

Relazione illustrativa

Il presente decreto, emanato ai sensi dell'articolo 39, comma 3, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (di seguito Decreto Legislativo), reca le disposizioni di attuazione dei regimi transitori semplificati (*transitional safe harbours*).

Si tratta di regimi opzionali di carattere temporaneo che sono stati previsti nell'ambito dei lavori OCSE sulla *global minimum tax* e, in particolare, nell'articolo 8.2 delle *Model Rules* (di seguito anche Regole GloBE) al fine di limitare gli oneri amministrativi e di conformità per i gruppi multinazionali e le amministrazioni fiscali chiamati rispettivamente ad applicare e a controllare la corretta applicazione della disciplina sull'imposizione minima globale.

Le Regole GloBE stabiliscono che i regimi semplificati siano definiti e sviluppati attraverso accordi raggiunti nell'ambito dell'*Implementation Framework* sul BEPS; analogamente la Direttiva Ue 2022/2523 del Consiglio del 15 dicembre 2022 (di seguito anche Direttiva GMT), all'articolo 32, deroga alle disposizioni ordinarie di determinazione dell'imposizione minima globale al ricorrere delle condizioni stabilite da un Accordo internazionale qualificato sui regimi di semplificazione (*rectius* Porti sicuri).

Attualmente, i regimi transitori semplificati, concordati a livello internazionale nell'ambito dell'*Implementation Framework*, sono definiti nel documento "*Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*" pubblicato il 15 dicembre 2022 ("TSH 2022"). Ulteriori chiarimenti sui regimi di semplificazione con validità limitata nel tempo sono contenuti nelle Guide Amministrative "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two)*" pubblicate dal Quadro Inclusivo sul BEPS il 13 luglio 2023 ("A.G. luglio 2023") e il 15 dicembre 2023 ("A.G. dicembre 2023"). Le disposizioni del presente decreto implementano nell'ordinamento interno tali regimi concordati a livello OCSE, concessi in via temporanea ai grandi gruppi di imprese rientranti nell'ambito applicativo delle Regole GloBE. Questi regimi costituiscono una facilitazione valida per i primi anni di entrata in vigore delle nuove regole e sono volti a mitigare le difficoltà che le multinazionali o i gruppi nazionali su larga scala incontreranno per implementare efficaci sistemi di raccolta dei dati e delle informazioni da utilizzare per eseguire i calcoli puntuali della *global minimum tax*.

L'**articolo 1** contiene le definizioni dei termini utilizzati con maggiore frequenza (comma 1), assicurandone la coerenza con le disposizioni del Decreto Legislativo e con le previsioni in sede OCSE (comma 2). Le definizioni sono commentate, nella presente relazione, unitamente agli articoli dove le stesse sono utilizzate.

Il regime di semplificazione (di seguito anche Porto sicuro o *Safe Harbour*) introdotto all'**articolo 2** consente di considerare pari a zero l'imposizione integrativa dovuta dal gruppo in un esercizio e con riferimento ad un Paese senza la necessità di calcolare l'aliquota di imposizione effettiva e l'eventuale importo dell'imposizione integrativa secondo le modalità ordinarie previste dalle Regole GloBE se tale Paese presenta un basso rischio fiscale. Per assicurare che il Paese sia a basso rischio fiscale è necessario che il gruppo rispetti, in tale Paese, almeno uno dei requisiti previsti nel comma 1 dell'articolo in esame ossia il requisito *de minimis* transitorio, il requisito riguardante l'aliquota di imposizione effettiva semplificata o il requisito del profitto ordinario. I dati per verificare la sussistenza dei suddetti requisiti sono facilmente reperibili perché contenuti nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata (di seguito anche CbCR Qualificato) predisposta e presentata dal gruppo, secondo quanto previsto, in Italia, nell'articolo 1, comma 145, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e nei relativi provvedimenti attuativi in materia ovvero, in relazione ad altre giurisdizioni, secondo quanto previsto da analoghe normative estere conformi al Rapporto OCSE "*Transfer Pricing documentation and Country by Country Reporting, Action 13-2015, Final Report*" e successive modifiche ed integrazioni. Nell'ipotesi in cui il Paese estero non abbia una specifica normativa interna, la Rendicontazione Paese per Paese Qualificata è quella predisposta e presentata sulla base del citato Rapporto OCSE, così come



successivamente modificato ed integrato. Inoltre, per assicurare che i dati ivi contenuti siano attendibili è necessario che il CbCR sia “qualificato”, intendendo per tale solo il CbCR che attinge tutti i dati da Rendiconti Finanziari Qualificati. In base alla definizione contenuta nell’articolo 1, comma 1, numero 11) sono Rendiconti Finanziari Qualificati: i) i rendiconti utilizzati per la predisposizione del bilancio consolidato della controllante capogruppo; ii) i bilanci o rendiconti separati delle imprese predisposti in base a principi contabili conformi o in base a principi contabili autorizzati a condizione che le informazioni ivi riportate siano predisposte esclusivamente in base a tali principi e siano affidabili; iii) nel caso di una impresa che non è consolidata linea per linea a causa delle sue dimensioni o in base al principio di rilevanza e il suo bilancio o rendiconto separato non rispetta la condizione sub. ii), i bilanci di tale impresa utilizzati per la predisposizione della Rendicontazione Paese per Paese del gruppo.

Le regole di semplificazione disciplinate nell’articolo 2 trovano applicazione solo a seguito di un’apposita opzione esercitata dall’entità dichiarante, nella comunicazione di cui all’articolo 51 del Decreto Legislativo, e per un periodo di tempo limitato che ricomprende gli esercizi che iniziano entro il 31 dicembre 2026 e terminano entro il 30 giugno 2028 (cfr. articolo 1, definizione numero 10) di “Periodo Rilevante”). Ai sensi del comma 2, analogamente a quanto disposto nelle *Model Rules* ai fini della determinazione dell’imposizione integrativa, il regime transitorio semplificato deve applicarsi in maniera autonoma in relazione alle entità a controllo congiunto o in relazione a ciascun gruppo a controllo congiunto, con conseguente verifica delle condizioni previste al comma 1 sulla base dei rispettivi Rendiconti Finanziari Qualificati. In altri termini, le entità a controllo congiunto o ciascun gruppo a controllo congiunto costituiscono un “Paese testato” (*Tested jurisdiction*) separato rispetto al quale occorre verificare la sussistenza di uno dei requisiti previsti dalla norma.

In caso di imprese detenute per la vendita, il comma 3 stabilisce che i relativi dati non sono da considerare ai fini della verifica dei requisiti necessari per fruire del regime transitorio semplificato se questi non sono inclusi nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata o non sarebbero stati inclusi nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata se il gruppo nazionale o multinazionale fosse stato obbligato a predisporla.

Nonostante la previsione del comma 3, il successivo comma 4 estende gli effetti del regime transitorio semplificato a tali imprese se queste sono localizzate in un Paese rispetto al quale il gruppo rispetta uno dei requisiti di cui al comma 1 ed effettua la relativa opzione, con la conseguenza che anche l’imposizione integrativa dovuta in relazione a tali imprese si assume pari a zero. La medesima disposizione è dettata per le imprese partecipate in misura minoritaria che, nell’ambito del Decreto Legislativo di recepimento della Direttiva GMT, sono definite all’articolo 38.

Il comma 5 detta una regola specifica per le entità fiscalmente trasparenti. La nozione di entità fiscalmente trasparente è quella contenuta nella definizione n. 21) dell’allegato A del Decreto Legislativo. In particolare, è previsto che i Ricavi Totali, l’Utile Ante Imposte e le Imposte Rilevanti Semplificate ed ogni altro dato o bene registrato o detenuto da un’entità fiscalmente trasparente sia attribuito pro-quota alle sue stabili organizzazioni e/o alle sue imprese proprietarie ai fini della verifica dei requisiti di cui al comma 1. L’attribuzione contestuale dei citati valori alla stabile organizzazione e alle imprese proprietarie dell’entità fiscalmente trasparente avviene quando non tutti i Ricavi Totali, l’Utile Ante Imposte e le Imposte Rilevanti Semplificate sono attribuibili ad una stabile organizzazione, con la conseguenza che i valori residuali sono allocati alle imprese proprietarie dell’entità fiscalmente trasparente.

Il comma 6, derogando ad una regola di predisposizione del CbCR, stabilisce che il valore dei Ricavi Totali e dell’Utile Ante Imposte indicati nei Rendiconti Finanziari Qualificati non devono essere modificati in dipendenza del trattamento fiscale degli elementi che concorrono a determinarli. Ad esempio, un pagamento infragruppo trattato come un ricavo nel Rendiconto Finanziario Qualificato del destinatario e come un costo nel Rendiconto Finanziario Qualificato del pagatore deve essere incluso nei Ricavi Totali e nell’Utile Ante Imposte ai fini dei calcoli per fruire del regime transitorio semplificato senza ulteriori aggiustamenti, indipendentemente dal trattamento fiscale di tale operazione nella giurisdizione del destinatario o del pagatore e il trattamento di tale operazione nel Rapporto CbC. Questa precisazione riflette il contenuto del nuovo



paragrafo 74.16 del TSH 2022 inserito dal paragrafo 18 della A.G. dicembre 2023.

In base alle regole di semplificazione contenute nel comma 7, non si rettifica l'Utile Ante Imposte che tiene conto della Perdita Netta da Valutazione di Partecipazioni sebbene tale componente non sia rilevante ai fini delle Regole GloBE. Ciò è consentito solo se tale perdita netta è di importo non rilevante ossia da non pregiudicare l'attendibilità del requisito necessario per fruire del regime di cui all'articolo 2, comma 1. Al fine di preservare l'integrità del sistema, è previsto che quando la Perdita Netta da Valutazione di Partecipazioni è superiore a 50 milioni di euro occorre, invece, procedere alla sua integrale sterilizzazione (ossia essa non viene presa in considerazione analogamente a quanto previsto dalle regole ordinarie del Decreto Legislativo). Per Perdita Netta da Valutazione di Partecipazioni si intende una perdita, al netto degli utili, contabilizzata in un Paese in relazione a variazioni del *fair value* di partecipazioni diverse da partecipazioni di portafoglio (cfr. definizione articolo 1, comma 1, numero 9).

L'**articolo 3** disciplina il primo dei tre requisiti previsti per fruire del regime transitorio semplificato di cui all'articolo 2. I requisiti sono alternativi tra loro nel senso che è sufficiente che il Gruppo ne soddisfi uno solo dei tre, in relazione ad un Paese testato in un esercizio che rientra nel Periodo Rilevante, per potersi avvalere della semplificazione delle Regole GloBE per tale Paese e rispetto a tale esercizio.

Il requisito *de minimis* transitorio garantisce che il "Paese testato" non presenti una pericolosità fiscale quando il gruppo registra Ricavi Totali inferiori a 10 milioni di euro ed un Utile Ante Imposte inferiore a 1 milione di euro nell'esercizio considerato e nel Paese testato. Il requisito in esame sussiste quando entrambe le condizioni risultano soddisfatte. Con specifico riferimento alla seconda condizione, si precisa che quest'ultima è sempre soddisfatta nell'ipotesi in cui il gruppo contabilizzi una Perdita Ante Imposte, indipendentemente dal suo ammontare (cfr. comma 1).

In base alla definizione dell'articolo 1, comma 1, numero 13), per "Ricavi Totali" si intende l'importo dei ricavi totali nel Paese indicati dal gruppo nella rendicontazione Paese per Paese Qualificata o il corrispondente importo che il gruppo nazionale avrebbe riportato nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata se fosse stato obbligato a predisporla. L'articolo 1, comma 1, numero 14) definisce, invece, "Utile Ante imposte" o "Perdita ante imposte" l'importo rispettivamente dell'utile o della perdita ante imposte realizzata dal gruppo nel Paese e rilevato nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata o il corrispondente importo che il gruppo nazionale avrebbe rilevato nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata se fosse stato obbligato a predisporla. Non necessariamente il "Paese testato" coincide con il Paese ai fini della Rendicontazione Paese per Paese Qualificata, essendone in genere un sottoinsieme. Conseguentemente, i dati riportati nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata debbono essere raggruppati per singolo "Paese testato", nell'intesa che la somma dei dati relativi a tutti i "Paesi testati" corrisponda al totale dei dati relativi al Paese riportati nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata.

Il comma 2 specifica che, in relazione ad un "Paese testato", i ricavi delle imprese che sono detenute per la vendita che non sono già inclusi nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata devono essere aggiunti ai Ricavi Totali dell'esercizio considerato relativi a quel Paese ai fini del requisito *de minimis* in esame.

L'**articolo 4** disciplina il secondo requisito che può consentire l'accesso al regime transitorio semplificato di cui all'articolo 2, riguardante l'Aliquota di Imposizione Effettiva Semplificata.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, numero 1), tale aliquota viene calcolata in ciascun esercizio, in relazione ad un "Paese testato", rapportando le Imposte Rilevanti Semplificate dell'esercizio (numeratore) al suo Utile Ante Imposte (denominatore). Le Imposte Rilevanti Semplificate sono definite all'articolo 1, comma 1, numero 8) come le imposte sul reddito del "Paese testato" indicate nella voce imposte dei Rendiconti Finanziari Qualificati del gruppo, al netto degli importi che non rappresentano imposte rilevanti e degli importi relativi alle posizioni fiscali incerte indicate in tali rendiconti. Secondo questa definizione, rilevano anche le rettifiche



contabilizzate nell'esercizio relative alle imposte di un esercizio precedente diverse da quelle afferenti a posizioni fiscali incerte (*i.e.* le c.d. "return to provision").

Il comma 1 dell'articolo in esame stabilisce che il gruppo multinazionale o nazionale può esercitare l'opzione per il regime transitorio semplificato in un esercizio rientrante nel Periodo Rilevante ed in relazione ad un "Paese testato" se, per quell'esercizio e in quel Paese, il gruppo ha un'Aliquota di Imposizione Effettiva Semplificata uguale o superiore alla Aliquota di Imposizione Transitoria. Quest'ultima, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, numero 2), è pari all'aliquota del:

- a) 15 per cento per gli esercizi che iniziano nel 2023 e nel 2024;
- b) 16 per cento per gli esercizi che iniziano nel 2025;
- c) 17 per cento per gli esercizi che iniziano nel 2026.

Il comma 2 chiarisce la portata della semplificazione ammessa dal regime in esame che consiste nell'individuare le Imposte Rilevanti Semplificate nell'imposte rilevanti contabilizzate nel Rendiconto Finanziario Qualificato, incluse le imposte differite e anticipate, senza applicazione di alcuna delle rettifiche previste ai sensi del Decreto Legislativo (ossia delle Regole GloBE) e senza ricorrere all'imputazione delle imposte tra le imprese ed entità del gruppo come prescrive l'articolo 31 del Decreto Legislativo. L'inclusione delle imposte differite e anticipate nel calcolo dell'Aliquota di Imposizione Effettiva Semplificata (ETR Semplificato) è in linea con le Regole GloBE perché riconosce l'impatto delle differenze temporanee. Le Regole GloBE, tuttavia, richiedono di apportare alcune rettifiche alla fiscalità differita (ossia al movimento netto delle imposte differite e delle imposte anticipate) che costituiscono un elemento di complessità nella determinazione ordinaria dell'aliquota di imposizione effettiva (ETR) secondo le Regole GloBE; complessità che, in sede di progettazione del regime transitorio semplificato, si è voluta evitare ai gruppi multinazionali e nazionali, salvo che per le posizioni fiscali incerte. Quest'ultime, infatti, possono essere anche di importo rilevante e potrebbero sopravvalutare l'ETR di un Paese compromettendo l'integrità del sistema; il regime in esame, pertanto, ne prevede la rimozione. Tale rimozione, tuttavia, non richiede al gruppo un onere di *compliance* aggiuntivo considerato che le imposte sul reddito e le posizioni fiscali incerte trovano ordinariamente evidenza in voci distinte nei bilanci di verifica che vengono utilizzati per la predisposizione dei Rendiconti Finanziari Qualificati.

Nel comma 3 si precisa che, ai fini del regime transitorio semplificato, rilevano le imposte sul reddito contabilizzate nei Rendiconti Finanziari Qualificati a condizione che il reddito cui si riferiscono tali imposte sia incluso nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata.

Nel comma 4 è previsto che, ai fini dell'Aliquota di Imposizione Effettiva Semplificata, le imposte relative al reddito di una stabile organizzazione, di una società controllata estera e di una entità ibrida, dovute nei loro rispettivi Paesi di localizzazione o residenza, rilevino esclusivamente con riferimento a tali Paesi. Ai sensi del comma 5, se una stabile organizzazione, una società controllata estera o una entità ibrida applicano le ordinarie Regole GloBE, le imposte dovute in relazione al reddito di tale stabile organizzazione, società controllata estera o entità ibrida rilevano, ai fini dei requisiti di cui all'articolo 2, comma 1, nel Paese rispettivamente di localizzazione o residenza della casa madre, dell'impresa controllante o dell'impresa proprietaria.

L'**articolo 5** disciplina il terzo requisito che può consentire l'accesso al regime transitorio semplificato di cui all'articolo 2, riguardante il profitto ordinario. Il comma 1 prevede il confronto tra l'importo della riduzione del reddito da attività economica sostanziale (SBIE) di un "Paese testato" e il relativo l'Utile o Perdita Ante Imposte sul reddito come riportato nel CbCR Qualificato del gruppo multinazionale o come sarebbe stato riportato nel CbCR Qualificato se il gruppo multinazionale o nazionale fosse stato obbligato a predisporlo. Se l'importo dello SBIE di un "Paese testato" è uguale o superiore al suo utile (perdita) prima dell'imposta sul reddito, è presumibile che in tale "Paese testato" il gruppo non realizzi un profitto in eccesso e tale circostanza legittima la fruizione del criterio transitorio di semplificazione. A tali fini, lo SBIE deve essere calcolato



secondo quanto disposto nell'articolo 35 del Decreto Legislativo (articolo 5.3 delle *Model Rules*), fermo restando che tutti i dati necessari alla sua determinazione devono essere attinti dai Rendiconti Finanziari Qualificati su cui si basa la Rendicontazione Paese per Paese Qualificata.

Secondo il comma 2, l'importo dello SBIE calcolato per la verifica del requisito del profitto ordinario non deve tener conto delle spese salariali ammissibili e delle immobilizzazioni materiali ammissibili delle entità che non sono ricomprese nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata (ad esempio, Entità possedute per la vendita) o che sono entità escluse ai sensi delle Regole GloBE o, nella prospettiva dello Stato italiano, ai sensi dell'articolo 11 del Decreto Legislativo.

Il comma 3 stabilisce che se, ai fini delle Regole GloBE o del Decreto Legislativo, l'impresa è localizzata in un Paese diverso da quello in cui risulta residente ai sensi del CbCR Qualificato, i suoi valori sono esclusi dall'importo dello SBIE calcolato per verificare la sussistenza del requisito del profitto ordinario di entrambe le giurisdizioni.

L'ultimo comma dell'articolo in esame chiarisce che, nel Periodo Transitorio, ai fini del requisito in esame, la riduzione da attività economica sostanziale è calcolata in ciascun esercizio sulla base delle percentuali indicate nell'allegato B del Decreto Legislativo (cfr. articolo 9.2 delle *Model Rules*).

In sostanza, l'aliquota riguardante la riduzione basata sulle spese salariali sarà quella indicata nella tabella seguente, riportata in corrispondenza di ciascuno degli esercizi che iniziano nell'anno solare ivi indicato:

2023	10%
2024	9,8%
2025	9,6%
2026	9,4%

L'aliquota riguardante la riduzione basata sulle immobilizzazioni materiali sarà quella indicata nella tabella seguente, riportata in corrispondenza di ciascuno degli esercizi che iniziano nell'anno solare ivi indicato:

2023	8,0%
2024	7,8%
2025	7,6%
2026	7,4%

L'**articolo 6** regola l'esercizio dell'opzione per il regime transitorio semplificato di cui all'articolo 2, comma 1. Il comma 1 stabilisce, in primo luogo, che la volontà del gruppo di avvalersi del regime transitorio semplificato in esame (regime facoltativo) deve essere manifestata dall'impresa dichiarante attraverso l'esercizio dell'apposita opzione nella comunicazione rilevante. Per comunicazione rilevante si intende il modello di comunicazione di cui all'articolo 51, comma 1, lettera b) del Decreto Legislativo. Quando, in un esercizio, il gruppo soddisfa in relazione al medesimo "Paese testato" più criteri transitori di semplificazione (come, ad esempio, sia quello indicato nell'articolo 2 sia quello indicato nell'articolo 15 del presente decreto), deve essere operata una scelta, esercitando l'opzione solo per uno di essi. L'esercizio dell'opzione per un regime semplificato diverso da quello previsto all'articolo 2, comma 1, costituisce un'ipotesi di esclusione disciplinata nel successivo comma 7. In altri termini, al gruppo che ha operato tale scelta sarà precluso l'esercizio dell'opzione dell'articolo 2, comma 1, negli esercizi successivi.

Ai sensi del comma 2, fuori dalle ipotesi disciplinate nell'articolo 7, l'opzione ha efficacia per un esercizio e può essere rinnovata per il medesimo Paese anche in relazione ad esercizi successivi purché questi ricadano nel periodo di validità del regime transitorio semplificato. Resta inteso che, ai fini del rinnovo dell'opzione, è necessario che ricorra uno dei tre requisiti previsti dal decreto, anche se differente rispetto al requisito soddisfatto nell'esercizio precedente o negli esercizi precedenti. Inoltre, l'opzione è effettuata in relazione ad



un “Paese testato”, intendendo per tale anche un’entità o un insieme di entità che fruisce del regime transitorio semplificato in maniera autonoma rispetto alle altre imprese del gruppo residenti nella medesima giurisdizione (ad esempio le entità a controllo congiunto o il gruppo di imprese a controllo congiunto).

Il comma 3 disciplina gli effetti della commissione di Errori Significativi, definiti nell’articolo 1, comma 1, numero 7) quali errori nella compilazione della comunicazione rilevante in assenza dei quali i requisiti di cui all’articolo 2, comma 1, o all’articolo 15 non sarebbero verificati. In caso di Errori Significativi, l’opzione, seppur esercitata nella dichiarazione rilevante, non ha efficacia con la conseguenza che, per quell’esercizio e in relazione a quel “Paese testato”, il gruppo non potrà fruire del regime transitorio semplificato. Anche la commissione di Errori Significativi preclude al gruppo la possibilità di avvalersi del regime di cui all’articolo 2, comma 1, negli esercizi successivi in relazione al “Paese testato” per il quale era stata esercitata l’opzione invalida. Diversamente, è previsto che la commissione di errori formali, definiti all’articolo 1, comma 1, numero 8), non determina l’inefficacia dell’opzione esercitata con la conseguenza che il gruppo, nonostante l’errore, resta titolato a fruire del regime semplificato prescelto con riferimento a quel “Paese testato” e a quell’esercizio. L’ultimo comma precisa che l’esercizio dell’opzione per il regime semplificato di cui all’articolo 2, comma 1, non fa venire meno gli obblighi informativi e dichiarativi previsti in relazione al regime transitorio semplificato riguardante il “Paese testato” in cui sono verificati i requisiti per applicare tale regime.

L’**articolo 7**, comma 1, introduce la regola definita in ambito OCSE “una volta fuori, sempre fuori” (*once out, always out*) che si applica limitatamente al regime transitorio semplificato di cui all’articolo 2, comma 1 e non anche in relazione al regime transitorio semplificato per l’imposta minima suppletiva di cui all’articolo 15 del presente decreto. In base a tale approccio, se un gruppo multinazionale non ha applicato il regime transitorio semplificato di cui all’articolo 2, comma 1, in relazione ad un “Paese testato” in un esercizio in cui è soggetto alle Regole GloBE, il gruppo multinazionale non può qualificarsi per tale Porto sicuro per quel Paese in un esercizio successivo.

Viene, altresì, precisato che questo approccio “una volta fuori, sempre fuori” non si applica in relazione ad un “Paese testato” quando il gruppo multinazionale non aveva imprese o entità a controllo congiunto situate in tale Paese in un esercizio precedente. Ad esempio, un gruppo multinazionale è soggetto alle Regole GloBE nell’anno 2024. In quell’anno, il gruppo multinazionale non ha imprese situate nel “Paese testato” X ma nell’anno 2025 costituisce un’impresa in quel Paese testato. In questo caso, al ricorrere dei requisiti, il gruppo può accedere nel 2025 al regime transitorio semplificato di cui all’articolo 2, comma 1, rispetto a tale giurisdizione.

Ai sensi del comma 2, le entità apolidi sono escluse dal regime del Porto sicuro in esame. Si ricorda che tali entità (come le entità ibride inverse) sono soggette a calcoli separati ai sensi delle Regole GloBE perché non sono localizzate in alcun Paese. Tale esclusione, inoltre, non ha alcun effetto pratico per le entità fiscalmente trasparenti il cui reddito è assegnato, secondo il Decreto Legislativo, integralmente alle stabili organizzazioni e/o alle loro imprese proprietarie. Pertanto, tali entità fiscalmente trasparenti non avrebbero alcun reddito o perdita rilevante da dichiarare ai sensi delle Regole GloBE.

Ai sensi del comma 3, se durante il Periodo Rilevante un gruppo opta per il regime di imposizione sull’utile distribuito secondo quanto disposto all’articolo 47 del Decreto Legislativo (art. 7.3 delle *Model Rules*), in relazione alle imprese di un “Paese testato”, esso non si potrà più avvalere, negli esercizi successivi (rientranti nel Periodo rilevante), del Porto sicuro in esame in relazione a tale Paese.

Al contrario, se nel primo esercizio del Periodo rilevante il gruppo decide di non applicare il regime di cui all’articolo 47 del Decreto Legislativo in relazione ad un “Paese testato” che ha un sistema fiscale basato sull’imposizione dell’utile distribuito, il medesimo gruppo potrà avvalersi in tale Paese del Porto sicuro in esame come in qualsiasi altro Paese.

Nel comma 4 è stabilito che il regime transitorio semplificato dell’articolo 2, comma 1, non può essere



applicato se la Rendicontazione Paese per Paese Qualificata non è stata presentata per l'intero gruppo a controllante multipla, sulla base dello stesso bilancio consolidato utilizzato ai fini delle Regole GloBE. In tal caso, infatti, non sarebbe opportuno applicare il regime semplificato perché il CbCR non include le informazioni di tutte le imprese appartenenti a tale gruppo a controllante multipla.

Il comma 5 ed il comma 6 declinano il principio di coerenza nell'utilizzo dei dati, previsto in sede OCSE. Il primo dei due commi citati stabilisce che tutti i dati relativi ad un'impresa/entità del gruppo nell'ambito del regime transitorio semplificato, come - ad esempio - i Ricavi Totali, l'Utile o la Perdita Ante Imposte sul reddito, le imposte rilevanti, il valore delle spese salariali ammissibili e delle immobilizzazioni materiali ammissibili, utilizzati ai fini della verifica dei requisiti previsti nell'articolo 2, comma 1, devono provenire dallo stesso Rendiconto Finanziario Qualificato (su cui si basa il CbCR Qualificato). Ciò significa che il gruppo deve utilizzare: 1) i rendiconti utilizzati per la predisposizione del bilancio consolidato della controllante capogruppo; o 2) i bilanci o rendiconti separati delle imprese se ricorrono le condizioni previste nel presente decreto, per potersi avvalere del regime transitorio semplificato nel "Paese testato" delle imprese o entità cui si riferiscono tali bilanci o rendiconti. Diversamente, un gruppo che utilizza dati provenienti da diverse fonti, in relazione alla stessa impresa o entità, per la verifica dei requisiti previsti per il Porto sicuro, non può fruire del regime transitorio semplificato nel "Paese testato" in cui è residente o localizzata tale impresa o entità. La coerenza della fonte dei dati da considerare ai fini della verifica dei requisiti che consente di escludere la pericolosità fiscale di un determinato "Paese testato" garantisce che non si verifichino distorsioni causate da un'asimmetria nei diversi elementi computati per fruire del regime di semplificazione in esame. L'unica eccezione ammessa riguarda le imposte anticipate e differite che, qualora calcolate esclusivamente in sede di predisposizione del bilancio consolidato da parte della controllante capogruppo, le stesse rilevano anche se il Rendiconto Finanziario Qualificato utilizzato nel CbCR sia costituito dal rendiconto separato dell'impresa.

Il comma successivo, sempre per garantire la coerenza dei dati e - conseguentemente - l'integrità del sistema, stabilisce che tutti i dati utilizzati per effettuare i calcoli per fruire del regime transitorio semplificato in relazione alle imprese ed entità di un "Paese testato", devono provenire dallo stesso tipo di Rendiconto Finanziario Qualificato (o dai conti utilizzati per preparare tali Rendiconti Finanziari Qualificati). In altri termini, il gruppo deve utilizzare: 1) i rendiconti utilizzati per la predisposizione del bilancio consolidato della controllante capogruppo; o 2) i bilanci o rendiconti separati delle imprese se ricorrono le condizioni previste nel presente decreto. Tuttavia, se nel "Paese testato" sono incluse anche stabili organizzazioni ed Entità Non Materiali, ai fini della verifica dei requisiti per il Porto sicuro, il gruppo può utilizzare, in relazioni a tali stabili organizzazioni ed entità non materiali, dati provenienti da una fonte diversa rispetto a quella utilizzata per le altre imprese purché consentita nel Commentario o in una Guida Amministrativa concordata. Ne consegue che il mancato utilizzo dello stesso tipo di Rendiconto Finanziario Qualificato per eseguire la verifica dei requisiti previsti nell'articolo 2, comma 1, in relazione a tutte le imprese ed entità (escluse le stabili organizzazioni e entità non materiali) di un "Paese testato", comporterà che il gruppo non potrà avvalersi del regime transitorio semplificato in tale Paese.

L'**articolo 8** è dedicato alla controllante capogruppo trasparente o soggetta al regime del dividendo deducibile.

Ai sensi del comma 1 dell'articolo in esame, il regime transitorio semplificato di cui all'articolo 2, comma 1, non si applica alla controllante capogruppo che è un'entità trasparente, definita al numero 21) dell'allegato A del Decreto Legislativo, a meno che tutte le partecipazioni in tale entità trasparente non siano detenute da persone qualificate. Il regime transitorio semplificato può trovare applicazione in relazione al "Paese testato" della controllante capogruppo trasparente anche quando tutto il reddito di tale entità trasparente è attribuito ad una o più stabili organizzazioni e sono verificate le condizioni previste nell'articolo 45, commi 1 e 2, del Decreto Legislativo. Al ricorrere di tali condizioni, infatti, il reddito della stabile organizzazione attraverso la quale una entità trasparente che è la controllante capogruppo esercita in tutto o in parte la propria attività commerciale (oppure il reddito della stabile organizzazione attraverso la quale una entità fiscalmente



trasparente esercita in tutto o in parte la propria attività commerciale a condizione che la partecipazione in detta entità sia direttamente detenuta dalla controllante capogruppo ovvero indirettamente detenuta attraverso una struttura fiscalmente trasparente) è imputato a persone qualificate.

Il comma 2 stabilisce che se la controllante capogruppo è soggetta al regime del dividendo deducibile di cui all'articolo 46 del Decreto Legislativo, il suo utile o perdita ante imposte è ridotto nella misura in cui esso è distribuito o attribuibile a persone qualificate in relazione alle partecipazioni da esse detenute nella controllante capogruppo e nella stessa misura sono ridotte le imposte rilevanti riguardanti tale utile o perdita. La disposizione, si precisa, trova applicazione solo al ricorrere delle condizioni di cui all'articolo 46 del Decreto Legislativo.

Il concetto di "persona qualificata" utilizzato nei commi precedenti è definito nel comma 3. Nello specifico, nel caso della controllante capogruppo trasparente, la persona qualificata è il titolare della partecipazione nell'entità stessa che deve essere soggetto ad imposizione in un periodo d'imposta che termina entro i dodici mesi successivi a quello in cui termina l'esercizio in esame con una aliquota nominale pari o superiore alla aliquota minima d'imposta, oppure è soggetto ad imposte sulla quota di reddito della controllante capogruppo che, sommate all'importo delle imposte rilevanti rettifiche della controllante capogruppo, sono pari o superiori all'importo corrispondente al prodotto tra la suddetta quota di reddito e l'aliquota minima d'imposta. A fini dei precedenti commi, può essere una persona qualificata anche una persona fisica che è residente ai fini fiscali nel medesimo Paese di localizzazione della controllante capogruppo e detiene in essa una partecipazione il cui diritto agli utili e ai beni sia pari o inferiore al 5 per cento; oppure una entità statale, una organizzazione internazionale, un'organizzazione senza scopo di lucro o un fondo pensione, residente nel Paese di localizzazione della controllante capogruppo, che detiene in essa una partecipazione il cui diritto agli utili e ai beni è pari o inferiore al 5 per cento (cfr. articolo 45, commi 1 e 2, del Decreto Legislativo).

In relazione ad una controllante capogruppo soggetta al regime del dividendo deducibile, il concetto di "persona qualificata" identifica il percettore del dividendo distribuito dalla controllante capogruppo che è assoggettato ad imposizione in un periodo d'imposta che termina entro i dodici mesi successivi all'esercizio di riferimento con un'aliquota di imposizione pari o superiore all'aliquota minima d'imposta; oppure il percettore del dividendo soggetto ad imposte sul dividendo che, sommate all'importo delle imposte rilevanti rettifiche della controllante capogruppo, sono pari o superiori al prodotto tra il reddito rilevante della controllante capogruppo, al lordo del dividendo deducibile distribuito, e l'aliquota minima d'imposta. Ai fini dei precedenti commi, può essere "una persona qualificata" anche il percettore del dividendo persona fisica e il dividendo percepito rappresenta una distribuzione di utili o un ristorno a favore dei propri soci effettuata da una cooperativa di consumo. La persona qualificata può essere il percettore del dividendo distribuito entro i dodici mesi successivi al termine dell'esercizio di riferimento anche quando tale percettore è una persona fisica fiscalmente residente nel Paese di localizzazione della controllante capogruppo e detiene in essa una partecipazione il cui diritto agli utili e ai beni è pari o inferiore al 5 per cento; oppure il percettore del dividendo, residente nel Paese di localizzazione della controllante capogruppo, che è una entità statale, una organizzazione internazionale, una organizzazione senza scopo di lucro o un fondo pensione diverso da una entità di servizi pensionistici (cfr. articolo 46, commi 2 e 3 del Decreto Legislativo).

L'**articolo 9**, comma 1, stabilisce la regola generale secondo cui una entità d'investimento residente in un Paese ai fini della Rendicontazione Paese per Paese Qualificata non può accedere al regime transitorio semplificato in esame e, di conseguenza, applica le regole ordinarie previste, per tali categorie di entità, negli articoli 48, 49 e 50 del Decreto Legislativo. Tuttavia, il regime di cui all'articolo 2, comma 1, può trovare applicazione in relazione al medesimo Paese per le altre imprese del gruppo diverse dalle entità di investimento ed anche in relazione al Paese di ciascuna delle imprese partecipanti di tale entità di investimento. Ai fini della verifica dei requisiti per accedere al regime transitorio semplificato nel Paese di residenza dell'entità di investimento, i dati rilevanti non terranno conto di quelli riferiti a tale entità se questa ha optato per il regime



di cui all'articolo 48 del Decreto Legislativo.

Qualora l'entità d'investimento opti per il regime di trasparenza ai sensi dell'articolo 49 del Decreto Legislativo o per il regime della distribuzione imponibile ai sensi dell'articolo 50 del Decreto Legislativo, è necessario che il suo Utile o Perdita Ante Imposte, i suoi Ricavi Totali e le sue Imposte Rilevanti Semplificate rilevino, ai fini della verifica dei requisiti di cui all'articolo 2, comma 1, solo nel Paese di residenza/localizzazione delle imprese proprietarie di tale entità di investimento, in misura corrispondente alle rispettive partecipazioni detenute. Inoltre, occorre tener conto che l'Utile o la Perdita Ante Imposte, i Ricavi Totali e le Imposte Rilevanti Semplificate dell'entità di investimento devono essere diminuiti proporzionalmente alla quota di partecipazione detenuta, nell'entità stessa, da partecipanti non appartenenti al gruppo multinazionale o nazionale (cfr. comma 2).

Se non è esercitata l'opzione per l'articolo 49 o per l'articolo 50 del Decreto Legislativo, l'entità di investimento sarà tenuta a calcolare separatamente l'imposizione integrativa dovuta per l'esercizio considerato, a meno che tutte le imprese proprietarie dell'entità siano anch'esse residenti nel medesimo Paese. In tal caso, introducendo una deroga alla regola generale prevista al comma 1, l'opzione esercitata dal gruppo per il regime transitorio semplificato di cui all'articolo 2, comma 1, in relazione a tale "Paese testato", rileverà anche per l'entità di investimento ivi residente (cfr. comma 3).

Le disposizioni dei commi precedenti non si applicano alle entità di investimento che sono qualificate, ai sensi dell'allegato A numero 21) lettera a) del Decreto Legislativo, come "fiscalmente trasparenti" ossia entità che, in relazione ai loro componenti positivi e negativi di reddito, ai loro utili o alle loro perdite, sono considerate trasparenti, ai fini fiscali, nel Paese in cui sono localizzati i soggetti partecipanti (cfr. comma 4). Infine, viene precisato che le disposizioni previste nel presente articolo si applicano anche alle entità assicurative di investimento (cfr. comma 5).

L'**articolo 10** reca disposizioni di coordinamento tra il regime transitorio semplificato e l'esercizio transitorio di cui all'articolo 54 del Decreto Legislativo. Come già chiarito, durante gli esercizi in cui un gruppo multinazionale o nazionale si qualifica e applica il regime transitorio semplificato in un Paese a basso rischio, in relazione a tale Paese non è più necessario calcolare, in maniera analitica, l'imposizione effettiva scontata e l'eventuale imposizione integrativa dovuta dal gruppo in quel Paese, atteso che quest'ultima si assume pari a zero. Questo regime semplificato crea, inoltre, alcuni impatti sull'applicazione delle Regole GloBE che sono di seguito indicati:

- 1) l'esercizio transitorio di cui all'articolo 54, comma 2, del Decreto Legislativo viene posticipato al primo esercizio in cui il gruppo non applica più il Porto sicuro transitorio in quel Paese (comma 1). In sostanza, se il gruppo applica il regime di cui all'articolo 2, comma 1, in tutto il Periodo Rilevante (es. negli esercizi 2024, 2025 e 2026) in relazione ad un Paese, il gruppo multinazionale o nazionale di imprese deve tenere in considerazione le imposte anticipate e le imposte differite iscritte all'inizio dell'esercizio 2027 nel bilancio e negli equivalenti rendiconti patrimoniali e finanziari delle imprese localizzate nel Paese considerato;
- 2) l'esercizio transitorio di cui all'articolo 54, comma 4, del Decreto Legislativo viene posticipato al primo esercizio in cui il gruppo non applica più il Porto sicuro transitorio in quel Paese (comma 2). In sostanza, se il gruppo applica il regime di cui all'articolo 2, comma 1, in tutto il Periodo Rilevante (es. negli esercizi 2024, 2025 e 2026) in relazione ad un Paese il gruppo multinazionale o nazionale di imprese, nell'esercizio 2027, non deve considerare le imposte anticipate che originano da elementi reddituali che non concorrono alla formazione del reddito o perdita rilevante ai sensi del Decreto Legislativo, se tali imposte anticipate originano da transazioni poste in essere successivamente alla data del 30 novembre 2021 e fino alla fine dell'esercizio 2026;
- 3) l'esercizio transitorio di cui all'articolo 54, comma 5, del Decreto Legislativo viene posticipato al



primo esercizio in cui il gruppo non applica più il Porto sicuro transitorio in quel Paese (comma 3). In sostanza, se il gruppo applica il regime di cui all'articolo 2, comma 1, in tutto il Periodo Rilevante (es. negli esercizi 2024, 2025 e 2026) in relazione ad un Paese, in caso di trasferimenti di immobilizzazioni (così come interpretati dalle *Administrative Guidance* pubblicate a febbraio 2023, paragrafo 4.3 [AG22.04.T2]) posti in essere dopo il 30 novembre 2021 ma prima dell'inizio dell'esercizio 2027 (esercizio transitorio) da un'impresa o entità del gruppo localizzata nel Paese, il valore rilevante di tali immobilizzazioni corrisponde al loro valore contabile in capo alla entità trasferente alla data del trasferimento.

La disposizione del comma 3 non si applica in alcune circostanze (comma 4). In particolare, l'esercizio transitorio ai fini dell'articolo 54, comma 5, del Decreto Legislativo non viene posticipato al primo esercizio in cui il gruppo non applica più il Porto sicuro in quel Paese se il Paese di localizzazione dell'impresa o entità trasferente ha introdotto le Regole GloBE ossia quando la giurisdizione del trasferente applica una IIR qualificata (imposta minima integrativa o imposta minima integrativa equivalente), una UTPR qualificata (imposta minima suppletiva o imposta minima suppletiva equivalente) o a una QDMTT (imposta minima nazionale o imposta minima nazionale equivalente). In sostanza, riprendendo l'esempio precedente, se il trasferente è soggetto alle Regole GloBE a partire dal 2025, i trasferimenti di immobilizzazioni posti in essere dopo il 30 novembre 2021 ma prima dell'inizio dell'esercizio 2025 dovranno essere valorizzati dall'impresa acquirente localizzata nel Paese al loro valore contabile che questi avevano in capo alla entità trasferente alla data del trasferimento. La disposizione in esame non si applica neanche nel caso in cui l'evento traslativo o rivalutativo genera o ha generato un componente positivo di reddito soggetto alle imposte rilevanti con una aliquota non inferiore all'aliquota di imposizione minima;

- 4) l'esercizio della scelta di cui all'articolo 30 del Decreto Legislativo viene posticipato, dalla prima comunicazione rilevante, alla comunicazione rilevante relativa al primo esercizio in cui il gruppo non applica più il Porto sicuro transitorio in quel Paese (comma 5). In sostanza, se il gruppo applica il regime di cui all'articolo 2, comma 1, in tutto il Periodo Rilevante (es. negli esercizi 2024, 2025 e 2026) in relazione ad un Paese, il gruppo multinazionale o nazionale può scegliere il regime previsto all'articolo 30 del Decreto Legislativo per tale Paese solo se la relativa opzione viene esercitata nella comunicazione rilevante riferita all'esercizio 2027. Si ricorda che per effetto della scelta in esame, operata dall'impresa dichiarante con riferimento ad un Paese, si considera l'imposta anticipata da perdita rilevante per ogni esercizio con riferimento al quale emerge una perdita netta rilevante in tale Paese. A tal fine, l'imposta anticipata è pari alla perdita netta rilevante moltiplicata per l'aliquota minima d'imposta;
- 5) non sono estesi o posticipati gli effetti delle disposizioni di cui agli articoli 55 (Disciplina transitoria in tema di riduzione da attività economica sostanziale), 56 (Fase iniziale di esclusione dall'imposizione integrativa), 57 (Differimento dell'imposta minima integrativa e dell'imposta minima suppletiva) e 58 (Esenzione transitoria per gli obblighi di comunicazione) del Decreto Legislativo (comma 6).

L'**articolo 11** regola gli effetti delle rettifiche conseguenti all'allocazione del prezzo di acquisto che sono incluse nei rendiconti o nei bilanci da considerare ai fini del regime transitorio semplificato. In linea generale, il regime transitorio semplificato non richiede né consente rettifiche agli importi indicati nei rendiconti utilizzati per la predisposizione del bilancio consolidato della controllante capogruppo o nei bilanci o rendiconti separati affinché questi possano essere considerati "Rendiconti Finanziari Qualificati". Tuttavia, esiste il rischio di distorsioni significative laddove tali rendiconti o bilanci separati abbiano incorporato rettifiche attribuibili alla allocazione del prezzo di acquisto (di seguito, "PPA"). Secondo l'articolo 11, comma 1, laddove il gruppo multinazionale o nazionale abbia allocato e incorporato le rettifiche PPA di un'impresa acquisita nei rendiconti che sono stati utilizzati nella preparazione del bilancio consolidato (ossia il *reporting*



package dell'impresa incorpora le rettifiche PPA) o nel bilancio separato dell'impresa o entità, tali rendiconti o bilanci separati non saranno considerati Rendiconti Finanziari Qualificati ai fini del presente decreto.

Il comma 2 introduce una deroga alla disposizione in esame al ricorrere congiunto di due condizioni.

La prima condizione riguarda il principio di coerenza che consente di considerare Rendiconti Finanziari Qualificati anche i rendiconti che includono le rettifiche PPA se: i) il gruppo, ricorrendo i presupposti per l'Allocazione del Prezzo di Acquisto, ha presentato un CbCR in relazione ad ogni esercizio con inizio successivo al 31 dicembre 2022, includendo le rettifiche conseguenti alla suddetta Allocazione del Prezzo di Acquisto; oppure ii) anche se non è soddisfatta la condizione del punto precedente, è sufficiente che il gruppo includa nel CbCR le rettifiche conseguenti alla suddetta allocazione del prezzo di acquisto in virtù di leggi o regolamenti del Paese di riferimento. Pertanto, se il gruppo multinazionale ha inviato il CbC Report per l'anno precedente (2023 per una giurisdizione che implementa dal 2024 le Regole GloBE) senza tener conto degli aggiustamenti PPA in capo alla impresa, la condizione in esame non è soddisfatta. Ne consegue che il gruppo non può iniziare dal 2024 ad effettuare questi aggiustamenti nei reporting package/altri bilanci e considerarli Rendiconti Finanziari Qualificati ai fini del CbCR. L'eccezione a questa regola è rappresentata dal caso in cui il gruppo ha inviato il CbC Report per l'anno precedente (2023 per giurisdizione che implementa dal 2024) senza tener conto degli aggiustamenti PPA in capo alla CE e inizia a fare tali rettifiche nel 2024 in quanto tenuta in base a disposizioni normative. Solo in questo caso, dunque, i reporting package/altri bilanci, rettificati per tenere conto delle rettifiche PPA, saranno considerati rendiconti finanziari qualificati.

La seconda condizione riguarda la rettifica di valore dell'avviamento. In particolare, è stabilito che la riduzione dell'utile di un'impresa conseguente ad un *impairment* dell'avviamento relativa a transazioni successive al 30 novembre 2021 deve essere portata ad incremento dell'Utile Ante Imposte, sia ai fini della verifica del requisito dell'articolo 5 (riguardante il profitto ordinario), sia ai fini della verifica del requisito dell'articolo 4 (riguardante l'aliquota di imposizione effettiva semplificata), a condizione, in quest'ultimo caso, che i rendiconti finanziari non accolgano un riversamento delle imposte differite o un riconoscimento o un aumento dell'imposte anticipate in relazione alla riduzione di valore dell'avviamento.

L'**articolo 12**, comma 1, prevede che, ai fini della verifica dei requisiti di cui all'articolo 2, comma 1, una stabile organizzazione utilizzi dati provenienti dai suoi Rendiconti Finanziari Qualificati. Nel caso questi non siano disponibili, il gruppo multinazionale può determinare i valori dell'Utile o Perdita Ante Imposte, dei Ricavi Totali riferiti alla stabile organizzazione utilizzando rendiconti separati predisposti dalla casa madre per finalità finanziarie, fiscali, regolamentari o di controllo di gestione.

Per evitare duplicazioni, al comma 2, si stabilisce la regola secondo cui i dati riguardanti la stabile organizzazione assumono rilevanza solo nel Paese in cui questa è localizzata e non possono essere computati ai fini della verifica dei requisiti necessari per fruire del regime transitorio semplificato nel Paese della casa madre.

L'**articolo 13** affronta il problema dei gruppi multinazionali o nazionali che non sono obbligati a presentare la Rendicontazione Paese per Paese Qualificata su cui è imperniato il regime transitorio semplificato di cui all'articolo 2, comma 1.

Diverse possono essere le situazioni in cui un gruppo multinazionale, seppur rientrante nelle Regole Globe, non risulti tenuto a presentare il CbCR in base a quanto previsto dall'Azione 13 del BEPS. Inoltre, occorre tener presente che i gruppi nazionali (come definiti nell'allegato A del Decreto Legislativo al numero 28) non sono mai tenuti a presentare la Rendicontazione Paese per Paese nonostante questi siano soggetti in Italia all'imposizione minima globale (analogamente a quanto accade ad altri gruppi le cui imprese sono tutte localizzate in un medesimo Paese appartenente all'Unione Europea).



Impedire ai gruppi multinazionali o nazionali rientranti nell'ambito applicativo delle Regole GloBE di accedere ai regimi transitori semplificati esclusivamente per il fatto che non sono tenuti a preparare e a presentare la Rendicontazione Paese per Paese comporterebbe una disparità di trattamento ingiustificata.

Con questa finalità, il comma 1 dell'articolo in esame stabilisce che i gruppi multinazionali o nazionali che, in un esercizio, rientrano nell'ambito applicativo delle Regole GloBE ma che non sono tenuti a presentare, in relazione a tale esercizio, un report CbC possono comunque beneficiare del Porto sicuro transitorio. In tal caso è necessario che tali gruppi compilino l'apposita sezione della comunicazione rilevante, prevista nell'articolo 51 del Decreto Legislativo, inserendo i valori dei Ricavi totali e dell'Utile o Perdita Ante Imposte contenuti nei Rendiconti Finanziari Qualificati che sarebbero stati utilizzati per la Rendicontazione Paese per Paese Qualificata se gli stessi fossero stati obbligati a presentarla.

Nel comma 2 viene chiarito che il riferimento ai valori dei Ricavi Totali e all'Utile Ante Imposte contenuti nel presente decreto si intende effettuato ai corrispondenti valori che sarebbero stati riportati nella Rendicontazione Paese per Paese Qualificata secondo i requisiti richiesti dalla normativa del Paese della controllante capogruppo (o, se la giurisdizione della controllante capogruppo non prevede requisiti CbC, gli importi che sarebbero stati segnalati in conformità al rapporto finale dell'OCSE sull'Azione 13 e alla Guida OCSE sull'implementazione della rendicontazione paese per paese).

L'**articolo 14** introduce disposizioni antiabuso volte ad evitare che i grandi gruppi sfruttino asimmetrie contabili e fiscali con lo scopo di consentire artificialmente il raggiungimento di uno dei tre requisiti indicati agli articoli 3, 4 e 5. Più in dettaglio, l'articolo in commento vuole neutralizzare quelle operazioni che hanno la finalità di determinare un'Aliquota di Imposizione Effettiva Semplificata pari o superiore alla Aliquota di Imposizione Transitoria ai fini del soddisfacimento del requisito previsto nell'articolo 4 ovvero di ridurre il Valore dell'Utile Ante Imposte al fine di consentire il soddisfacimento del requisito *de minimis* transitorio di cui all'articolo 3 o quello del profitto ordinario di cui all'articolo 5.

Il comma 1 reca le definizioni necessarie ai fini della corretta applicazione delle disposizioni dell'articolo. In particolare, esso contiene le definizioni delle tre fattispecie di transazioni ibride potenzialmente pericolose ossia l'Accordo di Deduzione Senza Inclusione, l'Accordo di Duplicazione di Perdite, l'Accordo di Doppio Riconoscimento di Imposte. Tuttavia, il compimento di ognuna di esse non costituisce un motivo sufficiente per l'applicazione della reazione prevista dall'articolo in commento.

Ai sensi del comma 2, affinché la reazione trovi applicazione, è necessario che la transazione sia stata posta in essere dopo il 15 dicembre 2022.

In tale caso, le disposizioni prevedono una differente reazione in dipendenza della tipologia di transazione realizzata. Laddove l'operazione realizzata si qualifichi come Accordo di Deduzione Senza Inclusione o Accordo di Duplicazione di Perdite, la reazione impone l'incremento dell'utile ante imposte nel Paese coinvolto nella transazione in misura corrispondente alle componenti negative di reddito da essa originatesi; diversamente, la realizzazione di un Accordo di Doppio Riconoscimento di Imposte comporta, nel Paese coinvolto nella transazione, la riduzione delle Imposte Rilevanti Semplificate in misura corrispondente alle imposte sul reddito originatesi da tale tipologia di accordo.

Il comma 3 identifica i criteri per accertare se una delle tre tipologie di transazioni ibride potenzialmente pericolose sia stata effettuata dopo il 15 dicembre 2022.

I commi 4, 5 e 6 identificano delle fattispecie al ricorrere delle quali si verifica una disapplicazione delle regole definite nel comma 2 in ragione della non pericolosità delle fattispecie ivi descritte ai fini della verifica della ricorrenza dei tre requisiti indicati all'articolo 2 per fruire del regime transitorio semplificato.

Il comma 7, in caso di un accordo di duplicazione di perdite in cui le due entità che registrano il componente negativo di reddito sono localizzate nella medesima giurisdizione, stabilisce che la regola di neutralizzazione della transazione si applichi solo con riferimento ad una di esse al fine di evitare di duplicare la reazione.

Il comma 8 contiene una ulteriore regola finalizzata ad evitare la duplicazione di reazioni che si applica nel caso di componenti negativi di reddito che sono contabilizzate nel bilancio di una entità fiscalmente trasparente



ed anche nel bilancio della sua impresa proprietaria, stabilendo che, ai fini delle presenti disposizioni antielusive, la stessa si considera esclusivamente rilevata nel bilancio di quest'ultima.

L'**articolo 15** disciplina il secondo regime semplificato di carattere transitorio c.d. "Safe Harbour UTPR transitorio", previsto nel comma 9 dell'articolo 21 (Calcolo e imputazione dell'imposta minima suppletiva) del Decreto Legislativo che riprende le disposizioni recate nel paragrafo 5.2 della A.G. luglio 2023. Si ricorda che questo Porto sicuro è stato concepito ed approvato dal Quadro Inclusivo sul BEPS per fornire uno sgravio di natura temporanea nel Paese della controllante capogruppo che non adotta le Regole GloBE durante i primi due anni dalla loro entrata in vigore.

Secondo il citato documento dell'OCSE, infatti, l'applicazione dell'imposta minima suppletiva (UTPR) alla giurisdizione della controllante capogruppo prima che i Paesi abbiano avuto il tempo sufficiente per adottare la propria imposta minima nazionale (QDMTT) non è auspicabile per diversi motivi. In primo luogo, l'imposta minima suppletiva assegnata ai Paesi ai sensi delle Regole GloBE sarà spesso sproporzionata rispetto agli utili realizzati nel Paese della capogruppo; in secondo luogo, l'adozione dell'imposta minima suppletiva può comportare un maggior rischio di controversie in quanto presuppone un maggior numero di informazioni e un più alto grado di coordinamento rispetto all'imposta minima integrativa (IIR). A tal fine, il comma 1 della disposizione in esame stabilisce che, su opzione dell'impresa dichiarante, l'importo dell'imposta minima suppletiva calcolata in relazione al Paese della capogruppo sarà considerato pari a zero per gli esercizi di durata non superiore a 12 mesi che iniziano entro il 31 dicembre 2025 e terminano prima del 31 dicembre 2026. Il breve periodo fissato per il porto sicuro risulta coerente con la finalità perseguita dalla disposizione e, al tempo stesso, assicura che i Paesi non siano disincentivati ad adottare le Regole GloBE. Inoltre, per evitare che i gruppi multinazionali siano spinti a spostare profitti verso le giurisdizioni delle capogruppo, non dotate di una imposta minima nazionale equivalente e con aliquote d'imposta sul reddito più basse, il Porto sicuro sull'UTPR è concesso solo a condizione che tali Paesi applichino un'imposta sul reddito delle società con un'aliquota nominale almeno pari al 20 per cento.

Nel comma 2 è stabilito che l'opzione per il regime transitorio in esame deve essere esercitata, dall'impresa dichiarante del gruppo, nella comunicazione rilevante in relazione ad un esercizio e per un Paese, salvo rinnovo se ricorrono di tutti i requisiti previsti al comma 1 per fruire della semplificazione. Il rinnovo dell'opzione, che avviene con la medesima modalità prevista per il primo esercizio in cui è esercitata, può riguardare solo esercizi di durata non superiore a 12 mesi che iniziano entro il 31 dicembre 2025 e terminano prima del 31 dicembre 2026.

Analogamente a quanto previsto per l'opzione del Porto sicuro basato sui dati CbCR, i commi 3 e 4 del presente articolo disciplinano gli effetti di Errori Significativi e di Errori Formali, nella compilazione della comunicazione rilevante, riguardanti il c.d. Safe Harbour UTPR transitorio.

L'aliquota nominale dell'imposta sul reddito delle società in ciascun Paese è individuata, ai sensi del comma 5, nell'aliquota nominale prevista generalmente nell'ordinamento estero per l'imposizione dei gruppi multinazionali che rientrano nell'ambito applicativo delle Regole GloBE. Al fine di determinare tale aliquota, viene precisato che si può tener conto delle imposte subnazionali sempreché l'aliquota nominale complessiva applicabile sia pari o superiore al 20 per cento. Per un facile riscontro in merito ai Paesi idonei a beneficiare dello sgravio temporaneo dall'imposta minima suppletiva, il comma 6 consente di far riferimento alla tabella elaborata dall'OCSE sulle aliquote legali dell'imposta sulle società vigenti in ciascun periodo. Infine, come per il regime transitorio semplificato di cui all'articolo 2, il comma 7 precisa che se il gruppo si avvale del regime semplificato per l'imposta minima suppletiva è comunque tenuto ad adempiere agli obblighi informativi e dichiarativi riguardanti il Paese rispetto al quale sono verificati i requisiti per applicare tale regime.

Infine, l'**articolo 16** reca disposizioni in materia di controlli. Nel caso in cui un gruppo multinazionale o nazionale scelga di applicare un regime transitorio semplificato, l'amministrazione fiscale potrebbe applicare



i suoi processi ordinari di valutazione, di indagine e controllo per determinare se la semplificazione sia stata applicata secondo i criteri stabili dal presente decreto, a loro volta conformi ai criteri stabiliti nel Quadro di Implementazione delle Regole GloBE, e la correttezza dei dati sottostanti utilizzati ai fini del regime di semplificazione prescelto. L'articolo in esame, riprendendo l'articolo 8.2.2 delle *Model Rules*, fornisce all'amministrazione fiscale un quadro specifico per contestare l'uso dei regimi transitori semplificati nel caso in cui fatti e circostanze specifiche possano aver influito sull'ammissibilità del gruppo ad avvalersi di tale Porto sicuro.

Occorre innanzitutto tener conto del fatto che, secondo quanto stabilito dall'OCSE, può contestare l'utilizzo del regime di semplificazione solo il Paese che avrebbe diritto a riscuotere l'imposizione integrativa ai sensi delle Regole GloBE se l'aliquota di imposizione effettiva della giurisdizione con riferimento alla quale è stata esercitata l'opzione per il Porto sicuro fosse inferiore all'Aliquota Minima. A tal fine, come chiarisce il Commentario all'articolo 8.2.2 delle *Model Rules*, non è necessario che l'amministrazione fiscale o il contribuente calcolino l'ETR della giurisdizione per verificare se l'ETR sia inferiore o meno all'aliquota minima.

In linea con i chiarimenti OCSE, il comma 1 dell'articolo in esame prevede che l'amministrazione fiscale italiana che desidera contestare l'uso di un regime transitorio semplificato lo comunichi alla impresa dichiarante o all'impresa locale designata o a ciascuna impresa o entità localizzata in Italia, responsabile dell'imposizione integrativa dovuta nel nostro Paese, entro 36 mesi dalla ricezione della comunicazione rilevante (GIR) di cui all'articolo 51 del Decreto Legislativo. La disposizione tiene conto del fatto che le informazioni GloBE potrebbero essere ricevute attraverso un meccanismo di scambio di informazioni in un momento successivo rispetto al loro invio. Come previsto dall'Articolo 10.1 delle *Model Rules*, in presenza di una complessa struttura di partecipazione del gruppo multinazionale o nazionale, l'amministrazione fiscale può consentire che solo uno dei soggetti del gruppo fornisca una risposta all'amministrazione fiscale per conto degli altri soggetti coinvolti, in modo che non tutte le imprese responsabili dell'imposizione integrativa eventualmente dovuta siano tenute a fornire una risposta all'amministrazione fiscale italiana.

Il comma 2 stabilisce, inoltre, che tali soggetti siano invitati dall'amministrazione fiscale a chiarire l'effetto di tali fatti e circostanze sull'applicazione del Porto sicuro GloBE. Il termine per chiarire l'effetto di tali fatti e circostanze è di 6 mesi dalla notifica della relativa richiesta.

L'ultimo comma della disposizione in esame prevede che se l'impresa o le imprese coinvolte non riescono a dimostrare che i fatti e le circostanze identificati dall'amministrazione fiscale non hanno influenzato l'idoneità del gruppo ad avvalersi del Porto sicuro in relazione ad un Paese entro il suddetto periodo di 6 mesi, non sarà applicabile la semplificazione richiesta nonostante l'esercizio dell'opzione. Se, viceversa, tali soggetti dimostrano che i fatti e le circostanze identificati dall'amministrazione fiscale non hanno inciso sull'idoneità dell'impresa multinazionale a beneficiare del Porto sicuro scelto nella comunicazione rilevante in relazione alle imprese ed entità situate nella giurisdizione testata, l'opzione per il regime transitorio semplificato sarà ancora applicabile e l'imposizione integrativa, per quella giurisdizione testata, continuerà ad essere assunta pari a zero.

Relazione tecnica

Il Decreto ministeriale non determina effetti di gettito ulteriori rispetto a quanto riportato nella Relazione Tecnica del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, in quanto il decreto in esame si limita ad adottare le disposizioni attuative dei regimi semplificati già previste dall'articolo 39 di tale decreto legislativo, in conformità alle regole OCSE e alla direttiva 2022/2523.

