

## Relazione illustrativa

Il presente decreto, emanato ai sensi dell'articolo 18, comma 9, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (di seguito Decreto Legislativo), reca le disposizioni attuative riguardanti l'imposta minima nazionale o *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)* secondo la terminologia utilizzata nelle *Model Rules* (o Regole GloBE). Si ricorda che tale imposta è stata prevista nell'articolo 11 della Direttiva Ue 2022/2523 del Consiglio, in coerenza con l'approccio comune richiesto dalle Regole GloBE, al fine di consentire a ciascuno Stato membro di prelevare le imposte integrative relative alle entità a bassa imposizione localizzate sul suo territorio. Si tratta di un'imposta facoltativa che trova applicazione, nei rispettivi ordinamenti che decidono di implementarla, in via prioritaria rispetto all'imposta minima integrativa (IIR) e all'imposta minima suppletiva (UTPR).

Con l'articolo 3, comma 1, lettera e) della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, il legislatore italiano ha scelto di esercitare tale facoltà e di applicare un'imposta minima nazionale alle entità italiane appartenenti a grandi gruppi (multinazionali ed interni) che scontano nel nostro Paese un'imposizione sui redditi effettiva inferiore all'aliquota del 15 per cento. Questa imposta, introdotta con l'articolo 18 del decreto legislativo delegato, è stata disegnata per essere qualificata, ossia per essere detratta dall'imposizione integrativa complessivamente dovuta nel Paese, e costituire un "Porto Sicuro" consentendo, ai gruppi che intendono avvalersi della semplificazione prevista dall'OCSE, di assumere l'importo pagato a titolo di imposta minima nazionale pari all'imposizione integrativa complessivamente dovuta in Italia.

Per essere considerata "qualificata" e costituire un "Porto Sicuro", l'imposta minima nazionale deve soddisfare precise condizioni stabilite nelle Regole GloBE. Tali condizioni, concordate a livello internazionale nell'ambito del Quadro di implementazione delle regole OCSE (cd. *Implementation Framework*), sono state inizialmente definite nel capitolo 5 della Guida Amministrativa "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two)*" del 1° febbraio 2023 (di seguito AG febbraio 2023). Successivamente, sono stati forniti ulteriori chiarimenti nei capitoli 4 e 5 della Guida Amministrativa "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two)*" pubblicata dal Quadro Inclusivo sul BEPS il 13 luglio 2023 (di seguito AG luglio 2023).

Le disposizioni del presente decreto tengono conto dei chiarimenti forniti nelle suddette Guide Amministrative e declinano nel dettaglio alcuni aspetti, già recepiti nel Titolo II del Decreto Legislativo, a fini di completezza, coerenza e certezza nell'applicazione dell'imposta minima nazionale. Oltre a precisare l'ambito soggettivo di applicazione, il presupposto applicativo e le regole di determinazione dell'imposta, il decreto definisce i criteri di conversione degli importi denominati in una valuta diversa dall'euro, rinvia alle determinazioni del Quadro Inclusivo sul BEPS per il riconoscimento e la perdita dello *status* di imposta "qualificata" e per il riconoscimento e la perdita dei requisiti del "Porto Sicuro". Esso chiarisce anche le regole per l'individuazione dei soggetti tenuti al versamento dell'imposta, le modalità di allocazione dell'onere tra i soggetti appartenenti al gruppo e la loro responsabilità congiunta e solidale. Si precisa, infine, che le disposizioni attuative collegate alla presentazione della dichiarazione fiscale dell'imposta minima nazionale e al relativo versamento nonché le disposizioni riguardanti i conseguenti controlli saranno contenute nel decreto ministeriale cui rinvia l'articolo 53, comma 3, del Decreto Legislativo.



L'**articolo 1**, comma 1, chiarisce il significato di alcuni termini utilizzati nel presente decreto e, al comma 2, rinvia alle definizioni del Decreto Legislativo al fine di garantire e preservare l'integrità dell'approccio comune su cui si basano le Regole GloBE.

L'**articolo 2** delinea l'ambito soggettivo di applicazione dell'imposta in esame.

Al comma 1, si precisa che essa si applica alle imprese e alle entità a controllo congiunto localizzate in Italia, ed alle entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano, che fanno parte dei gruppi cui sono destinate le Regole GloBE. In sostanza, i soggetti sopra indicati devono appartenere a gruppi multinazionali o nazionali con ricavi consolidati annui pari o superiori a 750 milioni di euro, ivi compresi i ricavi delle entità escluse di cui al comma 2, risultanti nel bilancio consolidato della controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato. Per la verifica del suddetto requisito dimensionale si rinvia alle disposizioni dell'articolo 10 del Decreto Legislativo.

Analogamente a quanto avviene per l'imposta minima integrativa e per l'imposta minima suppletiva, il comma 2 contempla le medesime categorie di entità, indicate nell'articolo 11 del Decreto Legislativo, che non sono soggette all'imposta minima nazionale, come analoghe sono le conseguenze di tale esclusione. Al riguardo, si ricorda che gli elementi delle entità escluse (come utili, perdite, imposte rilevanti, immobilizzazioni materiali e spese per il personale) non sono conteggiati ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, ad eccezione del computo della soglia di ricavi prevista al comma 1. Infine, le entità escluse non hanno l'obbligo amministrativo di presentare la comunicazione rilevante di cui all'articolo 51 del Decreto Legislativo né i loro dati devono essere riportati in tale comunicazione se non nelle informazioni riguardanti la struttura del gruppo o in altre informazioni concordate nell'ambito del cd. *Implementation Framework*. Inoltre, resta ferma la possibilità per il gruppo di non avvalersi di tale esclusione esercitando l'opzione prevista nel comma 3 del citato articolo 11.

Al fine di individuare il corretto perimetro applicativo dell'imposta minima nazionale, il comma 3 della disposizione in commento rinvia ai criteri di localizzazione dettati nell'articolo 12 del Decreto Legislativo.

L'**articolo 3** disciplina il presupposto applicativo, chiarendo, al comma 1, che l'imposta minima nazionale è dovuta, in un esercizio, dal gruppo multinazionale o nazionale quando l'aliquota di imposizione effettiva (anche ETR), relativa ai soggetti passivi di cui all'articolo 2, comma 1, è inferiore all'aliquota minima d'imposta ossia è inferiore al 15 per cento. Ai fini dell'imposta in esame, le regole di determinazione dell'aliquota di imposizione effettiva sono le medesime adottate nel Titolo II del Decreto Legislativo, fatte salve le deroghe espressamente previste.

In particolare, ai sensi del comma 2, il calcolo è effettuato in ciascun esercizio sulla base delle seguenti disposizioni: i) articolo 33 del Decreto Legislativo per le imprese localizzate in Italia e per le entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano; ii) articolo 43 del Decreto Legislativo per le entità a controllo congiunto e per i gruppi a controllo congiunto, localizzati nel territorio dello Stato; iii) articolo 38 Decreto Legislativo per le imprese partecipate in misura minoritaria e per i sottogruppi di minoranza, localizzati in Italia; iv) articolo 48 del Decreto Legislativo per le entità di investimento e le entità assicurative di investimento localizzate in Italia, diverse da quelle considerate fiscalmente trasparenti o da quelle cui si applica il regime della distribuzione imponible. In relazione a queste ultime due categorie di entità (*i.e.* le imprese fiscalmente trasparenti e quelle a cui si applica il regime



della distribuzione imponibile), infatti, le Regole GloBE (e il Decreto Legislativo) non prevedono un meccanismo di calcolo dell'aliquota d'imposizione effettiva.

Il comma 3, conformemente alla deroga contenuta nell'articolo 18, comma 1, lettera b) del Decreto Legislativo che recepisce i chiarimenti forniti dall'OCSE, stabilisce che, ai fini del calcolo dell'aliquota d'imposizione effettiva di imprese ed entità a controllo congiunto localizzate in Italia, non si tiene conto delle imposte rilevanti dovute da un'impresa proprietaria localizzata all'estero, in applicazione di un regime sulle società controllate estere o di un regime di consolidato fiscale mondiale (cfr. articolo 31, comma 3, del Decreto Legislativo) ovvero per effetto della qualificazione di entità ibrida attribuita all'impresa o entità a controllo congiunto localizzata nel territorio dello Stato (cfr. articolo 31, comma 4, del Decreto Legislativo). Analogamente, non rilevano le imposte rilevanti dovute da una casa madre estera relativamente alle stabili organizzazioni localizzate nel territorio dello Stato (cfr. articolo 31, comma 1, del Decreto Legislativo). Non si tiene conto, altresì, delle Regole GloBE di attribuzione delle imposte pagate dalle imprese proprietarie estere sugli utili distribuiti da imprese localizzate in Italia (cfr. articolo 31, comma 5, del Decreto Legislativo). La divergenza dalle ordinarie regole previste nei commi 1, 3, 4, 5 e 6 dell'articolo 31 del Decreto Legislativo consente di attribuire all'Italia priorità nel prelievo dell'imposizione integrativa stabilita dalle Regole GloBE in relazione ai membri del gruppo a bassa imposizione ivi localizzati attraverso l'imposta minima nazionale e di poter, al contempo, soddisfare i criteri del "Porto Sicuro" OCSE.

Anche il comma 4 attiene al calcolo dell'aliquota d'imposizione effettiva ma affronta il tema del numeratore del rapporto da una prospettiva speculare rispetto a quella del comma 3, confermando le ordinarie regole GloBE. In sostanza, ai fini dell'ETR, non si deve tener conto delle imposte rilevanti dovute in Italia dai soggetti passivi di cui all'articolo 2, comma 1, a seguito dell'applicazione del regime sulle CFC di cui all'articolo 167 del TUIR o del consolidato fiscale mondiale di cui all'articolo 130 e seguenti del TUIR, salvo l'ammontare eccedente di imposte rilevanti relative a redditi passivi che non può essere allocato alla controllata estera in base alla limitazione prevista nell'articolo 31, comma 6, secondo periodo, del Decreto Legislativo. Sempre ai fini dell'ETR, non sono computate le imposte rilevanti subite dai soggetti passivi di cui all'articolo 2, comma 1, a titolo di ritenuta applicata in un altro Paese, sugli utili distribuiti da un'impresa ivi residente, così come non sono da considerare, ai fini in esame, le imposte rilevanti dovute dai soggetti passivi di cui all'articolo 2, comma 1 in qualità di imprese proprietarie in relazione ad entità ibride localizzate all'estero o dovute in relazione a redditi attribuibili a stabili organizzazioni localizzate all'estero, a meno che non operi l'eccezione prevista all'articolo 31, comma 8, del Decreto Legislativo. Al riguardo, si ricorda che se il reddito rilevante di una stabile organizzazione è allocato alla casa madre ai sensi dell'articolo 25, comma 5, del Decreto Legislativo (cui si rinvia), le imposte rilevanti ad esso relative dovute nel Paese di localizzazione della stabile organizzazione sono considerate come imposte rilevanti della casa madre per un importo non superiore al valore del reddito rilevante moltiplicato per la più elevata aliquota impositiva sul reddito di impresa applicabile nel Paese di localizzazione della casa madre. In sostanza, l'eccezione in esame assicura che, nei casi in cui il reddito (o perdita) rilevante di una stabile organizzazione estera sia trattato come reddito (o perdita) rilevante della casa madre localizzata in Italia, le imposte rilevanti collegate a tale reddito siano incluse nel numeratore della formula dell'aliquota di imposizione effettiva della casa madre utilizzata per determinare l'imposta minima nazionale. Le sopra menzionate imposte rilevanti, tuttavia, non possono eccedere il valore risultante dalla moltiplicazione del reddito (o perdita) rilevante della stabile organizzazione considerato come reddito (o perdita) rilevante della casa madre localizzata in Italia per la più alta aliquota IRES applicabile.



L'articolo 4 è dedicato alla determinazione dell'imposta minima nazionale.

Ai sensi del comma 1, il computo della base imponibile avviene, in ogni esercizio, in maniera conforme alle Regole GloBE (trasfuse nel Titolo II e nelle definizioni dell'allegato A del Decreto Legislativo). Tuttavia, a differenza delle Regole GloBE, l'imposta minima nazionale si applica indipendentemente dalla quota di partecipazione detenuta nei soggetti passivi indicati nell'articolo 2, comma 1 del presente decreto da parte di qualsiasi controllante (UPE, IPE o POPE) del gruppo multinazionale o nazionale, salvo quanto previsto nell'articolo 48 del Decreto Legislativo che è disegnato per assicurare la neutralità fiscale agli investitori di minoranza delle entità di investimento o delle entità assicurative d'investimento (cfr. capitolo 4, paragrafi 31 e seg. delle AG luglio 2023). Inoltre, ai fini dell'imposta minima nazionale, non valgono i criteri di allocazione dell'imposizione integrativa di cui all'articolo 34, comma 7, del Decreto Legislativo, che sono disciplinati nell'articolo 10 del presente decreto.

Il comma 2 riprende la formula dell'imposizione integrativa contenuta nell'articolo 34, comma 4, del Decreto Legislativo senza includere la detrazione riferita all'imposta minima nazionale per evitare un riferimento circolare. In sostanza, in un esercizio, l'imposta minima nazionale è pari al prodotto tra il profitto eccedente relativo ai soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, e l'aliquota di imposizione integrativa, maggiorato dell'imposizione integrativa addizionale relativa ai medesimi soggetti, determinata ai sensi dell'articolo 36 del Decreto Legislativo.

Trattandosi di modalità analoga a quella prevista per l'imposizione integrativa dalle Regole GloBE, il comma 3 stabilisce che il profitto eccedente si determina applicando la riduzione del reddito da attività economica sostanziale (SBIE), di cui all'articolo 35 del Decreto Legislativo e tenendo conto delle aliquote previste nel relativo allegato B, in relazione alle imprese o alle entità a controllo congiunto localizzate in Italia o alle entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano. Resta ferma la possibilità per il gruppo di non avvalersi dello SBIE, esercitando l'apposita opzione prevista all'articolo 35, comma 2, del Decreto Legislativo.

Il comma 4 chiarisce che, anche ai fini dell'imposta minima nazionale, l'aliquota d'imposizione integrativa, il profitto eccedente e l'imposta minima nazionale si determinano, in ogni esercizio, per tutte le imprese del gruppo localizzate nel territorio dello Stato italiano ma separatamente rispetto ai seguenti "sottogruppi" o "cluster" di soggetti:

- a) ciascuna entità a controllo congiunto che non è membro di un gruppo a controllo congiunto;
- b) le entità appartenenti al medesimo gruppo a controllo congiunto;
- c) le entità di investimento;
- d) le entità assicurative di investimento;
- e) ciascuna impresa partecipata in misura minoritaria che non è membro di un sottogruppo di minoranza;
- f) le imprese appartenenti al medesimo sottogruppo di minoranza;
- g) ciascuna entità apolide costituita in base alle leggi dello Stato italiano.

Il comma 5 conferma la validità dell'opzione di cui all'articolo 2, comma 1, del Decreto sui regimi transitori semplificati, esercitata in relazione alle imprese ed alle entità a controllo congiunto localizzate in Italia ai fini dell'imposta minima nazionale dovuta dal gruppo, in un esercizio, per tali imprese ed entità. In caso di valido esercizio dell'opzione, l'imposta minima nazionale si assume pari a zero per l'esercizio ed in relazione ai soggetti cui si riferisce tale opzione.

Analogamente, il comma 6 conferma l'applicazione dell'opzione per il regime *de minimis* previsto all'articolo 37, comma 1, del Decreto Legislativo ai fini dell'imposta in esame. L'opzione, esercitata in relazione ad un esercizio, separatamente per le imprese e per le entità a controllo congiunto



localizzate in Italia, comporta che il gruppo non è tenuto al pagamento dell'imposta minima nazionale, per tali imprese ed entità, in quell'esercizio.

In coerenza con quanto disposto all'articolo 18, comma 2, del Decreto Legislativo, l'**articolo 5**, comma 1, individua i principi contabili locali da utilizzare ai fini del calcolo dell'imposta minima nazionale da parte di tutte le imprese o entità a controllo congiunto localizzate in Italia e dalle entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano. Questa scelta è contemplata nella Guida Amministrativa OCSE di luglio 2023 (cfr. paragrafo 24 del capitolo 5.1), come possibilità alternativa agli *accounting standard* adottati nella predisposizione del bilancio consolidato della controllante capogruppo in grado di soddisfare il requisito dello *Standard* di contabilità previsto per qualificare l'imposta minima nazionale quale "Porto Sicuro". In sostanza, il profitto eccedente e, per l'effetto, l'importo dell'imposta minima nazionale sono calcolati sulla base dei bilanci individuali o rendiconti redatti in conformità ai principi contabili locali ossia i principi contabili da queste adottati in ottemperanza alla normativa fiscale o societaria italiana oppure sulla base dei bilanci individuali o rendiconti soggetti a revisione contabile esterna qualora questi siano redatti in conformità a tali principi contabili locali in assenza di uno specifico obbligo in tale senso stabilito dalla normativa fiscale o societaria italiana. Si ricorda che tali principi, come definiti all'articolo 1, comma 1, numeri 4) e 5) del decreto, sono i principi contabili emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 38 del 2005 e gli IFRS adottati dall'Unione a norma del regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali.

Il comma 2 disciplina l'ipotesi in cui non tutti i soggetti passivi di cui all'articolo 2, comma 1, appartenenti al gruppo adottano il medesimo set di principi contabili locali, stabilendo, in tale evenienza, l'adozione dello *standard* contabile principale suggerito dall'OCSE. Si ricorda che esso consiste nell'adozione dei principi contabili del bilancio consolidato predisposto dalla controllante capogruppo in conformità all'articolo 22, comma 1, secondo periodo, del Decreto Legislativo o dei principi contabili adottati in conformità al comma 2 del medesimo articolo 22 (cfr. capitolo 5 paragrafo 19 AG luglio 2023).

Il successivo comma 3 del decreto precisa che il requisito dell'adozione del medesimo principio contabile locale deve essere verificato autonomamente in relazione alle imprese ed ai sottogruppi di soggetti appartenenti al gruppo che calcolano, in via separata, l'imposta minima nazionale secondo quanto previsto nell'articolo 4, comma 4.

L'**articolo 6**, in linea con i chiarimenti forniti dall'OCSE nella Guida amministrativa pubblicata a luglio 2023 riguardanti la valuta (cfr. paragrafo 31 del capitolo 5.1), precisa il contenuto dei commi 4 e 5 dell'articolo 18 del Decreto Legislativo. Al riguardo, si ricorda che se tutte le imprese o le entità a controllo congiunto localizzate nel territorio dello Stato italiano o le entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano appartenenti al gruppo adottano l'euro come valuta funzionale, i calcoli per determinare l'imposta minima nazionale sono espressi in euro. Diversamente, qualora la suddetta circostanza non sia verificata, il comma 1 dell'articolo in esame prevede che il gruppo eserciti un'opzione nella dichiarazione fiscale di cui all'articolo 53 del Decreto Legislativo per scegliere di effettuare i calcoli dell'imposta minima nazionale (in relazione ai soggetti



passivi di cui all'articolo 2, comma 1 del decreto) utilizzando la valuta di presentazione del bilancio consolidato oppure l'euro. Si tratta di un'opzione che ha validità per 5 esercizi, da esercitare separatamente in relazione ai soggetti indicati nell'articolo 4, comma 4, che può essere rinnovata.

Ai sensi del comma 2, in caso dell'esercizio della suddetta opzione, i soggetti del gruppo che utilizzano una diversa valuta funzionale rispetto a quella prescelta, sono tenuti ad operare la conversione sulla base delle regole di conversione valutaria previste nel principio contabile adottato ai fini della predisposizione del bilancio consolidato. In quest'ultima ipotesi, il profitto eccedente e l'imposta minima nazionale sono calcolati facendo riferimento agli importi denominati nella valuta di presentazione del bilancio consolidato. Questa regola si applica indipendentemente dal criterio adottato per la conversione in euro del debito per l'imposta minima nazionale ai fini del suo pagamento (cfr. paragrafo 118.54, ultimo periodo, del Commentario all'art. 10.1 inserito dal par. 65, capitolo 5, dell'AG luglio 2023).

In particolare, il successivo comma 3 disciplina i casi in cui il profitto eccedente è calcolato in una valuta diversa dall'euro, stabilendo che, ai fini del pagamento dell'imposta minima nazionale, l'importo dovuto dal gruppo è convertito in euro utilizzando il tasso di cambio dell'ultimo giorno dell'esercizio di riferimento. Il medesimo tasso di cambio è utilizzato per il pagamento dell'imposta minima integrativa e per l'imposta minima suppletiva calcolata in una valuta diversa dall'euro (cfr. capitolo 1, paragrafi 23 - 25 della AG luglio 2023).

L'**articolo 7** richiama le regole afferenti all'esercizio transitorio in relazione all'applicazione della imposta minima nazionale.

Il comma 1 contiene il principio espresso ai paragrafi 118.48 e 118.49 del Commentario all'articolo 10.1 delle Regole GloBE in forza del quale la disciplina dell'esercizio transitorio di cui all'articolo 54 del Decreto Legislativo deve trovare applicazione anche in sede di applicazione dell'imposta minima nazionale. A tal proposito, si ricorda che il principio sotteso alla disciplina della imposta minima nazionale è che essa deve portare alla liquidazione di una imposizione integrativa sostanzialmente coerente con, e comunque non costantemente inferiore a, quella determinata in base alle Regole GloBE (ossia all'imposta minima integrativa, anche equivalente, e all'imposta minima suppletiva, anche equivalente). Conseguentemente, un Paese deve *inter alia* prevedere che la propria imposta minima nazionale adotti un esercizio transitorio identico a quello rilevante per le Regole GloBE.

Il comma 2 descrive l'ipotesi in cui l'esercizio di prima applicazione della imposta minima nazionale è anteriore rispetto a quello di prima applicazione delle Regole GloBE. In tale circostanza, come indicato ai paragrafi 118.49.1 e 118.49.2 del Commentario all'articolo 10.1 delle Regole GloBE, diviene necessario prevedere una serie di regole volte a coordinare l'esercizio transitorio rilevante ai fini della imposta minima nazionale con quello rilevante ai fini delle Regole GloBE. La divaricazione temporale tra il primo esercizio di applicazione della imposta minima nazionale rispetto al primo esercizio rilevante ai fini delle Regole GloBE può verificarsi, ad esempio, con riferimento ad un gruppo multinazionale che possiede una impresa localizzata in Italia (pertanto soggetta all'imposta minima nazionale) ma la sua controllante capogruppo nonché le eventuali partecipanti intermedie e/o partecipanti parzialmente possedute e/o altre imprese del gruppo non sono localizzate in Paesi che applicano le Regole GloBE. Successivamente, è sufficiente che almeno uno di tali Paesi adotti le Regole GloBE affinché l'impresa localizzata in Italia sia soggetta all'imposta minima integrativa equivalente e/o all'imposta minima suppletiva equivalente. In tale contesto, si verifica una





divaricazione temporale tra l'esercizio (anteriore) di applicazione dell'imposta minima nazionale e l'esercizio (successivo) di applicazione dell'imposta minima integrativa equivalente e/o dell'imposta minima suppletiva equivalente con riferimento alla medesima impresa. In tale circostanza, i paragrafi 118.49.1 e 118.49.2 del Commentario all'articolo 10.1 delle Regole GloBE prevedono che l'esercizio transitorio ai fini dell'applicazione dell'imposta minima nazionale debba coordinarsi con il primo esercizio transitorio rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta minima integrativa, anche equivalente o dell'imposta minima suppletiva, anche equivalente.

Il comma 3 contiene le regole applicative nell'ipotesi in cui si verifica la fattispecie di cui al comma 2. In particolare, la lettera a) prevede l'annullamento, all'inizio del nuovo esercizio transitorio, dell'eventuale eccedenza negativa di imposte rilevanti rettificata ai sensi dell'articolo 28, comma 6 o dell'articolo 34, comma 2, del Decreto Legislativo. Le nuove eccedenze negative di imposte rilevanti rettificata saranno memorizzate a partire dal nuovo esercizio transitorio e una nuova opzione potrà essere esercitata dall'impresa dichiarante ai sensi dell'articolo 28, comma 7, del Decreto Legislativo.

La lettera b) disciplina il recupero delle passività fiscali differite prevedendo che le imprese ed entità a controllo congiunto non saranno tenute a recuperare le passività fiscali differite che sono state prese in considerazione nel calcolo dell'ETR anteriormente al nuovo esercizio transitorio. Pertanto, le regole dell'articolo 29, comma 7 del Decreto Legislativo si applicheranno solo alle passività fiscali differite che sorgono dopo l'inizio del nuovo esercizio transitorio.

In base alla lettera c), l'imposta anticipata relativa ad una perdita rilevante, determinata ai sensi dell'articolo 30 del Decreto Legislativo ed esistente alla fine dell'esercizio precedente il nuovo esercizio transitorio, è annullata all'inizio del suddetto esercizio con riferimento al quale il gruppo può esercitare una nuova opzione in base al citato articolo 30.

Ai sensi della lettera d), le attività fiscali anticipate e le passività fiscali differite determinate ai sensi dell'articolo 54, commi 2 e 3, del Decreto Legislativo che sono esistenti alla fine dell'esercizio anteriore al nuovo esercizio transitorio sono annullate all'inizio del suddetto esercizio e le medesime disposizioni sono applicate con riferimento al nuovo esercizio transitorio.

Infine, la lettera e) impone che le regole dell'articolo 54, comma 4, del Decreto Legislativo trovino nuovamente applicazione con riferimento alle transazioni intervenute dopo il 30 novembre 2021 e prima dell'inizio del nuovo esercizio transitorio. Al fine di evitare doppie imposizioni, qualora in un esercizio anteriore al nuovo esercizio transitorio è stata pagata una imposta minima nazionale per effetto dell'applicazione dell'articolo 28, comma 5, del Decreto Legislativo, essa non si considera relativa ad elementi reddituali estranei alle Regole GloBE con la conseguenza che l'annullamento delle attività fiscali anticipate sarà rilevante a fini del calcolo dell'ETR.

Gli **articoli 8 e 9** contengono, rispettivamente, le disposizioni sul riconoscimento e sulla perdita dello *status* di imposta "qualificata" e le disposizioni sul riconoscimento e sulla perdita dello *status* di "Porto Sicuro".

In primo luogo, l'articolo 8, comma 1, richiama la disposizione del Decreto Legislativo che subordina la detrazione dell'imposta minima nazionale o dell'imposta minima nazionale equivalente dall'imposizione integrativa dovuta dal gruppo, nel Paese che adotta tali imposte, alla condizione che esse siano "dovute". Questa circostanza implica che l'importo dell'imposta minima nazionale non sia oggetto di contestazione da parte dei soggetti passivi nell'ambito di un procedimento giurisdizionale o amministrativo diverso da quello avente ad oggetto l'applicazione delle regole tecniche che disciplinano l'imposta minima nazionale e l'imposta minima nazionale equivalente ovvero che l'autorità fiscale del Paese non abbia stabilito che la propria imposta minima nazionale



non è prelevabile o accertabile in base a ragioni di legittimità costituzionale ovvero a seguito di obblighi internazionali assunti dal Paese (cfr. paragrafi 20.1, 20.2 e 20.3 del Commentario all'articolo 5.2.3).

Si ricorda, tuttavia, che indipendentemente dal requisito di imposta "dovuta", la condizione imprescindibile per il riconoscimento della detrazione resta lo *status* di "imposta qualificata". Tale *status* è riconosciuto sulla base delle caratteristiche dell'imposta, richiedendo che la sua struttura ed i calcoli per la sua determinazione rispettino e siano coerenti con le regole stabilite, per l'imposizione integrativa, dalle *Model Rules* (dal Titolo II del Decreto Legislativo, inclusi i relativi allegati).

Il comma 2 indica che sia l'acquisizione, sia la perdita dello *status* di imposta qualificata avvengono nell'ambito del processo di *Peer Review* OCSE, a seguito del quale il Quadro Inclusivo sul BEPS, attraverso apposite Guide Amministrative, procederà a pubblicare la lista di legislazioni nazionali con imposte minime nazionali considerate qualificate nonché la loro eventuale e successiva cancellazione da tale lista.

La lista indicherà anche la decorrenza degli effetti di tali valutazioni cui si dovranno attenere i gruppi multinazionali e nazionali e le amministrazioni fiscali interessate (comma 3). Un analogo meccanismo di *Peer Review* è previsto dall'OCSE per il riconoscimento o per la perdita dello *status* di imposta qualificata in relazione all'imposta minima integrativa equivalente e all'imposta minima suppletiva equivalente adottate negli altri Paesi (comma 3).

L'articolo 9 disciplina, invece, la deroga alla regola della detrazione di cui al comma precedente, prevista nell'articolo 34, comma 5, del Decreto Legislativo. La norma citata stabilisce che se l'imposta minima nazionale e le imposte minime nazionali equivalenti soddisfano le condizioni previste da un Accordo internazionale sui regimi semplificati di cui all'articolo 39, comma 2, l'imposizione integrativa dovuta dalle imprese localizzate nel territorio dello Stato, in relazione alle altre imprese o entità a controllo congiunto ivi localizzate ovvero localizzate in altri Paesi, è pari a zero (comma 1). Come anticipato in premessa, l'accordo internazionale in questione è stato raggiunto dal Quadro Inclusivo sul BEPS e le regole stabilite per considerare una imposta minima nazionale quale "Porto Sicuro" sono contenute nel documento OCSE (2023) "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris*". A questo riguardo, nel capitolo 5, paragrafo 52 del citato documento è stato chiarito che ad esito di uno specifico processo di *Peer Review* sarà stabilito, *in primis*, se la normativa nazionale di ciascun Paese soddisfi o meno i criteri per essere "qualificata" (sulla base delle regole fissate nelle Guide Amministrative pubblicate dal Quadro Inclusivo sul BEPS). Una volta stabilito che la normativa di un dato Paese può essere considerata "qualificata", la fase successiva del processo di *Peer Review* consisterà nel verificare che la normativa in parola soddisfi anche i requisiti per essere un "Porto Sicuro". L'analisi si baserà sui criteri stabiliti nel documento pubblicato dall'OCSE a luglio 2023. In altri termini, per beneficiare della semplificazione in esame, l'imposta minima nazionale introdotta nel nostro ordinamento e le QDMTT degli altri Paesi dovranno superare, a tal fine, il processo di *Peer Review* volto ad assicurare che tali imposte siano coerenti con lo Standard di contabilità, lo Standard di coerenza e lo Standard di amministrazione previsto nel citato accordo internazionale. La valutazione in parola, dunque, non è demandata alle singole amministrazioni né ai singoli gruppi multinazionali o nazionali di imprese impegnate ad applicare la *global minimum tax*. A seguito del processo di *Peer Review*, il Quadro Inclusivo sul BEPS procederà a pubblicare la lista di legislazioni nazionali aventi i requisiti del Porto Sicuro, o la loro cancellazione da tale lista, attraverso apposite Guide Amministrative (comma 2). Come per lo *status* di imposta qualificata, la lista indicherà anche la decorrenza degli effetti di tali valutazioni cui si dovranno attenere i gruppi multinazionali e nazionali e le amministrazioni fiscali interessate (comma 3).





Nel caso ricorrano i requisiti sopra richiamati, il gruppo multinazionale o nazionale può avvalersi della semplificazione del "Porto Sicuro" esercitando l'apposita opzione nella comunicazione rilevante di cui all'articolo 51 del Decreto Legislativo. L'opzione, con validità per un esercizio e rinnovabile, è esercitata dall'impresa dichiarante separatamente in relazione ai soggetti indicati nell'articolo 4, comma 4, localizzati in Italia o in relazione alle entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano (comma 4).

L'**articolo 10** stabilisce l'ordine di individuazione dell'entità del gruppo tenuta al versamento dell'imposta minima nazionale tra le diverse categorie soggetti passivi di cui all'articolo 2, comma 1. Nel dettaglio, il comma 1 stabilisce che la scelta da parte del gruppo, consentita ai sensi dell'articolo 18, comma 7, del Decreto Legislativo, deve prioritariamente ricadere su una delle imprese localizzate in Italia. Nel caso in cui, in un esercizio, il gruppo non abbia imprese, diverse da entità d'investimento e da entità assicurative d'investimento, localizzate in Italia, esso individua una entità apolide costituita in base alle leggi dello Stato italiano per il versamento dell'imposta minima nazionale dovuta in relazione a tale esercizio dalle entità apolide e dalle entità d'investimento e dall'entità assicurative d'investimento. Se in un esercizio non ci sono entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano e sono localizzate in Italia solo entità d'investimento o entità assicurative d'investimento, il gruppo multinazionale o nazionale individua una entità di investimento o un'entità assicurativa d'investimento per il versamento della relativa imposta dovuta in relazione a tale esercizio dalle suddette entità.

Il comma 2 è dedicato alle entità a controllo congiunto ognuna delle quali deve versare autonomamente l'imposta minima nazionale da essa dovuta in relazione ad un esercizio. Tuttavia, se l'entità a controllo congiunto localizzata in Italia appartiene ad un gruppo a controllo congiunto, essa è tenuta al versamento dell'imposta minima nazionale dovuta, in relazione ad un esercizio, per sé stessa e per le sue entità sussidiarie a controllo congiunto che sono soggetti passivi. Nell'ipotesi di cui al periodo precedente, se l'entità a controllo congiunto non è localizzata in Italia, il gruppo a controllo congiunto individua l'entità sussidiaria a controllo congiunto localizzata in Italia per il versamento dell'imposta minima nazionale dovuta in relazione a tale esercizio da tutte le entità sussidiarie a controllo congiunto che sono soggetti passivi.

Ai sensi del comma 3, l'impresa tenuta al versamento e tutte le imprese del gruppo localizzate in Italia, diverse dalle entità di investimento e dalle entità assicurative di investimento, e le entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano sono tra loro solidalmente e congiuntamente responsabili per il corretto assolvimento dell'imposta dovuta. La responsabilità congiunta e solidale sussiste e viene declinata anche in relazione al versamento dell'imposta nelle diverse ipotesi del secondo e terzo periodo del comma 1.

Il comma 4 traspone la medesima disposizione del comma 3 per le entità a controllo congiunto o per l'entità sussidiaria a controllo congiunto tenuta al versamento ai sensi del comma 2, secondo e terzo periodo, e per tutte le entità sussidiarie a controllo congiunto appartenenti al medesimo gruppo a controllo congiunto localizzate in Italia. Queste sono tra loro solidalmente e congiuntamente responsabili per il corretto assolvimento dell'imposta dovuta.

Il comma 5 prevede che il gruppo multinazionale o nazionale stabilisce la ripartizione dell'onere derivante dall'imposta minima nazionale nell'ambito delle imprese e dei sottogruppi di soggetti indicati all'articolo 4, comma 4.



Infine, il comma 6 ribadisce quanto previsto nell'articolo 18, comma 8, del Decreto Legislativo secondo cui non assumono rilevanza fiscale le somme percepite e versate dalle imprese e dalle entità a controllo congiunto in dipendenza dell'allocazione dell'imposta minima nazionale avvenuta secondo le previsioni del comma 5.

Infine, a sensi dell'**articolo 11**, l'entrata in vigore della imposta minima nazionale decorre dagli esercizi che iniziano dal 31 dicembre 2023, sia per i gruppi multinazionali, sia per i gruppi nazionali. In altri termini, ai fini dell'imposta in esame, per essi non opera l'esclusione dall'imposizione integrativa consentita, per cinque esercizi, dall'articolo 56 del Decreto Legislativo tenendo conto, rispettivamente, della fase iniziale della loro attività internazionale o della fase iniziale di applicazione delle Regole OCSE.

