. che, oltre a rispettare i predetti limiti reddituali, **convivono** con il contribuente o **percepiscono assegni alimentari** non risultanti da provvedimenti dell’Autorità giudiziaria.

NOVITÀ IN MATERIA DI FRINGE BENEFIT VEICOLI AZIENDALI

Come noto, l’art. 51, comma 4, lett. a), TUIR disciplina il c.d. **“fringe benefit” derivante dagli autoveicoli / motocicli / ciclomotori assegnati in uso promiscuo ai dipendenti**, prevedendo la **determinazione forfetaria** dello stesso, con applicazione di una determinata **percentuale all’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 Km** calcolato in base al **costo chilometrico (Tabelle ACI)**, al netto dell’eventuale somma trattenuta al dipendente.

Nel corso del tempo la predetta percentuale ha subito molteplici modifiche (nel 2025, ad opera della Finanziaria 2025 e del DL n. 19/2025, c.d. “Decreto bollette”). Ora con l’art. 2, D.Lgs. n. 148/2026, c.d. “Decreto Omnibus”, il citato art. 51, TUIR è stato nuovamente modificato, al fine di *“semplificare la disciplina riguardante il trattamento fiscale dei veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti ... salvaguardando le finalità della mobilità sostenibile e dell’incremento dell’efficienza energetica”*.

In particolare si evidenzia l’introduzione di nuove disposizioni per i **veicoli immatricolati da più di 5 anni** e per la determinazione del fringe benefit in **presenza di optional / accessori / allestimenti non contemplati dalle Tabelle ACI**.

Nuove modalità di determinazione del fringe benefit

Al fine di quantificare l’importo tassabile in caso di assegnazione in uso promiscuo ai

dipendenti degli **autoveicoli** indicati nell'art. 54, comma 1, lett. a), c) e m), D.Lgs. n. 285/92 (codice della strada), nonché di **motocicli e ciclomotori**, è stato modificato il comma 4 dell'art. 51, TUIR.

Come evidenziato nella Relazione Illustrativa del Decreto in esame, la nuova formulazione del citato comma 4 comporta che **l'importo determinato forfetariamente in base alle tabelle ACI**:

- è da considerare al netto delle **somme eventualmente trattenute** al dipendente in relazione alla concessione non solo del veicolo **ma anche di eventuali accessori / allestimenti**;
- va **incrementato del 50% dopo il 31.12 del quinto anno successivo** a quello di prima immatricolazione (dall'1.1 dell'anno successivo);
- va **incrementato del 5%** in presenza di **accessori / allestimenti non valorizzati dalle Tabelle ACI** e non direttamente acquistati dal dipendente.

Come specificato nella citata Relazione, per la determinazione forfetaria del 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 **esclusivamente all'anzianità del veicolo assegnato**. Pertanto, con la nuova disposizione, **il criterio convenzionale di tassazione è applicabile nei termini già previsti per il 2025 a condizione che il veicolo non superi i 5 anni di vetustà**. Così anche in caso di veicolo riassegnato a un diverso dipendente.

Resta ferma l'applicazione delle diverse percentuali forfetarie (10% - 20% - 50%) in base alla tipologia di trazione del veicolo (esclusivamente elettrica - ibrida plug in - diversa).

In merito alla decorrenza delle nuove disposizioni in esame e all'applicabilità della disciplina previgente:

- il comma 3 modifica la clausola di salvaguardia prevista dall'art. 1, comma 48-bis, Legge n. 207/2024 (Finanziaria 2025), introdotto ad opera dell'art. 6, comma 2-bis, DL n. 19/2025, **al fine di escludere l'applicazione del criterio del valore normale**.

In particolare, l'applicazione del **regime fiscale vigente al 31.12.2024** (percentuali differenziate in base al livello di emissioni di CO2 del mezzo) è **estesa ai veicoli ordinati entro il 31.12.2024 e concessi in uso entro il 31.12.2025** (anziché 30.6.2025).

Pertanto quanto disposto dal comma 4 del citato art. 51 nella **formulazione vigente fino al 31.12.2024 è applicabile** ai veicoli:

- concessi in uso promiscuo dall'1.7.2020 al 31.12.2024;
- ordinati dal datore di lavoro entro il 31.12.2024 e concessi in uso promiscuo nel 2025.

Anche per tali fattispecie, **dall'1.1 del sesto anno successivo a quello di prima immatricolazione** va applicata la predetta **maggiorazione del 50%** prevista, a regime, dal nuovo art. 51.

Tale disposizione è applicabile **anche ai veicoli riassegnati** ad altri dipendenti;

- il comma 4 dispone che **quanto ora previsto con riferimento agli accessori / allestimenti** è applicabile **dall'1.1.2026 anche** per i veicoli di cui al sopra citato comma 48-bis, **fatti salvi i comportamenti assunti dal datore di lavoro fino al 31.12.2025;**
- il comma 5 dispone infine che le nuove disposizioni trovano applicazione a partire **dal 2026, anche** con riferimento ai veicoli **concessi ai dipendenti nel corso del 2025 non rientranti** nel predetto comma 48-bis (veicoli concessi in uso promiscuo dall'1.7.2020 al 31.12.2024 ovvero ordinati dai datori di lavoro entro il 31.12.2024 e concessi in uso promiscuo nel 2025).

CESSIONE / UTILIZZO IN COMPENSAZIONE CREDITI D'IMPOSTA LAVORATORI AUTONOMI

Con l'introduzione dei nuovi commi 3-quater e 3-quinquies nell'art. 54, TUIR il Legislatore è intervenuto sul trattamento fiscale dei differenziali positivi derivanti dalla cessione / compensazione dei crediti d'imposta da parte dei lavoratori autonomi.

Nella determinazione del reddito di lavoro autonomo trova applicazione il c.d. **principio di onnicomprensività** in base al quale il reddito di lavoro autonomo è determinato come differenza tra tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo, percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso.

In caso di compensazione, i differenziali in esame sono determinati con riferimento alla parte del costo (o valore di acquisto) proporzionalmente corrispondente alle somme compensate nel periodo d'imposta.

Il nuovo comma 3-quinquies definisce le modalità di tassazione dei differenziali positivi derivanti dalla cessione / compensazione dei predetti crediti d'imposta. In particolare i differenziali positivi sono soggetti all'**imposta sostitutiva del 26%** da versare nei termini previsti per il versamento a saldo delle imposte sui redditi.

Il predetto trattamento fiscale **non è applicabile** ai crediti d'imposta che costituiscono il **corrispettivo di una prestazione artistica / professionale** il quale concorre alla formazione del reddito di lavoro autonomo per la parte corrispondente alle somme compensate nel periodo d'imposta.

Le novità in esame sono applicabili ai crediti d'imposta **acquistati dal 12.8.2026**.

È possibile applicare le nuove disposizioni ai crediti d'imposta **acquistati già a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024**. A tal fine, nel caso in cui la dichiarazione dei redditi sia già stata presentata, è necessario inviare una dichiarazione integrativa.

REDDITO IMPRESE AGRICOLE

Con l'intento di "allineare" la definizione e individuazione delle **attività agricole connesse produttive di reddito agrario** di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), TUIR alle disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 192/2024, riguardanti le c.d. **"colture fuori suolo"** per le quali si **utilizzano immobili**, è stata implementata la citata lett. c) con il richiamo (anche) della lett. b-bis) riservata alle predette colture con utilizzo di immobili di categoria catastale C/1, C/2, C/3,

C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10.

Ha natura di mero coordinamento normativo anche la modifica dell'art. 55, comma 1, TUIR in base alla quale rientrano nell'ambito del reddito d'impresa, in caso di superamento dei limiti di cui al predetto art. 32, anche le attività di cui alle lett. b-bis) e b-ter).

Al fine di "allineare" il testo normativo alle disposizioni vigenti è stato modificato inoltre il comma 4 dell'art. 56-bis, TUIR, riservato alla **determinazione forfetaria del reddito d'impresa derivante dalle attività agricole e attività connesse** che non rispettano limiti e condizioni per rientrare nel reddito agrario. In particolare la nuova formulazione del citato comma 4 dispone ora che l'art. 56-bis è **applicabile a imprenditori individuali e società semplici** oltre che ai soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 1, comma 1093, Legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007).

LIMITAZIONE RIPORTO PERDITE E TRASFERIMENTO CONTROLLO SOCIETÀ

In base all'art. 84, comma 3, TUIR **non è consentito il riporto delle perdite fiscali pregresse** in caso di **trasferimento** (o acquisizione da terzi) **della maggioranza dei diritti di voto del soggetto che riporta le perdite**, unitamente alla modifica dell'attività esercitata.

Ora, con una norma di interpretazione autentica, è chiarito che il **trasferimento della 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, primo comma, n. 1), e secondo comma, del codice civile, **del soggetto che riporta le perdite**".*

In altre parole, la limitazione al riporto delle perdite scatta anche in caso di trasferimento "indiretto" del controllo della società.

Nella citata Relazione è precisato che:

- nella Risposta 20.1.2022, n. 39, l'Agenzia delle Entrate aveva già esteso quanto previsto nel citato comma 3 al caso in cui vi fosse una **sostanziale identità tra controllante e controllata** (ossia, quando la controllata portatrice delle posizioni fiscali rappresentava l'unico / il più significativo asset del patrimonio della controllante ceduta);
- il richiamo all'art. 2359, comma 1, n. 1), e comma 2, C.c., conferma l'esclusiva rilevanza del **controllo "di diritto"**, calcolato in base alla maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria della controllata, **tenendo conto anche delle partecipazioni detenute indirettamente**.

CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONI MINUSVALENTI

Il Decreto in esame interviene sulla disciplina dei c.d. conferimenti di partecipazioni minusvalenti sostituendo il comma 1-bis dell'art. 175, TUIR e il comma 2, secondo periodo dell'art. 177, TUIR.

La norma prevede che le **regole ordinarie sul "valore di realizzo" si applicano "anche nel caso in cui il valore di realizzo, determinato ai sensi del medesimo periodo, risulta inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite; tuttavia, se detto valore risulta inferiore anche al valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, ... il valore di realizzo è dato dal minor importo tra il costo fiscalmente riconosciuto delle**

partecipazioni conferite e il loro valore normale”.

Le nuove disposizioni confermano che il criterio del c.d. “realizzo controllato” è applicabile anche nei casi in cui il **valore di realizzo** determinato:

- ai sensi del comma 1 del citato art. 175 (valore attribuito alle partecipazioni ricevute nelle scritture contabili del conferente ovvero, se superiore, quello attribuito alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del conferitario);
- ai sensi del comma 2 del citato art. 177 (valore corrispondente alla quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento);

sia **inferiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita**.

Tuttavia, se il valore di realizzo **risulta inferiore anche al valore normale** (valore di mercato), **il valore di realizzo è fissato al minor importo tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il loro valore normale**.

Fattispecie	Determinazione valore di realizzo	Trattamento fiscale
Valore di realizzo inferiore al costo fiscale, ma pari o superiore al valore normale	Si assume il valore di realizzo contabile (regola ordinaria del realizzo controllato)	La minusvalenza è effettiva e deducibile.
Valore di realizzo inferiore sia al costo fiscale sia al valore normale	Si assume il minor importo tra costo fiscalmente riconosciuto e valore normale	Si sterilizzano le minusvalenze fittizie
Valore di realizzo superiore al costo fiscale	Si assume il valore di realizzo contabile (regola ordinaria del realizzo controllato)	La plusvalenza emersa è imponibile e tassata.

Le nuove disposizioni si applicano ai conferimenti di partecipazioni effettuati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (**dal 2026**, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

La norma produce effetti **anche per i periodi d'imposta precedenti**, a partire dal 31.12.2024 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 192/2024), a condizione che le relative dichiarazioni dei redditi siano state predisposte in conformità ai nuovi criteri.

TERMINE PER L'ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE DELL'IVA A CREDITO

Il Legislatore è intervenuto modificando l'art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, prevedendo **l'allungamento del termine temporale entro il quale è possibile esercitare il diritto della detrazione dell'IVA a credito**.

In base alla nuova disposizione, l'IVA a credito può essere detratta, al più tardi, con la **dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto** (anziché con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto). Così, ad esempio, per un acquisto effettuato ad agosto 2026 (con fattura ricevuta nello stesso anno), il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione

Iva relativa al 2028 da presentare nel 2029 (anzichè entro la dichiarazione Iva relativa al 2026 da presentare nel 2027), fermo restando il rispetto delle *“condizioni esistenti al momento della nascita del diritto”* alla detrazione.

In ossequio alla normativa comunitaria, è riconosciuto che il diritto alla detrazione:

- **sorge** al verificarsi delle condizioni sostanziali (non potendo la sua esistenza essere subordinata alle condizioni formali);
- **può essere esercitato** (soltanto) quando si verificano **anche le condizioni formali** (possesso della fattura e annotazione della stessa nel registro degli acquisti);
- può essere esercitato **nella dichiarazione Iva dell'anno in cui è sorto** (anno di effettuazione dell'acquisto) **anche** nel caso in cui la **relativa fattura è ricevuta** (e annotata nel registro degli acquisti) **nell'anno successivo ma prima della presentazione della dichiarazione Iva** di tale anno.

Così, ad esempio, se la fattura relativa a un'operazione effettuata nel 2026 è ricevuta l'anno successivo (2027), **prima del termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale**, è possibile fruire della **detrazione con il mod. Iva 2027 relativo al 2026, previa registrazione** del documento in un'**apposita sezione del registro Iva degli acquisti** relativa a tutte le fatture ricevute in un anno (2027) e per le quali il diritto alla detrazione è sorto nell'anno precedente (2026).

Termine per la registrazione delle fatture d'acquisto

Come noto e sopra accennato, per poter detrarre l'Iva a credito è richiesta / necessaria la **preventiva annotazione della relativa fattura nel registro degli acquisti** ai sensi dell'art. 25, DPR n. 633/72. Al fine di allineare il termine di tale adempimento al nuovo termine entro il quale è possibile detrarre l'imposta, il Legislatore ha modificato anche il citato art. 25.

In merito va evidenziato che il nuovo testo normativo, oltre ad allineare il termine di tale adempimento al nuovo termine entro il quale esercitare la detrazione, **elimina il “riferimento al medesimo anno”** al fine di consentire quanto sopra illustrato, ossia la **possibilità di detrarre l'Iva nell'anno di acquisto** (anno in cui è sorto il diritto alla detrazione) **anche** nel caso in cui la relativa fattura è **ricevuta ed annotata l'anno successivo, entro la dichiarazione Iva** dell'anno dell'acquisto.

Decorrenza delle nuove disposizioni

Come sopra evidenziato, il D.Lgs. n. 148/2026 è **in vigore dal 12.8.2026** e per le disposizioni in esame non è stata prevista una diversa / particolare decorrenza. Si ritiene pertanto che le stesse sono applicabili alle operazioni / acquisti effettuati a decorrere dalla predetta data. È possibile che le nuove disposizioni risultino applicabili anche agli acquisti effettuati prima del 12.8.2026 per i quali il termine previgente di esercizio del diritto alla detrazione (entro il mod. Iva 2027 relativo al 2026) non è ancora scaduto.

DECORRENZA INTERESSI MAGGIOR IMPOSTA SUCCESSIONE

Con la modifica dell'art. 34, comma 1, D.Lgs. n. 346/90 è rivista la data di **decorrenza degli interessi sulla maggior imposta di successione dovuta**. In particolare gli interessi non decorrono più dalla data di notifica della liquidazione dell'imposta principale effettuata dall'Ufficio bensì dal **giorno successivo alla scadenza del termine entro cui il contribuente**

è tenuto a versare l'imposta autoliquidata (ossia, 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione di successione).

REGIME FORFETARIO E RIDUZIONE TERMINI DI ACCERTAMENTO

Con la modifica dell'art. 1, comma 74, Legge n. 190/2014 (Finanziaria 2015) è stata **soppressa la possibilità di beneficiare della riduzione di 1 anno** dei termini di decadenza dell'accertamento di cui all'art. 43, comma 1, n. 600/73 (notifica entro il 31.12 del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione) da parte dei contribuenti forfetari il cui **fatturato annuo è costituito esclusivamente da fatture elettroniche**.

ACCERTAMENTO COMPONENTI PLURIENNALI

Con la modifica dell'art. 43, DPR n. 600/73, è previsto che il termine quinquennale di decadenza per l'accertamento, con riguardo ai **componenti negativi del reddito d'impresa a efficacia pluriennale** (fatta eccezione per quelli relativi ad operazioni inesistenti), **decorre a partire dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale, per la prima volta, una quota di tali componenti negativi è stata dedotta**.

Come desumibile dalla citata Relazione con la novità in esame, *"vengono temperate le esigenze di certezza del diritto con la tutela dell'interesse erariale, che non consente di far decorrere i termini di decadenza in un momento antecedente a quello nel quale diviene percepibile per l'Erario l'esistenza del componente negativo"*.

A seguito dell'accertamento della non deducibilità di una quota del componente negativo, **per il periodo d'imposta in corso al momento della notifica, per quello precedente e per quelli successivi**, torna applicabile il **termine ordinario** previsto dal comma 1 del citato art. 43, in base al quale gli avvisi di accertamento devono essere notificati entro il 31.12 del quinto anno successivo a quello in cui è stata **presentata la dichiarazione**.

Nella citata Relazione è evidenziato che tale intervento, con riguardo ai **costi deducibili in 5 o più anni** *"evita l'estinzione del potere impositivo anche in caso di accertamento tempestivamente effettuato"*, evitando il rischio che, in assenza di tale previsione *"si rischierebbe di non poter accertare le componenti del quinto e del sesto anno, benché l'azione di controllo sia stata tempestivamente intrapresa"*.

Quote di ammortamento e spese relative a più esercizi

Per le **quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali**, nonché per le **spese relative a più esercizi**, il termine quinquennale di decadenza per l'accertamento di cui al citato comma 1 si applica per le **violazioni riscontrabili al momento dell'acquisto del bene o del sostenimento della spesa**.

Sul punto la citata Relazione evidenzia che *"in base al nuovo comma 1-ter, ... le cennate disposizioni si applicano limitatamente alle irregolarità che possono esser riscontrate già al momento dell'acquisto del bene. In tal guisa, viene salvaguardata la possibilità di contestare violazioni che sono ontologicamente connesse a fatti sopravvenuti rispetto al sostenimento della spesa. A titolo esplicativo, si può pensare alla deduzione di un ammortamento in misura superiore rispetto al limite legale, ovvero alla non inerenza del*

costo per mutamento della destinazione d'uso del bene".

Decorrenza nuove disposizioni

Le nuove regole si applicano ai beni / servizi acquistati a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2027 (**dal 2027**, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE SOCIALE

È stato codificato il consolidato principio derivante dalla giurisprudenza prevedendo che in caso di accertamento del reddito di una società di capitali a ristretta base sociale **si presume**, salvo prova contraria, che i corrispondenti utili siano stati **distribuiti ai soci** a condizione che sia accertata, sulla base di elementi certi e precisi, anche di natura presuntiva, l'esistenza:

- di componenti reddituali positivi imponibili non contabilizzati e non dichiarati;
- 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 in base alla ordinaria disciplina dei redditi di capitale (artt. 47, 58 e 89, TUIR).

ACCERTAMENTO PER ANTIECONOMICITÀ

Il **semplice scostamento** tra il corrispettivo pattuito e il valore di mercato di un bene / servizio **non è sufficiente**, da solo, a giustificare una rettifica fiscale. La difformità rispetto ai valori di mercato può costituire un indice sintomatico dell'esistenza di un maggior componente positivo / carenza di inerenza di un componente negativo soltanto se **accompagnata da ulteriori elementi indiziari** che, valutati anche unitamente alla difformità in esame, siano gravi, precisi e concordanti o, in ogni caso, qualora la predetta difformità risulti manifesta e rilevante.

RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI BLACK LIST

L'art. 27 del Decreto in esame interviene sulla disciplina della **rivalutazione delle partecipazioni** detenute non in regime di impresa da parte di persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché di enti non commerciali di cui all'art. 5, Legge n. 448/2001, prevedendo:

- **l'aumento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva al 36% (in luogo del 21%)** per i titoli, quote / diritti non negoziati in mercati regolamentati emessi da imprese residenti in Stati a regime fiscale privilegiato (c.d. Stati black list), individuati in base ai criteri di cui all'art. 47-bis, TUIR;
- **il divieto di rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per le predette partecipazioni black list.**

NOVITÀ IN MATERIA DI CPB

Requisiti per accedere al CPB

Possono accedere al CPB i titolari di reddito d'impresa / lavoro autonomo *"che applicano gli indici sintetici di affidabilità"*. Il successivo comma 2 richiede, quale ulteriore requisito, l'assenza di debiti tributari / contributivi di importo complessivamente pari o superiore a €

5.000 (compresi interessi e sanzioni).

Il Decreto in esame introduce il **nuovo comma 2-bis** dell'art. 10, D.Lgs. n. 13/2024 con il quale viene specificato che l'adesione al concordato in **assenza dei predetti requisiti è priva di effetti**.

Modifica alle cause di esclusione dal CPB

Modifiche alla compagine sociale

Come previsto dall'art. 11, comma 1, lett. b-quater), D.Lgs. n. 13/2024, **non possono accedere al CPB le società di persone / associazioni professionali** che, nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato, sono interessate da modifiche della compagine sociale **che ne aumentano il numero dei soci / associati**. È prevista una deroga in caso di subentro di 2 o più eredi a seguito del decesso del socio / associato.

Il Decreto in esame, modificando la citata lett. b-quater), introduce un'**ulteriore deroga** in base alla quale l'ingresso di nuovi soci / associati non costituisce causa di esclusione se questi ultimi, nell'anno precedente:

- hanno **percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente;

ovvero

- hanno conseguito **reddito d'impresa o di lavoro autonomo per importi complessivamente non superiori a € 35.000**.

La nuova disposizione è applicabile **soltanto in caso di rinnovo del CPB**.

Attività con ISA differenti

L'art. 11, comma 1, lett. b-quinquies), D.Lgs. n. 13/2024 dispone che **non può accedere al CPB** il contribuente che, con riferimento al periodo d'imposta precedente al biennio concordato, **dichiara individualmente redditi di lavoro autonomo e contemporaneamente partecipa** a un'associazione professionale / STP / società tra avvocati. Tale causa di esclusione **non opera** se l'associazione / società partecipata aderisce al CPB per i medesimi periodi d'imposta cui aderisce il socio / associato. Specularmente la lett. b-sexies) del citato comma 1 prevede che **non può accedere al CPB** l'associazione professionale / STP / STA (che intende aderire al CPB), nel caso in cui non aderiscono al concordato, nei medesimi periodi d'imposta, tutti gli associati che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo.

Il Decreto in esame modifica le citate lett. b-quinquies) e b-sexies) prevedendo che le predette **esclusioni sono applicabili**:

- al lavoratore autonomo che esercita un'attività **riconducibile al medesimo ISA** applicato dalla società / associazione (lett. b-quinquies);
- alla società / associazione che esercita attività economiche **riconducibili al medesimo ISA** applicato dal lavoratore autonomo (lett. b-sexies).

In altre parole, le due cause di esclusione vengono circoscritte alle ipotesi di attività esercitate dai soggetti individuali e collettivi che ricadono nel medesimo ISA. L'obbligo di adesione congiunta al CPB (socio e società) scatta solo se entrambi esercitano attività

economiche riconducibili al medesimo ISA.

La nuova disposizione è applicabile **a prescindere dal rinnovo del CPB.**

Inefficacia dell'adesione

Il Decreto in esame introduce il nuovo comma 1-bis al citato art. 11 in base al quale l'adesione al CPB è **priva di effetti** qualora sussista una causa di esclusione prevista dal comma 1 del citato art. 11.

Potenziamento benefici premiali

Per i periodi d'imposta oggetto di CPB, ai soggetti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia sono riconosciuti i benefici premiali ISA di cui all'art. 9-bis, comma 11, DL n. 50/2017 (esclusione disciplina delle società non operative, esonero visto di conformità, esclusione accertamenti basati su presunzioni semplici, ecc.).

Il Decreto in esame introduce il nuovo comma 1-bis all'art. 14, D.Lgs. n. 13/2024 prevedendo il potenziamento dei seguenti benefici premiali ISA:

- **compensazione crediti** (esonero visto di conformità):
 - IVA: la soglia passa da € 70.000 a € 100.000 annui;
 - imposte dirette / IRAP: la soglia passa da € 50.000 a € 70.000 annui;
- **rimborsi IVA**: l'esonero dal visto / prestazione garanzia passa da € 70.000 a € 100.000 annui;
- **termini di decadenza per l'accertamento**: l'anticipazione dei termini viene **fissata a 2 anni**.

La nuova disposizione è applicabile **soltanto in caso di rinnovo del CPB.**

Benefici premiali soggetti CPB	Benefici premiali soggetti CPB in caso di rinnovo
• esonero visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a € 70.000 annui (IVA) e per un importo non superiore a € 50.000 annui (imposte dirette / IRAP); • esonero visto di conformità / prestazione della garanzia per i rimborsi dell'IVA per un importo non superiore a € 70.000 annui; • anticipazione di 1 anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento	• esonero visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a € 100.000 annui (IVA) e per un importo non superiore a € 70.000 annui (imposte dirette / IRAP); • esonero visto di conformità / prestazione della garanzia per i rimborsi dell'IVA per un importo non superiore a € 100.000 annui; • anticipazione di 2 anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento

ex artt. 43, comma 1, DPR n. 600/73 e 57, comma 1, DPR n. 633/72; • esclusione disciplina società non operative; • esclusione accertamenti analitico - presuntivi; • esclusione accertamento sintetico.	ex artt. 43, comma 1, DPR n. 600/73 e 57, comma 1, DPR n. 633/72. • esclusione disciplina società non operative; • esclusione accertamenti analitico - presuntivi; • esclusione accertamento sintetico.
--	--

Pagamenti rateali senza interessi

Il Decreto in esame introduce il nuovo comma 1-ter al citato art. 14 in base al quale **non sono dovuti gli interessi** per i pagamenti rateali delle imposte derivanti dalle dichiarazioni.

La disposizione in esame è applicabile in caso di **rinnovo del CPB** limitatamente al **biennio 2026-2027**. Di fatto, tale novità sarà applicabile con riferimento al 2026 (saldo 2026 e acconto 2027) e al 2027 (saldo 2027 e acconto 2028).

Modifica / integrazione mod. REDDITI

Il Decreto in esame introduce il nuovo comma 3-bis all'art. 19, D.Lgs. n. 13/2024, disciplinando gli effetti delle dichiarazioni integrative relative all'anno che precede il biennio concordato. In particolare, qualora il contribuente **modifichi / integri la dichiarazione** per correggere errori / omissioni relativi ai ricavi, compensi o altri dati:

- indicati nel mod. REDDITI;

ovvero

- comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;

il reddito / VAP concordati sono **rideterminati sulla base dei dati modificati o integrati**.

La novità in esame:

- opera **a prescindere dal rinnovo del CPB**;
- è applicabile **a decorrere dal mod. REDDITI 2026 relativo al 2025** i cui dati sono posti alla base della proposta per il CPB 2026-2027.

Modifica determinazione acconto

L'art. 20, D.Lgs. n. 13/2024 prevede che, **per il primo anno di adesione al CPB**:

- se l'acconto IRPEF / IRES è determinato sulla base dell'imposta relativa all'anno precedente (metodo storico), è dovuta una **maggiorazione pari al 10%** della differenza (se positiva) tra il reddito concordato e quello d'impresa / lavoro autonomo rettificato;
- se l'acconto IRAP è determinato sulla base dell'imposta relativa all'anno precedente (metodo storico), è dovuta una **maggiorazione pari al 3%** della differenza (positiva) tra il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato per il 2025 rettificato;
- se l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa all'anno in corso (metodo previsionale), la seconda rata dell'acconto IRAP è calcolata quale differenza tra l'acconto

complessivamente dovuto in base al reddito / VAP concordato e quanto versato con la prima rata calcolata in base alle regole ordinarie.

Il Decreto in esame introduce il nuovo comma 3-bis all'art. 20, D.Lgs. n. 13/2024, che prevede una rilevante semplificazione per il calcolo degli acconti **in caso di rinnovo del concordato**, peraltro già anticipata dall'Agenzia delle Entrate nella FAQ 3.6.2026 n. 2, in base alla quale le **predette maggiorazioni dell'acconto non si applicano**.

Pertanto l'acconto è calcolato secondo le disposizioni ordinarie, anche per il primo anno del biennio rinnovato. Di fatto, le maggiorazioni sono applicabili soltanto in caso di "prima adesione" al concordato nella prima annualità.

Modifica alle cause di cessazione del CPB

Modifiche alla compagine sociale

Come previsto dall'art. 21, comma 1, lett. b-ter), D.Lgs. n. 13/2024, il **CPB cessa di avere efficacia** a partire dal periodo d'imposta nel quale la società di persone / associazione professionale è interessata da **modifiche della compagine sociale** che ne aumentano il numero dei soci / associati, salvo il subentro di 2 o più eredi in caso di decesso del socio / associato.

Il Decreto in esame integrando la citata lett. b-ter), introduce un'**ulteriore deroga** in base alla quale il CPB **non cessa** in caso di ingresso di soci / associati che nell'anno precedente:

- hanno **percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente;

ovvero

- hanno conseguito **reddito d'impresa o di lavoro autonomo per importi complessivamente non superiori a € 35.000**.

La nuova disposizione è applicabile **soltanto in caso di rinnovo del CPB**.

Attività con ISA differenti

Come previsto dall'art. 21, comma 1, lett. b-quinquies), D.Lgs. n. 13/2024 il **CPB cessa di avere efficacia** a partire dal periodo d'imposta nel quale il contribuente **dichiara individualmente redditi di lavoro autonomo** e l'**associazione professionale / STP / STA** cui partecipa, **non determina il reddito sulla base dell'adesione alla proposta di concordato** nei medesimi periodi d'imposta cui aderisce l'associato / socio.

Specularmente la lett. b-sexies) del citato comma 1 prevede che il CPB cessa di avere efficacia qualora l'**associazione professionale / STP / STA** e **uno degli associati / soci**, che dichiara individualmente redditi di lavoro autonomo, **non determina il reddito sulla base dell'adesione alla proposta di concordato** nei medesimi periodi d'imposta cui aderisce l'associazione / società partecipata.

Il Decreto in esame modifica le citate lett. b-quinquies) e b-sexies) prevedendo che le predette ipotesi di **cessazione si verificano** soltanto qualora:

- il lavoratore autonomo esercita un'attività **riconducibile al medesimo ISA** applicato dalla società / associazione (lett. b-quinquies);

- la società / associazione esercita attività economiche **riconducibili al medesimo ISA** applicato dal lavoratore autonomo (lett. b-sexies).

In altre parole le due cause di cessazione vengono circoscritte alle ipotesi di attività esercitate dai soggetti individuali e collettivi che ricadono nel medesimo ISA.

La nuova disposizione è applicabile **a prescindere dal rinnovo del CPB**.

Modifica alle cause di decadenza

Il Decreto in esame riformula alcune disposizioni dell'art. 22, D.Lgs. n. 13/2024 in materia di decadenza. In particolare:

- il riferimento alle altre violazioni di non lieve entità (reati tributari nei periodi concordati, irregolarità dei dati ISA, ecc.) presente nella lett. a) è stato spostato nella riformulata lett. c) in base alla quale ora si determina la decadenza se sono commesse le predette violazioni;
- nella lett. b), completamente riformulata, è eliminato il riferimento alla modifica o integrazione delle dichiarazioni redditi / IRAP dell'anno precedente al concordato poiché ora è possibile effettuare l'integrazione di tali dichiarazioni ottenendo una conseguente proposta modificata. Resta ferma la decadenza qualora, **a seguito di accertamento** nel periodo che precede il concordato, risultano errori nei dati comunicati ai fini della proposta che determinano uno scostamento del reddito / VAP calcolato con i dati corretti in misura superiore al 30% rispetto ai valori concordati;
- è stata soppressa la lett. d) che prevedeva la decadenza in caso di esclusione ex art. 11, D.Lgs. n. 13/2024 (omessa presentazione dichiarazione redditi nei periodi precedenti al concordato, condanna per reati tributari e societari, ecc.) o in mancanza dei requisiti di cui all'art. 10, comma 2, D.Lgs. n. 13/2024 (assenza di debiti tributari / contributivi).

SANATORIA 2020-2023 E RINNOVO CPB 2026-2027

Il Decreto in esame **riconosce ai soggetti che hanno applicato gli ISA, soltanto in caso di rinnovo del concordato, l'accoppiata CPB 2026-2027 e sanatoria annualità 2020-2023**. Non possono invece accedere alla sanatoria i soggetti che aderiscono al CPB 2026-2027 non avendo aderito in precedenza al CPB 2024-2025.

La sanatoria delle predette annualità prevede la **graduale determinazione del maggior imponibile e dell'imposta richiesta per la definizione, in base al punteggio ISA di ciascun anno con regole analoghe a quelle delle precedenti sanatorie** (2018-2022 e 2019-2023). È altresì previsto l'allungamento dei termini di decadenza dell'accertamento (anche nei confronti dei soggetti che non utilizzano la sanatoria).

Possono accedere alla sanatoria 2020-2023 anche i soggetti con ricavi / compensi fino a € 5.164.569 che per una delle predette annualità:

- sono stati interessati da una **causa di esclusione ISA** collegata all'**emergenza COVID-19** (che ha riguardato il 2020, 2021 e 2022), identificata:
 - dai **codici "15", "16" e "17"** con riferimento al mod. REDDITI 2021 e 2022;

- dal **codice "15"** con riferimento al mod. REDDITI 2023;
- hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività, identificata dal codice "4" con riferimento al mod. REDDITI 2021 - 2024;
- esercitano 2 o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo ISA, **soggetti c.d. "multiattività"**, per i quali opera la causa di esclusione ISA identificata dal **codice "7"**, con riferimento al mod. REDDITI 2021 - 2024.

Si rammenta che la sanatoria in esame:

- può essere effettuata **anche solo per alcune annualità a scelta del contribuente** (la stessa non deve quindi riguardare tutte le annualità dal 2020 al 2023);
- richiede il **versamento** di un'imposta sostitutiva IRPEF / IRES (minimo € 1.000) e IRAP (non è previsto un versamento minimo) da **effettuare in un'unica soluzione dall'1.1 al 15.3.2027**, ovvero **ratealmente**, in un massimo di **10 rate mensili** di pari importo maggiorate degli interessi calcolati al tasso legale a decorrere dal 16.3.2027.

È possibile che chi rinnova il CPB 2026-2027 abbia già aderito alla precedente sanatoria per gli anni 2018-2022 e pertanto tale soggetto potrebbe essere interessato soltanto alla sanatoria per il 2023. Perfezionando la sanatoria per tale anno, che costituiva l'anno i cui dati sono stati utilizzati per la formulazione della proposta CPB 2024-2025, dovrebbe automaticamente essere impedito all'Amministrazione finanziaria di effettuare contestazioni che si ripercuotono sulla validità del concordato, ottenendo così una copertura definitiva anche per il 2024 e 2025.

UTILIZZO DATI FATTURE ELETTRONICHE

In base all'art. 1, comma 5-bis, D.Lgs. n. 127/2015 i file delle fatture elettroniche sono memorizzati fino al 31.12 dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione **al fine di essere utilizzati**:

- dalla G.d.F. nell'assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria;
- dall'Agenzia delle Entrate / G.d.F. per le attività di analisi del rischio e di controllo a fini fiscali;
- dall'Agenzia delle Dogane per le attività di vigilanza e di controllo di cui all'art. 18, D.Lgs. n. 504/95;
- dall'Agenzia delle Entrate anche per mettere a disposizione dell'Agente della riscossione i dati relativi ai corrispettivi delle fatture emesse da debitori iscritti a ruolo / loro coobbligati ad uno stesso acquirente / committente, per le attività di analisi mirate all'avvio di procedure esecutive presso terzi, con l'intento di contrastare la c.d. "evasione da riscossione".

Ora, con la modifica della lett. b-bis) del citato comma 5-bis, l'utilizzo dei dati in esame da parte dell'Agenzia delle Entrate è stato esteso all'attività di **analisi dei rischi e di controllo a fini fiscali / doganali nelle materie / attività di competenza**.

DISALLINEAMENTO CORRISPETTIVI E POS

Con la Legge n. 207/2024 (Finanziaria 2025), al fine di rendere maggiormente integrati il processo di certificazione fiscale (memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi) e quello di pagamento elettronico, con l'intento di far emergere l'eventuale incoerenza tra incassi e documenti commerciali emessi, ha previsto l'obbligo di collegamento (o meglio abbinamento "logico") RT-POS. In base all'art. 11, commi 2-quinquies e 5, D.Lgs. n. 471/97, sono applicabili le seguenti specifiche **sanzioni**:

- **€ 100 per ciascun invio** (nel limite di € 1.000 per trimestre) in caso di violazione degli obblighi di memorizzazione e trasmissione dei predetti pagamenti elettronici, senza possibilità di applicazione del cumulo giuridico;
- **da € 1.000 a € 4.000** in caso di mancato collegamento del RT agli strumenti di pagamento elettronico.

Ora, con la modifica del citato comma 2-quinquies, il Legislatore introduce una **soglia di non punibilità** prevedendo la non applicazione delle sanzioni in presenza di una **discrepanza non superiore al 5%** tra il numero delle operazioni regolate con pagamento elettronico, registrate e memorizzate ai fini dell'invio dei corrispettivi giornalieri e il numero dei pagamenti elettronici accettati.

La soglia di discrepanza del 5% trova **applicazione anche al fine dell'operatività della sanzione accessoria della sospensione** della licenza / autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'attività da 3 giorni a 1 mese.

Rimaniamo a completa disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Distinti saluti.

Verona, 01/10/2026.

Lo Studio