

Imposta minima nazionale: come si calcola e a chi si applica

Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente

Con l'approvazione del D.M. 1° luglio 2024 viene aggiunto un ulteriore tassello al quadro normativo nazionale sulla Global Minimum Tax. Dopo l'emanazione della norma primaria, il decreto attuativo del 1° luglio 2024 reca la disciplina di dettaglio dell'"imposta minima nazionale", dovuta se l'aliquota di imposizione effettiva delle imprese localizzate in Italia appartenenti ad un gruppo multinazionale o nazionale interessato dalla disciplina è inferiore all'aliquota minima d'imposta, stabilita nel 15%.

In data 1° luglio 2024 è stato emanato, ai sensi dell'[art. 18, comma 9, del d.lgs. n. 209/2023](#) (di seguito "Decreto Legislativo"), il [decreto ministeriale \(di seguito "D.M."\) recante le disposizioni attuative dell'imposta minima nazionale](#), denominata, nelle Regole GloBE, come Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax (QDMTT).

Il prelievo è disegnato per essere concepito come "qualificato", di modo che esso possa essere detratto dall'imposizione integrativa complessivamente dovuta per l'Italia e costituire un cd. "safe harbour".

Ciò vuol dire che la condizione imprescindibile per il **riconoscimento della detrazione** resta lo status di **"imposta qualificata"**. Tale status è riconosciuto sulla base delle caratteristiche dell'imposta, richiedendo che la sua struttura e i calcoli per la sua determinazione rispettino e siano coerenti con le regole stabilite, per l'imposizione integrativa, dalle Model Rules (recepte nel Titolo II del Decreto Legislativo, inclusi i relativi allegati).

La **QDMTT italiana** consente così ai gruppi interessati di **computare l'importo pagato** a titolo di imposta minima nazionale come **equivalente all'imposizione integrativa complessivamente dovuta** in Italia.

Per essere considerata "qualificata" e costituire un "porto sicuro", l'imposta minima nazionale deve soddisfare precise condizioni stabilite nelle **Regole GloBE**. Tali condizioni, concordate a livello internazionale nell'ambito del Quadro di implementazione delle regole OCSE (Implementation Framework), sono state inizialmente definite nel capitolo 5 della Guida Amministrativa "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two) del 1° febbraio 2023.

Successivamente, sono stati forniti ulteriori chiarimenti nei capitoli 4 e 5 della Guida Amministrativa "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two)" pubblicata dal Quadro Inclusivo sul BEPS il 13 luglio 2023.

Qual è l'ambito soggettivo di applicazione della QDMTT

La QDMTT si applica, ai sensi dell'art. 2 del D.M., alle **imprese** e alle **entità a controllo congiunto** situate **in Italia**, nonché alle **entità apolide** costituite in conformità alle leggi italiane, facenti parte di **gruppi soggetti alle Regole GloBE**.

In particolare, i soggetti indicati devono appartenere a gruppi multinazionali o nazionali con ricavi consolidati annui pari o superiori a 750 milioni di euro - inclusi i ricavi delle entità escluse ai sensi dell'[art. 11 del d.lgs. n. 209/2023](#) (quali entità statali, organizzazioni internazionali, fondi pensione, ecc.) - risultanti dal bilancio consolidato della controllante capogruppo in almeno due

dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato.

Se uno o più di questi **quattro esercizi** ha una durata inferiore o superiore a dodici mesi, la soglia dei ricavi viene proporzionata per ciascun esercizio.

L'art. 10 del D.M. specifica l'ordine di individuazione dell'entità del gruppo responsabile del versamento dell'imposta minima nazionale tra le diverse categorie di soggetti passivi.

Qualora il gruppo non abbia imprese localizzate in Italia diverse da entità d'investimento e assicurative d'investimento, occorre individuare un'entità apolide costituita secondo le leggi italiane per il versamento della QDMTT relativa a tali esercizi. In assenza di entità apolide costituite in Italia, il gruppo individua un'entità di investimento o un'entità assicurativa d'investimento per il versamento della relativa imposta.

Le **entità a controllo congiunto** sono tenute a versare autonomamente la **QDMTT per ogni esercizio**. Se l'entità a controllo congiunto localizzata in Italia appartiene ad un gruppo a controllo congiunto, essa è tenuta al versamento dell'imposta minima nazionale dovuta, per sé stessa e per le sue entità sussidiarie a controllo congiunto che sono soggetti passivi. In tale circostanza, se l'entità a controllo congiunto non è localizzata in Italia, il gruppo a controllo congiunto individua l'entità sussidiaria a controllo congiunto localizzata in Italia per il versamento dell'imposta minima nazionale dovuta da tutte le entità sussidiarie a controllo congiunto che sono soggetti passivi.

L'impresa tenuta al versamento e tutte le imprese del gruppo localizzate in Italia, diverse dalle entità di investimento e dalle entità assicurative di investimento, e le entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano sono tra loro solidalmente e congiuntamente responsabili per il corretto assolvimento dell'imposta dovuta.

Lo stesso vale per le entità a controllo congiunto o per l'entità sussidiaria a controllo congiunto tenuta al versamento e per tutte le entità sussidiarie a controllo congiunto appartenenti al medesimo gruppo a controllo congiunto localizzate in Italia.

Qual è il presupposto applicativo della QDMTT

In termini generali, l'**imposta minima nazionale è dovuta se l'aliquota di imposizione effettiva (ETR)** delle imprese italiane appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale è **inferiore all'aliquota minima d'imposta, stabilita al 15%**.

Nel **calcolo dell'aliquota effettiva** non si considerano le imposte dovute da un'impresa proprietaria estera secondo regimi CFC o di consolidato mondiale, le imposte dovute dalla casa madre estera per stabili organizzazioni in Italia e le imposte pagate dalle imprese proprietarie estere sugli utili distribuiti da società italiane, garantendo così una priorità del prelievo per le imprese italiane a bassa imposizione.

Come determinare la base imponibile della QDMTT

Ai sensi dell'art. 4 del D.M., il **calcolo** della base imponibile avviene **conformemente alle Regole GloBE** con la differenza che **l'imposta minima nazionale si applica indipendentemente dalla quota di partecipazione** detenuta nei soggetti passivi indicati nell'art. 2, comma 1 del D.M. da parte di qualsiasi controllante "a monte" del gruppo. È tuttavia assicurata, tramite l'art. 48 del Decreto Legislativo, la neutralità fiscale agli investitori di minoranza delle entità di investimento o assicurative d'investimento.

In **ogni esercizio**, l'**imposta minima nazionale è pari al prodotto** tra il profitto eccedente dei soggetti di cui all'art. 2, comma 1, e l'aliquota di imposizione integrativa, maggiorato dell'imposizione integrativa addizionale determinata ai sensi dell'art. 36 del Decreto Legislativo.

Il **profitto eccedente si determina** applicando la riduzione del reddito da attività economica sostanziale (SBIE) prevista dall'art. 35 del Decreto Legislativo e tenendo conto delle aliquote nell'allegato B, in relazione alle imprese o entità a controllo congiunto italiane o alle entità apolide costituite secondo le leggi italiane.

L'**aliquota di imposizione integrativa**, il **profitto eccedente** e l'**imposta minima nazionale** si determinano separatamente per tutte le imprese del gruppo in Italia, ma distintamente rispetto ai "sottogruppi" o "cluster" di soggetti.

L'articolo 5, comma 1, del D.M. individua i **principi contabili locali da utilizzare** ai fini del **calcolo dell'imposta minima nazionale** da parte di tutte le imprese e/o entità a controllo congiunto localizzate in Italia e dalle entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano. Si tratta di un'alternativa agli **accounting standard** adottati nella predisposizione del bilancio consolidato della controllante capogruppo in grado di soddisfare il requisito dello standard di contabilità previsto per qualificare l'imposta minima nazionale quale "safe harbour". Il profitto eccedente e, per l'effetto, l'importo dell'imposta minima nazionale sono calcolati sulla base dei bilanci individuali o rendiconti redatti in conformità ai principi contabili locali ossia i principi contabili da queste adottati in ottemperanza alla normativa fiscale o societaria italiana oppure sulla base dei bilanci individuali.

Quando è entrata in vigore l'imposta minima nazionale

L'entrata in vigore della imposta minima nazionale **decorre dal 31 dicembre 2023**, sia per i gruppi multinazionali, sia per i gruppi nazionali. Ai fini dell'imposta in esame, per essi non opera l'esclusione dall'imposizione integrativa consentita, per cinque esercizi, dall'articolo 56 del Decreto Legislativo.