

Relazione illustrativa

Il presente decreto, emanato ai sensi dell'articolo 51, comma 8, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (di seguito Decreto Legislativo), definisce gli elementi, le modalità e le condizioni per la presentazione della Comunicazione Rilevante (*Global Information Return – GIR o Top-Up Tax Information Return*) di cui al medesimo articolo 51 del Decreto Legislativo. Le disposizioni sono coerenti con le previsioni normative sugli obblighi informativi, in materia di imposizione integrativa, contenute nell'articolo 44 della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 15 dicembre 2022 (di seguito Direttiva) e nell'articolo 8.1 delle Model Rules, i cui chiarimenti sono stati forniti nel relativo Commentario («*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*») come modificato e integrato dalle successive Guide Amministrative approvate dal Quadro Inclusivo sul BEPS. Si fa riferimento, in particolare, ai recenti documenti pubblicati a gennaio 2025: "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy -Administrative Guidance on Article 8.1.4 and 8.1.5 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules (January 2025)*" e "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025)*".

Il decreto recepisce, inoltre, le disposizioni della Direttiva (UE) 2025/872 del Consiglio del 14 aprile 2025, recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (di seguito DAC 9), che disciplina lo scambio automatico delle informazioni relative alle Comunicazioni Rilevanti tra gli Stati membri dell'Unione Europea. Le disposizioni della DAC 9 costituiscono l'Accordo Qualificato tra Autorità Competenti previsto, sia nella Direttiva sia nelle Regole OCSE, quale presupposto per la presentazione centralizzata della Comunicazione Rilevante, ossia quando l'obbligo informativo in esame non viene ottemperato direttamente delle singole imprese ed entità del gruppo multinazionale *in scope* ma, per loro conto, dalla controllante capogruppo o da una Impresa Designata localizzate in un'altra giurisdizione. La base giuridica per lo scambio di queste informazioni con Stati terzi è costituita, invece, dal "*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information*" (di seguito MCAA), disciplinato dal Quadro Inclusivo sul BEPS nel documento "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information (January 2025)*" di cui si tenuto conto, nel presente decreto, unitamente alle disposizioni della DAC 9.

Le disposizioni attuative recepiscono, infine, il modello standard di Comunicazione Rilevante contenuto nella DAC 9, inserito come allegato VII nella Direttiva 2011/16/UE e coincidente con il format che è stato sviluppato dal Quadro Inclusivo sul BEPS, unitamente alle relative istruzioni per la sua compilazione, nel citato documento "*GloBE Information Return*", pubblicato il 15 gennaio 2025. Il modello in esame, analogamente al modello per ottemperare agli obblighi di notifica (di cui all'articolo 8.1.3 delle Model Rules corrispondenti all'articolo 44, paragrafo 4, della Direttiva e all'articolo 51, comma 4, del Decreto Legislativo), risponde all'esigenza di garantire un set comune di informazioni ed un approccio coerente ed uniforme in tutte le giurisdizioni che hanno implementato la Global minimum tax nel loro ordinamento. Il ricorso ad un modello standard di Comunicazione Rilevante facilita, inoltre, l'adempimento dei grandi gruppi multinazionali nei diversi Paesi in cui operano. Per garantire massima coerenza ed uniformità al sistema dell'imposizione minima globale, l'Italia ha deciso di adottare il medesimo modello standard anche per i gruppi nazionali che sono soggetti alle disposizioni del Titolo II del Decreto Legislativo. Il modello è allegato al presente decreto e ne costituisce parte integrante.

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 OCSE e della Direttiva (comma 2). Le definizioni sono commentate, nella presente relazione, unitamente agli articoli in cui le stesse sono utilizzate.

L'**articolo 2, comma 1**, in coerenza con l'articolo 51, comma 2, del Decreto Legislativo, disciplina la presentazione della Comunicazione Rilevante a livello locale. In particolare, la disposizione in esame stabilisce che le imprese localizzate nel territorio italiano e le entità apolide costituite in base alle leggi dello Stato italiano sono tenute a presentare la Comunicazione Rilevante all'Agenzia delle entrate. La Comunicazione Rilevante deve rispettare il modello standard di comunicazione di cui all'Allegato 1 del decreto, contenente le informazioni generali sul gruppo e i dati necessari per determinare l'imposizione integrativa dovuta dal gruppo in relazione ai diversi Paesi a bassa imposizione in cui questo opera (cfr. definizione dell'articolo 1, comma 1, lettera b). L'obbligo di presentazione sorge a decorrere dall'esercizio in cui il gruppo multinazionale o nazionale di appartenenza rientra nell'ambito applicativo dell'imposizione integrativa: in altri termini, la Comunicazione Rilevante deve essere presentata in relazione agli esercizi in cui il gruppo soddisfa le condizioni di cui all'articolo 10 del Decreto Legislativo, indipendentemente dalla circostanza che sia dovuta l'imposta o che lo stesso fruisca dei regimi di semplificazione previsti e disciplinati da un accordo internazionale di cui all'articolo 39, comma 2, del Decreto Legislativo (definiti "Regimi Semplificati" alla lettera o) dell'articolo 1 del decreto) o dei regimi indicati all'articolo 37 (c.d. regime *de minimis*) e all'articolo 56 del Decreto Legislativo (entrambi definiti "Regimi di Esclusione" nella lettera n) dell'articolo 1 del decreto).

Il comma 2 deroga alla regola principale del comma 1, stabilendo che i soggetti tenuti a presentare la Comunicazione Rilevante possono individuare un'Impresa Locale Designata che la presenti per loro conto. Per "Impresa Locale Designata" s'intende l'impresa localizzata nel territorio italiano, inclusa la controllante capogruppo ivi localizzata, che può assumere il duplice ruolo di impresa che presenta la Comunicazione Rilevante e/o di impresa che presenta il modello di notifica disciplinato nel D.M. 25 febbraio 2025 (o Decreto sugli Obblighi di Notifica) per conto delle altre imprese del gruppo che sono localizzate nel medesimo Paese (cfr. definizione dell'articolo 1, comma 1, lettera i)). Aniché un'Impresa Locale Designata che presenta la Comunicazione Rilevante all'amministrazione fiscale italiana, nel comma in esame è prevista l'ulteriore possibilità di individuare la controllante capogruppo o un'Impresa Designata, entrambe localizzate in un Paese diverso dall'Italia, per presentare la Comunicazione Rilevante per conto delle imprese ed entità che sarebbero tenute a tale obbligo in Italia. In questo secondo caso, l'amministrazione fiscale italiana riceverà la Comunicazione Rilevante delle imprese ed entità italiane, tramite lo scambio di informazioni, dall'amministrazione fiscale del Paese estero in cui è localizzata la controllante capogruppo o l'Impresa Designata (a seconda della scelta operata). Il termine "Impresa Designata", secondo la definizione dell'articolo 1, comma 1, lettera g), indica un'impresa localizzata in un Paese che, con riferimento all'esercizio oggetto della Comunicazione Rilevante, ha in essere un Accordo Qualificato tra Autorità Competenti con lo Stato italiano.

In considerazione del fatto che la Comunicazione Rilevante non viene presentata all'amministrazione fiscale italiana, anche al fine di assicurare che questa sia correttamente e tempestivamente trasmessa dall'amministrazione fiscale estera, si ricorda che le disposizioni del DM sugli Obblighi di Notifica (in linea con quanto previsto nell'articolo 51, comma 2, del Decreto Legislativo) subordinano la scelta di individuare la controllante capogruppo o l'Impresa Designata alla condizione che tali entità siano localizzate in un Paese estero con il quale lo Stato italiano ha in vigore, alla data di scadenza della

presentazione della Comunicazione Rilevante, un Accordo Qualificato tra Autorità Competenti con riferimento all'esercizio oggetto della comunicazione. Si definisce tale un accordo bilaterale o multilaterale in essere tra due o più autorità fiscali al fine di consentire lo scambio automatico delle informazioni relative alle Comunicazioni Rilevanti. Con riferimento agli Stati membri dell'Unione europea, la direttiva (UE) 2025/872 del Consiglio del 14 aprile 2025 equivale alla presenza di un Accordo Qualificato tra Autorità Competenti (cfr. definizione dell'articolo 1, comma 1, lettera a)). Nel comma in esame è, altresì, precisato che non può essere designata un'impresa localizzata in uno Stato membro dell'Unione Europea che si qualifica come Paese QDMTT ossia un Paese che ha implementato solo l'imposta minima nazionale equivalente (cfr. definizione dell'articolo 1, comma 1, lettera K)). Al riguardo, si ricorda che l'articolo 50 della Direttiva (corrispondente all'articolo 57 del Decreto Legislativo) ha previsto la possibilità di posticipare l'applicazione della regola di inclusione del reddito (IIR) e della regola sui profitti a bassa imposizione (UTPR) per 6 esercizi consecutivi che iniziano a decorrere dal 31 dicembre 2023. La citata disposizione è rivolta solo agli Stati membri in cui, al 31 dicembre 2023, *"sono localizzate non più di 12 entità controllanti capogruppo di gruppi che rientrano nell'ambito di applicazione della (...) Direttiva"* e non preclude, comunque, agli Stati che decidono di avvalersi di tale facoltà di implementare un'imposta minima nazionale equivalente.

Specularmente, i soggetti indicati al comma 1 possono adempiere agli obblighi informativi in esame non solo per sé stessi ma anche per conto di altre imprese ed entità del gruppo. Come evidenziato al comma 3, ciò si verifica quando l'impresa localizzata in Italia assume essa stessa la qualifica di Impresa Locale Designata, di Impresa Designata o di controllante capogruppo. Come già evidenziato, la nomina dell'Impresa Locale Designata deve essere notificata all'Agenzia delle entrate secondo le modalità e alle condizioni stabilite nel Decreto sugli Obblighi di Notifica. Quando è l'Impresa Designata o la controllante capogruppo localizzata in Italia a presentare la Comunicazione Rilevante per conto di altre imprese o entità del gruppo localizzate in Paesi che hanno in vigore con lo Stato italiano un Accordo Qualificato tra Autorità Competenti, l'Agenzia delle entrate scambierà, con i suddetti Paesi, le informazioni e i dati ricevuti nella Comunicazione Rilevante in conformità all'articolo 8 del presente Decreto. Ai fini dell'adempimento dell'obbligo informativo in esame, le imprese localizzate in Italia possono essere anche delegate, ai sensi dell'articolo 57, comma 2, del Decreto Legislativo, da controllanti capogruppo localizzate in uno Stato membro che ha operato la scelta di cui all'articolo 50 della Direttiva. In tal caso, tali imprese presentano la Comunicazione Rilevante all'Agenzia delle entrate tenendo conto delle informazioni fornite dalle imprese localizzate nello Stato membro che ha posticipato l'applicazione della regola di inclusione del reddito (IIR) e della regola sui profitti a bassa imposizione (UTPR).

In linea generale, si osserva che le entità a controllo congiunto e le entità sussidiarie a controllo congiunto non sono tenute a presentare la Comunicazione Rilevante in quanto, come precisato nel paragrafo 8 del Commentario all'articolo 8.1.1 delle Model Rules, tali entità non sono considerate imprese del gruppo ma sono trattate come tali esclusivamente ai fini del calcolo dell'imposizione integrativa ai sensi dell'articolo 6.4, paragrafo 1, lettera a) delle Model Rules (corrispondente all'articolo 43, comma 2, del Decreto Legislativo). Un'eccezione alla situazione sopra descritta si verifica quando non vi è alcuna controllante capogruppo o altra impresa del gruppo che presenti la Comunicazione rilevante perché localizzate in Paesi che non applicano le Regole OCSE o perché entità escluse. Il comma 4 tiene conto di tale ipotesi prevedendo, in deroga al principio sopra descritto, che siano direttamente le entità a controllo congiunto o le entità sussidiarie a controllo congiunto localizzate nel territorio dello Stato (oppure, in caso di entità apolidi, costituite in base alle leggi dello Stato italiano), e ivi soggette all'imposta minima nazionale, ad ottemperare agli obblighi informativi in esame.

Nel comma 5, in coerenza con l'articolo 44, comma 8, del Decreto Legislativo, si precisa che, in assenza di un'Impresa Designata, ogni controllante capogruppo localizzata in Italia di un gruppo a controllante multipla presenta la Comunicazione Rilevante contenente le informazioni e i dati di cui al successivo articolo 4 riguardanti tutti i gruppi che compongono il gruppo a controllante multipla.

In base a quanto disposto nel comma 6, le entità escluse di cui all'articolo 11 del Decreto Legislativo non risultano soggette all'obbligo di presentazione della Comunicazione Rilevante perché, in relazione a tali entità, non è stata esercitata l'opzione prevista al comma 3 del citato articolo 11. Si ricorda che la disposizione da ultimo citata prevede la possibilità di non considerare escluse le entità che si qualificano tali ai sensi del comma 1, lettere b) e c) della stessa disposizione. Si tratta di un'opzione che, ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del Decreto Legislativo, ha una validità per cinque esercizi e il cui effetto consiste nel rendere tali entità alla stregua di qualsiasi altra impresa del gruppo multinazionale o nazionale tenuta ad applicare le disposizioni sull'imposizione integrativa. Ne consegue che, in tale evenienza, anche queste entità saranno soggette all'obbligo di presentazione della Comunicazione Rilevante o all'obbligo di notifica di cui all'articolo 51, comma 4, del Decreto Legislativo, qualora decidano di far presentare ad altre imprese del gruppo la comunicazione per loro conto.

L'**articolo 3**, dedicato alla fonte dei dati, reca disposizioni conformi ai chiarimenti contenuti nel paragrafo 24 del Commentario all'articolo 8.1.5 delle Model Rules, come integrato dalle A.G. gennaio 2025.

Il comma 1 stabilisce che l'Impresa Dichiarante, ossia l'impresa che presenta la Comunicazione Rilevante sulle imposte di cui all'articolo 9 del Decreto Legislativo secondo quanto disposto nell'articolo 51 del medesimo Decreto Legislativo e come chiarito ed integrato dal presente decreto (cfr. definizione dell'articolo 1, comma 1, lettera h), è tenuta a compilare il modello standard di cui all'Allegato 1 in base alle Regole OCSE per garantire che la Comunicazione Rilevante tenga conto di un'unica fonte di informazione. Questo approccio è coerente, inoltre, con il fatto che le normative nazionali sull'imposizione integrativa che hanno ottenuto lo status qualificato sono allineate alle Regole OCSE e le informazioni e i dati segnalati in base a tali regole sono da considerare in linea con la legge nazionale di ciascun Paese (e viceversa). Secondo i chiarimenti forniti dal Quadro Inclusivo sul BEPS, il vantaggio di questa impostazione consiste anche nel rendere compatibili i requisiti di segnalazione contenuti nella Comunicazione Rilevante con i processi di raccolta dei dati che i gruppi multinazionali hanno sviluppato, o stanno sviluppando, per conformarsi alle Regole OCSE.

Quando l'unica fonte utilizzata per completare la Comunicazione Rilevante comporta l'utilizzo di dati diversi da quelli risultanti dall'applicazione della legislazione locale di un Paese di Attuazione avente diritti di imposizione, il comma 2 prevede che l'Impresa Dichiarante è tenuta a segnalarne l'impatto nella medesima Comunicazione. In base alla definizione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera j) del decreto, per "Paesi di Attuazione" s'intendono i Paesi che hanno implementato l'imposta minima integrativa o l'imposta minima integrativa equivalente o l'imposta minima suppletiva o l'imposta minima suppletiva equivalente o entrambe le tipologie di imposte. Se sono segnalate delle divergenze, il Quadro Inclusivo sul BEPS ammette che le amministrazioni fiscali dei Paesi coinvolti richiedano le informazioni necessarie per eseguire una efficace valutazione del rischio o per valutare la correttezza del debito d'imposta in base alla propria legislazione senza la necessità di prevedere

un'automatica integrazione degli obblighi dichiarativi che ridurrebbe i benefici collegati alla presentazione della Comunicazione Rilevante a livello centralizzato. In linea con tale raccomandazione, nel comma in esame è previsto che l'amministrazione fiscale italiana con diritti impositivi sul gruppo multinazionale possa decidere, nell'esercizio dei suoi ordinari poteri accertativi, di raccogliere ulteriori informazioni o chiarimenti sulle divergenze segnalate tramite richieste specifiche o altra attività di follow-up con il gruppo. Al riguardo, si ricorda che i Paesi con diritti di imposizione sono quelli in cui il gruppo multinazionale, oltre ad essere soggetto alle Regole OCSE, è tenuto a seguire l'ordine di applicazione delle disposizioni sull'imposizione integrativa come stabilito dalle stesse regole. Tra i Paesi che possono vantare diritti impositivi ai sensi delle Regole OCSE sono inclusi anche i Paesi QDMTT (cfr. paragrafi 23 e seguenti della A.G. gennaio 2025 sul GIR).

Il comma 3 introduce una deroga ai commi precedenti qualora ci sia un unico Paese a vantare diritti impositivi sul gruppo. Oltre all'ipotesi del gruppo nazionale, questa circostanza si considera verificata anche in relazione alle imprese (o in relazione a un sottoinsieme di imprese o di entità del medesimo gruppo multinazionale che calcolano l'imposizione integrativa in maniera autonoma rispetto alle altre imprese del gruppo) localizzate in Italia o in un Paese che ha adottato l'imposta minima nazionale equivalente con i requisiti del Porto Sicuro quando non trova applicazione la c.d. *Switch-off Rule*, corrispondente alle eccezioni previste all'articolo 34, comma 5, del Decreto Legislativo. Il "Porto Sicuro" identifica quei requisiti che possono essere soddisfatti da un'imposta minima nazionale o da un'imposta minima nazionale equivalente che rendono nulla l'imposizione integrativa dovuta dal gruppo in relazione al Paese, indicati nell'Allegato A, capitolo 3, del documento pubblicato dall'OCSE "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025)*" e in sue successive modifiche ed integrazioni (cfr. definizione articolo 1, comma 1, lettera m).

Ai sensi del comma in esame, i calcoli dettagliati per tale giurisdizione o sottoinsieme di imprese ivi localizzate devono essere completati in base alla legislazione nazionale del Paese che ha diritti di imposizione (di seguito, anche giurisdizione o Paese rilevante). Questa previsione tiene conto della circostanza che l'Impresa Dichiarante sarà generalmente tenuta a preparare calcoli dettagliati per tale Paese (o sottoinsieme di imprese o di entità ivi localizzate) allo scopo di conformarsi solo alla legislazione nazionale della giurisdizione rilevante. Richiedere che le informazioni siano segnalate in base alle Regole OCSE avrebbe aumentato i costi di *compliance* costringendo il gruppo ad effettuare calcoli aggiuntivi per tale giurisdizione o sottoinsieme di imprese o entità.

Nel comma 4 è presa in considerazione la peculiare ipotesi in cui un gruppo nazionale detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione in una entità a controllo congiunto in un altro Paese dove è soggetta ad una imposta minima nazionale equivalente. Sebbene si tratti di un gruppo nazionale, in quanto le entità a controllo congiunto non sono qualificate imprese (o *constituent entities*) ai sensi delle Regole OCSE (si rinvia alla definizione di gruppo nazionale di cui all'allegato A, numero 28), del Decreto Legislativo), questo sarà tenuto a compilare il modello standard previsto per la Comunicazione Rilevante sulla base delle Regole OCSE, in ragione del fatto che più Paesi hanno diritti impositivi su tali entità. Anche in questo caso può trovare applicazione l'eccezione prevista nel comma 3 se l'entità a controllo congiunto è assoggetta ad imposta minima nazionale equivalente con i requisiti del Porto Sicuro (senza applicazione della *Switch-off Rule*). In tale evenienza, infatti, la Comunicazione Rilevante sarà compilata sulla base della legislazione nazionale del Paese di localizzazione dell'entità a controllo congiunto, trattandosi dell'unico Paese con diritti impositivi su tale entità.

L'**articolo 4** descrive le informazioni e i dati che devono essere contenuti nella Comunicazione Rilevante da trasmettere all'Agenzia delle entrate. Come stabilito nel comma 1, le informazioni e i dati richiesti sono quelli indicati nel modello tipo di cui all'Allegato 1, utilizzato sia dai gruppi multinazionali sia dai gruppi nazionali, e sono volti a determinare l'imposizione integrativa dovuta (o non dovuta) in relazione a ciascun Paese o sottoinsieme di imprese o entità (da considerare separatamente, ai fini dell'imposta, rispetto alle altre imprese localizzate nel medesimo Paese). In particolare, la Comunicazione Rilevante è costituita da una sezione generale, che si applica al gruppo nel suo complesso, e da più sezioni giurisdizionali composte da una singola scheda che deve essere compilata per ogni Paese in cui il gruppo opera. L'Allegato 1 del decreto contiene i dati della Comunicazione Rilevante necessari per calcolare la responsabilità fiscale del gruppo.

Il comma 2 prevede che, nella sezione generale (v. Sezione 1. Informazioni sul gruppo multinazionale o nazionale di imprese del modello tipo), sia identificata l'Impresa Dichiarante (punto 1.1 del modello tipo), siano fornite informazioni di carattere generale sul gruppo (punto 1.2 del modello tipo) e sulla sua struttura (punto 1.3 del modello tipo). All'interno di questa sezione è prevista anche una tabella riassuntiva che fornisce una panoramica di alto livello dell'applicazione dell'imposizione integrativa rispetto a ogni Paese in cui il gruppo opera (punto 1.4 del modello tipo).

Il comma 3 prevede che le sezioni giurisdizionali siano compilate per ogni Paese in cui sono localizzate le imprese e le entità del gruppo. La prima delle sezioni giurisdizionali (v. Sezione 2. Regimi Semplificati ed Esclusioni Giurisdizionali del modello tipo) richiede informazioni riguardanti le caratteristiche dei Paesi in cui si applicano i Regimi Semplificati o i Regimi di Esclusione (punto 2.1 del modello tipo) e quale Regime Semplificato o quale Regime di Esclusione è fruito dal gruppo (punti 2.2 e 2.3 del modello tipo). Quando i suddetti regimi non trovano applicazione, la sezione successiva (v. Sezione 3. Calcoli del modello tipo) deve essere compilata innanzitutto con le informazioni riguardanti il Paese di riferimento (punto 3.1 del modello tipo) e poi con i calcoli per determinare l'aliquota d'imposizione effettiva (*effective tax rate* – ETR) (punto 3.2 del modello tipo), l'imposizione integrativa ove necessario (punto 3.3 del modello tipo) e, infine, l'imputazione dell'imposta, se questa risulta dovuta (punto 3.4 del modello tipo). Le sezioni giurisdizionali sono compilate anche con i calcoli per determinare l'imposta minima nazionale o l'imposta minima nazionale equivalente.

L'**articolo 5** introduce un sistema transitorio di rendicontazione semplificata (o *Transitional simplified jurisdictional reporting framework*), disciplinato nei paragrafi da 11 a 16 della A.G. gennaio 2025 sul GIR.

Ai sensi del comma 1, il sistema di rendicontazione semplificata si applica soltanto nel Periodo Transitorio che comprende tutti gli esercizi con inizio il 31 dicembre 2028, o prima del 31 dicembre 2028, escludendo gli esercizi che terminano dopo il 30 giugno 2030 (cfr. definizione di "Periodo Transitorio" dell'articolo 1, comma 1, lettera l) del decreto). In sostanza, la definizione tiene conto degli esercizi superiori a 12 mesi e inferiori o uguali a 18 mesi e fa sì che, in caso di esercizi coincidenti con l'anno solare, gli esercizi coperti dal periodo transitorio saranno cinque: 2024, 2025, 2026, 2027 e 2028.

Questo periodo è stato concesso dall'*Inclusive Framework* per consentire ai gruppi multinazionali di sviluppare adeguati sistemi contabili e/o processi per facilitare la raccolta delle informazioni e la rendicontazione per singola impresa o entità ai fini dell'imposizione integrativa. La semplificazione in esame è disponibile, sia per i gruppi multinazionali sia per i gruppi nazionali, in relazione ai Paesi

in cui non è dovuta l'imposizione integrativa o, se questa è dovuta, non è necessario che venga imputata alla singola impresa o alla singola entità a controllo congiunto.

Il comma 2 stabilisce che per i Paesi in cui il gruppo ha scelto il sistema di rendicontazione semplificata, l'Impresa Dichiarante non è tenuta a segnalare nella Comunicazione Rilevante le rettifiche riferite a ciascuna impresa ed entità riguardanti l'utile o perdita contabile netta dell'esercizio, le imposte rilevanti e le imposte anticipate e differite, ma indica tali rettifiche calcolate a livello aggregato. In particolare, nella tabella 3.2.4.1.a sono indicate le rettifiche aggregate all'utile o perdita contabile netta; nelle tabelle 3.2.4.2.a e 3.2.4.2.c sono indicate le rettifiche aggregate alle imposte correnti e alla fiscalità differita. Fanno eccezione alcuni elementi che sono da individuare in maniera specifica (vedi nota 3.2.4.a.1ii) dell'Annex A2 Explanatory guidance contenuta nel documento OCSE "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025)*").

Sulla base di quanto previsto al comma 3, le Imprese Dichiaranti che scelgono di segnalare i dati giurisdizionali durante il Periodo Transitorio dovranno avere: a) un sistema contabile che faciliti un approccio giurisdizionale e consenta loro di effettuare in modo accurato e affidabile i calcoli richiesti dalle Regole OCSE, inclusa l'identificazione della corretta localizzazione di ogni impresa ed entità a controllo congiunto del gruppo e l'applicazione dell'imposizione integrativa per singola impresa o entità o per sottoinsiemi di imprese ed entità considerati unitariamente ai fini dell'imposta ma separatamente dalle altre imprese localizzate nel medesimo Paese; b) procedure amministrative e contabili in grado di assicurare la corretta aggregazione dei dati contabili nel bilancio consolidato e la loro attribuzione ai Paesi in cui il gruppo opera; e c) una procedura che identifica tutte le necessarie rettifiche da apportare ai fini della determinazione dell'imposizione integrativa in relazione a ciascun Paese e le rettifiche riferite alla singola impresa o entità a controllo congiunto quando questo è necessario per assicurare l'accuratezza del calcolo dell'imposizione integrativa.

Il comma 4 dispone che il gruppo che adotta il sistema di rendicontazione semplificata prepari contemporaneamente delle informazioni di supporto che includano la documentazione del processo mediante il quale le informazioni contabili vengono assegnate a ciascun Paese (e a ciascuna impresa o entità ove necessario) e aggregate nei bilanci consolidati, nonché il processo mediante il quale vengono identificate e calcolate le opportune rettifiche.

Come precisato nel comma 5, la modalità di rendicontazione semplificata non pone alcun limite al diritto dell'amministrazione finanziaria di chiedere al gruppo ulteriori dati e informazioni che ritiene necessario acquisire al fine di verificare la correttezza dell'importo dell'imposizione integrativa dovuto.

Nell'**articolo 6** sono fissati i termini per la trasmissione della Comunicazione Rilevante.

Ai sensi del comma 1, il modello tipo di cui all'Allegato 1, contenente le informazioni e i dati indicati all'articolo 4, deve essere trasmesso all'Agenzia delle entrate, dall'Impresa Dichiarante, entro il quindicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio con riferimento al quale la Comunicazione Rilevante si riferisce.

Il comma 2, analogamente a quanto previsto all'articolo 58 del Decreto Legislativo, consente un termine più esteso nel caso di Esercizio Transitorio e, in deroga al comma 1, prevede che il suddetto modello tipo sia trasmesso all'Agenzia delle entrate, dall'Impresa Dichiarante, entro il diciottesimo

mezzo successivo all'ultimo giorno del suddetto Esercizio Transitorio. Al riguardo, si ricorda che l'Esercizio Transitorio è il primo esercizio con riferimento al quale un gruppo multinazionale o nazionale è soggetto alle disposizioni del Decreto Legislativo ovvero alle disposizioni interne di trasposizione della direttiva negli Stati membri europei ovvero alle disposizioni di recepimento delle regole OCSE in Stati terzi. Ai fini degli obblighi informativi e di notifica previsti all'articolo 51 del Decreto Legislativo, non assume alcuna rilevanza il fatto che il gruppo fruisca di Regimi di Esclusione o di Regimi Semplificati (cfr. definizione dell'articolo 1, comma 1, lettera f)). Come chiarito nell'articolo 10, comma 6, del D.M. 20 maggio 2024, infatti, le disposizioni dell'articolo 58 del Decreto Legislativo non sono estese o posticipate per effetto del corretto esercizio dell'opzione per i regimi transitori semplificati.

Sulla base di quanto previsto nel paragrafo 32 del Commentario all'articolo 9.4 delle Model Rules, il comma 3 precisa che il termine di scadenza per gli obblighi informativi e di notifica previsti all'articolo 51 del Decreto Legislativo, indipendentemente dall'inizio o dalla durata dell'esercizio, non può essere anteriore al 30 giugno 2026. Ciò significa, ad esempio, che il gruppo multinazionale avente l'Esercizio Transitorio di 6 mesi, che inizia il 1° gennaio 2024 e termina il 30 giugno 2024, sarà tenuto a presentare all'Agenzia delle entrate la Comunicazione Rilevante o, in alternativa, la notifica con l'indicazione dell'Impresa Dichiarante entro il 30 giugno 2026 (sebbene il termine dei diciotto mesi, decorrenti dalla fine del suddetto esercizio, scada il 31 dicembre 2025).

L'**articolo 7, comma 1**, consente all'Impresa Dichiarante di modificare o integrare le informazioni e i dati già forniti all'Agenzia delle entrate. In particolare, tale modifica/integrazione può avvenire attraverso la compilazione e l'invio di una nuova Comunicazione Rilevante, che sostituisce la precedente, purché ciò avvenga entro i termini stabiliti nell'articolo 6.

In merito all'inadempimento degli obblighi informativi, il comma 2 rinvia a quanto previsto nell'articolo 51, comma 9, del Decreto Legislativo. Ad esempio, l'Impresa Dichiarante localizzata in Italia che omette o presenta con un ritardo pari o superiore a tre mesi la Comunicazione Rilevante all'Agenzia delle entrate, per sé stessa o anche per conto di un'impresa designante, sarà soggetta alla sanzione amministrativa di 100 mila euro. Si ricorda, al riguardo, che le sanzioni amministrative pecuniarie indicate nella citata disposizione non possono superare complessivamente un milione di euro per tutte le imprese del gruppo multinazionale o nazionale localizzate nel territorio dello Stato italiano in relazione alle violazioni degli obblighi informativi riguardanti ciascun esercizio oggetto della comunicazione rilevante. Inoltre, per i primi tre esercizi di applicazione delle disposizioni del Decreto Legislativo, le suddette sanzioni amministrative pecuniarie sono ridotte del 50 per cento.

L'**articolo 8**, che disciplina lo scambio di informazioni, recepisce le disposizioni dell'articolo 27 *quinquies* della direttiva 2011/16/UE, introdotto dall'articolo 1 della DAC 9, e quelle contenute nella Sezione 3 del MCAA.

Ai sensi del comma 1, l'Agenzia delle entrate, in qualità di autorità competente che ha ricevuto la Comunicazione Rilevante dall'Impresa Designata o dalla controllante capogruppo localizzate in Italia, comunica, mediante scambio automatico e secondo l'approccio indicato ai commi 5 e 6 dell'articolo 10, le informazioni ivi contenute con ogni Stato membro dell'Unione europea e con ogni altro Paese

con il quale è in vigore un Accordo Qualificato tra Autorità Competenti. Si precisa che, in ambito unionale, il primo esercizio oggetto della Comunicazione Rilevante al quale si riferiscono le informazioni da scambiare è il primo esercizio che inizia a decorrere dal 31 dicembre 2023.

Il comma 2 richiede che le informazioni di cui al comma 1 siano scambiate entro tre mesi dal termine stabilito per l'invio della Comunicazione Rilevante relativa all'esercizio a cui si riferiscono le informazioni. Ad esempio, nel caso in cui la scadenza per la presentazione della Comunicazione Rilevante sia fissata entro i 15 mesi successivi alla fine dell'esercizio cui si riferisce la comunicazione (in linea con l'articolo 8.1.6 delle Model Rules), le informazioni dovranno essere scambiate entro e non oltre 18 mesi dalla fine dell'esercizio cui si riferisce la comunicazione. Nel caso in cui la scadenza per la presentazione della Comunicazione Rilevante sia di 18 mesi dalla fine dell'esercizio cui si riferisce la comunicazione (in linea con l'articolo 9.4.1. delle Model Rules), le informazioni dovranno essere scambiate entro e non oltre 21 mesi dalla fine del suddetto esercizio.

Il comma 3 prevede una deroga agli obblighi di scambio previsti al comma 2 per il primo esercizio in relazione al quale è in vigore il quadro giuridico e operativo che consente la presentazione delle Comunicazioni Rilevanti nel Paese di invio. Per quel primo esercizio, le informazioni devono essere scambiate entro sei mesi dalla data di scadenza fissata per la presentazione della Comunicazione Rilevante dal Paese di invio. Ad esempio, nel caso in cui il termine per la presentazione delle Comunicazioni Rilevanti sia di 18 mesi dalla fine dell'esercizio cui si riferisce la comunicazione stessa (in linea con l'articolo 9.4.1. delle Model Rules), allora per il primo esercizio in relazione al quale è in vigore nella giurisdizione di invio il quadro giuridico e operativo che consente la presentazione delle Comunicazioni Rilevanti, le informazioni dovranno essere scambiate entro e non oltre 24 mesi dalla fine di tale esercizio. In ogni caso, le autorità competenti degli Stati membri scambieranno per la prima volta le informazioni contenute nelle Comunicazioni Rilevanti a partire dal 1° dicembre 2026.

Il comma 4 disciplina i casi in cui le Comunicazioni Rilevanti vengono presentate dopo le scadenze prescritte e richiede all'autorità competente di scambiare le informazioni ivi contenute entro tre mesi dalla data in cui le suddette informazioni sono state ricevute. Questa disposizione si applica anche alle informazioni che sono state modificate o corrette a seguito di una prima trasmissione della Comunicazione Rilevante.

Il comma 5 è volto ad assicurare la riservatezza delle informazioni ricevute dall'Agenzia delle entrate, in misura non inferiore a quanto stabilito dalle disposizioni della Convenzione multilaterale per la mutua assistenza amministrativa in materia fiscale.

L'**articolo 9**, dedicato alla collaborazione tra le autorità competenti in materia di correzioni, conformità e applicazione della Comunicazione Rilevante, recepisce le disposizioni dell'articolo 9 *bis* della Direttiva 2011/16/UE, inserito dall'articolo 1 della DAC 9, e della Sezione IV del MCAA.

Il comma 1 prevede che, se un'autorità competente (nel caso dell'Italia, l'Agenzia delle entrate) ha motivo di ritenere che le informazioni incluse nella Comunicazione Rilevante richiedano correzioni, tale autorità competente lo notifica all'altra autorità competente.

Ai sensi del comma 2, qualora sia l'Agenzia delle entrate a ricevere la notifica di cui al comma 1 e acconsenta alla richiesta, la stessa adotterà le misure appropriate disponibili per ottenere le corrette informazioni della Comunicazione Rilevante e scambierà le informazioni modificate pertinenti con tutte le autorità competenti senza indebito ritardo. La segnalazione effettuata ai sensi del presente articolo deve essere redatta per iscritto e deve indicare chiaramente gli errori e le ragioni per cui si ritiene che tali errori si siano verificati. L'autorità competente (nel caso in esame, l'Agenzia delle entrate) che riceve la segnalazione deve fornire una risposta o un aggiornamento il prima possibile. Tuttavia, se dopo aver esaminato e considerato la notifica in buona fede, l'autorità competente notificata (nel caso in esame, l'Agenzia delle entrate) non concorda sul fatto che vi sia, o vi sia stato, un errore come descritto nella segnalazione, deve informare il prima possibile per iscritto l'altra autorità competente di tale determinazione e spiegarne le ragioni. Le disposizioni del comma in esame sono volte a gestire errori manifesti che potrebbero aver portato a una segnalazione di informazioni contenute nella Comunicazione Rilevante non corrette o incomplete in modo da assicurare che queste siano solide e accurate per consentire alle amministrazioni fiscali di eseguire una valutazione del rischio appropriata e di valutare la correttezza dell'imposizione integrativa dovuta dal gruppo. Pertanto, gli errori da segnalare sulla base di queste disposizioni non includono errori identificati tramite una valutazione del rischio più approfondita o un esame condotto in una fase successiva. Inoltre, l'*Inclusive Framework* ha chiarito che qualsiasi controversia sulle differenze nell'interpretazione o nell'applicazione delle Regole OCSE tra giurisdizioni non rientra nell'ambito applicativo delle suddette disposizioni.

Il comma 3 stabilisce le procedure da adottare nei casi in cui un'impresa di un gruppo multinazionale abbia notificato alla propria amministrazione fiscale che la sua Comunicazione Rilevante è presentata da una controllante capogruppo o da un'Impresa Designata localizzate in un altro Paese, ma le pertinenti informazioni non sono state scambiate entro la scadenza concordata. In questo caso, l'autorità competente (nel caso in esame, l'Agenzia delle entrate) segnala la circostanza all'altra autorità competente che avrebbe dovuto inviare le informazioni ricevute dalla controllante capogruppo o dall'Impresa Designata. Qualora l'autorità competente che avrebbe dovuto inviare le informazioni è l'Agenzia delle entrate, questa verificherà tempestivamente il motivo per cui non sono state scambiate le informazioni interessate (ad esempio, la mancata presentazione della Comunicazione Rilevante; il Paese dell'autorità competente che ha inviato la segnalazione non risulta indicato tra i Paesi destinatari o il riscontro di problemi tecnici a livello dell'amministrazione fiscale) e aggiornerà la prima autorità competente menzionata entro un mese dalla ricezione della segnalazione, comunicando anche l'eventuale data di scambio prevista per le informazioni contenute nella Comunicazione Rilevante interessata.

Al fine di garantire l'efficace applicazione della Direttiva 2011/16/UE, il comma 4 assicura che lo scambio tra Stati membri abbia luogo prima possibile e stabilisce che la data prevista per lo scambio sia fissata in un giorno che non sia successivo di oltre tre mesi il ricevimento della segnalazione dello scambio non avvenuto. In linea con il Considerando 14 della DAC 9, il secondo periodo del comma in esame stabilisce che se la Comunicazione Rilevante non è stata presentata a livello centralizzato dalla controllante capogruppo o dall'Impresa Designata localizzata in uno Stato membro e le informazioni non sono state ricevute entro la nuova data prevista per lo scambio, l'Agenzia delle entrate, in qualità di autorità competente che ha segnalato lo scambio non avvenuto, chiede la

presentazione della Comunicazione Rilevante a livello locale, ossia a livello di singola impresa ed entità appartenente al gruppo localizzata in Italia. Non risultando soddisfatte le condizioni per la presentazione della Comunicazione Rilevante a livello centralizzato ai sensi della Direttiva, ogni impresa ed entità del gruppo *in scope*, localizzata in Italia, tornerà ad essere responsabile per i suddetti obblighi informativi, da ottemperare entro un mese dal ricevimento dell'apposito avviso dell'Agenzia delle entrate, con conseguente applicazione delle sanzioni previste nell'articolo 51, comma 9, del Decreto Legislativo in caso di mancato o non corretto adempimento.

L'**articolo 10**, riguardante la diffusione dei dati, recepisce l'articolo 8 *bis sexies* della Direttiva 2011/16/UE, inserito dall'articolo 1 della DAC 9, che reca disposizioni in linea con il "*dissemination approach*" (disciplinato nei paragrafi 17 e seg. della A.G. gennaio 2025 sul GIR) e con la relativa definizione contenuta nel MCAA.

Si ricorda che la Comunicazione Rilevante è una dichiarazione completa che contiene le informazioni sui calcoli effettuati dal gruppo, anche in relazione a Paesi che non hanno adottato le Regole OCSE né la Direttiva, per determinare la propria obbligazione tributaria in merito all'imposizione integrativa oppure per giustificare l'assenza di tale obbligazione (comma 1). Tuttavia, l'*Inclusive Framework on BEPS* ha tenuto conto del fatto che non tutti i Paesi di Attuazione utilizzeranno le informazioni per lo stesso scopo e potrebbero non aver bisogno di tutte le informazioni contenute nel modello tipo di cui all'Allegato 1 ai fini dell'applicazione delle Regole OCSE. Per questo motivo è stato sviluppato un approccio di diffusione per determinare in quali circostanze e in quale misura le suddette informazioni siano rilevanti per le varie amministrazioni fiscali dei Paesi coinvolti.

In particolare, l'approccio prevede che la sezione generale (v. Sezione 1. Informazioni sul gruppo multinazionale o nazionale di imprese del modello tipo di cui all'Allegato 1) deve essere fornita sia al Paese di Attuazione in cui è localizzata la controllante capogruppo, sia a ciascun Paese di Attuazione in cui sono localizzate le imprese e le entità a controllo congiunto del gruppo multinazionale o nazionale (comma 2).

Ai sensi del comma 3, la sezione generale, esclusa la tabella riassuntiva che fornisce una panoramica di alto livello sull'applicazione dell'imposizione integrativa del gruppo (v. punto 1.4 del modello tipo di cui all'Allegato 1), è fornita anche ai Paesi QDMTT:

- a) in cui sono localizzate le imprese e le entità a controllo congiunto del gruppo multinazionale o nazionale;
- b) in cui è localizzata una entità a controllo congiunto o un'entità sussidiaria a controllo congiunto del gruppo multinazionale o nazionale se l'imposta minima nazionale o l'imposta minima nazionale equivalente è imposta in relazione a tale entità; o
- c) in situazioni in cui l'imposta minima nazionale o l'imposta minima nazionale equivalente è applicata nel Paese in relazione a un'entità apolide, inclusa una entità a controllo congiunto apolide, del gruppo multinazionale o nazionale.

Ai sensi del comma 4, una o più sezioni giurisdizionali devono essere fornite ai Paesi di Attuazione e ai Paesi QDMTT che hanno diritti di imposizione ai sensi delle Regole OCSE, della Direttiva o della normativa sull'imposta minima nazionale o dell'imposta minima nazionale equivalente in relazione

ai quali tali sezioni giurisdizionali si riferiscono. Nel secondo periodo del comma in esame si introducono due eccezioni a quanto sopra previsto: la prima eccezione è rivolta ai Paesi di Attuazione con una percentuale di attribuzione dell'imposta minima suppletiva equivalente pari a zero. In relazione a tali Paesi deve essere fornita solo la parte della Comunicazione Rilevante (v. Sezione 3.4.3 del modello tipo di cui all'Allegato 1) che contiene informazioni sull'imputazione dell'imposta minima suppletiva equivalente in relazione a tale giurisdizione; la seconda eccezione riguarda il Paese di Attuazione in cui è localizzata la controllante capogruppo al quale vengono fornite tutte le sezioni giurisdizionali.

Ai fini dell'operatività dell'approccio di diffusione, il comma 5 prevede che sia l'Impresa Dichiarante a identificare le categorie in cui rientra ogni Paese di Attuazione e ogni Paese QDMTT in cui sono localizzate le imprese ed entità a controllo congiunto del gruppo, nonché le sezioni e i dati pertinenti della Comunicazione Rilevante che saranno forniti a ciascuno di tali Paesi. L'amministrazione fiscale presso cui la suddetta comunicazione è presentata, a livello centralizzato, utilizzerà le designazioni operate dall'Impresa Dichiarante come base per la diffusione delle informazioni ricevute.

Ai sensi del comma 6, il gruppo può comunque decidere di non seguire l'approccio di diffusione sopra descritto che comporta la designazione di cui al comma 5 e optare per lo scambio dell'intera Comunicazione Rilevante con tutti i Paesi di Attuazione o Paesi QDMTT in cui opera.

L'**articolo 11** rinvia ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione delle modalità tecniche per la presentazione della Comunicazione Rilevante e l'applicazione del presente decreto.

Infine, l'**articolo 12**, comma 1, prevede che il Dipartimento delle finanze e l'Agenzia delle entrate, ciascuno per le rispettive competenze, utilizzino i dati contenuti nella Comunicazione Rilevante a supporto dell'attività di amministrazione e di applicazione della legislazione nazionale in materia fiscale. A tal fine, l'Agenzia delle entrate trasferisce, su richiesta, i dati relativi alla Comunicazione Rilevante al Dipartimento delle finanze (comma 2).

Valutazioni finanziarie

Dal punto di vista strettamente finanziario, le disposizioni del presente provvedimento non determinano effetti, trattandosi di misure attuative di obblighi informativi, peraltro in linea con la normativa unionale.