



IFRS UPDATE

1 | 2023

**LO IASB PUBBLICA LE MODIFICHE ALLO
IAS 12 - *INTERNATIONAL TAX REFORM -
PILLAR TWO MODEL RULES***

PREMESSA

Nel mese di dicembre 2021, l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) ha pubblicato *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. Nel mese di marzo 2022, l'OCSE ha pubblicato commenti ed esempi illustrativi che elaborano l'applicazione e il funzionamento delle regole e chiariscono alcuni termini.

Le regole del Pillar Two mirano a garantire che i grandi gruppi multinazionali (in genere con entrate superiori a 750 milioni di euro) paghino un importo minimo di imposta sui redditi derivanti da ciascuna giurisdizione in cui operano. Ciò si otterrebbe applicando un sistema di imposte integrative che determina l'importo totale delle imposte dovute sul profitto in eccesso in ciascuna giurisdizione per un tasso minimo del 15%.

Le parti interessate hanno espresso preoccupazione con lo IASB in merito alle potenziali implicazioni sulla contabilizzazione dell'imposta sul reddito, in particolare per quanto riguarda le imposte differite, derivanti dalle regole del Pillar Two. Le parti interessate hanno enfatizzato la necessità urgente di chiarezza considerata l'imminente promulgazione in alcune giurisdizioni della legge fiscale per attuare le norme.

In risposta a queste preoccupazioni, lo IASB ha proposto delle modifiche allo IAS 12 *Imposte sul reddito* ed ha pubblicato l'Exposure Draft [International Tax Reform – Pillar Two Model Rules \(Proposed Amendments to IAS 12\)](#) il 9 gennaio 2023.

Lo IASB ha emesso le modifiche finali (le Modifiche) [International Tax Reform - Pillar Two Model Rules](#) il 23 Maggio 2023.

Le modifiche introducono un'eccezione temporanea per le entità alla rilevazione e all'informativa sulle attività e passività fiscali differite relative alle regole del Pillar Two. Le modifiche prevedono anche disposizioni integrative aggiuntive in relazione all'esposizione dell'entità alle imposte sul reddito del Pillar Two.

Quali entità beneficeranno delle Modifiche?

Le regole del Pillar Two si applicano ai gruppi multinazionali con ricavi nei loro bilanci consolidati superiori a 750 milioni di euro in almeno due dei quattro esercizi precedenti. Queste entità (e le entità che fanno parte di tali gruppi) beneficeranno delle modifiche.

STATO
modifica finale

DATA DI EFFICACIA
Efficacia immediata e retroattiva

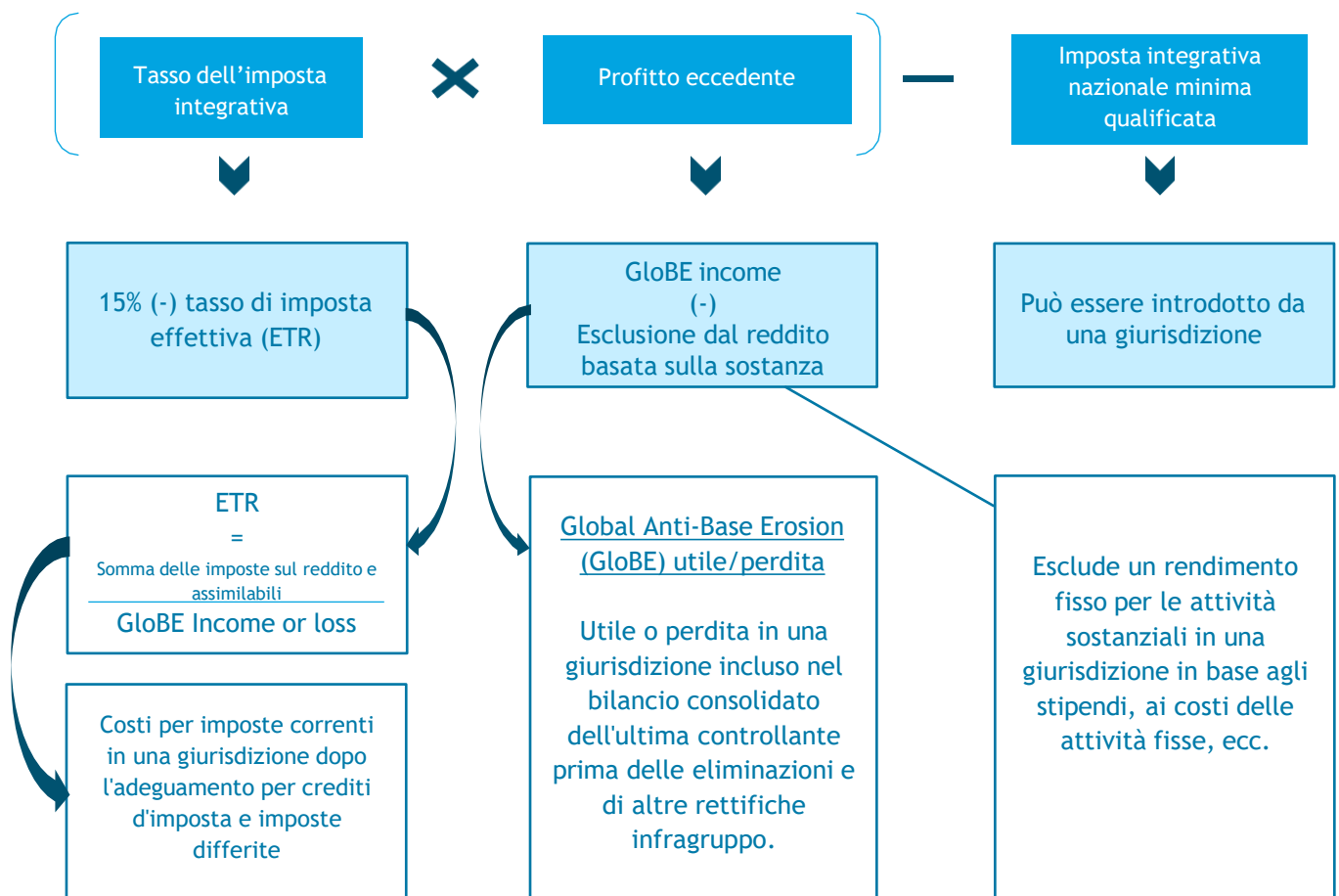
IMPATTO CONTABILE
Le modifiche stabiliscono una eccezione obbligatoria temporanea ai requisiti dello IAS 12 *Imposte sul Reddito* dalla iscrizione e da fornire informativa sulle imposte differite attive e passive connesse alle imposte sul reddito del Pillar Two. Le modifiche inoltre prevedono requisiti di informative aggiuntivi con riguardo all'esposizione dell'entità alle imposte del Pillar Two.



LE REGOLE DEL PILLAR TWO

Le regole del Pillar Two richiedono il pagamento dell'imposta integrativa da parte di entità multinazionali che rientrano nel suo ambito di applicazione.

L'imposta integrativa è calcolata come segue:



Quali preoccupazioni sono state sollevate relativamente alle implicazioni contabili?

Di seguito sono riportate alcune delle principali preoccupazioni sollevate dalle parti interessate circa le implicazioni per la contabilizzazione dell'imposta sul reddito delle regole del Secondo Pilastro:

- Ambito di applicazione dello IAS 12:

Le parti interessate hanno osservato che non era chiaro se l'imposta integrativa fosse un'imposta sul reddito nel bilancio delle controllate di un gruppo. Ad esempio, se un'entità è tenuta a pagare tale imposta in relazione agli utili di entità che non fanno parte del suo gruppo (ad esempio, in relazione agli utili di una consociata).

- Mancanza di chiarezza sulla contabilizzazione delle imposte differite, quali ad esempio:
 - le regole del modello Pillar Two creano ulteriori differenze temporanee?
 - È necessario rideterminare le imposte differite rilevate nell'ambito del regime fiscale nazionale per riflettere l'eventuale imposta integrativa dovuta?
 - l'aliquota fiscale da utilizzare per misurare le imposte differite: l'aliquota fiscale che si applicherà all'utile in eccesso dell'entità in esercizi futuri dipende da una serie di fattori difficili da prevedere attendibilmente.

Dal momento che alcune giurisdizioni dovrebbero promulgare leggi per attuare le regole del Pillar Two nella prima metà del 2023, le parti interessate hanno sottolineato l'urgente necessità di chiarezza su questi temi.

LE MODIFICHE

Le Modifiche rettificano l'ambito di applicazione dello IAS 12 e richiedono informazioni aggiuntive.

Modifica all'ambito di applicazione dello IAS 12

Le Modifiche hanno aggiunto il paragrafo 4A ai requisiti di applicazione dello IAS 12 come segue:

IAS 12.4A

Il presente Principio si applica alle imposte sul reddito derivanti da leggi fiscali emanate o emanate in modo sostanziale per attuare le Pillar Two Model rules pubblicate dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), inclusa la legge fiscale che implementa il livello minimo nazionale integrativo qualificato descritto in tali norme. Tale legge fiscale, e le imposte sul reddito derivanti da essa, sono qui di seguito indicate come 'Pillar Two' e 'imposte sul reddito del Pillar Two'. In deroga alle disposizioni del presente Principio, un'entità non deve rilevare né fornire informazioni sulle attività e passività fiscali differite relative al Pillar Two.

Di seguito alcuni dei punti chiave da considerare in relazione alle Modifiche:

1. Imposte sul reddito derivanti dal Pillar Two:

Le Modifiche portano le imposte sul reddito derivanti dalla legislazione del Pillar Two, comprese le leggi fiscali che attuano le imposte nazionali minime complementari, nell'ambito di applicazione dello IAS 12. Tuttavia, lo IASB non ha fornito ulteriori chiarimenti o indicazioni sulle circostanze in

cui l'imposta integrativa del Pillar Two è considerata un'imposta sul reddito né ha previsto l'obbligo di considerare tutte le imposte complementari del Pillar Two come imposte sul reddito (Basis for Conclusions BC103). Pertanto, un'entità è tenuta ad applicare un giudizio per determinare se, nelle sue circostanze, un'imposta integrativa sia un'imposta sul reddito. Una volta che determina un'imposta integrativa come imposta sul reddito, applica lo IAS 12, comprese le Modifiche, a tale imposta integrativa.

2. Eccezione temporanea alla contabilizzazione delle imposte differite:

Lo IASB ha introdotto una eccezione temporanea ai requisiti dello IAS 12 per cui le entità non dovranno o potranno iscrivere e fornire informazioni sulle imposte differite attive e passive correlate alle imposte sul reddito del secondo pilastro.

Questa eccezione fornisce alle entità interessate un sollievo dalla contabilizzazione delle attività e delle passività fiscali differite in relazione alle imposte sul reddito del Pillar Two da attuare in un breve periodo di tempo. L'eccezione evita inoltre un'applicazione incoerente delle disposizioni dello IAS 12.

3. Applicazione obbligatoria dell'eccezione:

L'eccezione è applicabile obbligatoriamente, il che si traduce in una maggiore comparabilità tra i bilanci ed elimina il rischio che le entità sviluppino inavvertitamente principi contabili che sono incompatibili con i requisiti dello IAS 12.

4. Durata dell'eccezione non specificata:

Le Modifiche non specificano una data di fine dell'eccezione.

Come evidenziato dallo IASB nelle Basis for Conclusions (BC106) alle Modifiche, attualmente, non è possibile determinare quanto tempo sarà necessario per completare il lavoro necessario per determinare come le entità applicano i principi e le disposizioni dello IAS 12 per contabilizzare le imposte differite relative alle imposte sul reddito del secondo pilastro. Pertanto, lo IASB ha deciso di non specificare la durata dell'eccezione.

Requisiti di informativa

Le Modifiche richiedono all'entità di indicare di aver applicato l'eccezione alla rilevazione e all'informativa sulle attività e passività fiscali differite relative al Pillar Two.

Obblighi di informazione quando è in vigore la legislazione del Pillar Two

Negli esercizi in cui è in vigore la legislazione del secondo pilastro, le modifiche richiedono che l'entità indichi separatamente gli oneri (proventi) fiscali correnti relativi al secondo pilastro.

Obblighi di informazione quando la legislazione del Pillar Two è emanata o sostanzialmente emanata ma non ancora in vigore:

Negli esercizi in cui la legislazione del Pillar Two è emanata o sostanzialmente emanata, ma non ancora in vigore, le modifiche impongono all'entità di fornire informazioni note o ragionevolmente stimabili che aiutino gli utilizzatori del bilancio a comprendere l'esposizione dell'entità alle imposte sul reddito del Pillar Two derivanti da tale legislazione.

Obblighi di informativa per soddisfare l'obiettivo di informativa di cui sopra:

Informazioni sull'esposizione dell'entità alle Imposte sul reddito del Pillar Two alla fine dell'esercizio	Esempio
a. Informazioni Qualitative	<ul style="list-style-type: none"> Informazioni su come un'entità è interessata dalla legislazione del Pillar Two e dalle principali giurisdizioni in cui potrebbero esistere esposizioni al secondo pilastro.
b. Informazioni Quantitative	<ul style="list-style-type: none"> Indicazione della percentuale di utili dell'entità che potrebbero essere soggetti all'imposta sul reddito del Pillar Two e all'aliquota fiscale effettiva media (ETR) applicabile a tali utili; Indicazione di un possibile cambiamento nella ETR dell'entità se la legislazione del Pillar Two fosse in vigore.

Le informazioni di cui sopra possono essere fornite sotto forma di un intervallo indicativo e non devono necessariamente riflettere tutti i requisiti specifici della legislazione del secondo pilastro.

Lo IASB ha osservato che la legislazione in alcune giurisdizioni dovrebbe essere efficace già il 1° gennaio 2024. Pertanto, si aspettava che molte entità disponessero di alcune informazioni sull'esposizione entro il momento in cui saranno applicabili gli obblighi di informativa. Tuttavia, nella misura in cui le informazioni non sono note o ragionevolmente stimabili, l'entità è tenuta a fornire una dichiarazione in tal senso e a fornire informazioni sui progressi dell'entità nella valutazione della sua esposizione.

Data di efficacia e transizione

L'eccezione all'applicazione e la divulgazione del fatto che applica l'eccezione sono applicabili immediatamente dopo l'emissione delle modifiche e retroattivamente in conformità con lo IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*.

Altri obblighi di informativa sono applicabili per gli esercizi di riferimento che iniziano il 1° gennaio 2023 o dopo tale data. Queste informazioni non sono richieste per i periodi intermedi che terminano entro dicembre 2023.

Poiché le Modifiche relative all'ambito di applicazione sono efficaci retroattivamente, un'entità applicherà l'eccezione anche se la data di entrata in vigore della legislazione del Pillar Two è anteriore alla data in cui lo IASB ha emesso le modifiche.

Esempio di applicazione retroattiva dell'eccezione:

La fine dell'esercizio di un'entità è il 31 marzo. In una delle giurisdizioni in cui opera l'entità, la legislazione del secondo pilastro è emanata a marzo 2023.

Entro maggio 2023, l'entità deve ancora emettere il bilancio annuale per l'esercizio chiuso al 31 marzo 2023.

Poiché le Modifiche hanno efficacia retroattiva, l'entità applicherà l'eccezione all'ambito di applicazione nel suo bilancio annuale per l'esercizio chiuso al 31 marzo 2023 e lo indicherà. L'entità non sarebbe tenuta a fornire le altre informazioni integrative in quanto sono richieste solo per gli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2023.

Requisiti per l'omologa giurisdizionale: contabilizzazione se la legislazione del Pillar Two è promulgata o adottata in modo sostanziale prima dell'approvazione degli emendamenti

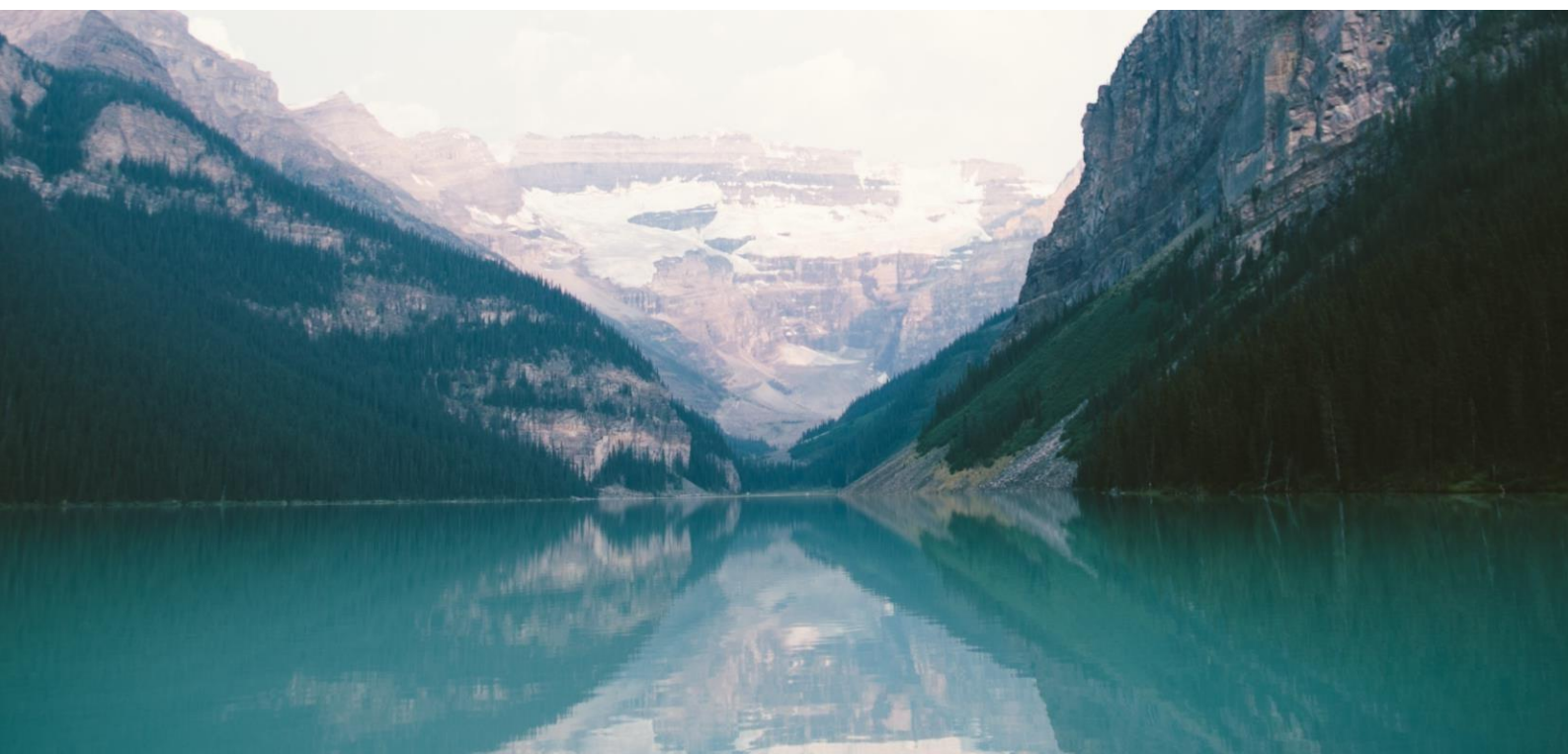
Le Modifiche hanno effetto immediato per le entità che applicano i principi contabili IFRS emessi dallo IASB. Tuttavia, nelle giurisdizioni che hanno requisiti di omologazione, gli emendamenti saranno efficaci solo dopo che sono stati omologati, il che potrebbe richiedere un certo tempo. Ad esempio, l'Unione europea non dovrebbe omologare gli emendamenti prima della fine del 2023.

Sorge un problema nel caso in cui una giurisdizione emani o promulghi in modo sostanziale le norme del Pillar Two prima che lo IAS 12 sia approvato per tale giurisdizione, qualora le entità interessate dal Pillar Two rilevino le imposte differite relative al secondo pilastro.

Lo IASB ha evidenziato nelle Basis for Conclusions (paragrafo BC99) che le parti interessate hanno detto che non era chiaro come un'entità avrebbe contabilizzato le imposte differite relative all'imposta integrativa. Lo IASB ha inoltre rilevato l'esigenza, sollevata dalle parti interessate, di chiarezza urgente su come applicare lo IAS 12 nella contabilizzazione dell'imposta integrativa. Non è pertanto chiaro se le norme del Pillar Two abbiano conseguenze sulla valutazione della fiscalità differita. Gli emendamenti sono emessi in risposta a queste preoccupazioni, tra le altre. L'eccezione alle disposizioni in materia di rilevazione e informativa dello IAS 12 per le imposte differite ha lo scopo di creare informazioni coerenti per gli utilizzatori del bilancio, mentre la questione verrà ulteriormente esaminata.

Pertanto, prima che le modifiche allo IAS 12 siano efficaci in una giurisdizione, a nostro parere, è giustificabile che un'entità nella giurisdizione elabori un giudizio per cui, applicando le disposizioni esistenti dello IAS 12, le regole del Pillar Two non comportano la rilevazione di fiscalità differita e le informazioni conseguenti. Tale giudizio sarà in accordo con lo IAS 8.10, cioè poichè un IFRS non si applica specificamente all'operazione, ad altri eventi o condizioni, l'entità deve sviluppare una politica contabile che soddisfi i criteri dello IAS 8.10(a)-(b).

Se un'entità è interessata dalle regole del Pillar Two emanate in una particolare giurisdizione, l'entità dovrebbe indicare chiaramente tale giudizio e la politica contabile che ha applicato in bilancio. Una volta che le modifiche dello IAS 12 saranno efficaci nella giurisdizione dell'entità e saranno quindi adottate dall'entità, queste informazioni integrative dovranno essere riviste.



Contatti:

BDO Italia S.p.A.

financialreportingstandards.helpdesk@bdo.it

Viale Abruzzi, 94

20131 Milano

Tel: 02 58 20 1

www.bdo.it



Nonostante l'attenzione con cui è stata preparata, la presente pubblicazione deve essere considerata soltanto come un'indicazione di massima e non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. Non si deve fare affidamento sulla pubblicazione per trattare situazioni specifiche e non si deve agire, o astenersi dall'agire, sulla base delle informazioni ivi contenute senza un parere professionale specifico. Si prega di rivolgersi alla società membro di BDO della propria area geografica per discutere di queste questioni tenendo conto delle proprie particolari circostanze.

BDO IFR Advisory Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO International Limited e altre società membri di BDO e i rispettivi partner, dipendenti e/o agenti non accettano o non si assumono alcuna responsabilità o dovere di diligenza per qualsiasi perdita derivante da un'azione intrapresa o non intrapresa da chiunque sulla base delle informazioni contenute nella presente pubblicazione o per qualsiasi decisione basata su di esse.

Ciascuna società di BDO International Limited (l'entità che guida la rete BDO), Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited e le società membri è una persona giuridica separata e non risponde degli atti o delle omissioni di un'altra entità della rete. Nulla negli accordi o nelle regole della rete BDO costituisce o implica un rapporto di agenzia o di partenariato tra BDO International Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited e/o le società membri della rete BDO.

BDO Italia S.p.A. società per azioni italiana, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2023 BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee.
All rights reserved.

Tradotto in italiano e pubblicato da:

BDO Italia S.p.A., società per azioni italiana, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 06/2023 BDO (Italia) – IFRS UPDATE - Tutti i diritti riservati.