UNIVERSITÀ CATTOLICA del Sacro Cuore

CENTRO STUDI ODCEC MILANO

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DELL'INSUBRIA

IL PILLAR TWO

FONDAMENTO, PRECETTI E REGOLE GLOBE PER L'APPLICAZIONE DELLA MINIMUN TAX

CALCOLO DEL REDDITO O DELLA PERDITA RILEVANTE

- LE VARIAZIONI DA APPORTARE AL RISULTATO CONTABILE
- LE VARIAZIONI DA APPORTARE ALLE IMPOSTE ISCRITTE A CONTO ECONOMICO
- LA DISCIPLINA APPLICABILE ALLA FISCALITÀ DIFFERITA

RELATORI: DOTT. GIOVANNI FORT E DOTT.SSA SILVIA SARDI

Premessa

- DLGS n. 209/2023 → "approccio comune" internazionale (*GloBe Model Rules* e Direttiva 2022/2523) → ove ne ricorrano i requisiti, imposizione di natura integrativa ("*Top-up tax*" o TUT) per gruppi multinazionali (o nazionali) affinché raggiungano effettivamente a livello globale un livello impositivo minimo pari al 15%;
- TUT prelevata (anche nel contesto italiano) attraverso :
  - **imposta minima integrativa** (**IIR)** di controllanti ITA (UPE, IPE, ecc.) per loro imprese a bassa imposizione ("**low-taxed constituent entity**" o **LTCE**) in SM o Paese terzo con aliquota d'imposizione effettiva < 15% (c.d. «*main rule*»);
  - **imposta minima suppletiva** (**UTPR**) per imprese localizzate ITA per LTCE se no IIR **equivalente** in altri Paesi (c.d. regola di «*backstop*» o salvaguardia) → allocazione su nr. dipendenti (50%) e valore contabile beni tangibili (50%) delle imprese localizzate in Stati che applicano UTPR;
  - **imposta minima nazionale** (**QDMTT**) dovuta per **LTCE ITA** → può avere *funzione «sostitutiva»* di imposta minima integrativa (per IIR) → determinata secondo regole DLGS, non TUIR.

UNIVERSITÀ CATTOLICA del Sacro Cuore

CENTRO STUDI ODCEC MILANO

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DELL'INSUBRIA

- **SONO PRESUPPOSTI NECESSARI ALLA APPLICAZIONE DELLA GMT:**

  - riscontrare un "**REDDITO NETTO RILEVANTE**" positivo in un dato Paese ;
  - calcolare la "**ALIQUOTA D'IMPOSIZIONE EFFETTIVA**" ("effective tax rate" o "**ETR**") delle imprese del gruppo in quel Paese, cioè il RAPPORTO con
    - al numeratore le "**IMPOSTE RILEVANTI RETTIFICATE**" del Paese;
    - al denominatore il "**REDDITO NETTO RILEVANTE**" del Paese;
    - **GMT SE RAPPORTO < 15%.**
- **quanto sopra va applicato AD OGNI SINGOLO LIVELLO GIURISDIZIONALE**.

Il «reddito netto (o perdita) rilevante» (artt. 22-26 DLGS n. 209/2023)

- **Denominatore ETR** = reddito (o perdita) rilevante impresa = **utile (o perdita) contabile netta** dell'esercizio = **risultato contabile netto (c.d. FANIL - «Financial Accounting Net Income or Loss»)**:
  - "**calcolato in conformità ai principi contabili utilizzati dalla UPE ai fini del bilancio consolidato**";
  - "**prima delle rettifiche da consolidamento**"

- ma **perché è importante il FANIL delle imprese appartenenti al gruppo?**

- GMT = tema fiscale → però **assenza di coordinamento tra i sistemi giuridico-fiscali** in cui localizzate imprese del gruppo → ogni giurisdizione determina basi imponibili ed imposte secondo modalità sue proprie → calcolo dell'ETR scarsamente significativo tra giurisdizione e giurisdizione;

- quale è **punto di riferimento («più») comune** a tutte le imprese e giurisdizioni? → **esposizioni dei conti consolidati del gruppo** (*line by line*) redatti secondo principi contabili:
  - c.d. "*conformi*" (*in primis* IFRS, IFRS UE e principi contabili generalmente accettati dei principali Paesi) oppure;
  - "*autorizzati*" (approvati da organismi contabili autorizzati);

- principi contabili adottati nel bilancio consolidato:
  - costituiscono in generale "*standard*" comune a tutte imprese del gruppo e a tutti i gruppi (tra loro);
  - comportano «semplificazione» adempimenti gruppi;
  - conferiscono maggiore "sicurezza" al risultato perché procedure di revisione;

- tali considerazioni valgono anche per determinare gli elementi utili a calcolare le "*imposte rilevanti*";

- **però** GMT rimane tema fiscale → necessario comunque **«approssimare» FANIL ad un «reddito imponibile» → finalità generale delle variazioni da apportare al risultato contabile;**

- **Nove categorie obbligatorie di variazioni in aumento o diminuzione** dell'utile (o perdita) netta:

  - onere fiscale netto → risultato ante imposte
  - dividendi esclusi → cfr. slide successiva;
  - plusvalenze o minusvalenze escluse su partecipazioni → cfr. slide successiva;
  - utile o perdita netta imponibile da rivalutazione (immobili, impianti, attrezzature) in OCI → cfr. slide successiva;
  - plusvalenze e minusvalenze da trasferimento di attività e passività escluse ai sensi dell'art. 42 (riorganizzazioni);
  - utili o perdite asimmetrici su cambi esteri → cfr. slide successiva;
  - oneri illeciti e sanzioni non deducibili > 50 k€;
  - errori o cambiamenti nei principi contabili;
  - oneri pensionistici maturati (rispetto ai corrisposti).

Esempio MR 3.2.1(b) – 1, 2 e 3

Dividendi esclusi da reddito rilevante se:

- partecipazione ≥ 10% alla data distribuzione, non rilevando holding period oppure;
- partecipazione < 10% («partecipazione di portafoglio») + holding period ≥ 1 anno.

A acquista 2% di B il 1/7 Anno 1 e 1% di B il 31/3 Anno 2: B distribuisce dividendo di 30 (3%) il 31/12 Anno 2.

- La «partecipazione di portafoglio» (3%) al 31/12 ha due regimi: 1% detenuto < 1 anno, *dividendo incluso*; 2% detenuto da ≥ 1 anno, *dividendo escluso*.

A vende 0,4% il 30/9 **Anno 2**, vendita imputata a secondo acquisto («LIFO»?).

- 0,6% detenuto < 1 anno *dividendo incluso*, 2% detenuto da ≥ 1 anno, *dividendo escluso*.

A vende 0,5% il 31/12 **Anno 1**, vendita imputata a primo acquisto:

- 1% detenuto < 1 anno *dividendo incluso*, 1,5% detenuto da ≥ 1 anno, *dividendo escluso*.

Plusvalenze/minusvalenze escluse se derivanti da partecipazioni diverse da «partecipazioni di portafoglio»: se < 10% sempre incluse, **se ≥ 10% sempre escluse → non rileva mai holding period**.

Diversità da regime IRES: regime dividendo *non* dipende mentre regime PEX *dipende* (tra altre condizioni) da holding period.

(Segue):

- **utile o perdita netta imponibile da rivalutazione**: valutazioni a fair value di **immobili, impianti ed attrezzature** imputate a componenti di conto economico complessivo (OCI) **senza transito** nell'utile o perdita contabile netta:
  - se utile netto, rettifica positiva del risultato contabile al lordo delle imposte rilevanti (che rilevano al numeratore);
  - se perdita netta, rettifica negativa del risultato contabile;
- **utili o perdite asimmetrici su cambi esteri**: GMT "privilegia" valutazione fiscale dei cambi esteri rispetto valutazione contabile se valuta bilancio consolidato diversa da quella rilevante ai fini della dichiarazione fiscale dell'impresa → per es. se operazioni compiute in valuta funzionale contabile (per es. USD) diversa da quella funzionale fiscale (per es. €), se utile su cambi di conversione rilevante fiscalmente (viceversa per perdita) vi sarà una rettifica positiva al FANIL → simili conclusioni se operazioni in valuta terza → approssimazione «reddito imponibile»;

- molte altre disposizioni rilevanti o regimi opzionali (generalmente quinquennali e giurisdizionali) previsti da art. 23 tra cui:
  - c. 4: opzione per utilizzo costo fiscale dedotto anziché valore contabile per **pagamenti basati su azioni**;
  - c. 5: **rilevazione contabile speculare e secondo il principio di libera concorrenza** delle transazioni tra imprese localizzate in Paesi diversi → cfr. altra relazione;
  - c. 6: crediti d'imposta rimborsabili qualificati ("**QRTC**") concorrono a formare reddito (o perdita) rilevante nell'esercizio di maturazione → denominatore ↑ → riduzione ETR; specularmente, crediti d'imposta rimborsabili **non** qualificati ("**NQRTC**") **non** concorrono alla formazione del reddito (o della perdita) → denominatore ↓ → cfr. altra relazione;
  - c. 7: opzione per esclusione di componenti reddituali relativi ad **attività e passività (tutte) valutate al «fair value» → solo al realizzo**;

(segue)

(segue)

- c. da 9 a 12: opzione (annuale) per **imputazione plusvalenza vendita immobili su esercizio realizzo e su 4 precedenti** → «riliquidazione» 4 esercizi precedenti → imposte rilevanti escluse dal calcolo delle imposte rilevanti rettificate → esclusione da ETR (?);
- c. 13: su opzione **inclusione** (anziché esclusione) **plusvalenze o minusvalenze su partecipazioni** (anche imposte al numeratore);
- c. 14: costi **accordo finanziario intragruppo** non concorrono alla formazione del reddito se (i) impresa finanziata è localizzata Paese a bassa fiscalità e b) «ragionevole attendersi» (?) che impresa finanziatrice non subirà corrispondenze aumento del «reddito imponibile»;
- c. 15: su opzione (giurisdizionale) applicazione **trattamento contabile consolidato** (per es. elisione intercompany) se applicato in quel Paese **regime di tassazione di gruppo** (solo per imprese localizzate in quel Paese e non su base w-w).

Regole particolari per :

- **determinazione reddito (o perdita) rilevante SO (art. 25):** utile (o perdita) netta contabile da suo rendiconto sezionale. Però se SO tipo d), utile (o perdita) netta contabile = solo componenti positive reddito esentate e componenti negative non dedotte in Paese Casa Madre → cfr. altra relazione V giornata;
- **imputazione reddito** (o perdita) rilevante a **entità trasparenti** (*c.d. flow-through*) ai fini fiscali nel Paese di costituzione (art. 26): imputazione diversa, a seconda che, a loro volta, le entità trasparenti siano "entità fiscalmente trasparenti" (c.d. *tax transparent entity*), cioè entità trasparenti ai fini fiscali anche nel Paese del partecipante oppure "entità ibride inverse" (c.d. *reverse hybrid entity*) cioè entità che non sono trasparenti ai fini fiscali nel Paese del partecipante → cfr. altra relazione V giornata.

Le «imposte rilevanti rettificate» (artt. 27-32 DLGS n. 209/2023)

Imposte rilevanti di un'impresa (art. 27) (n.b. non ancora numeratore ETR - cfr. oltre -):

- Sì **principio di derivazione** da bilancio ma qualificazione **sostanziale** più importante di quella formale → **valenza autonoma** da norme domestiche o convenzionali → non rilevano modalità applicative (dichiarazione, ritenuta, su maturazione/su cassa, ecc.)→ imposta deve essere comunque applicata su **base netta** (comunque **anche in via forfetaria**);
- in generale, si tratta di:
  - imposte contabilizzate in bilancio come **imposte sui redditi dell'impresa** (anche di **SO**) **, anche per effetto di imputazione reddito di altra impresa partecipata** (entità trasparenti, CFC, ecc.) e loro **imposte sostitutive;**
  - imposte su utili distribuiti prelevate in regimi esteri (in vigore al 1/7/21) di imposizione su utile distribuito – cioè no alla sua maturazione –) → no riferimento a ritenuta applicata su distribuzione utile (cfr. oltre);
  - imposte su distribuzioni presunte → imposta per mancata ricostituzione riserve in sospensione (per es. art. 172.5 TUIR)?;
  - imposte applicate su riserve di utili e patrimonio netto (vecchia imposta su patrimonio netto DL 392/1994).

Imposte rilevanti di un'impresa:

- sono **escluse**:
  - **imposte per IIR, per QDMTT e per UTPR**, anche equivalenti;
  - c.d. imposta accreditabile non rilevante (regimi esteri);
- dovrebbe essere **inclusa IRAP**:
  - cfr. commento 8 Contributo Assonime/Confindustria;
  - derivazione rafforzata IRAP da bilancio;
  - ricomprensione IRAP in Trattati che prevedevano ILOR;
- secondo Rel. Gov. incluse "*imposte e sovraimposte applicate sul reddito netto prodotto in determinati settori (es. bancario, esplorazione e produzione di oil and gas)*" → dottrina distingue tra:
  - contributo straordinario settore energetico (art. 1, commi 115-119, L. 197/20233) che sarebbe incluso (perché quota del reddito imponibile Ires);
  - imposta straordinaria settore bancario (art. 26 D.L. 104/2023) che sarebbe esclusa perché su margine lordo e no versamento se un importo pari a 2,5 volte a riserva non distribuibile.

Imposte rilevanti <u>rettificate</u> (art. 28) = **<u>numeratore ETR</u>** = **imposte rilevanti <u>correnti</u>** che hanno concorso a formare utile (o perdita) contabile **aumentate o diminuite** per:

- importo di alcune **variazioni in aumento**:
  - imposte contabilizzate "prima" dell'utile ante imposte;
  - imposte anticipate per perdita (15%) <u>utilizzate</u> nel FY per effetto opzione art. 30 → trattate come imposte correnti;
  - imposte <u>pagate</u> per trattamento fiscale incerto;
  - credito di imposta rimborsabile qualificato (**QRTC**) contabilizzato a riduzione delle imposte → cfr. altra relazione;
- importo di alcune **variazioni in diminuzione**:
  - **imposte correnti su redditi esclusi** da reddito rilevante - per es. dividendi -;
  - credito di imposta rimborsabile **non** qualificato (**NQRTC**) **non contabilizzato a riduzione delle imposte** → cfr. altra relazione**;**
  - imposte <u>correnti</u> per trattamento fiscale incerto;
  - Imposte correnti con pagamento non dovuto entro terzo esercizio successivo.

- importo totale netto variazioni (+ o -) delle imposte anticipate e differite dell'art. 29:
  - regola base: differenze temporanee tra regole fiscali e contabili esposte in bilancio rilevano in sè → però alcune **complesse eccezioni**. Per es (ma cfr. oltre):
    - comma 2: se % nominale calcolo imposte anticipate/differite è > 15%, la variazione imposte anticipate/differite dell'esercizio va ricalcolata in diminuzione al 15% (ma non viceversa - salva eccezione comma 6 -);
    - comma 3: variazione imposte anticipate/differite aumentata per l'importo pagato nell'esercizio per alcuni "accantonamenti disconosciuti" (trattamento fiscale incerto) e "accantonamenti irrilevanti" (per imposte differite cui debenza oltre quinto esercizio successivo loro iscrizione) → tale variazione riconosciuta solo all'atto del pagamento e non all'accantonamento;
    - comma 4: imposte anticipate per perdita non contabilizzate (no presupposti civilistici) → variazione imposte anticipate/differite dell'esercizio ridotta per tali imposte anticipate "teoriche" → nell'esercizio utilizzo perdita fiscale, variazione in aumento numeratore (nonostante assenza rappresentazione contabile) → imposta anticipata (15%) per opzione art. 30 è invece trattata come imposta corrente;
    - comma 7: recupero imposte differite senza riversamento nei 5 esercizi successivi → riduzione delle imposte relative al quinto esercizio precedente → necessità di ricalcolo → però eccezioni (costi, ammortamenti accelerati/anticipati beni tangibili, spese R&D, ecc.).
- importo incrementi o riduzioni imposte rilevanti imputate direttamente al patrimonio netto (OCI) se relative a componenti positive o negative incluse nel reddito o perdita rilevante;

Regole di allineamento delle imposte differite e rettifiche per item non rilevanti:

- **Regole di allineamento delle imposte differite**

  - Allineamento delle imposte differite di bilancio al 15% se l'aliquota nominale è superiore al 15%. L'allineamento può essere fatto item per item o a livello aggregato (art. 29.2 DLGS)

  - Allineamento delle imposte differite di bilancio al 15% anche se il tax rate nominale è inferiore a condizione che la differita sia attribuibile ad una Globe Loss (art. 29.6 DLGS)

  - Rettifica delle imposte differite di bilancio nel caso in cui la perdita fiscale ai fini della disciplina domestica sia creata da una variazione in diminuzione permanente non rilevante ai fini Globe. In tal caso, la differita attiva che si genera deve essere sterilizzata o «pagata». Se nulla viene fatto si possono creare impatti positivi sul tax rate degli esercizi successivi che le Globe Rules vogliono neutralizzare (art. 28.5 – 28.8 DLGS)

- **Regole di allocazione delle imposte differite attive e passive nell'anno di competenza**

- **Regole di scorporo delle imposte differite di bilancio per item non rilevanti**

- **Regole di determinazione delle imposte differite passive**

UNIVERSITÀ CATTOLICA del Sacro Cuore

CENTRO STUDI ODCEC MILANO

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DELL'INSUBRIA

- **Allineamento delle imposte differite di bilancio al 15%** (para. 4.4.1 del Commentario 2022, art. 29.2 DLGS)

➢ Finalità: «protect the integrity of the GLOBE Rules» … «in order to prevent deferred tax amounts from sheltering unrelated Globe Income»

Assunzioni:

1 Tax rate nominale 30%

	Ipotesi 1		Ipotesi 2		Totale
	Iscrizione di differite all'aliquota nominale		Iscrizione di differite al 15%		
	Year 1	Year 2	Year 1	Year 2	Year 1+2
PBT = Globe Income (Loss)	-100	200	-100	200	100
Agevolazione fiscale		-100		-100	-100
Taxable Income	-100	0	-100	0	0
Imposte differite	-30	30	-15	15	0
ETR	30%	**15%**	15%	**7,5%**	0%
Top Up Tax semplificata		0		15	15

In assenza dell'allineamento al 15%, l'agevolazione fiscale non riconosciuta ai fini Globe non sarebbe neutralizzata

- **Allineamento delle imposte differite di bilancio al 15%** (para. 4.4.1 del Commentario 2022)

  - Conclusione: se il tax rate è inferiore, l'allineamento non viene fatto e le differite rimangono valorizzate all'aliquota nominale. L'allineamento può essere fatto item per item o a livello aggregato
  - Ratio: le differite allineano le imposte con l'utile, normalizzando il tax rate all'aliquota nominale. Nel caso in cui le differite fossero iscritte ad un'aliquota superiore al 15%, si potrebbero verificare fenomeni distorsivi del tax rate perché la maggiore aliquota delle imposte differite attive potrebbe mitigare riduzioni di imposta non ammesse sulla base delle Globe Rules, come riportato nel precedente esempio

- **Allineamento al 15% con tax rate nominale inferiore** (para. 4.4.3 del Commentario 2022, art. 29.6 DLGS)

  - Esempio

Assunzioni:					
1 Tax rate nominale	10%				
	Ipotesi 1 Iscrizione di differite all'aliquota nominale		**Ipotesi 2** Iscrizione di differite al 15%		**Totale**
	Year 1	**Year 2**	**Year 1**	**Year 2**	**Year 1+2**
PBT = Globe Income (Loss)	-100	100	-100	100	0
Taxable Income		0	-100	0	0
Imposte correnti	0	0	0	0	0
Imposte differite	-10	10	-15	15	0
ETR	10%	**10%**	15%	**15%**	NA
Top Up Tax semplificata		5		0	0

In assenza del riallineamento al 15% delle differite, nel secondo anno si potrebbe applicare la Top-UP Tax semplificata in assenza di creazione di Globe Income complessivo

- **Allineamento al 15% con tax rate nominale inferiore** (para. 4.4.3 del Commentario 2022)

  - Conclusione: al fine di evitare penalizzazioni eccessive e distorsioni nel tax rate, viene ammessa l'allineamento delle differite al 15% anche se il tax rate nominale è inferiore quando la differita è attribuibile ad una Globe Loss.
  - Assunzione: ogni Globe Loss di 1 euro deve compensare un Globe Income di 1 euro. Se non si ammette l'iscrizione di differite al 15%, la Top-Up Tax potrebbe rendersi dovuta anche in assenza di Globe Income netto

- **Rettifiche: differenze permanenti che creano differite attive su perdite fiscali** (para. 4.1.5 del Commentario 2022 e Administrative Guidance del febbraio 2023 para. 2.7; art. 28.5-28.8 DLGS)

Assunzioni:

1 Tax rate nominale 15%

	Year 1	Year 2	Year 1+2
PBT = Globe Income (Loss)	0	100	100
Agevolazione fiscale	-100	0	-100
Taxable Income	-100	0	0
Differite attive	-15	15	0
ETR (da bilancio)		**15%**	0%
Annullamento della differita su variazione permanente			
Adjusted Covered Taxes	0	0	
ETR Globe	**NA**	**0%**	

Il rigiro della differita attiva crea un costo nella voce imposte del secondo esercizio che permette di neutralizzare la Top-Up Tax sull'agevolazione

- **Rettifiche: differenze permanenti che creano differite attive su perdite fiscali** (para. 4.1.5 del Commentario 2022 e Administrative Guidance del febbraio 2023 para. 2.7)

➢ Conclusione: Nel caso in cui la perdita fiscale sia creata da una variazione in diminuzione permanente non rilevante ai fini Globe, la differita attiva che si genera deve essere sterilizzata o «pagata». Se nulla viene fatto si possono creare impatti positivi sul tax rate degli esercizi successivi che le Globe Rules vogliono neutralizzare

➢ Condizioni (para. 4.1.5. come modificato dal para. 2.7.3. delle Administrative Guidance):

✓ Non si verifica un Globe Income a livello di giurisdizione (➡ perdita o pareggio), e

✓ Le Adjusted Covered Taxes sono negative a livello di giurisdizione, e

✓ C'è una differenza permanente tra il local taxable income ed il Globe Income. La situazione può verificare quando l'ordinamento fiscale ammette una deduzione dal reddito imponibile che non è riflessa nel bilancio d'esercizio. Esempi: (i) notional interest deduction, (ii) patent box o (iii) esenzione di un reddito che è incluso nel Globe Income

- **Rettifiche: differenze permanenti che creano differite attive su perdite fiscali** (para. 4.1.5 del Commentario 2022 e Administrative Guidance del febbraio 2023 para. 2.7)

  - Il meccanismo di sterilizzazione del beneficio non si basa sulla verifica puntuale delle differenze permanenti tra imponibile fiscale e Globe Income, ma richiede il calcolo dell'**Excess Negative Tax Expense** sulla base della seguente formula:

    Expected Adjusted Covered Taxes Amount (Globe Loss moltiplicata per il 15%) - **Adjusted Covered Taxes**

  - Nell'esempio precedente l'Expected Adjusted Covered Taxes Amount è pari a zero mentre le Adjusted Covered Taxes sono pari a -15. L'importo così determinato deve essere sterilizzato con una delle seguenti due metodologie

- **Possibili soluzioni adottate per neutralizzare l'effetto distorsivo:**

  - **Prima soluzione** già prevista dal commentario: le maggiori differite attive iscritte in bilancio sono riconosciute anche nelle Adjusted Covered Taxes a condizione che al momento dell'iscrizione della differita sia pagata una Top-Up Tax equivalente

  - Critiche: la soluzione presenta il vantaggio della semplificazione dei calcoli ma potrebbe portare ad effetti eccessivamente penalizzanti quando, ad esempio, la perdita non viene utilizzata negli esercizi successivi o il beneficio viene neutralizzato da altre imposte correnti (valorizzate con aliquota maggiore del 15%) che permettono al tax rate di rimanere sopra la soglia del 15%

  - **Seconda soluzione** proposta dalle Administrative Guidance: su base elettiva, è possibile evitare l'applicazione della Top-Up Tax immediata, ma occorre sterilizzare le Adjusted Covered Taxes in misura equivalente all'Excess Negative Tax Expense Carry-forward e tenere traccia del suo riversamento negli esercizi successivi nel momento in cui si verifica un Globe Income e fino a concorrenza dell'importo complessivo

- **Regole di competenza delle differite**

➢ Le **differite attive su perdite o su altre differenze temporanee** devono fare parte del Total Deferred Tax Adjustment Amount nell'esercizio in cui si realizza la differenza temporanea (perdita o altro) indipendentemente dalla loro iscrizione o meno in bilancio. Il **valuation adjustment o accounting recognition adjustment** (ovvero lo storno ovvero la mancata iscrizione di differite attive in assenza dei presupposti per la loro iscrizione) deve essere eliminato. Ne consegue che:

✓ Se le imposte differite attive non vengono iscritte nell'esercizio in cui si manifesta la differenza temporanea (ovvero vengono iscritte le valuation allowances), le differite attive devono essere ripristinate nel Total Deferred Tax Adjustment Amount

✓ Se le imposte differite attive vengono iscritte in un esercizio successivo rispetto alla manifestazione della differenza temporanea (ad esempio perché i presupposti di iscrivibilità si manifestano successivamente), le differite attive devono essere eliminate

➢ Storno degli impatti dei **cambiamenti del tax rate** sulle differite in quanto la movimentazione delle differite non è correlata al reddito corrente e crea quindi distorsioni nel tax rate. Specifiche regole sono previste quando la modifica del tax rate conduce a ridurre o incrementare il tax rate rispetto al 15% (para. 4.6.2. e 4.6.3)

- **Regole di scorporo delle differite per item non rilevanti**

  - Scorporo delle differite attive e passive relative ad **Excluded Income**.
  - Ai fini del Total Deferred Tax Adjustment Amount, gli **UTP** (Uncertain Tax Position) rilevano solo in quanto pagati e l'eventuale iscrizione in bilancio tra le differite passive (**Disallowed Accruals)** è irrilevante. Coerentemente, i relativi utilizzi di differite relativi a UTP (a condizione che il relativo stanziamento sia stato neutralizzato) devono essere scorporati.
  - Allo stesso modo non rilevano accantonamenti di differite passive su **utili non distribuiti** sulla base dello IAS 12.40. Le imposte differite passive stanziate per competenza in relazione all'onere fiscale derivante dalla successiva distribuzione degli utili sono scorporate, come sono eliminati gli eventuali successivi utilizzi
  - Scorporo degli **Unclaimed Accruals** ovvero le differite passive che ci si aspetta si riversino oltre i cinque esercizi. Nel caso in cui venga esercitata un'opzione, è possibile escludere le differite fin dal loro stanziamento senza dovere operare rettifiche successivamente

- **Regole di determinazione delle imposte differite passive**

➢ Nel caso in cui le imposte differite passive rilevanti ai fini Globe siano iscritte su differenze temporanee che rigirano dopo il quinto esercizio successivo all'esercizio in cui la differita passiva è sorta, occorre ricalcolare le imposte dell'esercizio precedente per rettificarle. Se invece la differita passiva è scorporata fin dal primo esercizio, il ricalcolo non deve essere più fatto

➢ La regola non vale per le **Recapture Exemption Accruals** (differenze temporanee che non sono oggetto di recapture nonostante il loro riversamento superi i cinque esercizi), costituite da:

- ✓ Tangible assets
- ✓ Licenze governative
- ✓ R&D
- ✓ Costi di bonifica
- ✓ Fair value accounting on unrealized gains
- ✓ Net gains su differenze cambio in relazione ai monetary items
- ✓ Utili realizzati sulla vendita di beni tangibili nella medesima giurisdizione
- ✓ Modifica dei principi contabili in relazione alle casistiche precedentemente menzionate

Imputazione imposte

In generale, imposte rilevanti imputate alla impresa che ha generato il relativo reddito **ma eccezioni**:

- imposte relative al reddito (o perdita) rilevante della SO: vanno **imputate alla SO** (cfr. commento 6 Contributo Assonime/Confindustria su perdita casa madre);
- contabilizzate da un "**entità fiscalmente trasparente**" il cui utile è allocato alle imprese proprietarie: vanno **imputate alle imprese proprietarie** → se l'entità è "**entità ibrida inversa**" le imposte, come del resto l'utile, vanno **imputate all'entità?**;
- contabilizzate dall'impresa in relazione ad un **regime CFC**: vanno **imputate all'impresa controllata CFC** → **però correttivo "redditi passivi"** tra impresa controllata ed impresa controllante CFC (c. 6) → quota parte imposta CFC per redditi passivi "rimane" alla controllante → cfr. altra relazione;
- contabilizzate da impresa proprietaria per sua partecipazione a "**entità ibrida**", **vanno imputate all'entità ibrida** → correttivo "redditi passivi" come per CFC;
- contabilizzate dall'impresa con riferimento agli **utili distribuiti da altra impresa** (anche distribuzioni virtuali) vanno **imputate a questa ultima** (**non** a partecipante).

ETR, imposizione integrativa e sua imputazione: cenni (artt. 33-34 DLGS n. 209/2023)

- Aliquota calcolata **separatamente** per **ogni Paese di localizzazione** (se nel Paese reddito netto rilevante > 0);
- pari al **rapporto** tra:
  - **imposte rilevanti rettificate del Paese** = importo positivo o negativo risultante dalla **somma algebrica** delle imposte rilevanti rettificate di **tutte le imprese** localizzate in quel Paese;
  - **reddito netto rilevante** (o perdita netta rilevante) **del Paese** = **differenza tra reddito rilevante e perdita rilevante** di **tutte le imprese** localizzate in quel Paese.
- **imposizione integrativa** di quel Paese = (**prodotto** tra **profitto eccedente** del Paese e **Top-up Tax %** del Paese) + imposizione integrativa addizionale – imposta minima nazionale;
- ove **profitto eccedente** = **differenza positiva** tra **reddito rilevante** del Paese e **«riduzione da attività economica sostanziale»** (c.d. «SBIE»)
- Imposizione integrativa di quel Paese è poi **imputata** ad ogni impresa ivi localizzata sulla base del rapporto tra reddito rilevante di quella impresa e reddito rilevante del Paese → tale imposta (al netto della quota spettante ai terzi) è poi versata da UPE, IPE, POPE, ecc..