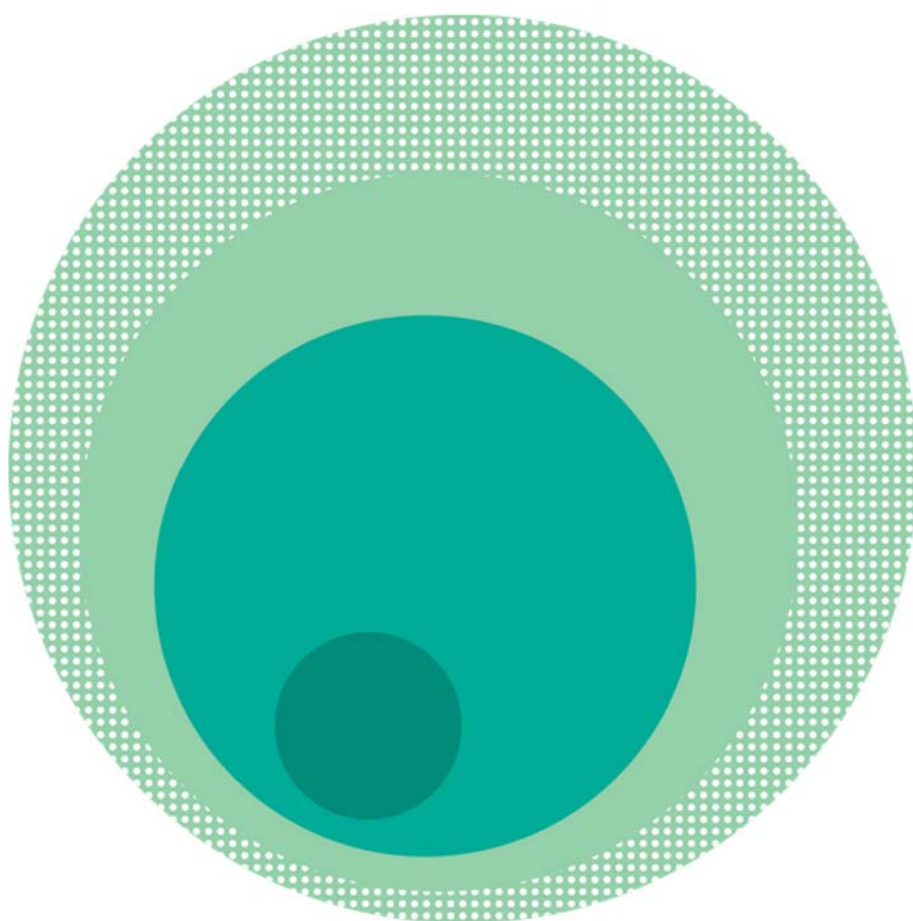


Riallineamento straordinario dei valori contabili e fiscali: nuova opportunità per le divergenze pregresse

L'articolo 6 del D.Lgs. 148/2026 riapre, in via straordinaria, la possibilità di riallineare le divergenze tra valori contabili e fiscali derivanti dai cambiamenti dei principi contabili realizzati nei periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2024 e ancora esistenti al termine del 2025.



1. La normativa di riferimento

La riforma dell'IRES e dell'IRPEF, attuata con il **D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192**, ha introdotto, agli articoli 10 e 11, una disciplina di riallineamento delle divergenze tra valori contabili e fiscali derivanti da operazioni che comportano modifiche dei principi contabili adottati. La disciplina ha carattere strutturale ed è applicabile ai disallineamenti che emergono a partire dal **periodo d'imposta 2024**. Restavano, pertanto, esclusi dal relativo ambito applicativo i disallineamenti originatisi in periodi d'imposta precedenti, per i quali continuava a rendersi necessario il monitoraggio del doppio binario contabile e fiscale sino al completo riassorbimento delle differenze.

Su tale quadro è intervenuto l'**art. 6 del D.Lgs. 7 agosto 2026 n. 148** (c.d. decreto correttivo "Omnibus"), introducendo una **disciplina straordinaria di riallineamento** applicabile, una tantum, ai disallineamenti pregressi.

.

2. I disallineamenti interessati dalla misura

Rientrano nella misura i disallineamenti **verificatisi** (per i soggetti "solari") **nei periodi d'imposta fino al periodo d'imposta 2023 e ancora esistenti al termine del periodo d'imposta 2025**.

Nello specifico, le fattispecie interessate sono le seguenti:

- **disallineamenti derivanti dalla prima applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS ("First Time Adoption", FTA);**

- **disallineamenti derivanti dalle variazioni dei principi IAS/IFRS già adottati, oppure dal passaggio dagli IAS/IFRS ai principi contabili nazionali (OIC);**
- **disallineamenti derivanti dalle variazioni dei principi contabili nazionali OIC** (ad esempio il cambio del criterio di valutazione del magazzino);
- **disallineamenti derivanti dal cambiamento degli obblighi informativi di bilancio** conseguente a una modifica delle dimensioni dell'impresa (ad esempio il passaggio da bilancio abbreviato a quello ordinario);
- **disallineamenti derivanti dall'applicazione, per le microimprese, del principio di derivazione rafforzata**, in caso di opzione per la redazione del bilancio in forma ordinaria o abbreviata;
- **disallineamenti derivanti da operazioni straordinarie fiscalmente neutrali** tra soggetti con principi contabili o obblighi informativi di bilancio differenti (tipicamente, la fusione tra una società OIC e una IAS/IFRS adopter del medesimo gruppo).

3. Come funziona: il meccanismo "a saldo globale"

Il riallineamento opera, come nel regime ordinario, secondo il metodo “**a saldo globale**”. Operativamente, quindi, occorre sommare algebricamente tutte le divergenze positive e negative rilevate, escluse quelle “strutturali” (ovvero le divergenze dovute al mancato riconoscimento definitivo, ai fini fiscali, dei criteri di qualificazione, imputazione temporale o classificazione adottati in bilancio). Successivamente:

- se il saldo è **positivo** (ovvero se il valore contabile è superiore al valore fiscale): l'importo è assoggettato a **tassazione separata con l'aliquota ordinaria dell'Ires e dell'Irap**, senza confluire nel reddito complessivo (in questo caso la convenienza è più gestionale che fiscale: si paga oggi un'imposta comunque dovuta prima o poi, ma si ottiene la certezza del valore fiscalmente riconosciuto da subito e si chiude un doppio binario che, diversamente, andrebbe monitorato in dichiarazione per anni, con relativo rischio di errori e contestazioni in sede di controllo);
- se il saldo è **negativo**: l'importo è **deducibile in quote costanti** a partire dal periodo d'imposta dell'opzione e per un numero di periodi d'imposta non inferiore a **dieci** (in questo caso il vantaggio è immediato: si sblocca una deduzione fiscale che, senza l'opzione, resterebbe congelata fino al realizzo di un bene o di un credito che potrebbe non arrivare mai o arrivare tra molti anni).

Esempio 1: cambio del criterio di valutazione del magazzino

Un'impresa ha abbandonato, nel **2023**, il criterio **LIFO** per il magazzino a favore del **costo medio ponderato** (variazione di un principio contabile nazionale, LTA). Il valore civilistico delle rimanenze finali al **31 dicembre 2025** è di **850.000 euro**; il valore fiscalmente riconosciuto, ancorato al vecchio criterio e mai riallineato, è di **600.000 euro**. La divergenza positiva di **250.000 euro**, se riallineata, sconta un'imposta di circa 69.750 euro (aliquota Ires 24% + Irap 3,9% = 27,9%), da versare in unica soluzione. In cambio, il magazzino "riparte" da un valore fiscale allineato a quello di bilancio, senza dover più tracciare la differenza a ogni scarico di magazzino negli esercizi successivi.

Esempio 2: passaggio da bilancio abbreviato a ordinario

Un'impresa cresciuta negli anni supera, dal **2024**, le soglie dell'articolo 2435-bis c.c. e deve passare dal bilancio abbreviato a quello ordinario, valutando i crediti commerciali a lungo termine al **costo ammortizzato** anziché al valore nominale (cambiamento degli obblighi informativi di bilancio per modifica dimensionale).

Al **31 dicembre 2025** il valore civilistico dei crediti è di **480.000 euro** contro un valore fiscale, ancora al nominale, di **500.000 euro**: una divergenza negativa di **20.000 euro**. Con l'opzione, l'importo diventa deducibile in quote costanti di **2.000 euro** l'anno per (almeno) dieci esercizi, a partire dal 2026, invece di restare bloccato fino all'incasso o alla cancellazione dei singoli crediti.

Esempio 3: Fusione in un gruppo di distribuzione

Una controllante estera IAS/IFRS adopter incorpora, con fusione fiscalmente neutrale, la propria controllata italiana di distribuzione, che adottava i principi contabili nazionali OIC (operazione straordinaria tra soggetti con principi contabili differenti). La riesposizione di alcune poste (tipicamente fondi svalutazione e magazzino) secondo i criteri IAS del soggetto incorporante genera, al **31 dicembre 2025**, un saldo netto negativo di **120.000 euro**, deducibile in quote costanti di **12.000 euro** l'anno per dieci esercizi: un recupero fiscale che, senza l'opzione, sarebbe rimasto sospeso fino al realizzo delle singole poste riesposte.

4. Tempistica e adempimenti

Per i soggetti "solari":

- **l'opzione per il riallineamento** si esercita nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta **2026** (modello Redditi 2027) e ha effetto dallo stesso periodo d'imposta;
- **l'imposta dovuta** si versa in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al **2026** (indicativamente il **30 giugno 2027**, salvo proroghe).

Un'eventuale rettifica del perimetro delle operazioni riallineate operata in sede di accertamento non fa decadere l'opzione, ma incide solo sulla rideterminazione della base imponibile.

5. Indicazioni operative

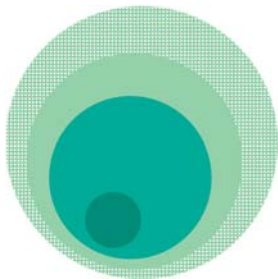
Alla luce di quanto esaminato, si suggerisce di:

- **ricostruire la storia contabile dell'impresa dal 2024 a ritroso**, individuando ogni cambiamento di principio contabile, di dimensione di bilancio o di operazione straordinaria intervenuto fino al 2023;
- **quantificare, per ciascuna fattispecie, la divergenza ancora esistente al 31 dicembre 2025**, verificando che non rientri tra le divergenze "strutturali" escluse dalla misura;
- **calcolare il saldo globale** e valutare, caso per caso, se convenga riallinearsi tenendo conto sia dell'impatto finanziario immediato sia dei benefici di semplificazione e di certezza futura;
- **predisporre per tempo la documentazione a supporto**, in vista dell'esercizio dell'opzione nel modello Redditi 2027 e del versamento entro il saldo delle imposte 2026;
- **monitorare gli sviluppi di prassi**, poiché l'Agenzia delle Entrate non ha ancora pubblicato chiarimenti applicativi specifici sul nuovo regime straordinario.

Lo studio è a disposizione dei Clienti per ogni chiarimento e assistenza.

Marco Nessi

29 settembre 2026



*LET US HELP YOU ACHIEVE
FURTHER BUSINESS SUCCESS*

FIDERCONSULT SRL

ROMA

00144 - Via Marco e Marcelliano 45
Tel. 06.591.74.69
Fax 06.591.35.82

FIRENZE

50132 – Viale Giuseppe Mazzini, 10
Tel. 055.234.79.02

FIDENZA

43036 – Via Monsignor Ottorino
Davighi, 436
Tel. 02.93.21.87.03

MILANO

20121 – Via San Prospero, 4
Tel. 02.93.21.87.03

FiderConsult Srl (the “Firm”) is a member of Urbach Hacker Young International Limited, a UK company, and forms part of the international UHY network of legally independent accounting and consulting firms. UHY is the brand name for the UHY international network. The services described herein are provided by the Firm and not by UHY or any other member firm of UHY. Neither UHY nor any member of UHY has any liability for services provided by other members.”