

# STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

Nicola Giuliano Dottore commercialista  
Raffaella Arbini Dottore commercialista

Aldo Fazzini Consulente aziendale  
Marco Monaco Consulente aziendale

**Ai gentili Clienti**

**Loro sedi**

## **Circolare n. 11/2026 – DLgs. 7.8.2026 n. 148 (c.d. “decreto Omnibus”) / Principali novità**

Il DLgs. 7.8.2026 n. 148, c.d. “decreto Omnibus”, pubblicato sul S.O. n. 30/L alla G.U. 11.8.2026 n. 185, ha introdotto numerose disposizioni in materia fiscale.

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

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

### **Trattamento fiscale dei familiari a carico**

L’art. 1 del DLgs. 148/2026 è intervenuto sulla nozione fiscale di “familiari”, apportando modifiche all’art. 12 del TUIR e ridefinendo i rapporti tra la disciplina delle detrazioni IRPEF e le altre disposizioni che rimandano ai familiari. La riforma chiarisce che il requisito della convivenza o della percezione di assegni alimentari resta necessario solo per le “altre persone” indicate dall’art. 433 c.c., mentre per coniuge e figli il perimetro risulta più lineare. La novità assume rilievo anche per il welfare aziendale, ampliando l’area dei familiari per i quali determinati benefit possono essere riconosciuti in esenzione.

Nello specifico:

- viene eliminato nel primo periodo del co. 4-ter dell’art. 12 il riferimento alla convivenza o alla percezione di assegni alimentari. Ne deriva che quando le disposizioni fanno riferimento ai familiari di cui all’art. 12 del TUIR si considerano tali, ancorché non spetti una detrazione per carichi di famiglia, il coniuge non legalmente ed effettivamente separato, i figli, compresi quelli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto, nonché le altre persone elencate nell’art. 433 c.c.;
- viene modificato il secondo periodo del medesimo co. 4-ter dell’art. 12 del TUIR stabilendo che ove le disposizioni fiscali richiedano la condizione di “familiare fiscalmente a carico”, con riguardo agli “altri familiari” di cui all’art. 433 c.c. necessita l’ulteriore requisito della convivenza o della percezione di assegni alimentari, ferma restando la sussistenza dei requisiti reddituali di cui all’art. 12 co. 2 del TUIR.

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

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

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

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

- 10% per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica;

- 20% per i veicoli elettrici ibridi plug in.

Il valore del fringe benefit è incrementato:

- del 50% dopo il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di prima immatricolazione;
- del 5% in presenza di accessori o di allestimenti (c.d. “optional”) dell’auto aziendale non valorizzati nelle tabelle ACI e non direttamente acquistati dal lavoratore.

Le nuove disposizioni operano dal periodo d’imposta 2026 e si applicano anche ai veicoli concessi nel 2025 che non rientrano nella disciplina transitoria di cui all’art. 1 co. 48-*bis* della L. 207/2024, secondo la quale la modalità di determinazione del *fringe benefit* vigente al 31.12.2024 (quindi in base alle emissioni di anidride carbonica del veicolo) continua a trovare applicazione per:

- i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati dall’1.7.2020 al 31.12.2024;
- i veicoli ordinati dal datore di lavoro entro il 31.12.2024 e concessi in uso promiscuo dall’1.1.2025 al 31.12.2025 (in luogo del precedente termine del 30.6.2025).

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

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

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

## **Deducibilità della svalutazione delle obbligazioni**

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

### Obbligazioni e titoli iscritti nell’attivo circolante

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

In altre parole, la svalutazione delle obbligazioni rilevata a Conto economico concorre alla formazione del reddito, ai sensi dell’art. 92 co. 5 del TUIR, sia per i titoli negoziati in mercati regolamentati, sia per le obbligazioni non quotate.

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

### Obbligazioni e titoli iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie

Il nuovo art. 101 co. 2 del TUIR, così come riformulato, stabilisce che per i beni indicati nell’art. 85 co. 1 lett. c), d) ed e) del TUIR, iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie, si applicano ai fini valutativi le regole dell’art. 94 del TUIR.

Per quanto concerne le obbligazioni e i titoli in serie o di massa iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie, le minusvalenze sono deducibili solo se “realizzate” mediante cessione a titolo oneroso o mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Pertanto, le oscillazioni di valore delle obbligazioni immobilizzate sono sterilizzate ai fini del

reddito di periodo fino al realizzo dei titoli stessi.

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

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

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

### Decorrenza

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

### **Riporto delle perdite di impresa**

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

- le partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite vengono trasferite o comunque acquisite da terzi (anche a titolo temporaneo);
- viene modificata l'attività principale di fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono realizzate.

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

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

### **Proroga dei termini per l'esercizio della detrazione iva**

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

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

La norma interviene:

- sull'art. 19 del DPR 633/72, consentendo di detrarre l'imposta al più tardi con la dichiarazione relativa “al secondo anno successivo” a quello in cui il diritto è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita dello stesso;
- sull'art. 25 del DPR 633/72, prevedendo che la registrazione delle fatture e delle bollette doganali debba

essere effettuata anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa “al secondo anno successivo a quello di ricezione della fattura”.

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

### Retroattività della detrazione per le fatture “a cavallo d'anno”

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

Sul punto si attendono però i necessari chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate e, soprattutto, l'esito del riesame, da parte dei Giudici del Tribunale UE, della Sentenza T-689/24 che ha ispirato le modifiche all'art. 25 del DPR 633/72 ad opera del “decreto Omnibus”. Qualora i Giudici del riesame dovessero riformare l'impugnata sentenza, la normativa interna, così come oggi riformulata, potrebbe risultare non conforme alla giurisprudenza comunitaria.

### **Accertamenti sulle componenti di reddito pluriennali**

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

Qualora si tratti di fattispecie ad effetto pluriennale, occorre comprendere se l'Agenzia delle Entrate sia obbligata ad accertare il primo anno fiscalmente rilevante o meno. Si pensi alle componenti reddituali che hanno riflesso su più anni come la rateizzazione delle plusvalenze, la deduzione delle quote di ammortamento e la deduzione delle spese di manutenzione.

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

L'art. 22 del DLgs. 148/2026 prevede invece che, sia pure per il solo caso dei componenti negativi di reddito con effetto pluriennale, occorre accertare il primo anno fiscalmente rilevante. Pertanto, relativamente a detti componenti negativi del reddito d'impresa, fatta eccezione per quelli relativi ad operazioni inesistenti, il termine di accertamento decorre dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale, per la prima volta, una quota di detti componenti è stata dedotta.

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

Inoltre:

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

La necessità di accertare il primo anno fiscalmente rilevante sussiste esclusivamente per i componenti negativi di reddito con efficacia pluriennale (ammortamenti, spese di manutenzione) e non opera né per i componenti positivi di reddito (ad esempio le plusvalenze) né per le altre casistiche ad effetto pluriennale, come il riporto delle perdite di impresa e le detrazioni di imposta (si pensi alle detrazioni derivanti dal sostenimento di spese edilizie) che vengono fruiti su più anni per scelta del legislatore.

Le nuove disposizioni trovano applicazione per i beni e servizi acquistati a partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2027 e, dunque, non ci possono essere effetti sui procedimenti in corso.

## **Società di capitali a ristretta base sociale**

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

In sintesi, alla società viene richiesto il versamento della maggiore IRES derivante dall’accertamento degli utili non dichiarati; in aggiunta viene pretesa, sempre nei confronti della società, la ritenuta a titolo di imposta che, in ragione della (presunta) distribuzione di tali utili, la società avrebbe dovuto operare (in presenza di soci persone fisiche non imprenditori). La ritenuta viene anche richiesta ai soci in qualità di obbligati solidali.

L’art. 23 del DLgs. 148/2026 conferma e disciplina la richiamata presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in caso di società di capitali a ristretta base proprietaria, a due condizioni:

- si deve trattare di ricavi non contabilizzati e non dichiarati;
- se il recupero riguarda i costi, la presunzione opera solo se si tratta di costi inesistenti e non, ad esempio, per i costi non documentati o non inerenti.

Restano ferme le limitazioni che il legislatore ha posto per la tassazione dei dividendi e, pertanto, qualora i soci siano persone fisiche non imprenditori, alla società viene richiesto il pagamento della ritenuta non operata, ma non è di conseguenza possibile imputare gli utili ai soci assoggettandoli alle aliquote IRPEF ordinarie.

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

## **Accertamenti sull’antieconomicità**

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

Il legislatore specifica che la differenza tra il corrispettivo pattuito e il valore di mercato del bene o del servizio scambiato può essere sintomatica di un reddito occultato solo in presenza di ulteriori elementi indiziari che, valutati anche unitamente a tale difformità, siano gravi, precisi e concordanti.

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

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

Lo Studio resta a disposizione per eventuali chiarimenti.  
Distinti saluti.

15 settembre 2026

Studio Giuliano