

Circolare n. 23 - fiscale  
del 13.09.2024

## Sommario

### 1. Global minimum tax

- 1 -

#### Premessa

L'imposta, che si applica in via prioritaria rispetto all'imposta minima integrativa (IIR) e all'imposta minima suppletiva (UTPR), è rivolta alle imprese italiane appartenenti a grandi gruppi (multinazionali ed interni), soggetti alle regole della global minimum tax, che scontano in Italia un'imposizione sui redditi effettiva inferiore all'aliquota del 15 per cento.

È con il decreto del 1° luglio 2024, siglato dal vice ministro dell'Economia e delle finanze, che sono state individuate le disposizioni attuative dell'imposta minima nazionale (Qualified domestic minimum top-up tax – Qdmtt) prevista dall'articolo 18 del Dlgs n. 209/2023.

La Global Minimum Tax mira a imporre una tassa minima globale sui profitti delle multinazionali. L'obiettivo è evitare che le grandi aziende trasferiscano i loro utili in giurisdizioni con basse imposte (i cosiddetti "paradisi fiscali") per ridurre l'imposizione fiscale che devono pagare.

Quindi tutti i paesi aderenti applicano una tassazione minima del 15% sui profitti delle multinazionali, indipendentemente dal Paese in cui tali profitti vengono registrati. Questo limite impedirebbe a grandi aziende di evitare le imposte in Paesi con aliquote più alte spostando le loro operazioni o registrando i loro profitti altrove.

L'iniziativa è stata promossa dall'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) con il supporto del G20 ed è stata accolta da molte economie mondiali come un passo importante verso una maggiore equità fiscale globale.

Nei paragrafi che seguono illustriamo le più importanti novità contenute nel decreto Mef del 1° luglio 2024.

#### Pronte le misure attuative

Il decreto in commento è emanato in attuazione dell'articolo 18, comma 9, del Dlgs 27 dicembre 2023, n. 209 e riguarda l'imposta minima nazionale o *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT) secondo la terminologia utilizzata nelle *Model Rules* (o Regole GloBE).

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).

Questa imposta, introdotta con l'articolo 18 del Dls 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.

L'imposta è rivolta alle imprese italiane appartenenti a grandi gruppi, soggetti alla global minimum tax, che in Italia scontano un'imposizione effettiva sui redditi inferiore all'aliquota del 15 per cento.

### **Imposta minima globale**

La disciplina sull'imposta minima globale è un sistema coordinato di regole volte ad assicurare che i gruppi di imprese, multinazionali e nazionali, siano soggetti ad un'aliquota di imposizione effettiva minima pari al 15% in relazione a ciascuno dei Paesi in cui tali gruppi operano e producono reddito. Il meccanismo applicativo prevede una imposizione integrativa (Top-up Tax – TuT) che viene prelevata, in Italia, attraverso alcune regole, ossia l'imposta minima integrativa, l'imposta minima suppletiva e l'imposta minima nazionale.

- Imposta minima integrativa: La regola primaria, denominata imposta minima integrativa (Income inclusion rule o Iir), prevede un'imposta a carico della controllante capogruppo, a beneficio della sua giurisdizione di insediamento, con riferimento alle entità del gruppo che scontano una bassa tassazione nel Paese in cui sono localizzate.
- Imposta minima suppletiva: La regola secondaria, denominata Imposta minima suppletiva (Undertaxed profit rule o Utp) opera laddove la regola primaria non sia stata applicata, e prevede un onere fiscale complementare a carico di quelle imprese del gruppo localizzate in Italia, quando non sia stata addebitata, in tutto o in parte, l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi.

### **Imposta minima nazionale**

L'Italia ha optato per la possibilità prevista dalla Direttiva di adottare, in alternativa o in sostituzione alle suddette regole di imposizione, un'imposta minima nazionale (Qualified domestic minimum top-up tax o Qdmtt). L'imposta si applica in via prioritaria rispetto all'imposta minima integrativa (Iir) e all'imposta minima suppletiva (Utp), ed è rivolta alle imprese italiane appartenenti a grandi gruppi (multinazionali e nazionali) che scontano in Italia un'imposizione sui redditi effettiva inferiore all'aliquota del 15 per cento.

Tale imposta 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.

In altri termini, si tratta di una significativa semplificazione: grazie a questa opzione, si evitano i complessi calcoli previsti dalle regole ordinarie per determinare l'eventuale imposizione integrativa ancora dovuta (al netto dell'imposta minima nazionale pagata) per le imprese localizzate in Italia.

Per essere considerata "qualificata" e costituire un "Porto Sicuro", l'imposta minima nazionale deve soddisfare precise condizioni stabilite nelle Regole GloBE, concordate a livello internazionale nell'ambito del Quadro di implementazione delle regole Ocse (Implementation Framework).

Tutto quanto sopra riportato si tramuta in uno specifico "Rule Order" in base al quale la giurisdizione a bassa tassazione, in cui appunto emergono extraprofiti non adeguatamente tassati (e.g. Italia in relazione alle imprese e entità ivi localizzate) ha il diritto primario di riscuotere l'imposizione integrativa ai sensi della imposta minima nazionale qualificata: le due regole di

tassazione del GloBE (Iir/Utpr) potranno trovare applicazione, in via subordinata solo ove residui, per incapienza della Qdmt, una quota di Tut da prelevare.

In mancanza dell'applicazione dell'imposta minima nazionale qualificata, la giurisdizione in cui si trova l'entità controllante capogruppo consolidante (Ultimate parent entity – Upe) può applicare l'imposta minima integrativa.

Qualora l'entità controllante capogruppo sia situata in una giurisdizione che non ha dato attuazione all'imposta minima integrativa (Iir), l'imposizione integrativa sarà prelevata dalla successiva controllante intermedia (Intermediate parent entity - Ipe), seguendo la catena di controllo dall'alto verso il basso, secondo il cosiddetto approccio "top-down".

Infine, se il gruppo rilevante non è presente in nessuna giurisdizione che abbia implementato l'imposta minima nazionale o l'imposta minima integrativa, l'imposizione integrativa è riscossa dalle giurisdizioni che hanno attuato l'imposta minima suppletiva (Utpr).

La nuova imposta si applica dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2023 (1° gennaio 2024 per i contribuenti coincidenti con l'anno solare) alle imprese italiane di gruppi multinazionali (in base alla Direttiva, anche nazionali) e alle imprese partecipate in misura minoritaria, indipendentemente dalla quota partecipativa detenuta in tali imprese nonché alle entità a controllo congiunto (JV) ed è calcolata su una base imponibile pari al reddito rilevante al netto della riduzione da attività economica sostanziale (Substance-based income exclusion o Sbie), calcolato secondo le regole Ocse trasposte agli articoli 35 e 55 del Dlgs n. 209/2023.

### **Ambito soggettivo**

L'imposta minima nazionale si applica alle imprese e alle entità a controllo congiunto localizzate in Italia, ed alle entità apolide (entità fiscalmente trasparenti) costituite in base alle leggi dello Stato italiano, a cui sono destinate le Regole GloBE, indipendentemente dalla quota di partecipazione detenuta dal pertinente gruppo.

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, 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 Dlgs n. 209/2023.

### **Onere fiscale maggiore rispetto alle regole GloBE**

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 Dlgs n. 209 del 2023). Tuttavia, a differenza delle Regole GloBE, l'imposta minima nazionale si applica indipendentemente dalla quota di partecipazione detenuta nei soggetti passivi da parte di qualsiasi controllante (Upe, Ipe o Pope) del gruppo multinazionale o nazionale (articolo 3, comma 2 del Decreto 1° luglio 2024).

### **Coordinamento con la disciplina Cfc estera**

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 (articolo 3, comma 3 del Decreto del 1° luglio 2024).

Come si legge dalla relazione illustrativa, la divergenza dalle ordinarie regole previste in caso di imposizione minima integrativa (Irr) e imposizioni minima suppletiva (Utpr) 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.

### **Coordinamento con la disciplina Cfc italiana**

In linea di principio, laddove il soggetto passivo localizzato in Italia si qualifica come soggetto controllante (articolo 167 del Tuir), le imposte rilevanti pagate in base al regime Cfc italiano non sono considerate ai fini dell'imposta minima nazionale italiana (articolo 3, comma 4 del Decreto 1° luglio 2024), 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 Dlgs n. 209/2023.

Peraltro, occorre considerare che, nella determinazione della tassazione effettiva dei soggetti controllati esteri, quale presupposto per l'applicazione del regime di cui all'articolo 167 del Tuir, rileva anche l'imposta minima nazionale equivalente (estera) dovuta dal soggetto controllato non residente (articolo 167, comma 4-bis del Tuir).

Per quanto concerne gli obblighi dichiarativi e di versamento, il Dlgs n. 209/2023, all'articolo 53, prevede una specifica dichiarazione annuale, oltre a stabilire i criteri per la riscossione che saranno meglio esplicitati con successivo decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze.

Per quanto riguarda invece l'accertamento, le sanzioni, la riscossione e il contenzioso si applicano in quanto compatibili le disposizioni in materia di Imposte sui redditi.

Cordiali saluti.  
Gianluca Broglia