

## ***Gli aspetti contabili della Global Minimum Tax: i recenti emendamenti al principio contabile OIC25***

di Laura Magnani, Marta Rossi

Master di specializzazione

### **Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale**

Scopri di più

Il **D.Lgs. 209/2023**, attuativo della L. 111/2023 (c.d. legge delega di riforma fiscale), in tema di rapporti internazionali, recepisce formalmente, nel Titolo II, le disposizioni della **Direttiva 2022/UE/2523** la quale, in linea con il "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*" (OCSE) introduce un livello di **imposizione minima** globale dei **gruppi multinazionali o nazionali** (c.d. "**Global Minimum Tax**").

In linea di massima, la **Global Minimum Tax** si applica alle **imprese localizzate in Italia** che fanno parte di un **gruppo multinazionale o nazionale** con **ricavi annui pari o superiori a 750.000.000 euro**, risultanti nel bilancio consolidato della controllante capogruppo, in almeno **due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato**.

L'obiettivo è quello di assicurare che tali gruppi scontino un **livello impositivo minimo** in relazione ai redditi prodotti **in ogni Paese** in cui operano, garantendo che l'**aliquota di imposta effettiva** (*Effective Tax rate – ETR*) sia **almeno il 15%**, attraverso l'introduzione di regole condivise sull'applicazione di un'**imposizione integrativa** (c.d. *Top-Up Tax*), ove l'imposizione effettiva risulti inferiore a tale livello.

L'**articolo 9, D.Lgs. 209/2023**, prevede che l'**imposizione integrativa in Italia** debba avvenire attraverso **tre distinte forme** di prelievo:

1. **imposta minima integrativa**, dovuta dalle società **controllanti localizzate in Italia** di gruppi multinazionali o nazionali, in relazione alle imprese facenti parte del gruppo soggette ad una tassazione inferiore al 15% (tenuto conto dell'applicazione di un'imposta minima nazionale) nel Paese in cui sono localizzate (approccio "**dall'alto verso il basso**", che assegna la priorità nell'applicazione dell'imposta minima integrativa all'impresa collocata in posizione più alta nella catena partecipativa);
2. **imposta minima suppletiva**, dovuta da **una o più imprese di un gruppo** multinazionale localizzate in Italia in relazione alle imprese facenti parte 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;

3. **imposta minima nazionale** (*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax – QDMTT*), dovuta in relazione alle **imprese di un gruppo** multinazionale o nazionale soggette ad una **bassa imposizione** localizzate in Italia.

L'[articolo 60, D.Lgs. 209/2023](#), prevede che le disposizioni sull'imposta minima integrativa e sull'imposta minima nazionale si applicano **già agli esercizi che decorrono dal 31.12.2023** (quindi quello in corso, il 2024, per i soggetti solari); mentre **l'imposta minima suppletiva**, salvo specifiche eccezioni, si applica a partire dagli esercizi che **decorrono dal 31.12.2024**.

Oltre all'onere di conteggiare l'imposizione integrativa, esercizio di **non facile applicazione**, le imprese del gruppo saranno gravate di un **ulteriore adempimento**. L'[articolo 51, D.Lgs. 209/2023](#), prevede, infatti, che debba essere inviata all'Agenzia delle entrate, **entro il quindicesimo mese successivo** all'ultimo giorno dell'esercizio con riferimento a cui si riferisce, la c.d. "**Comunicazione rilevante**", in cui dovranno essere indicati:

- i **dati identificativi** delle imprese;
- la descrizione della **struttura societaria**;
- le **informazioni necessarie per calcolare l'aliquota** di imposizione effettiva;
- **l'importo e l'allocazione dell'imposizione integrativa** e;
- l'eventuale **elenco delle scelte** previste dal Decreto revocate o esercitate.

Alla data in cui si scrive, si è ancora in attesa della **pubblicazione di un Decreto del MEF** che dovrà stabilire **modalità, elementi e condizioni** per la predisposizione e la trasmissione della predetta Comunicazione.

A fronte di una novità di tale portata, nell'ultimo anno è sorta la necessità di disciplinare anche i **profili contabili** della **Global Minimum Tax**. L'OIC, pertanto, al termine della fase di consultazione avviata a settembre 2023, ha pubblicato, in data 18.3.2024, i **testi definitivi** degli **emendamenti** ad alcuni principi contabili nazionali, tra cui quelli relativi all'**OIC 25**, che ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle **imposte sul reddito**, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Allineandosi con quanto fatto a livello internazionale dallo IASB, nell'OIC 25 è stata introdotta una **disposizione temporanea** in base alla quale le disposizioni derivanti dal c.d. **Secondo Pilastro** (*Pillar Two*) dell'OCSE, recepite dalla UE, **non rilevano ai fini della fiscalità differita**.

Invece, con riferimento alla **fiscalità corrente**, le imposte derivanti dall'applicazione del modello del Secondo Pilastro OCSE devono essere **distintamente indicate** nella **voce 20 sub e) di Conto Economico**, rubricata "**imposte correnti Secondo Pilastro**".

Per i soggetti destinatari di tale disciplina, l'OIC chiarisce che in **Nota Integrativa** è necessario indicare:

- quanta **parte delle imposte** sul reddito derivanti dall'applicazione del Secondo Pilastro OCSE **insiste sui redditi propri** e quanta su redditi di altre società appartenenti al medesimo gruppo; e
- nei bilanci chiusi successivamente all'entrata in vigore della legislazione sulla *Global Minimum Tax*, ma prima della data di efficacia dell'imposizione derivante dall'applicazione di tale normativa, dunque **già nei bilanci degli esercizi in corso al 31.12.2023**, le **informazioni circa l'inclusione della Società** nell'ambito di applicazione del **modello del Secondo Pilastro** OCSE e una descrizione dello **stato di avanzamento del processo di implementazione** del modello.

Gli emendamenti all'OIC 25 **si applicano immediatamente** dopo la loro pubblicazione. Questo significa che gli eventuali effetti che ne derivano sono rilevati in bilancio retroattivamente, secondo l'OIC 29.