

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DECRETO 27 dicembre 2024
Disciplina della fiscalità differita nell'esercizio transitorio.

(GU n.305 del 31-12-2024)

IL VICE MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Decreta:

Art. 1 Definizioni

1. Ai fini del presente decreto, s'intende:

a) «Attività fiscali differite»:

1) le imposte anticipate ossia gli importi delle imposte rilevanti recuperabili negli esercizi futuri riferibili a differenze temporanee deducibili e a perdite fiscali non utilizzate; e

2) il riporto a nuovo di crediti d'imposta non utilizzati;

b) «Bilancio rilevante»: il bilancio o rendiconto utilizzato ai fini del calcolo dell'utile o perdita contabile netta ai sensi dell'art. 22 del decreto legislativo o il bilancio o rendiconto utilizzato, ai fini dell'imposta minima nazionale o dell'imposta minima nazionale equivalente, per il calcolo dell'utile o perdita contabile netta in base ai principi contabili locali;

c) «Credito di imposta anteriore»: un credito d'imposta rimborsabile qualificato o un credito d'imposta rimborsabile non qualificato nonché un credito d'imposta negoziabile o un credito d'imposta non negoziabile o un altro credito di imposta, maturato precedentemente l'inizio dell'esercizio transitorio;

d) «Decreto legislativo»: il decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 e relativi allegati;

e) «Esercizio transitorio»: l'esercizio di cui all'art. 54, comma 1, del decreto legislativo;

f) «Immobilizzazione»: ogni diritto alle utilità economiche di un'attività immateriale, finanziaria o materiale, diversa da quella contabilizzata come bene merce;

g) «Impresa o entità trasferente»: l'impresa o l'entità a controllo congiunto che pone in essere un'operazione di trasferimento di una immobilizzazione;

h) «Impresa o entità trasferitaria»: l'impresa o l'entità a controllo congiunto che riceve l'immobilizzazione nell'ambito di un'operazione di trasferimento di una immobilizzazione;

i) «Metodo dell'acquisizione»: il metodo di contabilizzazione indicato al paragrafo 4 e successivi del principio contabile internazionale IFRS 3 Aggregazioni aziendali;

j) «Passività fiscali differite»: le imposte differite ossia gli importi delle imposte rilevanti dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili;

k) «Periodo anteriore»: il periodo compreso tra il 1° dicembre 2021 e l'ultimo giorno dell'esercizio anteriore all'esercizio transitorio;

l) «Periodo anteriore rilevante»: identifica il periodo compreso tra il 1° dicembre 2021 e l'ultimo giorno dell'esercizio anteriore all'esercizio transitorio dell'impresa o entità trasferente;

m) «Trasferimento di una immobilizzazione»: qualsiasi operazione o tecnica contabile posta in essere nel periodo anteriore rilevante tra entità che avrebbero fatto parte del medesimo gruppo multinazionale o nazionale qualora le disposizioni del Titolo II del decreto legislativo fossero state in vigore al momento dell'esecuzione del trasferimento di una Immobilizzazione ma non a causa dello stesso. La nozione include anche un'operazione o una tecnica contabile che coinvolge unicamente la medesima entità. In tal caso, l'impresa o entità trasferente e l'impresa o entità trasferitaria coincidono. Per effetto del trasferimento di una immobilizzazione:

1) il valore contabile di una Immobilizzazione origina ovvero si incrementa nel bilancio rilevante dell'impresa o entità trasferitaria rispetto al suo valore contabile in capo all'impresa o entità trasferente e quest'ultima rileva tale differenza come componente reddituale;

2) l'impresa o entità trasferitaria rileva il valore contabile di una immobilizzazione in misura pari al valore contabile che la stessa aveva in capo all'impresa o entità trasferente alla data del trasferimento e rileva una attività fiscale differita calcolata con riferimento alla differenza tra il valore fiscale della immobilizzazione ed il suo valore contabile;

n) «Valore contabile»: il valore di una Immobilizzazione rilevato nel bilancio rilevante.

2. Le disposizioni del presente decreto sono interpretate ed applicate tenendo conto delle definizioni contenute nel decreto legislativo ed in modo da assicurare il rispetto dell'approccio comune di cui all'art. 9 del decreto legislativo.

Art. 2 Le attività fiscali differite e le passività fiscali differite nell'esercizio transitorio

1. Le attività fiscali differite e le passività fiscali differite, esistenti all'inizio dell'esercizio transitorio nel bilancio rilevante delle imprese e entità a controllo congiunto localizzate in un Paese, sono rilevanti ai fini del calcolo dell'aliquota di imposizione effettiva nell'esercizio transitorio e in quelli successivi. Ai fini del periodo precedente, si tiene conto anche delle attività fiscali differite non iscritte nel suddetto bilancio in mancanza dei relativi presupposti contabili.

2. Fermo restando quanto previsto nell'art. 5, comma 2, con riferimento alle attività fiscali differite e alle passività fiscali differite esistenti all'inizio dell'esercizio transitorio non trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 29, comma 5, del decreto legislativo.

3. Nell'esercizio transitorio e in quelli successivi, ai fini del calcolo dell'aliquota d'imposizione effettiva, non si tiene conto delle iscrizioni o cancellazioni, totali o parziali, di attività fiscali Differite contabilizzate nei suddetti esercizi per effetto di modifiche dei loro presupposti contabili e riferite a perdite fiscali o a differenze temporanee deducibili originatesi anteriormente all'esercizio transitorio.

4. Nell'esercizio transitorio e in quelli ad esso successivi, l'utilizzo di un credito di imposta anteriore non deve essere considerato come una riduzione delle imposte rilevanti rettificata di cui all'art. 28 del decreto legislativo.

5. Alle passività fiscali differite rilevanti ai fini del comma 1 non si applicano le disposizioni di cui all'art. 29, comma 7, del decreto legislativo.

Art. 3 Il valore delle attività fiscali differite e delle passività fiscali differite

1. Salvo quanto previsto all'art. 4, le attività fiscali differite e le passività fiscali differite rilevano ai fini dell'art. 2, comma 1, in misura pari al minore tra il loro valore calcolato applicando l'aliquota minima d'imposta e il loro valore calcolato applicando l'aliquota di imposizione in vigore nel Paese. Quest'ultima è l'aliquota alla quale l'attività fiscale differita o la passività fiscale differita è stata contabilizzata o sarebbe stata contabilizzata in presenza dei relativi presupposti contabili.

2. In deroga al comma 1, le attività fiscali differite che sono state calcolate applicando un'aliquota di imposizione inferiore all'aliquota minima d'imposta sono ricalcolate applicando l'aliquota minima d'imposta se e nella misura in cui esse si riferiscono ad una perdita che sarebbe stata considerata rilevante se fosse maturata nell'esercizio transitorio o negli esercizi successivi.

3. Le attività fiscali differite e le passività fiscali differite rilevanti ai fini dell'art. 2, comma 1, relative a transazioni intervenute nel periodo anteriore e rilevate contabilmente applicando il metodo dell'acquisizione, sono calcolate con riferimento ai valori delle attività e delle passività determinati senza gli effetti del metodo dell'acquisizione.

4. In deroga a quanto indicato al comma 3, le attività fiscali differite e le passività fiscali differite relative a transazioni intervenute antecedentemente al periodo anteriore e rilevate contabilmente applicando il metodo dell'acquisizione sono calcolate con riferimento ai valori delle attività e delle passività determinati a seguito dell'applicazione del citato metodo a condizione che non sia ragionevolmente possibile determinare il loro valore in assenza della sua applicazione.

5. Nelle ipotesi di modifiche al perimetro di consolidamento di cui all'art. 41 del decreto legislativo intervenute antecedentemente all'esercizio transitorio, le attività fiscali differite e le passività fiscali differite rilevanti ai fini dell'art. 2, comma 1, sono calcolate con riferimento ai valori contabili delle attività e delle passività indicati all'art. 41, comma 3, del decreto legislativo, indipendentemente dai valori delle attività fiscali differite e delle passività fiscali differite riportate nel bilancio rilevante.

Art. 4 Il valore dei crediti di imposta anteriori

1. Ai fini dell'art. 2, comma 1, le attività fiscali differite relative a crediti di imposta anteriori rilevano nella misura indicata nel bilancio rilevante se calcolati applicando un'aliquota di imposta inferiore all'aliquota minima di imposta o, in ogni altro caso, rilevano in misura pari al prodotto tra l'aliquota minima di imposta ed il rapporto tra il valore dei suddetti crediti di imposta indicati nel bilancio rilevante e l'aliquota nominale di imposta applicabile nel Paese.

2. L'aliquota nominale di imposta applicabile nel Paese di cui al comma 1 è pari all'aliquota nominale delle imposte rilevanti ivi in vigore nell'esercizio precedente all'esercizio transitorio.

3. Se in un esercizio successivo a quello di cui al comma 2 è modificata l'aliquota nominale delle imposte rilevanti applicabile all'impresa o all'entità a controllo congiunto, l'ammontare dei crediti di imposta anteriori deve essere rideterminato sulla base di quanto indicato al comma 1 avendo a riferimento i crediti di imposta anteriori esistenti all'inizio dell'esercizio. La differenza nell'ammontare dei suddetti crediti non rileva ai fini del computo delle imposte rilevanti rettificata nell'esercizio in cui avviene il ricalcolo. Ai fini del computo delle imposte rilevanti rettificata relative all'esercizio di cui al primo periodo e agli esercizi ad esso successivi, rileva il valore dei crediti di imposta rideterminato ai sensi del primo periodo.

Art. 5 Attività fiscali differite e passività fiscali differite non rilevanti

1. In deroga all'art. 2, comma 1, non si tiene conto delle Attività fiscali differite e delle passività fiscali differite esistenti all'inizio dell'esercizio transitorio e rilevate contabilmente per effetto di un regime fiscale delle società controllate estere non applicato su base individuale che fa riferimento ad un'aliquota d'imposta inferiore al 15 per cento.

2. Ai fini del computo dell'aliquota di imposizione effettiva nell'esercizio transitorio e in quelli ad esso successivi, non rilevano le attività fiscali differite che originano da transazioni poste in essere nel periodo anteriore collegate a:

a) perdite fiscali causate da differenze permanenti; o

b) elementi reddituali che non avrebbero concorso alla formazione del reddito o perdita rilevante ai sensi delle disposizioni del Capo III del Titolo II del citato decreto se le stesse fossero state in vigore al momento della transazione.

Art. 6 Trasferimento di una immobilizzazione contabilizzato al costo

1. In occasione del trasferimento di una immobilizzazione di cui all'art. 1, comma 1, lettera m), numero 2), ai fini dell'applicazione delle disposizioni del Titolo II del decreto legislativo nell'esercizio transitorio e negli esercizi ad esso successivi in capo all'impresa o entità trasferitaria e' disconosciuta ogni attività fiscale differita e ogni passività fiscale differita la cui emersione nel bilancio rilevante e' conseguenza del trasferimento di tale immobilizzazione.

2. Nell'ipotesi di trasferimento di cui al comma 1, l'impresa o entità trasferitaria nel calcolare l'importo del suo utile o perdita contabile netta:

a) considera il valore contabile dell'immobilizzazione rilevato nel bilancio rilevante dell'impresa o entità trasferente alla data del trasferimento e il valore contabile delle attività fiscali differite e delle passività fiscali differite rilevato nel bilancio rilevante dell'impresa o entità trasferente alla data del trasferimento e riferito alla immobilizzazione, così come eventualmente modificatosi, anteriormente all'esercizio transitorio, a seguito di successive capitalizzazioni, ammortamenti, riduzioni di valore e svalutazioni calcolate con riferimento a tale valore;

b) ridetermina il valore delle attività fiscali differite e delle passività fiscali differite di cui alla lettera a) in misura pari al minore tra il loro valore calcolato applicando l'aliquota minima d'imposta e il loro valore calcolato applicando l'aliquota nominale delle imposte rilevanti in vigore nel suo Paese di localizzazione.

3. In deroga a quanto indicato al comma 1, sono riconosciute attività fiscali differite in capo all'impresa o entità trasferitaria se e nella misura in cui la plusvalenza realizzata dall'impresa o entità trasferente in conseguenza del trasferimento di una immobilizzazione:

a) ha concorso a formare il suo reddito imponibile ai fini delle imposte rilevanti ed e' stato assolto il relativo debito di imposta, calcolato con un'aliquota non inferiore alla aliquota minima di imposta;

b) ha determinato l'annullamento di attività fiscali differite che avrebbero assunto rilievo ai sensi dell'art. 2, comma 1, o la mancata iscrizione di attività fiscali differite;

c) ha concorso a formare il reddito imponibile o ha determinato uno degli effetti di cui alla lettera b) nell'ambito di un regime di consolidato fiscale a cui essa partecipa;

d) e' stata assoggettata ad imposizione in capo ad una impresa o entità a controllo congiunto e le relative imposte rilevanti sarebbero state allocate all'impresa o entità trasferente ai sensi dell'art. 31 del decreto legislativo.

4. Le attività fiscali differite riconosciute ai sensi del comma 3 in capo all'impresa o entità trasferitaria sono pari al minore tra:

a) la somma delle imposte rilevanti determinate ai sensi del comma 3 dovute dall'impresa o entità trasferente;

b) il prodotto tra l'aliquota di imposta minima e la differenza tra il costo fiscale della immobilizzazione dell'impresa o entità trasferitaria e il suo valore contabile in capo alla impresa o entità trasferente alla data del trasferimento di una immobilizzazione.

5. Il riconoscimento in capo all'impresa o entità trasferitaria di una attività fiscale differita nell'esercizio transitorio, ai sensi del presente articolo, non riduce l'importo delle imposte rilevanti rettificata di cui all'art. 28 del decreto legislativo.

6. L'importo delle attività fiscali differite e' modificato in proporzione alla riduzione del valore contabile delle immobilizzazioni verificatesi nell'esercizio per effetto di ammortamenti, riduzioni di valore e svalutazioni.

Art. 7 Trasferimento di immobilizzazioni contabilizzate al valore equo

1. Se l'impresa o entità trasferitaria, in occasione di un trasferimento di una Immobilizzazione di cui all'art. 1, comma 1, lettera m), numero 1), ha rilevato nel proprio bilancio rilevante una Immobilizzazione al valore equo, tale valore puo' essere adottato ai fini dell'applicazione delle disposizioni del Titolo II del decreto legislativo nell'esercizio transitorio e negli esercizi ad esso successivi. Le disposizioni del periodo precedente si applicano, in luogo di quelle dell'art. 6, nel caso in cui l'impresa o entità trasferitaria avrebbe comunque avuto il diritto di considerare, ai sensi delle disposizioni del citato art. 6, una attività fiscale differita in misura non inferiore al prodotto tra l'aliquota minima di imposta e la differenza tra il valore della immobilizzazione ai fini delle locali imposte rilevanti dell'impresa o entità trasferitaria e il suo valore contabile in capo all'impresa o entità trasferente.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.