

FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 15/2026

Riallineamento straordinario delle divergenze tra valori contabili e fiscali

Il D.Lgs. 7 agosto 2026, n. 148 (in G.U. n. 185 dell'11 agosto 2026, in vigore dal 12 agosto 2026) apre, all'art. 6, una finestra straordinaria e una tantum per eliminare il doppio binario civilistico-fiscale generato da cambiamenti di principi contabili avvenuti prima del 2024.

- **Chi:** società soggette a IRES che, in periodi d'imposta anteriori al 2024, hanno cambiato assetto contabile (FTA/LTA IAS-IFRS, variazione di principi OIC, passaggio di categoria dimensionale, operazioni straordinarie neutrali tra soggetti con principi diversi) e che a fine 2025 hanno ancora divergenze aperte.
- **Come:** solo per saldo globale, con tassazione ad aliquota ordinaria IRES e IRAP. Non è un affrancamento a costo agevolato.
- **Quando:** opzione nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 2026, con versamento in unica soluzione.

Il beneficio non è di aliquota: è di semplificazione, riduzione del rischio di errore dichiarativo e chiusura definitiva di poste che oggi vanno gestite manualmente nei prospetti di riconciliazione.

Perimetro oggettivo

Sono riallineabili le divergenze tra valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali emerse a seguito delle fattispecie elencate dall'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192:

- | | |
|----|--|
| a) | Prima applicazione dei principi contabili internazionali (FTA) |
| b) | Variazione di principi IAS/IFRS già adottati |
| c) | Passaggio dagli IAS/IFRS alla normativa nazionale (LTA) |
| d) | Variazione dei principi contabili nazionali |
| e) | Cambiamento degli obblighi informativi di bilancio per modifica delle dimensioni dell'impresa |
| f) | Applicazione, per le micro-imprese ex art. 2435-ter c.c., dell'art. 83, comma 1, terzo periodo, TUIR |

MILANO

Via Visconti di Modrone 2 - 20122 Milano
4 Tel. +39 02 7608211
Fax +39 02 76082128
segreteria.milano1@vrastudio.it

LODI

Via Gabba 7 - 26900 Lodi
Tel. +39 0371 426484
Fax +39 0371 423347
segreteria.lodi@vrastudio.it

www.vrastudio.it



FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 15/2026

-
- g) Operazioni straordinarie fiscalmente neutrali tra soggetti con principi contabili o obblighi informativi differenti¹
-

Perché la divergenza rientri nella finestra straordinaria devono ricorrere entrambe le condizioni:

1. essersi realizzata in periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2024 (per i soggetti "solari": fino al 2023 compreso);
2. essere ancora esistente al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (per i soggetti "solari": al 31 dicembre 2025).²

Cosa resta escluso

- **Le divergenze strutturali** (art. 10, comma 7, D.Lgs. 192/2024), ossia quelle derivanti dal mancato riconoscimento fiscale, a titolo definitivo, dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio.
- **Le divergenze già coperte** da precedenti regimi di riallineamento o affrancamento.

Per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, il perimetro è quindi il seguente:

- Realizzazione della divergenza : Fino al 2023
- Verifica esistenza disallineamento: 2025
- Decorrenza degli effetti: 2026
- Esercizio dell'opzione: Modello Redditi 2027
- Versamento dell'imposta: Saldo delle imposte relative al 2026

¹ Soggetti che adottano principi contabili differenti (ad esempio fusione per incorporazione di soggetto OIC adopter in soggetto IAS adopter; soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti (es fusione per incorporazione di una microimpresa in un soggetti OIC adopter)

² È esattamente la platea che il regime ordinario introdotto dal D.Lgs. 192/2024 aveva lasciato fuori, applicandosi quest'ultimo alle sole fattispecie dal 2024 in avanti.

FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 15/2026

Il meccanismo: saldo globale, aliquota ordinaria

L'art. 6 rinvia esclusivamente all'art. 11, comma 1, del D.Lgs. 192/2024. La conseguenza operativa è netta e va compresa prima di ogni valutazione di convenienza:

- Il **riallineamento è "globale"**: si applica alla totalità delle divergenze positive e negative rientranti nel perimetro.³
- Si **determina la somma algebrica** delle differenze.
- **Saldo positivo**: è assoggettato a tassazione con aliquota ordinaria IRES e IRAP, maggiorata di eventuali addizionali o maggiorazioni, separatamente dall'imponibile complessivo. La tassazione separata implica che l'onere non è assorbibile da perdite fiscali pregresse o da altre eccedenze.
- **Saldo negativo**: la deduzione concorre alla formazione dell'imponibile per quote costanti, per un numero di periodi d'imposta pari alla maggiore durata residua delle fattispecie riallineate e comunque non inferiore a dieci.

Ai fini IRES e ai fini IRAP le divergenze si assumono distintamente.

Tempistiche e adempimenti

ADEMPIMENTO	TERMINE
Efficacia del riallineamento	Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (2026 per i soggetti "solari")
Esercizio dell'opzione	Nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2026 (modello REDDITI 2027)
Versamento	Unica soluzione, entro il termine di versamento a saldo delle imposte del periodo d'imposta 2026

Non è prevista rateazione.

Si segnala che, in caso di accertamento di violazioni relative alla corretta applicazione dell'art. 11, comma 1, l'opzione resta valida, previa rideterminazione della somma algebrica delle

³ Non è ammesso il riallineamento per singole fattispecie previsto dal comma 2 del medesimo articolo, né la relativa imposta sostitutiva del 18% (IRES) e 3% (IRAP).

FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 15/2026

differenze. Si applicano le ordinarie disposizioni in materia di accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso delle imposte dirette.

Quando conviene valutarlo

Elementi a favore

- Chiusura definitiva di prospetti di riconciliazione che, in alcuni casi, si trascinano da oltre un decennio, con costi amministrativi ricorrenti e rischio di errore crescente al ricambio delle risorse contabili.
- Eliminazione di un'area tipicamente presidiata in sede di due diligence: un doppio binario aperto è una posta di negoziazione in ogni operazione di M&A o di ingresso di terzi nel capitale.
- Semplificazione della fiscalità differita e del relativo carico informativo in nota integrativa.

Elementi di attenzione

- L'aliquota è piena, non agevolata: l'operazione va valutata in termini di anticipazione finanziaria dell'imposta, non di risparmio d'imposta.
- L'obbligo del saldo globale può rendere l'operazione onerosa se le divergenze positive prevalgono nettamente su quelle negative; viceversa, un saldo netto negativo produce una deduzione diluita su almeno dieci esercizi.
- L'esborso è immediato e in unica soluzione: va coordinato con la pianificazione finanziaria 2027.

La convenienza è quindi caso per caso e dipende dalla composizione analitica del saldo, dall'orizzonte di riassorbimento naturale delle divergenze e dalla presenza di operazioni straordinarie attese.

* * *

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Villa Roveda Associati