

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DECRETO 27 dicembre 2024

Disciplina della fiscalita' differita nell'esercizio transitorio.
(24A07025)

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

IL VICE MINISTRO DELL'ECONOMIA
E DELLE FINANZE

Visto l'art. 3, comma 1, lettera e) della legge 9 agosto 2023, n. 111, con cui e' stato delegato il Governo a recepire la direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 15 dicembre 2022, seguendo altresì l'approccio comune condiviso a livello internazionale in base alla guida tecnica dell'OCSE sull'imposizione minima globale;

Visto l'art. 9, comma 3, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 301 del 28 dicembre 2023, che demanda ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze le disposizioni attuative dei contenuti del Commentario alle regole OCSE, approvato e pubblicato il 14 marzo 2022 «Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two)» e successive modificazioni, e delle guide amministrative previste nell'art. 8.3 delle suddette regole OCSE e del loro aggiornamento;

Visto l'art. 54 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 301 del 28 dicembre 2023, che reca disposizioni transitorie sulle imposte anticipate, sulle imposte differite e sulle immobilizzazioni trasferite;

Visto l'art. 18 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 301 del 28 dicembre 2023, riguardante l'imposta minima nazionale e le relative disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale del 1° luglio 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 159 del 9 luglio 2024;

Vista la direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 15 dicembre 2022, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione;

Visto il regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali;

Visto il decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, recante attuazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della legge 26 marzo 1990, n. 69;

Visto il decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, recante disposizioni in materia di principi contabili internazionali;

Considerata la necessita' di adeguamento alle direttive emanate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico in materia di sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia - regole OCSE contro l'erosione della base imponibile globale (Secondo pilastro);

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 11 novembre 2022, con l'unita delega di funzioni, registrato alla Corte dei conti il 14 novembre 2022 - Ufficio di controllo sugli atti della Presidenza del Consiglio, del Ministero della giustizia e del Ministero degli affari esteri, reg. n. 2833, concernente l'attribuzione all'on. prof. Maurizio Leo del titolo di vice Ministro del Ministero dell'economia e delle finanze;

Decreta:

Art. 1

Definizioni

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

a) «Attivita' 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 nonche' 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 utilita' economiche di un'attivita' immateriale, finanziaria o materiale, diversa da quella contabilizzata come bene merce;

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

h) «Impresa o entita' trasferitaria»: l'impresa o l'entita' 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) «Passivita' 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 entita' trasferente;

m) «Trasferimento di una immobilizzazione»: qualsiasi operazione o tecnica contabile posta in essere nel periodo anteriore rilevante tra entita' 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 entita'. In tal caso, l'impresa o entita' trasferente e l'impresa o entita' 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 entita' trasferitaria rispetto al suo valore contabile in capo all'impresa o entita' trasferente e quest'ultima rileva tale differenza come componente reddituale;

2) l'impresa o entita' trasferitaria rileva il valore contabile di una immobilizzazione in misura pari al valore contabile che la stessa aveva in capo all'impresa o entita' trasferente alla data del trasferimento e rileva una attivita' 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 attivita' fiscali differite e le passivita' fiscali differite nell'esercizio transitorio

1. Le attivita' fiscali differite e le passivita' fiscali differite, esistenti all'inizio dell'esercizio transitorio nel bilancio rilevante delle imprese e entita' 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 attivita' 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 attivita' fiscali differite e alle passivita' 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 attivita' 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 e' 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 e' modificata l'aliquota nominale delle imposte rilevanti applicabile all'impresa o all'entita' 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

Attivita' fiscali differite e passivita' fiscali differite non rilevanti

1. In deroga all'art. 2, comma 1, non si tiene conto delle Attivita' fiscali differite e delle passivita' fiscali differite esistenti all'inizio dell'esercizio transitorio e rilevate contabilmente per effetto di un regime fiscale delle societa' 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 attivita' 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 entita' trasferitaria e' disconosciuta ogni attivita' fiscale differita e ogni passivita' 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 entita' 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 entita' trasferente alla data del trasferimento e il valore contabile delle attivita' fiscali differite e delle passivita' fiscali differite rilevato nel bilancio

rilevante dell'impresa o entita' trasferente alla data del trasferimento e riferito alla immobilizzazione, cosi' 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 attivita' fiscali differite e delle passivita' 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 attivita' fiscali differite in capo all'impresa o entita' trasferitaria se e nella misura in cui la plusvalenza realizzata dall'impresa o entita' 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 attivita' fiscali differite che avrebbero assunto rilievo ai sensi dell'art. 2, comma 1, o la mancata iscrizione di attivita' 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 entita' a controllo congiunto e le relative imposte rilevanti sarebbero state allocate all'impresa o entita' trasferente ai sensi dell'art. 31 del decreto legislativo.

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

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

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

5. Il riconoscimento in capo all'impresa o entita' trasferitaria di una attivita' 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 attivita' 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 entita' 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 entita' trasferitaria avrebbe comunque avuto il diritto di considerare, ai sensi delle disposizioni del citato art. 6, una attivita' 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 entita' trasferitaria e il suo valore contabile in capo all'impresa o entita' trasferente.

Il presente decreto sara' pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 27 dicembre 2024

Il Vice Ministro: Leo