



Decreto legislativo n. 148 del 7 agosto 2026,

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

Nota di Aggiornamento

7 ottobre 2026

Sommario

Premessa	4
Art. 1 - Trattamento fiscale dei familiari a carico	4
Art. 2 - Disposizioni in materia di tassazione dei <i>fringe benefit</i> – auto aziendali e <i>optional</i>	6
Art. 3 - Trattamento fiscale dei proventi derivanti dalla cessione o dall'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta	10
Art. 4 - Modifiche in materia di determinazione del reddito per le imprese agricole	11
Art. 5 - Revisione della disciplina della derivazione del reddito imponibile dall'utile dell'esercizio	12
Art. 6 - Riallineamento straordinario delle divergenze tra i valori contabili e fiscali	14
Art. 7 - Norma di interpretazione autentica dell'articolo 84, comma 3, del TUIR	14
Art. 8 - Revisione articoli 84, comma 3-quater, e 172, comma 8, del TUIR	15
Art. 9 - Revisione alla disciplina dei conferimenti di partecipazioni minusvalenti	16
Art. 10 - Disciplina delle perdite estere definitive	17
Art. 11 - Recepimento dei nuovi regimi elaborati dall'OCSE in materia di imposizione minima globale e altre modifiche	17
Art. 12 - Detrazione IVA	18
Art. 13 - Modifica delle norme in materia di imposta sulle successioni e donazioni	20
Art. 14 - Modifica all'articolo 34, comma 1, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346	20

Art. 15 - Modifica all'articolo 13, comma 2-bis, del Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347	21
Art. 16 - Modifiche alla disciplina dell'adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128	21
Art. 17 - Differimento del termine per la certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ai fini dell'ammissione al regime di adempimento collaborativo	22
Art. 18 - Modifiche all'articolo 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241	23
Art. 19 - Modifiche all'articolo 152 del TUIR	23
Art. 20 - Disposizioni in materia di procedure di controllo sulle autoliquidazioni degli atti presentati con modello unico informatico ai fini della pubblicità immobiliare	24
Art. 21 - Modifica dell'articolo 1, comma 74, della legge 23 dicembre 2014, n. 190	24
Art. 22 - Termine per l'accertamento dei componenti a efficacia pluriennale	24
Art. 23 - Società di capitali a ristretta base partecipativa	25
Art. 24 - Accertamento per antieconomicità	26
Art. 25 - Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente	27
Art. 26 - Aumento dell'aliquota della ritenuta sui dividendi corrisposti a fondi pensione europei	27
Art. 27 - Affrancamento partecipazioni <i>black list</i>	27
Art. 28 - Disposizioni in materia di concordato preventivo biennale	28
Art. 29 - Imposta sostitutiva per il rinnovo del concordato preventivo 2026-2027	30
Art. 30 - Regime speciale IRAP per gli enti del terzo settore	32

Art. 31 - Utilizzo dei file delle fatture elettroniche	32
Art. 32 - Modifiche alle disposizioni tributarie in materia di accise	33
Art. 33 - Disposizioni in materia di sanzioni per omessa, errata o tardiva trasmissione dei dati sui corrispettivi giornalieri	33
Art. 34 - Disposizioni sanzionatorie in materia di adempimento collaborativo	34
Art. 35 - Disposizioni di coordinamento	34
Art. 37 - Entrata in vigore	34

Premessa

Il DLGS 7 agosto 2026, n. 148 (di seguito **DLGS** o **Correttivo**), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2026 (S.O. n. 30) ed entrato in vigore il 12 agosto 2026, reca ulteriori misure correttive e di coordinamento delle disposizioni in materia di IRPEF, IRES, fiscalità internazionale, IVA, accertamento, dogane ed altre imposte indirette, emanate in attuazione della legge delega di riforma fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111, di seguito anche **delega fiscale**).

Art. 1 - Trattamento fiscale dei familiari a carico

Il Legislatore interviene per chiarire definitivamente la nozione di familiare del dipendente rilevante ai fini dell'individuazione dei soggetti che possono fruire delle norme fiscali di favore in materia di welfare aziendale. Sul tema, infatti, erano sorte alcune incertezze per effetto delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2025¹ (di seguito LDB 2025) e dai decreti delegati della riforma fiscale².

Come noto, nel nostro ordinamento tributario, si riconosce la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile del dipendente dei benefit erogati dal datore di lavoro al dipendente stesso o in favore dei suoi familiari (articolo 51, commi 2 e 3 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, c.d. Testo Unico delle imposte sui redditi o più brevemente TUIR)³.

Per individuare la platea dei familiari ammissibili a tali benefici si fa rinvio alla categoria di familiari di cui all'articolo 12 del TUIR - cioè coloro per i quali spettano le detrazioni fiscali -, includendovi, oltre al coniuge e ai figli, anche le altre persone elencate dall'articolo 433 del Codice civile (es. nonno/nonna, fratelli/sorelle, nipote, ecc.) che convivono con il contribuente o percepiscono assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'Autorità giudiziaria.

L'Amministrazione finanziaria in precedenti interventi di prassi⁴ aveva precisato che per i familiari indicati nell'articolo 433 del Codice civile, diversi dal coniuge e dai figli, il beneficio spettava a prescindere dalla loro condizione reddituale di familiare fiscalmente a carico, ovvero dal rispetto del requisito della convivenza con il dipendente.

Tale interpretazione del Ministero dell'Economia e Finanze (di seguito MEF) è rimasta confermata anche a seguito delle modifiche operate all'articolo 12 del TUIR dalla Legge di

¹ Art.1, comma 11 della Legge n. 207/2024.

² Art. 1, DLGS n. 192/2025.

³ Merita ricordare che con il DLGS 19 giugno 2026, n.117 è stato emanato un nuovo Testo Unico delle Imposte sui Redditi che sostituirà dal 1° gennaio 2027 l'attuale versione del TUIR del 1986.

⁴ Ministero delle Finanze, circolare n. 238/DF del 2000.

Bilancio 2025, laddove il diritto a fruire delle detrazioni fiscali è stato circoscritto ai soli familiari ascendenti conviventi. La stessa Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 5/E del 2025, ha ammesso la possibilità di continuare a fruire delle disposizioni di favore per il welfare ai familiari ascendenti, senza fare riferimento al requisito della convivenza, in linea con il chiarimento fornito dal Ministero delle Finanze nel 2000.

Con l’emanazione, nel dicembre 2025, del terzo decreto correttivo IRPEF (DLGS del 18 dicembre 2025, n. 192), tale interpretazione era, tuttavia, tornata in discussione a causa di una incerta formulazione della norma (articolo 1, comma 4-ter del citato decreto legislativo) dalla quale sembrava emergere la necessità di rispettare il requisito della convivenza del familiare con il dipendente per accedere alla detassazione delle misure di welfare aziendale⁵. La questione era particolarmente delicata in quanto decreto era entrato in vigore nel 2025, con il rischio di dover applicare retroattivamente tale chiarimento anche alle prestazioni di welfare già erogate nel corso del 2025.

La norma in commento supera definitivamente tale incertezza, modificando il citato comma 4-ter dell’articolo 12 del TUIR, disponendo che *“Quando le disposizioni fiscali fanno riferimento alle persone indicate nel presente articolo, si considerano, ancorché non spetti una detrazione per carichi di famiglia, il coniuge non legalmente ed effettivamente separato, i figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto, nonché le altre persone elencate nell’articolo 433 del codice civile (viene eliminato il requisito che il familiare sia convivente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell’Autorità giudiziaria)”*.

Tale novità si applica dal periodo di imposta in corso al 20 dicembre 2025 (data di entrata in vigore del sopra menzionato DLGS n. 192/2025) ammettendo, alle misure fiscali di favore sul welfare, anche i familiari di cui all’articolo 433 c.c. non conviventi (es. fratelli/sorelle, nonni/nonne, ecc.). Diversamente, qualora la disposizione fiscale richieda espressamente il rispetto della condizione reddituale di soggetto fiscalmente a carico, per i familiari indicati nell’art. 433 c.c. (diversi dal coniuge e dai figli) sarà necessaria la verifica del requisito della convivenza con il dipendente o degli obblighi civilistici di mantenimento alimentare⁶.

⁵ Nel merito si precisa che: *“4-ter. Quando le disposizioni fiscali fanno riferimento alle persone indicate nel presente articolo, si considerano, ancorché non spetti una detrazione per carichi di famiglia, il coniuge non legalmente ed effettivamente separato, i figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto, nonché le altre persone elencate nell’articolo 433 del codice civile che convivono con il contribuente o percepiscono assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell’autorità giudiziaria. Qualora siano anche richiamate le condizioni previste dal comma 2, ovvero se si fa riferimento ai familiari fiscalmente a carico, si considerano i soggetti di cui al primo periodo che possiedono un reddito complessivo non superiore ai limiti indicati nello stesso comma 2”*.

⁶ Tale interpretazione è stata recentemente confermata dall’Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 14 agosto 2026, n. 163.

Art. 2 - Disposizioni in materia di tassazione dei *fringe benefit* – auto aziendali e *optional*

La norma in commento interviene per correggere le regole di determinazione del valore imponibile del compenso in natura (c.d. *fringe benefit*) per il dipendente assegnatario di una vettura aziendale in uso promiscuo.

Il *fringe benefit* “auto” (pari al valore dell'utilizzo privato) è determinato applicando un coefficiente forfettario, distinto per tipologia di alimentazione del veicolo (es. motore endotermico o elettrico), a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio⁷ per tipologia di veicolo riportato dalle tabelle pubblicate annualmente dall'ACI (c.d. criterio forfettario)⁸. Tale valore convenzionale così determinato deve essere decurtato delle somme eventualmente trattenute al dipendente dal datore per l'utilizzo della vettura aziendale.

Merita ricordare che l'adozione del criterio forfettario, in luogo della determinazione puntuale del chilometraggio imponibile per l'uso privato dell'auto aziendale, è stato un risultato di semplificazione fiscale per imprese e dipendenti, realizzato con la riforma IRPEF del 1996. La precedente disciplina è stata oggetto di una complessa revisione nel corso dell'ultimo biennio, riassunta brevemente di seguito per capire le ragioni dell'intervento operato con il Decreto correttivo.

Con la LDB 2025 i coefficienti forfettari sono stati modificati per i veicoli di nuova immatricolazione concessi in uso promiscuo con contratti stipulati dal 1° gennaio 2025 tenendo conto della tipologia di alimentazione dell'autoveicolo, mentre con il successivo Decreto Bollette⁹ è stato introdotto un regime di salvaguardia per le assegnazioni in essere al 1° gennaio 2025, nonché per quelle perfezionate nei primi sei mesi del 2025.

Purtroppo, tale duplice intervento normativo, non copriva talune fattispecie di assegnazioni (es. vetture immatricolate ed assegnate in annualità antecedenti al 2025 ed oggetto di riassegnazione ad un nuovo dipendente), con la conseguenza che per tali ipotesi le imprese avrebbero dovuto calcolare il valore del *fringe benefit* sulla base del valore normale (sui cui

⁷ Ricordiamo che i costi chilometrici di esercizio ricomprendono le seguenti voci: la quota di ammortamento capitale, la quota interessi sul capitale investito, l'assicurazione RCA, la tassa automobilistica, i carburanti, i lubrificanti, gli pneumatici, le riparazioni e manutenzioni ordinarie e straordinarie. Tale valore forfettario dei costi annui di gestione del veicolo prescindono dalla circostanza che alcune di queste spese siano sostenute direttamente dal dipendente.

⁸ L'adozione del criterio forfettario, in luogo della determinazione puntuale del chilometraggio puntuale imponibile per l'uso privato dell'auto aziendale sostituito, fu un risultato ottenuto con la riforma IRPEF del 1996.

⁹ Con l'articolo 6, co. 2-*bis*, del DL n. 19/2025 è stato inserito un nuovo comma 48-*bis* alla norma della Legge di Bilancio 2025.

criteri di determinazione l'Amministrazione finanziaria non si è mai espressa in modo chiaro).

La norma in commento supera tali criticità riconfermando a regime il criterio forfettario per la determinazione del *fringe benefit*, ma prevedendo un incremento percentuale del valore convenzionale in funzione dell'anzianità del veicolo.

In particolare, il comma 1 modifica la normativa della LDB 2025 eliminando il requisito della nuova immatricolazione, mentre restano confermati i coefficienti forfettari introdotti nel 2025:

- 10 % nei casi in cui i veicoli siano a batteria con trazione esclusivamente elettrico;
- 20 % per i veicoli elettrici ibridi *plug-in*;
- 50 % per gli altri veicoli.

Si riconosce, altresì, in deroga alle regole di tassazione per cassa del lavoro dipendente, il mantenimento delle regole di tassazione vigenti al momento della prima concessione del veicolo, anche in caso di riassegnazione a un dipendente diverso dal primo assegnatario.

Dal 1° gennaio 2026, ai fini del calcolo del *fringe benefit* assumerà rilevanza l'esercizio di prima immatricolazione del veicolo assegnato in quanto, a decorrere dal quinto anno successivo a tale data si applicherà una maggiorazione del 50% del valore convenzionale della vettura (a titolo esemplificativo, nel caso di vetture immatricolate nel 2020, la maggiorazione scatterebbe dal 2026).

Come indicato nella Relazione tecnica (di seguito RT) al Correttivo tale disposizione non dovrebbe comportare maggiori entrate tributarie, in quanto, il ricambio delle auto aziendali avviene mediamente (es. contratti di noleggio) prima del quinto anno dalla immatricolazione. In ogni caso, la norma è finalizzata a scoraggiare il mantenimento del veicolo oltre tale periodo.

Evidentemente la correttezza di tali stime dovrà essere verificata nella realtà operative delle singole imprese (in base all'anzianità media della flotta aziendale), mentre solleva qualche perplessità la scelta di imporre con norme fiscali la transizione tecnologica.

La nuova normativa risolve, altresì, i dubbi applicativi sulla valorizzazione ai fini fiscali degli accessori e degli allestimenti delle vetture assegnate (cd. *optional*), sorti a seguito del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 233 del 2025.

Nel citato documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che nei valori convenzionali dei costi di utilizzo del veicolo riportati nelle tabelle ACI non si tiene conto degli optional aggiuntivi, con la conseguenza che le somme trattenute al dipendente, per la

richiesta di optional aggiuntivi da installare sui veicoli, non riducono il valore del *fringe benefit*.

Il Correttivo ammette la deducibilità di tali somme, a decorrere dal periodo di imposta 2026, ma tale intervento di favore viene parzialmente compensato dall'incremento forfettario del 5% del valore convenzionale (eventualmente maggiorato del 50% in caso di vettura immatricolata da oltre cinque anni), qualora tali *optional* (l'incremento forfettario è unico e prescinde dal numero di *optional* e/o degli allestimenti scelti dal dipendente¹⁰) non siano inclusi negli importi convenzionali riportati nelle tabelle ACI e gli stessi non siano acquistati direttamente dal dipendente.

È importante sottolineare che nulla cambia sul trattamento fiscale degli *optional* nelle ipotesi in cui i dipendenti procedano all'acquisto diretto dal fornitore, con relativa fattura a loro carico. Nelle altre ipotesi di acquisto da parte del datore di lavoro, in considerazione delle difficoltà di verificare l'incidenza degli *optional* sui valori dei diversi modelli base riportati nelle tabelle ACI, è presumibile immaginare che i sostituti di imposta si orienteranno verso l'incremento forfettario del 5% del *fringe benefit* per la generalità delle vetture aziendali assegnate in uso promiscuo.

Sorgono alcuni dubbi sulla determinazione della base imponibile sulla quale applicare sia la maggiorazione del 50% da vetustà del veicolo, sia l'incremento percentuale del 5% per gli *optional* non valorizzati nelle tabelle ACI.

Da una interpretazione letterale del testo normativo sembrerebbe desumersi che la maggiorazione vada calcolata sul valore già decurtato delle somme eventualmente trattenute al dipendente a qualsiasi titolo, (quindi secondo le regole dettate dal primo e secondo periodo della lettera a) del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR).

Dalla lettura della Relazione illustrativa (di seguito RI) sembrerebbe emergere, invece, una diversa interpretazione, più coerente con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 233 del 9 settembre 2025, in cui si precisa che: “... *il valore del fringe benefit, determinato secondo i criteri sopra descritti, viene incrementato del 5 per cento. Pertanto, dopo aver quantificato in tal modo il valore del fringe benefit, si scomputa l'ammontare complessivo addebitato al dipendente (sia per l'utilizzo dell'auto che per gli optional) e si ottiene l'importo da assoggettare a tassazione*”.

Sul punto sarebbe auspicabile un nuovo chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate; tuttavia, nell'attuale situazione di incertezza, si suggerisce l'adozione di una posizione prudenziale salvo procedere poi, in sede di conguaglio, alla restituzione ai dipendenti, delle

¹⁰ Vedi, tra l'altro, S. Trettel, “*Fringe benefit auto aziendali, anche per il Fisco optional e allestimento sono a pagamento*”, Il Fisco n. 28/2026, pag. 2545 ss.

eventuali maggiori ritenute, qualora l'Agenzia delle Entrate confermi la validità dell'interpretazione letterale.

Con il comma 2, le predette novità vengono inserite, opportunamente, anche nell'articolo 53, comma 5 del DLGS 19 giugno 2026, n.117¹¹ (nuovo Testo Unico delle Imposte sui Redditi) il quale disciplinerà la tassazione dei redditi di lavoro dipendente dal 1° gennaio 2027.

Con il comma 3 si interviene anche sul regime transitorio del Decreto Bollette al fine di colmare le lacune applicative che residuavano. In particolare, viene confermata l'applicazione dei coefficienti forfettari vigenti al 31 dicembre 2024:

- ai veicoli oggetto di riassegnazione nel 2025 (ma immatricolati e concessi ad altro dipendente in annualità precedenti);
- ai veicoli ordinati entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo entro il 31 dicembre 2025 (viene prorogato il precedente termine della concessione entro il 30 giugno 2025).

Di contro, si prevede che anche tali assegnazioni sono soggette all'applicazione della maggiorazione del 50% del valore convenzionale per vetustà del veicolo, applicabile dal 1° gennaio 2026. Ciò, però, potrebbe portare all'effetto discutibile di dover recuperare retroattivamente - sulle mensilità del 2026 antecedenti la data di entrata in vigore del decreto correttivo in esame - le maggiori ritenute dovute sui dipendenti assegnatari di veicoli rispondenti a tali condizioni di anzianità.

A tal proposito, maggiori criticità potrebbero sorgere con riguardo alle assegnazioni a dipendenti cessati prima di tale data. Sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate che, con la finalità di semplificare gli adempimenti dei sostituti di imposta, consentendo agli stessi di limitarsi a darne comunicazione nella Certificazione Unica per il 2026¹².

Sebbene stiamo parlando di una fattispecie probabilmente residuale riguardante vetture acquisite in noleggio (data la durata generalmente inferiore al quinquennio per tali contratti), segnaliamo come l'impatto negativo potrebbe essere maggiore per le imprese che mantengono un parco vetture in proprietà.

Merita osservare che nulla si prevede con riguardo al regime transitorio delle auto concesse in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020, previsto dall'articolo 1,

¹¹ Tale decreto, emanato in attuazione della legge delega di revisione del sistema tributario, prevede una riorganizzazione del TUIR, contenuto nel DPR n. 917/1986.

¹² Al riguardo si veda, tra gli altri, M. Magnani e M. Ferraris, "Tassazione *auto aziendali in busta paga* – Nuove norme operative del periodo d'imposta 2026" in Norme e tributi Plus, Il Sole 24 Ore del 7 settembre 2026.

comma 633 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (cd. Legge di Bilancio 2020). In assenza di una abrogazione espressa di tale disciplina, resta confermata l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR nel testo vigente al 31 dicembre 2019 (*fringe benefit* pari al 30% del valore convenzionale). Peraltro, non sembrerebbe applicarsi a tale fattispecie la maggiorazione del 50% per vetustà, ma su questo sarà necessaria una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Con il comma 4 si conferma l'applicazione delle nuove regole di tassazione degli *optional* anche ai veicoli che rientrano nell'ambito di applicazione del DL Bollette. Positivamente, però, il Legislatore introduce una disposizione di salvaguardia che fa salvi gli eventuali comportamenti difformi adottati dai datori di lavoro fino al 31 dicembre 2025, solo, però, in relazione alle modalità di tassazione di accessori e allestimenti.

Sul punto sarebbe opportuno prevedere che la citata copertura si estenda anche ad eventuali errori nella determinazione dei *fringe benefit* che possono essere stati commessi dai sostituti di imposta in annualità precedenti, per effetto della incerta e complessa produzione normativa in materia.

La RT stabilisce che alle citate disposizioni non sono ascritti effetti finanziari in quanto, allo stato attuale, non risultano attivi presso l'Agenzia delle Entrate dei procedimenti di accertamento.

Il comma 5 disciplina la decorrenza della novella, chiarendo che le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai veicoli concessi in uso promiscuo nel 2025, purché non rientranti nel regime transitorio e nella clausola di salvaguardia (es. auto immatricolate ed assegnate nel 2025).

Art. 3 - Trattamento fiscale dei proventi derivanti dalla cessione o dall'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta

L'articolo 3 introduce i commi 3-*quater* e 3-*quinquies* all'articolo 54 del TUIR recanti una nuova disciplina specifica per i soggetti titolari di redditi di lavoro autonomo per la tassazione dei differenziali positivi derivanti dalla cessione dei crediti d'imposta o dall'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta.

Nello specifico, si precisa che le plusvalenze e gli altri proventi derivanti dalla cessione di crediti d'imposta o dalla compensazione di crediti d'imposta costituiscono reddito ai sensi dell'articolo 54, comma 3-*quater*, del TUIR e sono assoggettati a imposta sostitutiva con la stessa aliquota prevista dall'articolo 5 del DLGS n. 461/1997 (articolo 54, comma 3-*quinquies*, del TUIR).

Il differenziale da assoggettare a tassazione è determinato come differenza tra il corrispettivo della cessione (o il valore nominale fruito in compensazione) e il costo o valore d'acquisto dei crediti d'imposta, aumentati di ogni onere inerente all'acquisto.

La norma si applica a tutti i crediti d'imposta diversi da quelli che emergono dalla liquidazione delle imposte, compresi i crediti relativi ai bonus edilizi cedibili disciplinati dall'articolo 121, comma 2 del D.L. n. 34/2020 (bonus ristrutturazioni, ecobonus, sismabonus, ecc.). Fanno eccezione i crediti d'imposta che costituiscono il corrispettivo di una prestazione artistica o professionale che concorre alla formazione del reddito per la parte corrispondente alle somme compensate in ciascun periodo d'imposta.

La norma disciplina anche il caso in cui il credito venga utilizzato in compensazione solo in parte. In tale ipotesi, il costo di acquisto non viene dedotto integralmente, ma soltanto per la quota proporzionalmente riferibile alla parte di credito effettivamente compensata nel periodo d'imposta. La parte residua del costo resta imputata alla quota di credito ancora da utilizzare.

Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano ai crediti di imposta acquistati a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto in commento. Gli esercenti arti e professioni che determinano il reddito ai sensi degli articoli 54 e ss. del TUIR possono applicare le disposizioni dell'articolo ai crediti d'imposta acquistati già a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024. A tali fini, qualora la dichiarazione dei redditi risulti già presentata, potrà essere presentata una dichiarazione integrativa; non è previsto il rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate.

Art. 4 - Modifiche in materia di determinazione del reddito per le imprese agricole

L'articolo 4 interviene sulle norme del TUIR che disciplinano la qualificazione e la determinazione dei redditi connessi alle attività agricole.

In primo luogo, viene modificato l'articolo 32, comma 2, lettera c), allo scopo di recepire l'evoluzione normativa introdotta dal DLGS n. 192/2024; quest'ultimo ha ampliato il perimetro delle attività agricole connesse produttive di reddito agrario, estendendolo a tutte quelle attività che hanno ad oggetto prodotti ottenuti mediante l'utilizzo degli immobili di cui alla lettera b-*bis*) del medesimo articolo 32 del TUIR.

In secondo luogo, con finalità di mero coordinamento normativo, viene modificato l'articolo 55, comma 1, disponendo che rientrano nel perimetro del reddito d'impresa, ove superino i limiti previsti dall'articolo 32, non solo le attività originariamente indicate nelle lettere b) e c),

ma anche quelle intermedie introdotte con le nuove lettere *b-bis*), *b-ter*), dell'articolo 32, del TUIR.

Da ultimo, viene modificato il comma 4, dell'articolo 56-*bis* del TUIR, confermando che le disposizioni relative alla determinazione del reddito, trovano applicazione anche per gli imprenditori individuali e per le società semplici, oltre che per i soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui all'articolo 1, comma 1093, della Legge n. 296/2006.

Art. 5 - Revisione della disciplina della derivazione del reddito imponibile dall'utile dell'esercizio

Con la norma in commento si procede ad una revisione di alcune misure di deroga al principio di derivazione rafforzata del reddito imponibile dal bilancio (ai fini OIC e IAS/IFRS), che erano state introdotte con la Legge del 30 dicembre 2025 n. 199 (di seguito LDB 2026).

In particolare, con la lettera b), sostituendo il comma 6-*bis* dell'articolo 95 del TUIR, si ribadisce la logica del doppio binario nella deducibilità dei costi connessi alle operazioni di pagamento del personale con azioni, cd. *stock option* (articolo 1, commi 131 e 132 della LDB 2026) per i soggetti OIC o IAS/IFRS *adopter*.

Tali costi sono rilevati civilisticamente per competenza, ma sono deducibili fiscalmente solo:

- al momento della consegna di tali strumenti ai dipendenti, in proporzione alla quota di opzioni esercitate dagli stessi, ovvero
- al momento in cui viene estinta la relativa passività (esempio corresponsione in denaro del valore azionario).

In tale data vi sarà anche il riconoscimento fiscale delle partecipazioni iscritte in bilancio dalle società del gruppo i cui strumenti partecipativi sono assegnati nel corso di tali operazioni.

La modifica si applica alle cessioni di azioni effettuate a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 sempre che le azioni siano state acquisite a partire dal medesimo periodo di imposta.

Le lettere a), d) e g) intervengono, invece, sulle norme relative alla valutazione delle obbligazioni e dei titoli iscritti nell'attivo circolante o tra le immobilizzazioni finanziarie - ai sensi degli articoli 84, 101 e 110 del TUIR, modificando anche qui le disposizioni contenute nella LDB 2026 (articolo 1, comma 130).

Nello specifico, con la lettera a) viene eliminata per i soggetti OIC l'individuazione di un valore minimo di valutazione per le obbligazioni iscritte all'attivo circolante, rendendo così

interamente deducibili ai fini fiscali le svalutazioni civilistiche operate secondo i principi contabili nazionali, esattamente come già previsto per i soggetti IAS con riguardo alle obbligazioni “*held for trading* o HFT”.

Diversamente, le svalutazioni delle obbligazioni iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, non assumeranno rilevanza fiscale a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, rinviandone la deducibilità al momento del loro realizzo.

Con la lettera c) si introduce a regime la modifica prevista dall’art.1, comma 131, lettera b) della LDB 2026, in merito alla deducibilità dei costi relativi ai piani di *stock option* basati su azioni con regolamento per cassa. Nel merito, in forza dell’articolo 95, comma 6-*bis*, del TUIR, i relativi oneri saranno deducibili solo al momento dell’effettivo pagamento del costo in esame, ossia al verificarsi dell’esercizio dell’opzione.

Viene, altresì, eliminato (lett. f) il regime di imputazione per cassa dei contributi pubblici riguardanti i costi relativi a studi e ricerche (di cui all’articolo 108, comma 3, secondo periodo del TUIR), allineando il regime fiscale all’imputazione contabile per competenza. Tale disposizione si applica ai contributi conseguiti a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, Uno specifico regime transitorio evita fenomeni di doppia imposizione o di salto di imposta (es. contributi di competenza 2025, ma incassati nel 2026).

Con la successiva lettera h), viene introdotto un importante chiarimento nella disciplina relativa agli operatori che non sono ricompresi nella nozione di “intermediari finanziari di cui all’articolo 162-*bis* del TUIR, rilevante ai fini dell’applicazione delle imposte sui redditi (es. addizionale IRPEF per il personale del settore finanziario), ed ai fini IRAP.

Nello specifico, si precisa che si qualificano come società di partecipazione non finanziaria (es. *Holding* industriali) coloro che svolgono in via esclusiva e prevalente attività di finanziamento non nei confronti del pubblico (es. attività di finanziamento esercitate esclusivamente nei confronti del gruppo) di cui all’articolo 3, comma 2 del DM 53/2015, individuando, altresì, precisi criteri per verificare il requisito della prevalenza (l’ammontare dei ricavi delle attività rilevanti deve essere superiore al 50% dei ricavi ed altri proventi).

L’intervento del Legislatore, come illustrato nella RT, è volto a dirimere i dubbi interpretativi sorti sulla possibilità di qualificare come società di partecipazione finanziaria soggetti che solo marginalmente svolgevano tali attività di finanziamento verso il gruppo.

Art. 6 - Riallineamento straordinario delle divergenze tra i valori contabili e fiscali

La norma in commento è volta ad estendere la disciplina di riallineamento straordinario delle divergenze tra valori contabili e fiscali emersi in seguito al cambiamento del sistema contabile, di cui all'articolo 10 del DLGS n. 192/2024 (FTA, variazione di un principio IAS/IFRS, variazione di un principio OIC, ecc.), alle divergenze contabili fiscalmente neutrali realizzate nei periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2024 (quindi fino al 2023 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

L'opzione è riconosciuta a condizione che tali divergenze siano esistenti al termine del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (esercizio 2025 per i soggetti "solari"), seguendo le disposizioni dell'articolo 11, comma 1, del DLGS n. 192 (c.d. riallineamento a saldo globale).

Tale riallineamento ha valenza ai fini dell'imposta sul reddito delle società, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali.

Il comma 2 precisa che il riallineamento produce effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 e la relativa opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta. Inoltre, l'imposta è dovuta in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

Viene, altresì, chiarito che eventuali rettifiche del perimetro delle operazioni da riallineare, operate dall'Amministrazione finanziaria in sede di verifica, non comporta la decadenza dall'opzione per il riallineamento, ma comporterà solo la necessità di rideterminare la base imponibile del riallineamento stesso e, di conseguenza, riliquidare le relative imposte o deduzioni.

Art. 7 - Norma di interpretazione autentica dell'articolo 84, comma 3, del TUIR

L'articolo 7 riporta una norma di interpretazione autentica dell'articolo 84, comma 3, TUIR, che limita il riporto delle perdite fiscali qualora sussistano le seguenti due condizioni:

- a) trasferimento a terzi delle partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite fiscali;

- b) nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento ovvero nei due successivi o anteriori, viene modificata l'attività principale di fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

Con la norma interpretativa si estende la disciplina antiabuso non solo alle ipotesi di trasferimento diretto delle partecipazioni della citata, ma anche quando viene ceduta la partecipazione della società "*holding*" che la controlla.

Come riportato anche nella RI, alcuni documenti di prassi (es. risposta ad interpello n. 39/2022), sia pur riferiti alla disciplina vigente anteriormente alla riforma recepita con il DLGS n. 192 del 2024, sul punto, avevano chiarito che la disciplina contenuta nell'articolo 84, comma 3, del TUIR si applicasse anche in caso di cambio a livello di controllante indiretta, laddove la controllata che riporta le perdite fiscali sia l'unico asset (o il più significativo) del patrimonio della controllante oggetto di trasferimento.

Poiché tale prassi mancava di un supporto normativo, con la disposizione in commento si estende esplicitamente il blocco del riporto anche alle operazioni di trasferimento che riguardano società che detengono il controllo della società portatrice delle perdite.

Tutto ciò ha come diretta conseguenza che la verifica del c.d. "*change of control*" non dovrà più limitarsi all'ultimo livello della catena partecipativa bensì estendersi all'intera struttura del gruppo.

Art. 8 - Revisione articoli 84, comma 3-quater, e 172, comma 8, del TUIR

In primo luogo, la norma interviene sull'articolo 84, comma 3-*quater*, del TUIR, ridefinendo il coordinamento tra la disciplina del riporto delle perdite e la disciplina del riporto delle eccedenze di interessi passivi (articolo 96 del TUIR).

Viene infatti precisato che le disposizioni volte ad evitare il commercio delle cc.dd. "bare fiscali", contenute nei commi da 3 a 3-*ter* del medesimo articolo 84, si applicano anche al riporto delle eccedenze di interessi passivi indeducibili e delle eccedenze ACE.

In secondo luogo, la norma interviene sull'articolo 172, comma 8, del TUIR, relativo alla determinazione del reddito delle società fuse o incorporate per il periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e l'operazione stessa. Nello specifico, il Legislatore delimita con maggiore precisione l'arco temporale, chiarendo che esso si conclude alla data antecedente a quella di efficacia dell'operazione.

Art. 9 - Revisione alla disciplina dei conferimenti di partecipazioni minusvalenti

L'articolo 9 del DLGS modifica gli articoli 175 e 177 del TUIR incidendo sulla disciplina dei conferimenti di partecipazioni minusvalenti.

Come riportato anche nella RI, merita ricordare che con le modifiche apportate con l'articolo 17 del DLGS n. 192 del 2024 è stato operato un intervento in merito alla disciplina fiscale dei cosiddetti "conferimenti minusvalenti" (ossia i conferimenti nei quali le partecipazioni oggetto del conferimento sono iscritte in capo al soggetto conferitario a un valore inferiore al costo fiscalmente riconosciuto che esse avevano in capo al soggetto conferente e le partecipazioni ricevute dal soggetto conferente sono anch'esse iscritte in capo a esso a un valore inferiore al suddetto costo fiscalmente riconosciuto).

In particolare, la norma ha stabilito che la minusvalenza assume rilevanza fiscale per il conferente soltanto laddove si tratti di una minusvalenza effettiva (e non meramente contabile) e cioè nei limiti della differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni oggetto di conferimento e il loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, del TUIR.

Al fine di rimuovere tali incertezze, la nuova disposizione, da un lato conferma che le regole previste dal comma 1, in tema di determinazione del valore di realizzo, continuano ad applicarsi anche nei casi in cui tale valore sia inferiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, dall'altro introduce un limite nei casi in cui il valore di realizzo dovesse risultare anche inferiore al valore normale della partecipazione (come definito dall'articolo 9, comma 4, del TUIR).

In tale ipotesi, infatti, viene espressamente previsto che il valore di realizzo, in luogo di quanto stabilito dall'articolo 175, comma 1, del TUIR, è individuato nel minore tra il costo fiscalmente riconosciuto e il valore normale dell'asset conferito. La stessa precisazione viene fatta con riferimento all'articolo 177.

La norma precisa che le modifiche descritte si applicano ai conferimenti di partecipazioni effettuati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2025 e hanno effetto anche per i periodi d'imposta precedenti a partire dalla data di entrata in vigore del DLGS n. 192/2024 (ossia 31 dicembre 2024) laddove le relative dichiarazioni siano state redatte conformemente a esse.

Art. 10 - Disciplina delle perdite estere definitive

La disposizione in commento interviene per riordinare la disciplina del riporto delle perdite fiscali estere emerse in operazioni straordinarie fra società residenti in Italia e soggetti residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea.

Nello specifico, con il nuovo comma 1-*bis* dell'articolo 181 del TUIR si riconosce la possibilità della società residente in Italia di fruire delle perdite fiscali estere a condizione che:

- una delle società partecipanti alla fusione controlli l'altra (o tutte siano controllate dallo stesso soggetto), ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, e comma 2, c.c., sia nei periodi di formazione delle perdite, sia alla data di efficacia della fusione transfrontaliera (articolo 35 del DLGS. 2 marzo 2023, n. 19);
- le perdite non possano più essere utilizzate nello Stato di residenza della società estera, in quanto la medesima ha cessato la propria attività economica, ha alienato a terzi o comunque dismesso tutti i beni relativi all'impresa e, ai sensi della normativa dello Stato estero, tali perdite non possono essere usate se il controllo è trasferito a terzi. Il nuovo comma 1-*quater* estende la medesima disciplina alle partecipate UE/SEE prive di assemblea ordinaria dei soci con partecipazione superiore al 50% (anche con effetto demoltiplicativo).

Il nuovo articolo 181, comma 1-*bis*, del TUIR riguarda le società residenti in Stati UE e anche in Stati SEE con i quali l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni (non solo gli Stati UE), che partecipano a fusioni con società residenti nelle quali la società risultante è residente o è incorporata da una società residente; le perdite sono quelle determinate secondo le disposizioni del Titolo II, Capo 2, Sezione I, del TUIR. Il comma 1-*ter* contiene la definizione di controllo (articolo 2359, primo comma, n. 1, e secondo comma, c.c.).

Art. 11 - Recepimento dei nuovi regimi elaborati dall'OCSE in materia di imposizione minima globale e altre modifiche

La norma reca disposizioni correttive e di coordinamento della disciplina sull'imposizione minima globale (*Global Anti-Base Erosion Rules – GloBE*, Pillar 2 OCSE), introdotta nel nostro ordinamento con il DLGS 27 dicembre 2023, n. 209.

Si interviene, in particolare, sull'articolo 18 del DLGS n. 209/2023 (imposta minima nazionale – IMTT) con le seguenti novità:

- viene chiarito che la regola di inclusione del reddito (IIR) e la disciplina dell'IMTT si applicano anche alle entità a controllo congiunto (oltre che alle imprese del gruppo

localizzate in Italia), uniformando l'ambito applicativo alle disposizioni sulle imprese ordinarie;

- viene riformulata la regola di responsabilità solidale e congiunta per il pagamento dell'IMTT: il gruppo multinazionale o nazionale individua il soggetto responsabile del versamento e stabilisce la ripartizione dell'onere tra le imprese e le entità partecipanti.

Il Correttivo interviene, inoltre, sulle regole relative al profitto eccedente (*Excess Profit*), sui *Safe Harbour* e su ulteriori aspetti tecnici del regime *GloBE*, recependo i più recenti aggiornamenti elaborati dall'OCSE/G20. La norma è coordinata con il corrispondente articolo del nuovo Testo Unico delle imposte sui redditi (DLGS n. 117/2026, applicabile dal 1° gennaio 2027).

Art. 12 - Detrazione IVA

La norma ripristina un termine più ampio e coerente per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, prevedendo che l'imposta possa essere recuperata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo a quello di ricevimento della fattura. Contestualmente, viene esteso di due anni il termine di annotazione delle fatture di acquisto nel registro IVA.

In tal modo, viene reintrodotta il termine vigente prima della modifica apportata dall'articolo 2, D.L. n. 50/2017, che aveva ridotto di due anni il periodo disponibile per l'esercizio della detrazione. Già nel 2017, Confindustria aveva evidenziato le possibili conseguenze negative derivanti dalla riduzione del periodo di detrazione, sia sotto il profilo del corretto funzionamento del tributo, sia con riferimento alle attività di controllo e verifica cui le imprese sono tenute. Criticità che hanno trovato puntuale conferma nell'esperienza applicativa maturata negli anni successivi.

Come indicato nella RI, l'intervento legislativo è stato motivato anche dall'esigenza di conformarsi agli orientamenti della giurisprudenza unionale, che mira a garantire l'effettività del diritto alla detrazione dell'IVA, evitando che il suo esercizio sia ostacolato da requisiti meramente formali anziché da carenze sostanziali. In questa direzione si colloca la recente pronuncia del Corte di Giustizia dell'Unione europea (sentenza T-689/24 dell'11 febbraio 2026), che ha ritenuto legittimo l'esercizio del diritto alla detrazione nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui tale diritto è sorto, anche qualora la fattura non sia stata ricevuta nel corso dello stesso periodo, purché pervenuta prima della presentazione della relativa dichiarazione.

Si rileva, pertanto, la prevalenza che la Corte attribuisce all'esigibilità dell'imposta quale elemento sostanziale di insorgenza del diritto, rispetto al possesso della fattura, che rappresenta il requisito formale necessario per il suo esercizio.

In coerenza con tale impostazione, la modifica dell'articolo 25 sopprime il riferimento all'obbligo di annotazione delle fatture "con riferimento all'anno di ricezione della fattura" con la volontà di consentire la detrazione dell'IVA con riferimento all'anno di effettuazione dell'operazione, anche qualora la fattura sia ricevuta nell'anno successivo, tramite annotazione della fattura in apposito sezionale del registro IVA. La disposizione appare idonea a superare, almeno in parte, la nota problematica delle c.d. fatture "a cavallo d'anno", che, si rammenta, era obiettivo presente nella delega fiscale e questione che Confindustria ha sovente sollecitato, auspicando un intervento di revisione delle regole sulle liquidazioni periodiche IVA (articolo 1 del DPR n. 100 del 1998).

Come noto, tale disposizione consente di imputare nella liquidazione del periodo di effettuazione dell'operazione le fatture ricevute entro il giorno 15 del mese successivo, con la limitazione per gli acquisti effettuati nell'anno precedente. Proprio sotto questo profilo permane tuttavia un elemento di incertezza. L'intervento normativo modifica, infatti, le regole relative alla detrazione dell'IVA e all'annotazione nel registro degli acquisti, ma non interviene sulla disciplina delle liquidazioni periodiche. Ne consegue che, anche alla luce della nuova formulazione, la detrazione dell'IVA relativa a fatture ricevute entro il 15 gennaio non sembrerebbe poter essere esercitata nell'ultima liquidazione periodica dell'anno di effettuazione dell'operazione, dovendo essere rinviata alla dichiarazione annuale. Resta quindi da chiarire se il mancato intervento sull'articolo 1 del DPR n. 100 del 1998 rifletta una precisa scelta del Legislatore oppure costituisca un difetto di coordinamento della riforma.

Successivo all'approvazione della modifica in commento, è intervenuto un elemento di novità contenuto nelle conclusioni relative al procedimento di riesame della sentenza della CGUE T-689/24 del 10 settembre 2026, nelle quali l'Avvocato generale ha proposto una lettura diversa, ritenendo che il diritto alla detrazione possa essere esercitato nel periodo in cui risultano contemporaneamente soddisfatte le due condizioni rilevanti, vale a dire l'effettuazione dell'operazione e il possesso della relativa fattura. Resta ora da vedere se la Corte di giustizia accoglierà le conclusioni dell'Avvocato generale e, di conseguenza, se sarà seguirà un successivo intervento del Legislatore italiano per rettificare l'apertura recepita con la recente modifica alle regole di annotazione delle fatture di acquisto.

Un ulteriore profilo di incertezza riguarda la decorrenza della nuova disciplina. In assenza di una specifica disposizione transitoria, non è chiaro se il nuovo termine biennale possa applicarsi anche alle fatture ricevute prima dell'entrata in vigore della riforma, per le quali non siano ancora decorsi due anni dalla ricezione.

La questione assume ulteriore rilievo, anche alla luce delle recenti interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria (risposte n. 115/2025 e n. 58/2026), che sembrano avere circoscritto la possibilità - a nostro avviso ammessa dalla circolare n. 1/E/2018 -, di

recuperare mediante dichiarazione integrativa l'IVA non detratta, alle sole fatture tempestivamente annotate, ma non detratte entro i termini previsti.

Infine, la norma interviene sugli articoli 56 e 88 che concernono le regole di detrazione IVA e annotazione fatture di acquisto nel citato nuovo Testo unico IVA, al fine di coordinare la vigente disciplina attuale a quella futura.

Art. 13 - Modifica delle norme in materia di imposta sulle successioni e donazioni

La norma completa la disciplina introdotta dal DLGS 139/2024, che ha modificato l'articolo 4-*bis*, comma 3, del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni (TUS), introducendo la possibilità di optare per la tassazione anticipata dei beni conferiti in trust. Tale opzione era stata introdotta per offrire uno strumento di gestione del carico fiscale connesso all'operazione di trasferimento di beni, consentendo di assolvere l'imposta già al momento del conferimento dei beni nel trust, anziché rinviarla al successivo trasferimento ai beneficiari.

Tuttavia, la disciplina originaria faceva espresso riferimento alle sole imposte sulle successioni e donazioni, senza estendere il meccanismo opzionale alle imposte ipotecaria e catastale eventualmente dovute in presenza di beni immobili.

Una simile limitazione risultava poco coerente con la finalità della riforma, volta a favorire e semplificare la gestione fiscale dei conferimenti in trust. Per tale ragione, la disposizione in commento chiarisce ed estende espressamente la possibilità di anticipare la tassazione anche alle imposte ipotecaria e catastale.

Art. 14 - Modifica all'articolo 34, comma 1, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346

La norma modifica la disciplina della decorrenza degli interessi al principio di autoliquidazione dell'imposta sulle successioni e donazioni (DLGS n. 139/2024) disponendo che gli interessi sulla maggiore imposta dovuta, decorrano dal giorno successivo alla scadenza del termine entro il quale il contribuente è tenuto a effettuare il versamento dell'imposta autoliquidata (ossia 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione di successione¹³) e non più dalla data di notificazione della liquidazione dell'imposta principale effettuata dall'ufficio.

¹³ Articolo 37, comma 1, DLGS n. 139/2024.

Art. 15 - Modifica all'articolo 13, comma 2-*bis*, del Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347

La modifica interviene sulla disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni modificando la data di decorrenza degli interessi sulla maggiore imposta dovuta e precisando che gli stessi inizieranno a trovare applicazione dal giorno successivo alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta autoliquidata (e non più dalla data di notificazione della liquidazione dell'imposta principale).

Art. 16 - Modifiche alla disciplina dell'adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128

L'articolo 16 interviene sulla disciplina dell'adempimento collaborativo di cui al DLGS n. 128/2015 con le seguenti modifiche.

In primo luogo, disciplina le modalità di versamento delle somme dovute in esecuzione della risposta ottenuta dall'Agenzia delle Entrate mediante interpello nei casi in cui il contribuente comunichi i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime.

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 venti 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'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura prevista dall'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dal pagamento della prima rata.

In tali ipotesi, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione.

Lo stesso articolo 16 riconosce poi ai contribuenti che abbiano optato per il regime opzionale di adempimento collaborativo (previsto per le imprese che non abbiano i requisiti richiesti per poter accedere all'istituto), la facoltà di comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello d'esercizio dell'opzione.

In particolare, la norma chiarisce che tali comunicazioni, al verificarsi delle condizioni dettate dall'articolo 3 dello stesso DLGS n. 128, comportano i medesimi effetti premiali previsti dalla norma per chi comunica i rischi fiscali in maniera preventiva.

Nel regime opzionale, la comunicazione dei rischi relativi a periodi precedenti all'opzione deve essere esauriente e intervenire prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di attività di accertamento o di indagini penali sui rischi comunicati; le comunicazioni sono effettuate improrogabilmente entro 120 giorni dalla notifica dell'esito della verifica sul riscontro dei requisiti di validità dell'opzione e devono contenere gli elementi di cui all'articolo 3, comma 1, lett. a), c), d), e), f), g), del DLGS n. 156/2015 con esposizione chiara e univoca del comportamento.

È prevista poi la medesima rateazione già descritta per le somme dovute in esecuzione della risposta dell'Agenzie delle Entrate.

Le modifiche descritte si applicano alle comunicazioni di rischi fiscali di cui alle citate lettere effettuate a partire dalla data di entrata in vigore delle presenti disposizioni.

Art. 17 - Differimento del termine per la certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ai fini dell'ammissione al regime di adempimento collaborativo

Con la norma in commento viene prorogato il termine entro il quale deve essere ottenuta la certificazione del *Tax Control Framework* (TCF) per coloro che hanno presentato la domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo nel 2024 e 2025.

Nello specifico, tale termine viene posticipato al 31 dicembre 2026, in luogo del precedente termine del 30 settembre 2026, accogliendo così le richieste avanzate in tal senso dagli ordini professionali e dalle imprese.

Occorrono, infatti, tempi operativi più lunghi per la formazione dei professionisti abilitati alla certificazione dei TCF, la cui iscrizione all'albo è subordinata alla frequenza di corsi specializzati e al superamento di un apposito esame.

Art. 18 - Modifiche all'articolo 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241

L'articolo 18, modificando l'articolo 39 del DLGS n. 241/1997, interviene sulla disciplina in materia di sanzioni agli intermediari per il rilascio del visto di conformità infedele sulle dichiarazioni dei redditi, presentate tramite Modello 730.

La norma riconosce la Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente, quale struttura deputata anche alla lavorazione delle comunicazioni per il recupero della somma pari al 30% della maggiore imposta nei confronti del soggetto che ha rilasciato un visto di conformità infedele.

Viene specificato, inoltre, che per l'iscrizione a ruolo della somma pari al 30% della maggiore imposta accertata si applica il termine previsto dall'articolo 25, comma 1, lettera b), del DPR n. 602/1973 (quindi entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

Si introduce la stessa modifica nel nuovo Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (DLGS n. 173/2024), coordinando la normativa con la riforma tributaria.

Infine, le disposizioni in commento si applicano a partire dalle attività di controllo effettuate sulle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2023.

Art. 19 - Modifiche all'articolo 152 del TUIR

La norma integra l'articolo 152, comma 1, del TUIR, relativo al reddito di società ed enti commerciali non residenti derivante da attività svolte nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione.

In particolare, il citato articolo prevede che il reddito della stabile organizzazione sia determinato in base agli utili e alle perdite ad essa riferibili, come risultante da un apposito rendiconto economico e patrimoniale.

Al fine di conferire maggiore autenticità e certezza a tale documento, la nuova disposizione stabilisce che esso debba soddisfare i seguenti requisiti:

- contenere data certa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, da attribuirsi mediante marcatura temporale o altri strumenti idonei;
- contenere dati che risultino da un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi.

La disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026 e per i seguenti.

Art. 20 - Disposizioni in materia di procedure di controllo sulle autoliquidazioni degli atti presentati con modello unico informatico ai fini della pubblicità immobiliare

La norma introduce, per i soggetti privati diversi dagli enti pubblici (articolo 10, lettera. b), del DPR n. 131/1986 - Testo Unico sul registro - TUR), che richiedono formalità di pubblicità immobiliare tramite modello unico informatico (MUI), uno specifico procedimento di controllo da parte dell'ufficio sulla regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e dei versamenti.

In caso di irregolarità, l'ufficio notifica un avviso di liquidazione entro i termini di decadenza di cui all'articolo 17, comma 2, del DLGS n. 347/1990, con invito al pagamento dell'imposta, sanzioni e interessi di mora, entro sessanta giorni. Il pagamento nei termini determina la riduzione della sanzione a un terzo. La disposizione è coordinata con il nuovo Testo Unico dei tributi indiretti (DLGS n. 123/2025).

Art. 21 - Modifica dell'articolo 1, comma 74, della legge 23 dicembre 2014, n. 190

L'articolo 21 elimina la riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'accertamento prevista per i contribuenti che applicano il regime forfetario con un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche.

La disposizione trova applicazione per i controlli effettuati a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026.

La RI chiarisce che la modifica è motivata dal venir meno delle ragioni che, a suo tempo, avevano portato a riconoscere tale meccanismo premiale per incentivare l'utilizzo della fatturazione elettronica anche ai soggetti che applicano il regime forfetario, per i quali lo strumento costituiva allora una facoltà. Tuttavia, una volta esteso l'obbligo di fatturazione elettronica anche a tali soggetti, il Legislatore ha ritenuto coerente con i principi di semplificazione e razionalizzazione perseguiti dalla delega fiscale riportare il termine a cinque anni. Proprio in un'ottica di semplificazione, ci si può tuttavia chiedere se non sarebbe stato più coerente rendere strutturale tale riduzione, portando definitivamente il termine a quattro anni.

Art. 22 - Termine per l'accertamento dei componenti a efficacia pluriennale

La norma in commento, recependo le osservazioni della Commissione Finanze delle Camere, dispone al primo comma che, relativamente ai componenti negativi del reddito d'impresa a efficacia pluriennale (non si applica ai componenti positivi), il computo dei

termini entro i quali l'Amministrazione finanziaria può esercitare il suo potere di accertamento (articolo 43 del DPR n. 600/1973) decorre dalla dichiarazione fiscale relativa al periodo d'imposta in cui per la prima volta una quota di tali componenti è stata dedotta.

Tale chiarimento è volto a superare l'orientamento contrario della giurisprudenza (Corte di Cassazione, sentenza a SU n. 8500 del 2021), nella quale è stato, invece, affermato che ciascun rateo può essere sindacato entro il termine ordinario relativo alla dichiarazione dell'anno che lo deduce, anche se la contestazione riguarda il fatto generatore o l'originaria deducibilità del costo.

Ciò semplificherà gli adempimenti del contribuente che non sarà più tenuto a conservare la documentazione originaria relativamente a operazioni a efficacia differita nel tempo.

Con riguardo la deduzione delle quote di ammortamento dei beni materiali ed immateriali i termini di accertamento decorrono dal momento del primo acquisto del bene o di sostenimento della spesa. Merita segnalare che la disposizione si applica ai beni e servizi acquistati a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2027, quindi non produce effetti sui procedimenti di accertamento in corso.

Con il secondo comma le predette modifiche sono inserite nel nuovo Testo Unico in materia di adempimenti e accertamento, di cui al DLGS n. 141/2026, che entrerà in vigore dal 1° gennaio 2027.

Art. 23 - Società di capitali a ristretta base partecipativa

La disposizione recepisce il consolidato orientamento giurisprudenziale e da attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera h), numero 4, della delega fiscale, relativamente alla presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle cc.dd. società di capitali a ristretta base partecipativa o a carattere familiare.

L'intervento normativo prevede che in caso di accertamento del reddito delle suddette società 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:

- 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.

Le somme distribuite vengono qualificate come redditi di capitale da dividendi, assoggettate alla disciplina degli articoli 47, 59 e 89 del TUIR, differenziandole in funzione della natura giuridica del socio percettore.

Tale inquadramento comporta in capo alla società la sola contestazione per omessa effettuazione delle ritenute alla fonte spettanti e l'inapplicabilità in capo al socio percettore delle fattispecie penali tributarie di infedele od omessa dichiarazione di cui agli articoli 4 e 5 del DLGS n. 74/2000.

Art. 24 - Accertamento per antieconomicità

La norma in commento limita il potere dell'Amministrazione finanziaria di effettuare accertamenti presuntivi di maggiori componenti reddituali positivi ovvero della carenza di inerenza di componenti negativi sulla base dello scostamento tra i corrispettivi contrattuali ed il loro valore di mercato (c.d. principio di antieconomicità).

Come noto, il filone di accertamento per "antieconomicità" è sorto nel 2008 per effetto di un passato orientamento della Corte di Cassazione (es. sentenza n. 8577/2006), che sosteneva la sindacabilità "quantitativa" dei componenti reddituali dalle operazioni realizzati fra soggetti residenti sulla base del loro valore di mercato, in forza di una erronea applicazione del principio di inerenza (che verte, invece, su un giudizio di congruità "qualitativo").

La Corte di Cassazione modificò parzialmente tale orientamento nel 2018 (es. ordinanza n. 450/2018), rinunciando alla propria tesi della inerenza "quantitativa", ma continuò ad ammettere la legittimità di tali accertamenti presuntivi sulla base di un principio di "antieconomicità" immanente nel nostro ordinamento (sebbene lo stesso non fosse codificato), in modo particolare, in sede di applicazione dell'imposta di registro nelle transazioni immobiliari e nelle cessioni di azienda.

Con la riforma fiscale del 2015 (articolo 5 del DLGS n. 147/2015, cd. Decreto Internazionalizzazione) si è voluto circoscrivere l'ambito di tali accertamenti presuntivi chiarendo che:

- la disciplina del transfer pricing di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR non si applica alle transazioni tra società appartenenti allo stesso gruppo residenti in Italia;
- le disposizioni relative alle plusvalenze derivanti dalle cessioni di immobili e di aziende si interpretano nel senso che l'esistenza di un maggior corrispettivo "non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro e ipocatastale".

Poiché nella prassi operativa alcuni uffici fiscali continuavano a fondare accertamenti presuntivi sulla sola discordanza tra il corrispettivo ed il valore di mercato con il Correttivo si è deciso, per garantire la certezza del diritto, di vincolare la legittimità di tali accertamenti alla sussistenza di ulteriori elementi gravi, precisi e concordanti che complessivamente valutati provino la manifesta antieconomicità.

Art. 25 - Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

L'articolo 25 modifica l'articolo 10-*opties* dello Statuto del contribuente (L. n. 212/2000) specificando che, in conseguenza dell'adozione da parte del Ministro dell'Economia e delle Finanze oppure, quando nominato, del suo Viceministro delegato per l'amministrazione finanziaria, di atti di indirizzo interpretativo ed applicativo, devono attenersi a tali indicazioni anche le circolari utilizzate dall'Amministrazione finanziaria per fornire istruzioni operative ai suoi uffici.

Art. 26 - Aumento dell'aliquota della ritenuta sui dividendi corrisposti a fondi pensione europei

La disposizione in esame prevede l'aumento della aliquota, dall'11% al 20%, della ritenuta sui dividendi e sugli utili corrisposti a fondi pensione europei 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 individuali paneuropei (PEPP) di cui al regolamento (UE) 2019/1238 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019. Tali disposizioni si applicano sugli utili corrisposti a decorrere dall'entrata in vigore del presente decreto.

Art. 27 - Affrancamento partecipazioni *black list*

L'articolo 27 prevede la maggiorazione dell'aliquota relativa all'imposta sostitutiva sul valore rideterminato delle partecipazioni non quotate emesse da società ed enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (cd. Partecipazioni *black list*) individuati sulla base dell'articolo 47-*bis* del TUIR.

L'aliquota viene così portata al 36% (in luogo del 21%) e non è prevista la possibilità di rateazione.

Ricordiamo che si considerano residenti in Paesi *black list* le partecipazioni:

- il cui livello di tassazione effettiva è inferiore al 50% di quello italiano per le partecipazioni di controllo;
- il cui livello di tassazione nominale è inferiore al 50% di quello italiano per le partecipazioni che non integrano il controllo (es. Imposizione inferiore alla aliquota del 12% corrispondente al 50% dell'IRES).

Art. 28 - Disposizioni in materia di concordato preventivo biennale

L'articolo 28 ha modificato la disciplina del Concordato Preventivo Biennale (di seguito "CPB"), con effetti a decorrere dal biennio d'imposta 2026-2027. Le novità riguardano principalmente i requisiti di accesso, le cause di esclusione e decadenza e l'introduzione di specifici benefici per i contribuenti che, concluso un biennio di concordato, decidono di rinnovare l'adesione.

Dal biennio 2026-2027, l'adesione al CPB effettuata in assenza dei requisiti previsti dall'articolo 10 del DLGS n. 13 del 2024 è priva di effetti. Si tratta, in particolare, dei casi in cui il contribuente non applichi gli ISA oppure presenti, nell'anno precedente a quelli oggetto della proposta, debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate o debiti contributivi superiori a 5.000 euro.

Di conseguenza, viene eliminata la corrispondente causa di decadenza: la mancanza originaria dei requisiti non determina più la successiva decadenza dal concordato, ma rende inefficace l'adesione fin dall'inizio.

Per le società di persone e le associazioni professionali, la modifica della compagine sociale nel primo anno cui si riferisce la proposta impedisce, in linea generale, l'accesso al CPB quando comporta un aumento del numero dei soci o associati, salvo particolari ipotesi legate al decesso di un socio.

A partire dal CPB 2026-2027 viene tuttavia introdotta un'eccezione in caso di rinnovo del concordato. L'ingresso di nuovi soci o associati non costituisce causa di esclusione se questi, nell'anno precedente, hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati oppure conseguito redditi d'impresa o di lavoro autonomo per un importo complessivamente non superiore a 35.000 euro. La stessa modifica viene recepita anche tra le cause di cessazione del CPB.

Viene inoltre rivista la disciplina applicabile ai professionisti che esercitano individualmente un'attività di lavoro autonomo e, contemporaneamente, partecipano a un'associazione professionale, a una società tra professionisti (STP) o a una società tra avvocati (STA).

In precedenza, l'accesso al CPB del professionista e dell'ente collettivo era, in determinate circostanze, subordinato all'adesione congiunta al concordato. Dal biennio 2026-2027, tale vincolo opera soltanto quando l'attività esercitata individualmente dal professionista e quella svolta dall'associazione, STP o STA sono riconducibili al medesimo ISA.

Pertanto, se il professionista e l'ente collettivo esercitano attività soggette a ISA differenti, l'adesione al CPB di uno dei soggetti non è condizionata dall'adesione dell'altro. Analoghe

modifiche vengono introdotte con riferimento alle corrispondenti cause di cessazione dal concordato.

Più in generale, qualora il contribuente aderisca al CPB in presenza di una delle cause di esclusione previste dall'articolo 11 del DLGS n. 13 del 2024, l'adesione è considerata priva di effetti. Anche in questo caso viene quindi superato il precedente meccanismo della decadenza successiva.

Il Correttivo interviene anche sulle cause di decadenza dal CPB, soprattutto con riferimento agli errori e alle omissioni presenti nelle dichiarazioni fiscali.

A partire dal biennio 2026-2027, la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al modello Redditi utilizzato per formulare la proposta di concordato non determina più automaticamente la decadenza dal CPB. Qualora sia necessario correggere errori od omissioni relativi a ricavi, compensi o altri dati rilevanti, sarà possibile ricalcolare il reddito e il valore della produzione netta concordati sulla base delle informazioni corrette. Le eventuali violazioni potranno inoltre essere regolarizzate mediante ravvedimento operoso.

Diversa è l'ipotesi in cui gli errori o le omissioni vengano rilevati dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento. In questo caso, il contribuente decade dal CPB qualora, sulla base dei dati corretti relativi al periodo d'imposta precedente a quelli oggetto del concordato, emerga un reddito o un valore della produzione netta superiore di almeno il 30% rispetto a quello concordato.

Un'ulteriore novità riguarda i contribuenti che, terminato un primo biennio di CPB, scelgono di rinnovare l'adesione. Dal biennio 2026-2027 vengono infatti rafforzati alcuni benefici previsti dal regime premiale ISA.

In particolare, la soglia di esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti relativi alle imposte dirette e all'IRAP viene elevata a 70.000 euro annui, mentre per la compensazione dei crediti IVA la soglia sale a 100.000 euro annui. Il limite di 100.000 euro si applica anche all'esonero dal visto di conformità e dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA.

È inoltre prevista l'anticipazione di due anni dei termini di decadenza dell'attività di accertamento.

Per i contribuenti che hanno già aderito al CPB per un primo biennio e rinnovano l'adesione per il 2026-2027, è prevista la possibilità di effettuare mediante pagamenti rateali senza interessi il versamento delle imposte dovute, per le medesime annualità, a titolo di saldo e acconto. In caso di rinnovo non è dovuta la maggiorazione sugli acconti (articolo 20, comma 3-bis del DLGS n. 13/2024).

Le soglie di esonero dal visto di conformità (100.000 euro annui per l'IVA e 70.000 euro annui per imposte dirette e IRAP) e dalla garanzia o dal visto per i rimborsi IVA (100.000 euro annui) sono quelle previste dall'articolo 14 del DLGS n. 13/2024 per i rinnovi. Tra le cause di decadenza (articolo 22 del DLGS n. 13/2024) è inserita la nuova lett. b) relativa a errori od omissioni nei dati comunicati, accertati con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli oggetto di concordato, con reddito o valore della produzione netta superiori di almeno il 30% a quelli concordati.

Art. 29 - Imposta sostitutiva per il rinnovo del concordato preventivo 2026-2027

L'articolo 29 reintroduce il regime del ravvedimento per le annualità 2020-2023, riservandolo ai soggetti ISA che rinnovano l'adesione al Concordato Preventivo Biennale per il 2026-2027. Restano quindi esclusi sia i contribuenti che aderiscono al CPB per la prima volta nel 2026, sia quelli che avevano aderito al CPB 2025-2026, poiché in quest'ultimo caso non si configura un rinnovo.

Il regime consente, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva, di ottenere una sostanziale protezione da determinate rettifiche fiscali relative ai periodi d'imposta 2020, 2021, 2022 e 2023, riguardanti il reddito d'impresa o di lavoro autonomo e l'IVA.

Possono accedere alla sanatoria i contribuenti che nelle annualità interessate hanno applicato gli ISA e che rinnovano il CPB 2026-2027 entro il 31 ottobre 2026. Sono previste specifiche disposizioni anche per alcuni contribuenti che, pur rientrando nell'ambito ISA, non li hanno applicati in determinate annualità a causa di particolari cause di esclusione.

Per i contribuenti che hanno applicato gli ISA, la base imponibile dell'imposta sostitutiva viene determinata applicando al reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, nonché al valore della produzione netta ai fini IRAP, una maggiorazione variabile in funzione del punteggio ISA. Più elevata è l'affidabilità fiscale, minore è l'incremento: si passa dal 5% per un punteggio ISA pari a 10 fino al 50% per un punteggio inferiore a 3.

Anche le aliquote dell'imposta sostitutiva dipendono dal livello di affidabilità fiscale. Per le imposte sui redditi e le relative addizionali, relativamente al 2022 e 2023, le aliquote sono pari al 10% per punteggi ISA almeno pari a 8, al 12% per punteggi da 6 a meno di 8 e al 15% per punteggi inferiori a 6. Per il 2020 e 2021 le aliquote sono ridotte, rispettivamente, al 7%, 8,4% e 10,5%, per tenere conto degli effetti della pandemia. Per l'IRAP l'aliquota è invece pari al 3,9% per il 2022-2023 e al 2,73% per il 2020-2021.

Il ravvedimento è ammesso anche per alcuni soggetti che non hanno applicato gli ISA a causa delle specifiche esclusioni previste per l'emergenza COVID-19, dovute al non

normale svolgimento dell'attività, oppure perché qualificabili come imprese multiattività. In questi casi, per l'annualità interessata, la base imponibile viene calcolata applicando una maggiorazione del 25% al reddito dichiarato e al valore della produzione netta. Le aliquote sostitutive sono fissate al 12,5% per le imposte sui redditi e le addizionali e al 3,9% per l'IRAP, con una riduzione dell'imposta del 30%, che non si applica però alle imprese multiattività.

Per ciascuna annualità, l'imposta sostitutiva relativa alle imposte sui redditi e alle addizionali non può comunque essere inferiore a 1.000 euro.

Il pagamento dovrà essere effettuato a partire dal 1° gennaio 2027 ed entro il 15 marzo 2027, in un'unica soluzione oppure in un massimo di 10 rate mensili di pari importo, maggiorate degli interessi al tasso legale a decorrere dal 16 marzo 2027. In caso di rateizzazione, il ravvedimento si perfeziona soltanto con il pagamento di tutte le rate. Un ritardo nel pagamento di una rata successiva alla prima non determina tuttavia la decadenza se il versamento avviene entro il termine previsto per la rata seguente.

La sanatoria non può perfezionarsi se, prima del pagamento in unica soluzione o della prima rata, al contribuente sono già stati notificati determinati atti dell'Amministrazione finanziaria, quali processi verbali di constatazione, schemi di atti di accertamento o atti di recupero di crediti inesistenti. Le modalità operative per comunicare l'adesione al ravvedimento saranno definite con un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

La sanatoria può inoltre venire meno in alcune circostanze, tra cui la decadenza dal CPB, la decadenza dalla rateazione, l'infedele indicazione delle specifiche cause di esclusione dagli ISA e, nei casi previsti dalla norma, il coinvolgimento del contribuente in determinati procedimenti relativi a reati tributari o ad altri reati espressamente individuati.

Un ulteriore effetto dell'adesione riguarda i termini di accertamento. Per i contribuenti ISA che rinnovano il CPB 2026-2027 e aderiscono al ravvedimento per una o più annualità comprese tra il 2020 e il 2023, i termini di accertamento relativi agli anni oggetto di sanatoria sono prorogati fino al 31 dicembre 2029.

Infine, è prevista una proroga anche indipendentemente dall'adesione al ravvedimento: per i soggetti ISA che rinnovano il CPB 2026-2027, i termini di accertamento che sarebbero scaduti il 31 dicembre 2026 sono prorogati al 31 dicembre 2027.

In sintesi, il regime permette ai contribuenti ISA che rinnovano il CPB 2026-2027 di regolarizzare le annualità 2020-2023 pagando un'imposta sostitutiva, il cui costo è generalmente più favorevole per chi presenta un maggiore livello di affidabilità fiscale. In cambio, il contribuente beneficia di una specifica protezione rispetto agli accertamenti sulle

annualità regolarizzate, fermo restando il rispetto delle condizioni previste dalla disciplina e la contestuale proroga dei relativi termini di accertamento.

Art. 30 - Regime speciale IRAP per gli enti del terzo settore

La disciplina degli Enti del Terzo settore, introdotta con il DLGS n. 117/2017, ha ridefinito profondamente i criteri di qualificazione delle attività svolte dagli enti, stabilendo una nuova distinzione tra natura commerciale e non commerciale. Tuttavia, l'applicazione di questo nuovo regime avrebbe potuto generare significative incertezze interpretative nel calcolo l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Per ovviare a questo problema, il Legislatore ha introdotto un criterio di continuità della qualificazione fiscale delle attività a fini della determinazione dell'imposta.

La nuova disposizione, quindi, lascia immutate le modalità di calcolo del valore della produzione netta previste dal Decreto IRAP, preservando la distinzione tra le diverse tipologie di enti. Per gli enti puramente non commerciali, la base imponibile continua a essere determinata attraverso il cosiddetto metodo retributivo. Nel caso in cui l'ente svolga un'attività mista, ossia affianchi all'area istituzionale anche l'esercizio di attività commerciali, il tributo regionale si calcola separando nettamente i due ambiti.

All'area istituzionale si applica il metodo retributivo, mentre le attività commerciali vengono assoggettate alle regole ordinarie di determinazione dell'imposta. In questa specifica ipotesi, i costi deducibili vengono attribuiti all'attività commerciale in misura proporzionale, calcolata in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e dei proventi di natura commerciale e l'ammontare complessivo di tutte le entrate dell'ente. Infine, per gli enti che si qualificano interamente come commerciali, la base imponibile viene determinata integralmente secondo le regole ordinarie.

La disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta 2026.

Art. 31 - Utilizzo dei file delle fatture elettroniche

È stato ulteriormente ampliato l'ambito di utilizzo dei dati che sono raccolti dal Sistema di Interscambio (SDI) tramite la procedura di fatturazione elettronica. Nello specifico, la norma in commento dispone che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli possa utilizzare i file delle fatture elettroniche, oltre che per le attività di vigilanza e controllo dell'accertamento, anche per le attività di controllo in materia di elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, i controlli sulle cessioni e sugli acquisti intracomunitari di beni e le verifiche sull'esatto adempimento degli obblighi in materia di costituzione e utilizzo del *plafond* IVA.

Art. 32 - Modifiche alle disposizioni tributarie in materia di accise

L'articolo in commento introduce varie modifiche integrative e correttive al Testo Unico delle Accise (TUA).

Tra le più rilevanti si segnala l'estensione, da 5 a 45 giorni, del termine per il mantenimento dell'accreditamento ossia del termine entro il quale il Soggetto Obbligato Accreditato (SOAC) deve trasmettere all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la documentazione o le informazioni richieste per la verifica e il mantenimento del proprio accreditamento e del relativo punteggio di affidabilità.

Ulteriore modifica riguarda la qualificazione d'uso per il gas naturale, in quanto si chiarisce che il gas naturale impiegato all'interno delle strutture ricettive dedicate all'assistenza di disabili, anziani, orfani e indigenti debba essere qualificato come uso non domestico.

Inoltre, è stato allungato, da 60 a 120 giorni, il periodo di validità dell'esonero dall'obbligo di prestare la cauzione per i titolari di deposito fiscale riconosciuti affidabili e di notoria solvibilità che risultassero validi alla data di entrata. Lo stesso esonero sarà in futuro riconosciuto anche ai soggetti obbligati accreditati (SOAC).

Si rivede la disciplina attuativa dell'imposta di consumo sui prodotti lubrificanti e sui bitumi precisando che per i prodotti lubrificanti e i bitumi di petrolio, che sono sottoposti a lavorazioni o condizionamento nel territorio nazionale, l'effettiva immissione in consumo avviene quando i prodotti definitivamente preparati per il consumo finale sono avviati alla distribuzione.

Infine, si estende la facoltà dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di utilizzare i dati delle fatture elettroniche, oltre che per i tradizionali controlli sulle accise, anche per l'analisi del rischio e verifiche in materia doganale e sugli scambi intracomunitari.

Art. 33 - Disposizioni in materia di sanzioni per omessa, errata o tardiva trasmissione dei dati sui corrispettivi giornalieri

È stata introdotta una soglia di tolleranza del 5% per i casi di mancata corrispondenza tra i dati dei corrispettivi incassati mediante pagamento elettronico, memorizzati ai fini della trasmissione telematica al SDI, e i dati degli incassi effettuati tramite strumenti di pagamento elettronico (POS, app, carte, ecc.). Pertanto, in presenza di contenuti disallineamenti o imprecisioni, calcolati con riferimento ai corrispettivi memorizzati nel corso della giornata, non troverà applicazione la sanzione ordinaria, pari a 100 euro per ciascuna operazione anomala, fino a un massimo di 1.000 euro per trimestre.

Si valuta positivamente tale previsione, che sembra tenere conto della fisiologica possibilità di commettere errori involontari nell'indicazione della modalità di incasso, soprattutto considerato che, allo stato attuale, il sistema non consente di correggere tale indicazione.

Si evidenzia, tuttavia, che l'intervento normativo non ha interessato né l'ammontare della sanzione applicabile in caso di superamento della soglia di tolleranza, né quella prevista per il mancato collegamento logico tra i registratori telematici (RT) e i sistemi di incasso elettronico. Si tratta di sanzioni particolarmente gravose, equiparate a quelle previste per la mancata installazione del dispositivo, che non appaiono proporzionate alla gravità della violazione.

Art. 34 - Disposizioni sanzionatorie in materia di adempimento collaborativo

L'articolo inserisce nel DLGS n. 173/2024 (TU sanzioni) il nuovo articolo 69-*tricies ter*, che, nel caso 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 nell'ambito dell'adempimento collaborativo, prevede la sanzione di cui all'articolo 38, comma 1, del citato DLGS aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Art. 35 - Disposizioni di coordinamento

Vengono previste misure di coordinamento tra le norme restrittive contenute nel Correttivo in esame in materia di riporto delle perdite fiscali (articolo 7), sulla ristretta base partecipativa (articolo 23) e sugli accertamenti per antieconomicità (articolo 24) e le nuove disposizioni previste dai nuovi Testi Unici in materia di imposte sui redditi (DLGS n. 117/2026) e in materia di adempimenti ed accertamenti (DLGS n. 141/2026).

Art. 37 - Entrata in vigore

Le misure contenute nel Correttivo in commento entrano in vigore il giorno successivo a quello di sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana (GU n. 185 dell'11 agosto 2026), salvo espressa deroga prevista nelle singole disposizioni.