

SPECIAL

taxnews

Riforma Fiscale

2

Le novità in tema di
Global Minimum Tax
e semplificazione
del regime CFC





Introduzione

Il Decreto Legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (di seguito, anche, D.lgs. 209/2023), che recepisce la Direttiva 2022/UE/2523, si configura come una pietra angolare nel contesto normativo italiano, influenzando significativamente i gruppi multinazionali o nazionali di imprese per i quali, a partire dal **1° gennaio 2024**, viene stabilito un livello impositivo minimo di tassazione.

Il provvedimento in esame si inserisce in un contesto più ampio che risale alla proposta della Commissione europea, del 22 dicembre 2021, volta alla adozione di una direttiva finalizzata a garantire - sulla scorta dei principi programmatici contenuti nelle c.d. GloBE Model Rules del Pillar Two dell'OCSE - l'applicazione di **un'aliquota fiscale minima effettiva, pari al 15%**, in capo ai gruppi multinazionali e nazionali su larga scala, così armonizzando, a livello europeo, l'applicazione della tassazione minima globale.

La funzione essenziale assolta dal nuovo regime impositivo è quella di ovviare al fenomeno di erosione della base imponibile e di trasferimento degli utili, per mezzo di un'imposizione integrativa sul reddito delle società - che scatta quando il livello di tassazione effettiva delle entità appartenenti al gruppo è inferiore al livello di imposizione minima del 15% in ciascuna delle giurisdizioni in cui dette entità sono localizzate - articolata su tre charging rules e segnatamente: la regola generale, income inclusion rule (IIR), la regola secondaria, under tax payment rule (UTPR) e la regola prioritaria, qualified domestic minimum top up tax (QMDTT).

Sul piano domestico, la Legge n. 111/2023 ha delegato il Governo a adottare uno o più decreti legislativi, finalizzati alla revisione del sistema tributario italiano. In particolare, l'articolo 3, comma 1, lettera e) della legge citata, ha previsto che il Governo recepisca la Direttiva (Ue) 2022/2523 del Consiglio, prevedendo: *"1) un'imposta minima nazionale dovuta in relazione a tutte le imprese, localizzate in Italia, appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale e soggette a una bassa imposizione; 2) un regime sanzionatorio, conforme a quello vigente in materia di imposte sui redditi, per la violazione degli adempimenti riguardanti l'imposizione minima dei gruppi multinazionali e nazionali di imprese e un regime sanzionatorio effettivo e dissuasivo per la violazione dei relativi adempimenti informativi"*.

Il Governo ha dato attuazione alla delega con l'emanazione del succitato D. Lgs. 209/2023 che si compone di cinquantatré articoli, suddivisi in nove Capi che seguono l'ordine della stessa direttiva: Capo I (Disposizioni generali), Capo II (Imposta minima integrativa, imposta minima suppletiva e imposta minima nazionale), Capo III (Determinazione del reddito o perdita rilevante), Capo IV (Calcolo delle imposte rilevanti rettificata), Capo V (Calcolo dell'aliquota di imposizione effettiva e dell'imposizione integrativa), Capo VI (Operazioni di riorganizzazione e società holding), Capo VII (Regimi di neutralità fiscale e imposizione delle distribuzioni), Capo VIII (Disposizioni amministrative), e Capo IX (Disposizioni transitorie e finali). Completano il testo due allegati dedicati alle definizioni ed a misure transitorie.

Vale la pena osservare ancora come lo stesso testo di legge rinvii alle fonti internazionali per l'interpretazione della normativa in commento. In particolare, in ossequio alle disposizioni della direttiva, il D.lgs. in commento assicura un approccio comune e armonizzato non solo a livello dell'Unione Europea ma anche internazionale. Si fa esplicito riferimento al Commentario alle regole dell'OCSE ed alle Guide amministrative previste nelle Model rules. Trattasi di un rinvio dinamico, poiché non si limita ai chiarimenti già pubblicati, bensì destinato ad includere anche quelli che verranno diffusi in futuro.

Ambito soggettivo

La disciplina qui in esame, per quanto previsto all'art. 10 del Decreto Legislativo del 27 dicembre 2023, n. 209, si applica ai gruppi multinazionali o nazionali di imprese che, in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato, rilevino **ricavi annui pari o superiori a 750 milioni di euro** (in coerenza con l'approccio CbCR), da computarsi in base al bilancio consolidato della controllante capogruppo.

La disciplina non trova applicazione in relazione a taluni soggetti quali, principalmente, entità statali, organizzazioni internazionali, organizzazioni senza scopo di lucro, fondi pensione, entità di investimento o veicoli di investimento immobiliare (art. 11 D.lgs. 209/2023). Inoltre, come già anticipato, al fine di evitare disparità di trattamento che potrebbero violare le libertà fondamentali del mercato interno, la normativa si applica anche ai gruppi puramente nazionali, composti da imprese tutte localizzate in Italia.



Ambito oggettivo

Al fine, dunque, di garantire un livello impositivo minimo dei gruppi multinazionali o nazionali su larga scala, viene istituita una **imposizione integrativa** prelevata attraverso le seguenti imposte:

- **imposta minima integrativa**, dovuta dalle società controllanti localizzate in Italia, tipicamente la capogruppo o entità controllante di ultimo livello di un gruppo multinazionale o di un gruppo nazionale, che detengono (o hanno detenuto) direttamente o indirettamente partecipazioni in imprese, appartenenti al gruppo, che scontano una tassazione inferiore al 15% per cento nel Paese in cui sono localizzate (art. 13 D.lgs. 209/2023);
- **imposta minima suppletiva**, dovuta da una o più imprese del gruppo multinazionale localizzate in Italia, in relazione a quelle imprese del gruppo soggette ad una bassa imposizione quando non è stata applicata, in tutto o in parte, l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi. In particolar modo, nel caso in cui la controllante capogruppo i) sia localizzata in un Paese terzo che non applica una imposta minima integrativa equivalente oppure ii) si configuri come un'entità esclusa; tutte le imprese localizzate nel territorio dello Stato italiano, diverse dalle entità di investimento, sono tra loro solidalmente e congiuntamente responsabili per il pagamento, a titolo di imposta minima suppletiva, di un importo pari all'imposizione integrativa attribuita, per l'esercizio, allo Stato italiano (art. 19 D.lgs. 209/2023);
- **imposta minima nazionale**, dovuta in relazione a tutte le imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette ad una tassazione effettiva inferiore al 15% localizzate in Italia (art. 18 D.lgs. 209/2023).

Calcolo dell'aliquota di imposizione effettiva e dell'imposizione integrativa

Ai fini del confronto con la soglia minima impositiva del 15%, occorre determinare l'aliquota di imposizione effettiva (Effective Tax Rate o ETR) del gruppo multinazionale o nazionale. L'ETR è calcolato, per ciascun Paese in cui opera il gruppo, mettendo a rapporto il dato aggregato relativo alle imposte rilevanti rettifiche e il reddito/perdita rilevante di ciascuna entità costitutiva facente parte del gruppo localizzata in quella giurisdizione, salve ipotesi di sottogruppi di entità aventi particolari caratteristiche, per i quali l'ETR deve essere calcolato separatamente dalle altre entità localizzate nella medesima giurisdizione (e.g., joint-venture, imprese partecipate in misura minoritaria).

Sia le imposte rilevanti rettifiche che il reddito/perdita rilevante sono determinati attraverso un complesso meccanismo di calcolo che apporta un insieme di variazioni in aumento ed in diminuzione, normativamente disciplinate, al risultato contabile netto dell'esercizio (calcolato in conformità ai principi contabili utilizzati dalla controllante capogruppo ai fini del bilancio consolidato, prima delle rettifiche di consolidamento) ed alle imposte rilevanti che hanno concorso a formare l'utile o la perdita contabile netta dell'esercizio.

Laddove, ad esito del calcolo dell'ETR per singola giurisdizione, emerga che quest'ultimo è inferiore al 15%, il gruppo multinazionale è tenuto ad integrare l'onere impositivo, procedendo, di fatto, ad applicare il differenziale tra l'aliquota del 15% e quella effettiva alla «base imponibile» determinata sottraendo dal reddito totale rilevante, nel Paese di riferimento, l'importo dei c.d. redditi «routinari», ossia un importo - determinato in modo forfetario - espressione della remunerazione di taluni fattori produttivi (asset e personale).



Deroghe e regimi semplificati

L'art. 37, D.lgs. 209/2023, stabilisce una deroga all'applicazione delle disposizioni in commento a carattere dimensionale (c.d. esclusione *de minimis*). Si assume, infatti, che l'imposizione integrativa dovuta dalle imprese localizzate in un Paese sia pari a zero per un dato esercizio se, per tale esercizio:

- i ricavi rilevanti medi di tutte le imprese localizzate in tale Paese sono inferiori a 10 milioni di euro;
- il reddito rilevante medio di tutte le imprese in detto Paese è una perdita o è un reddito inferiore a 1 milione di euro.

L'art. 39, D.lgs. 209/2023, prevede inoltre ulteriori semplificazioni. La disposizione in esame, in particolare, prevede la possibilità, a seguito di opzione dell'impresa dichiarante, di presumere pari a zero l'imposizione integrativa dovuta da un gruppo in un esercizio, in relazione a un determinato Paese, al verificarsi di talune condizioni concordate a livello internazionale da tutti gli Stati membri dell'Unione Europea. I predetti regimi semplificati (la cui applicazione è facoltativa) sono previsti, da una parte, per ridurre gli oneri amministrativi ed evitare gli adempimenti necessari al complesso calcolo dell'ETR e della imposta integrativa (Top-Up Tax) dovuta in base alle regole ordinarie, garantendo maggiore certezza fiscale e migliore trasparenza nella valutazione del rischio e, dall'altra, preservando l'integrità delle regole GloBE. Le disposizioni attuative dei regimi semplificati (c.d. safe harbour) saranno adottate, in conformità alle regole OCSE ed alla direttiva europea, con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da adottare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del D. Lgs. 209/2023.

Obblighi di compliance e di versamento dell'imposta integrativa

I gruppi hanno l'obbligo (art. 51, D. Lgs. 209/23) di effettuare una comunicazione, detta "**comunicazione rilevante**" (*top-up tax information return*), avente ad oggetto le seguenti informazioni relative al gruppo multinazionale o nazionale: i dati identificativi delle imprese appartenenti al gruppo, la struttura del gruppo, le informazioni necessarie per il calcolo dell'ETR per Paese, l'importo dell'imposta integrativa per ciascun membro di un gruppo a controllo congiunto, l'allocazione dell'imposta minima integrativa e dell'imposta minima suppletiva in relazione a ciascun Paese, l'elenco delle opzioni esercitate e revocate nell'esercizio.

Ogni impresa localizzata nel territorio dello Stato italiano o che è un'entità trasparente costituita secondo le leggi dello Stato è tenuta a presentare la predetta comunicazione. Tuttavia, la comunicazione rilevante di un'impresa può essere presentata dall'impresa locale designata, intendendo per tale l'impresa localizzata in Italia designata - dalle altre imprese del gruppo (multinazionale o nazionale) localizzate, a loro volta, in Italia - a presentare per loro conto la comunicazione rilevante. Inoltre, un'impresa localizzata in Italia non è tenuta a presentare la comunicazione rilevante, ove l'adempimento venga adempiuto da:

- la controllante capogruppo localizzata in un Paese che ha in essere un accordo qualificato tra autorità competenti con lo Stato italiano;
- l'impresa designata localizzata in un Paese che ha in essere un accordo qualificato tra autorità competenti con lo Stato italiano.

A tal fine, per accordo qualificato tra autorità competenti deve intendersi l'accordo bilaterale o multilaterale in essere tra due o più autorità fiscali al fine di consentire lo scambio automatico di informazioni relativamente alle comunicazioni rilevanti. Allorquando si verta in un caso di dispensa dall'obbligo di comunicazione per le singole imprese localizzate in Italia, sorge l'esigenza di comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati del soggetto che procede a effettuare la comunicazione rilevante.

Tale adempimento deve essere assolto **entro il quindicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio** con riferimento al quale la comunicazione rilevante si riferisce (art. 51, co. 7, D.lgs. 209/2023). Tuttavia, con riferimento all'esercizio transitorio, ossia al primo esercizio per il quale un gruppo multinazionale o nazionale di imprese è soggetto alle disposizioni in materia di global minimum tax domestiche (ovvero alle disposizioni interne di trasposizione delle direttive negli Stati membri europei ovvero alle disposizioni di recepimento delle regole OCSE in Stati terzi), la presentazione della comunicazione deve avvenire entro il diciottesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio fiscale oggetto della comunicazione.



In caso di omessa presentazione della comunicazione rilevante o di ritardo nella sua presentazione pari o superiore a 3 mesi si applica una sanzione amministrativa di 100 mila euro; in caso di ritardo inferiore a 3 mesi o di invio dei dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 10.000 euro a 50.000 euro. Per i primi tre esercizi di applicazione, le sanzioni amministrative pecuniarie sono ridotte del 50 per cento.

Accanto al predetto adempimento, viene previsto (art. 53, D.lgs. 209/2023) l'obbligo di presentare una **dichiarazione annuale** relativa all'imposizione integrativa concernente le tre tipologie di imposte (integrativa, suppletiva e minima nazionale). La dichiarazione deve essere presentata negli stessi termini previsti per la comunicazione di cui al precedente paragrafo. Si prevede altresì che l'imposta dovuta venga versata in **due rate**. Il versamento della prima rata, pari al 90% dell'importo dovuto, è effettuato entro l'undicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio al quale le imposte si riferiscono; mentre, il versamento della seconda rata, pari al residuo dovuto, deve effettuarsi entro l'ultimo giorno del mese successivo alla data di presentazione della dichiarazione. Con apposito decreto attuativo verranno fornite le modalità per l'assolvimento di tali adempimenti. Si prevede, inoltre, che ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione delle imposte e del contenzioso, trovino applicazione, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di imposte sui redditi. Si prevede, infine, che per i primi tre esercizi di applicazione delle disposizioni amministrative in discorso non si procede all'irrogazione di sanzioni, salvo per i casi di dolo o colpa grave.

Decorrenza

Stante l'art. 60, D.lgs. 209/2023, tale set normativo si applica dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2023. Tuttavia, è previsto che l'imposta minima suppletiva si applichi dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2024. Tale regola subisce una deroga, in conformità a quanto previsto dall'articolo 57, co. 1, se l'entità capogruppo di un gruppo multinazionale di imprese è situata in uno Stato membro che ha scelto di posticipare l'applicazione dell'imposta minima integrativa equivalente e dell'imposta minima suppletiva equivalente. In tal caso, infatti, le imprese di detto gruppo multinazionale situate nel territorio italiano sono soggette all'imposta minima suppletiva italiana, secondo quanto previsto dall'articolo 21, per gli esercizi finanziari che decorrono a partire dal 31 dicembre 2023.

Si rammenta, infine, che l'art. 56, D.lgs. 209/2023, prevede che l'imposizione integrativa dovuta da una capogruppo localizzata in Italia o da un partecipante intermedia localizzata in Italia ove la capogruppo sia un'entità esclusa sia ridotta a zero nei primi cinque anni della fase iniziale di attività internazionale del gruppo multinazionale o nei primi cinque anni computati a decorrere dal primo giorno dell'esercizio in cui il gruppo nazionale rientra per la prima volta nell'ambito applicativo della disciplina in esame. Tale regola, tuttavia, non trova applicazione in relazione all'imposta minima nazionale.



La normativa ante modifiche

L'art. 167 del T.U.I.R., nella versione vigente prima delle modifiche apportate dal D. Lgs. 209/23, dispone che i redditi prodotti da un soggetto controllato non residente sono imputabili alla controllante residente (in proporzione alla quota di partecipazione agli utili dalla stessa direttamente o indirettamente detenuta ed indipendentemente dalla effettiva percezione) se sono congiuntamente soddisfatti i requisiti enunciati nel comma 4 di detto articolo, e più precisamente:

- lett. a): il soggetto controllato non residente è assoggettato a tassazione effettiva inferiore al 50% di quella a cui sarebbe stato soggetto qualora fosse stato residente in Italia;
- lett. b): il soggetto controllato non residente consegue proventi derivanti per oltre 1/3 da c.d. *passive income*, così come meglio dettagliati nella medesima disposizione.

Il regime di tassazione per trasparenza, cui al succitato art. 167, può essere disapplicato qualora il contribuente sia in grado di dimostrare che la società non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali. A tal fine, il contribuente può presentare apposito interpello all'Agenzia delle Entrate.

Le novità introdotte dal D. Lgs. 209/23

L'articolo 3 del D. Lgs. n. 209/2023, riscrivendo la lettera a) del comma 4 dell'art. 167 del TUIR, apporta rilevanti modifiche alla disciplina CFC, al fine di semplificarne il meccanismo applicativo e di coordinare detta normativa con quella relativa all'introduzione della Global Minimum Tax.

In tale ottica, il decreto delegato, da un lato, prevede che la disciplina CFC si applichi qualora la **tassazione effettiva** dei soggetti controllati non residenti risulti **inferiore al 15%**, dall'altro semplifica il computo della tassazione effettiva, prevedendo che, in luogo delle complesse modalità di calcolo previste dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 376652 del 27 dicembre 2021, la stessa sia data dal rapporto tra la somma di imposte correnti, anticipate e differite e l'utile ante imposte. Tale disposizione trova applicazione solo qualora:

- i. il bilancio d'esercizio del soggetto controllato estero sia assoggettato a revisione da parte di un soggetto autorizzato all'esercizio dell'attività di revisione nello Stato estero in cui il soggetto controllato è localizzato; e
- ii. gli esiti di tale attività di revisione siano utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini dell'espressione del giudizio sul proprio bilancio di esercizio o consolidato.

Nel calcolo della tassazione effettiva si deve tenere conto anche dell'imposta minima nazionale equivalente, eventualmente assolta dal soggetto controllato non residente, in applicazione della introduzione del regime di tassazione minima globale.

In assenza delle condizioni di cui sopra, oppure qualora la tassazione effettiva sia inferiore al 15%, continua ad applicarsi il previgente regime e pertanto i soggetti controllanti sono tenuti a verificare se i soggetti controllati non residenti siano assoggettati ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati assoggettati qualora residenti in Italia, applicando, ai fini della determinazione della tassazione effettiva, le disposizioni previste dal succitato Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Infine, il nuovo comma 4-ter, introdotto dal D. Lgs. 209/23, prevede un meccanismo opzionale di **imposizione sostitutiva** che consente di evitare qualunque verifica - anche quella semplificata sopra descritta - del livello di tassazione effettiva del soggetto controllato estero. In particolar modo, il soggetto controllante residente, **per tutti i soggetti esteri controllati** per i quali è soddisfatta la condizione relativa ai *passive income* di cui alla lettera b), del comma 4, dell'art. 167, TUIR, può optare per l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 15% da applicarsi su una base imponibile pari all'utile ante imposte dell'esercizio, rimontato dei componenti negativi aventi natura di svalutazioni di attività o accantonamenti a fondi rischi. L'opzione ha durata per **tre esercizi** ed è irrevocabile.



Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio, salvo revoca da attuarsi secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno stabilite le modalità di comunicazione dell'esercizio dell'opzione e della revoca.

L'esercizio di tale opzione è possibile a condizione che i bilanci delle controllate non residenti siano oggetto di revisione o certificazione come sopra indicato.

Secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 2, D. Lgs. n. 209/2023 le modifiche all'art. 167 del TUIR decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 29.12.2023 (i.e. data di entrata in vigore del decreto), ossia dal FY 2024 per i soggetti «solari».

CONTATTI

Viale Abruzzi, 94
20131 Milano
Tel. 02 58 20 10

BDO Tax S.r.l. Stp
centrostudi@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi alle imprese.

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il giorno 21 gennaio 2024.

BDO Tax S.r.l. Stp, società tra professionisti, 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.

© 2024 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.

www.bdo.it



Vuoi ricevere la TaxNews
e altre notizie da BDO
direttamente via email?
Iscriviti alle nostre mailing list.

