

Relazione illustrativa

Il presente decreto ministeriale (di seguito decreto), emanato ai sensi dell'articolo 53, comma 3, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (di seguito Decreto Legislativo), definisce gli obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposizione integrativa dovuta in Italia.

Come previsto nell'articolo 9, comma 1, del Decreto Legislativo, l'imposizione integrativa segue l'approccio comune delle Regole OCSE e della Direttiva (UE) 2022/2523 ed è prelevata in Italia attraverso: i) l'imposta minima integrativa (o *Income Inclusion Rule* – IIR), che è dovuta da controllanti localizzate nel nostro Paese di gruppi multinazionali o nazionali in relazione alle imprese soggette ad una bassa imposizione facenti parte del gruppo; ii) l'imposta minima suppletiva (o *Undertaxed Profit Rule* – UTPR) dovuta da una o più imprese di un gruppo multinazionale localizzate in Italia in relazione alle imprese facenti parte del gruppo soggette ad una bassa imposizione, quando non è stata applicata - in tutto o in parte - l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi e, infine, iii) l'imposta minima nazionale (o *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* – QDMTT), dovuta in relazione alle imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette ad una bassa imposizione localizzate in Italia.

Il sistema impositivo basato su un meccanismo di regole interconnesse e gerarchicamente ordinate rende opportuna in Italia (v. articolo 53 del Decreto Legislativo) la dichiarazione delle tre imposte sopra citate attraverso il medesimo modello dichiarativo predisposto dall'Agenzia delle entrate (cfr. definizione di Dichiarazione Fiscale di cui all'articolo 1, comma 1, lettera e) del decreto). I termini per la presentazione della Dichiarazione Fiscale sono i medesimi stabiliti, nell'articolo 51 del Decreto Legislativo, per la presentazione della Comunicazione Rilevante, sebbene diversi siano i soggetti destinatari degli obblighi dichiarativi rispetto ai soggetti destinatari degli obblighi informativi, così come diverse sono le regole di compilazione della Dichiarazione Fiscale rispetto alle regole di compilazione della Comunicazione Rilevante. L'ammontare del debito d'imposta relativo a ciascun esercizio è determinato in euro, sulla base della normativa nazionale, ed è versato in due rate.

In particolare, i soggetti tenuti alla presentazione della Dichiarazione Fiscale coincidono con i soggetti tenuti al versamento dell'imposta, i quali, a loro volta, sono individuati dalle regole fissate dal Decreto Legislativo (nel caso dell'imposta minima integrativa) o dal gruppo (nel caso dell'imposta minima suppletiva e dell'imposta minima nazionale). Si evidenzia che tali soggetti potrebbero risultare diversi, nell'ambito dello stesso gruppo, per ciascuna delle tre imposte sopra citate. Il decreto chiarisce, inoltre, gli elementi e le modalità di presentazione del modello dichiarativo e del versamento della relativa imposta dovuta e la disciplina sanzionatoria applicabile in caso di inadempimento.

L'**articolo 1** chiarisce il significato 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** individua i soggetti tenuti agli obblighi dichiarativi.

Il comma 1 stabilisce che l'obbligo dichiarativo sorge a partire dall'esercizio che ha inizio il 31 dicembre 2023 o in data successiva, quando i gruppi multinazionali o nazionali rientrano nell'ambito applicativo dell'imposizione integrativa. In altri termini, la Dichiarazione Fiscale è presentata in

relazione agli esercizi in cui il gruppo soddisfa i requisiti di cui all'articolo 10 del Decreto Legislativo, indipendentemente dalla circostanza che sia dovuta l'imposta o che lo stesso fruisca dei regimi previsti da un accordo internazionale di cui all'articolo 39, comma 2, del Decreto Legislativo (definiti "Regimi Semplificati" alla lettera j) dell'articolo 1 del decreto) o dei "Regimi di Esclusione", definiti nella lettera i) dell'articolo 1 del decreto, che comprendono il c.d. *regime de minimis* di cui all'articolo 37 del Decreto Legislativo, l'esclusione dall'imposizione integrativa prevista per la fase iniziale di internazionalizzazione dall'articolo 56 del Decreto Legislativo e il differimento dell'imposta minima integrativa e dell'imposta minima suppletiva concesso, a livello unionale, dall'articolo 57 del Decreto Legislativo.

In coerenza con le Regole OCSE e della Direttiva, il comma 2 prevede che i soggetti responsabili dell'imposta minima integrativa, tenuti agli obblighi dichiarativi e di versamento, sono la controllante capogruppo, la partecipante intermedia e la partecipante parzialmente posseduta localizzate nel territorio dello Stato italiano quando trova applicazione, rispettivamente, l'articolo 13, l'articolo 14 e l'articolo 15 del Decreto Legislativo. In altri termini, ai fini degli obblighi dichiarativi si tiene conto dell'ordine di applicazione delle regole che individuano il soggetto tenuto al versamento dell'imposizione integrativa stabilito nel Decreto Legislativo (c.d. "*rule of order*"). Questo implica, ad esempio, che una controllante intermedia localizzata in Italia sia esonerata dal presentare la Dichiarazione Fiscale (e dal versare l'imposta dovuta) se la stessa è detenuta da una controllante capogruppo localizzata in Italia o in un Paese terzo, dove è soggetta all'imposta minima integrativa o all'imposta minima integrativa equivalente. In tal caso, infatti, l'intervento della controllante capogruppo esclude la controllante intermedia dall'applicazione dell'imposta minima integrativa con la conseguenza che i relativi obblighi dichiarativi e di versamento ricadono solo sulla prima. Diversa è l'ipotesi in cui la Controllante Capogruppo è un'entità esclusa o localizzata in un Paese che non ha implementato l'imposta minima integrativa equivalente. In questo scenario, la partecipante intermedia localizzata in Italia è, infatti, tenuta a presentare la Dichiarazione Fiscale e a liquidare l'imposta dovuta in base alla propria quota di attribuzione, salvo nel caso in cui un'altra partecipante intermedia di livello superiore lungo la catena partecipativa detenga in essa una partecipazione di controllo e sia soggetta all'imposta minima integrativa o all'imposta integrativa equivalente. Se è presente un'altra controllante intermedia sovrastante, soggetta all'imposta minima integrativa/equivalente e che detiene una partecipazione di controllo nella controllante intermedia, è la stessa (sulla base dell'approccio c.d. "dall'alto verso in basso" o "*top down approach*") ad applicare l'imposta e ad adempiere ai conseguenti obblighi dichiarativi e di versamento in Italia, se ivi localizzata. Facendo riferimento allo stesso scenario, si potrebbe configurare anche una catena partecipativa caratterizzata da più partecipanti intermedie localizzate in Italia in cui ciascuna di esse non detiene una partecipazione di controllo nella sottostante partecipante intermedia. In tal caso, tutte le partecipanti intermedie localizzate in Italia sono tenute a presentare la Dichiarazione Fiscale all'Agenzia delle entrate, liquidando e versando l'eventuale imposta dovuta sulla base della propria quota di attribuzione calcolata tenendo conto di quanto previsto nell'articolo 17 del Decreto Legislativo per evitare una doppia imposizione (c.d. "*offset mechanism*"). La Dichiarazione Fiscale sarà presentata anche dalla controllante intermedia che, per effetto del suddetto meccanismo, ha una quota di attribuzione pari a zero.

Come noto, sulla base del meccanismo applicativo dell'imposizione integrativa, una deroga all'approccio "dall'alto verso il basso" si verifica quando è presente, nel gruppo, una partecipante parzialmente posseduta che applica prioritariamente l'imposta minima integrativa rispetto alla controllante capogruppo o a controllanti intermedie. Pertanto, quando nel gruppo vi è la presenza di una partecipante parzialmente posseduta che è localizzata in Italia, questa è tenuta ad adempiere agli obblighi dichiarativi e di versamento in esame. Il *top down approach* si riattiva, invece, nel caso

di un gruppo con una catena di partecipanti parzialmente possedute, quando la partecipante parzialmente posseduta sottostante è, in modo diretto o indiretto, interamente posseduta dalla partecipante parzialmente posseduta di più alto livello che applica l'imposta minima integrativa. Tra le partecipanti parzialmente possedute, infatti, solo quest'ultima è considerata responsabile dell'imposta con i conseguenti obblighi dichiarativi e di versamento in Italia, se ivi localizzata. Una situazione diversa si verifica quando la partecipazione non è totalitaria, perché, in tale ipotesi, tutte le partecipanti parzialmente possedute della catena applicano l'Imposta Minima Integrativa (indipendentemente dall'intervento della controllante capogruppo o della partecipante intermedia) e sono tenute a dichiarare e versare l'imposta dovuta da ciascuna di loro sulla base dell'*offset mechanism* di cui all'articolo 17 del Decreto Legislativo volto ad eliminare la doppia imposizione.

Analogamente, è tenuta agli obblighi dichiarativi e di versamento l'impresa localizzata in Italia che è stata individuata quale soggetto tenuto al versamento dell'imposta minima suppletiva ai sensi dell'articolo 19, comma 2 o dell'articolo 20, comma 3, del Decreto Legislativo. Sulla base dell'ordine di applicazione delle regole sull'imposizione integrativa, le imprese localizzate in Italia sono chiamate ad intervenire solo qualora la controllante capogruppo sia un'entità esclusa o localizzata in un Paese terzo che non applica una imposta minima integrativa equivalente ovvero qualora la controllante capogruppo sia localizzata in un Paese a bassa imposizione.

In tale situazione, l'impresa responsabile appartenente al gruppo (diversa dall'entità esclusa), localizzata nel nostro Paese, è tenuta a presentare la Dichiarazione Fiscale all'Agenzia delle entrate e a calcolare l'imposta minima suppletiva eventualmente dovuta in Italia. Si evidenzia che le entità d'investimento non sono soggetti passivi dell'imposta minima suppletiva e non possono essere individuate dal gruppo quali responsabili di tale imposta né rispondere solidalmente e congiuntamente con il soggetto scelto per adempiere ai relativi obblighi dichiarativi e di versamento.

Sono, altresì, tenute agli obblighi dichiarativi e di versamento le imprese e le entità a controllo congiunto localizzate nel territorio dello Stato italiano o l'entità apolide costituita in base alle leggi dello Stato italiano individuate, ai sensi dell'articolo 18, comma 7, del Decreto Legislativo e dell'articolo 10 del decreto ministeriale 1° luglio 2024, quale soggetto responsabile dell'imposta minima nazionale. In coerenza con la natura e il ruolo svolto da questa imposta nell'economia delle regole sull'imposizione integrativa, il soggetto responsabile dell'imposta minima nazionale, a differenza di quanto accade per l'imposta minima integrativa e per l'imposta minima suppletiva, sarà sempre tenuto a presentare la Dichiarazione Fiscale all'Agenzia delle entrate in relazione agli esercizi in cui il gruppo multinazionale o nazionale di appartenenza soddisfa i requisiti previsti all'articolo 10 del Decreto Legislativo.

Ai sensi del comma 3, le imprese e le entità del gruppo per conto delle quali agiscono i responsabili dell'imposta minima suppletiva e dell'imposta minima nazionale sono tenute a trasmettere a questi ultimi le informazioni e i dati necessari per il corretto assolvimento degli obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta dovuta.

In base a quanto disposto nel comma 4, le entità escluse di cui all'articolo 11 del Decreto Legislativo non risultano soggette all'obbligo di presentazione della Dichiarazione Fiscale purché, in relazione a tali entità, non sia 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 potranno essere soggette agli obblighi dichiarativi e di versamento se, nell'ambito del gruppo al quale appartengono, esse assumono il ruolo di responsabili dell'imposta.

Nell'**articolo 3** è specificato il contenuto della Dichiarazione Fiscale.

In via preliminare il comma 1 prevede un unico modello, che è utilizzato sia dai gruppi multinazionali sia dai gruppi nazionali rientranti nell'ambito applicativo dell'imposizione integrativa, per dichiarare l'importo dovuto in Italia a titolo di imposta minima integrativa, di imposta minima suppletiva e di imposta minima nazionale. Il modello è composto da una sezione generale e da appositi prospetti dedicati ad accogliere i dati e le informazioni riguardanti le tre imposte sopra richiamate.

La sezione generale, descritta al comma 2, contiene informazioni analoghe a quelle previste al punto 1.2 del Modello di Comunicazione Rilevante di cui all'Allegato 1 del Decreto sugli Obblighi Informativi. In particolare, questa sezione è compilata con le indicazioni sul soggetto che presenta la Dichiarazione Fiscale e con le informazioni di carattere generale sul suo gruppo di appartenenza. E' previsto, inoltre, che il soggetto che presenta la dichiarazione inserisca nella suddetta sezione informazioni sui Regimi Semplificati e sui Regimi di Esclusione di cui il medesimo gruppo fruisce nell'esercizio considerato. Oltre alla sezione generale che andrà sempre compilata, il soggetto che presenta la dichiarazione sarà tenuto a compilare anche il prospetto riguardante l'imposta o le imposte di cui è responsabile (e che è tenuto a versare).

In altri termini, come chiarito al comma 3, la controllante capogruppo, la partecipante intermedia e la partecipante parzialmente posseduta localizzate nel territorio dello Stato italiano, che intervengono nell'applicazione dell'imposta, compilano il modello con i dati e le informazioni necessarie per determinare l'imposta minima integrativa dovuta (eventualmente) da ciascuna di esse.

Diversamente, ai sensi del comma 4, il soggetto di cui all'articolo 19, comma 2 o dell'articolo 20, comma 3, del Decreto Legislativo, individuato dal gruppo quale responsabile del pagamento dell'imposta minima suppletiva, è tenuto al relativo obbligo dichiarativo compilando l'apposito prospetto contenente i dati e le informazioni necessarie per determinare l'importo dell'imposta minima suppletiva eventualmente dovuta in Italia.

Analogamente, il comma 5 stabilisce che il soggetto che agisce per conto delle altre imprese o entità a controllo congiunto del gruppo, come previsto all'articolo 18, comma 7, del Decreto Legislativo, è tenuto a determinare l'importo dell'imposta minima nazionale dovuta compilando il relativo prospetto del modello dichiarativo.

In sostanza, nell'ambito dello stesso gruppo, un solo soggetto potrebbe risultare responsabile dell'imposizione integrativa complessivamente dovuta in Italia nell'Esercizio di Riferimento, ossia nell'esercizio oggetto della Dichiarazione Fiscale (cfr. definizione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera g) del decreto) ed essere tenuto ad adempiere ai conseguenti obblighi dichiarativi, compilando la sezione generale e tutti i prospetti che compongono il modello. Potrebbe, altresì, verificarsi il caso in cui più di tre soggetti appartenenti al gruppo siano tenuti a presentare la Dichiarazione Fiscale, in relazione al medesimo esercizio, compilando la sezione generale e il prospetto riguardante l'imposta di cui ciascuno di loro risulta responsabile. L'adempimento da parte di plurimi soggetti del gruppo

si può verificare, ad esempio, quando il gruppo di appartenenza è caratterizzato non solo dalla presenza della controllante capogruppo ma anche di più partecipanti parzialmente possedute e da entità a controllo congiunto o di sussidiarie a controllo congiunto, tutte localizzate in Italia. Si ricorda, infatti, che tali entità a controllo congiunto sono tenute alla determinazione e al versamento dell'imposta minima nazionale in via autonoma rispetto alle altre imprese del gruppo localizzate in Italia e, conseguentemente, risultano soggette all'adempimento dell'obbligo dichiarativo e di versamento in maniera separata dalle altre imprese (si veda il Decreto sull'Imposta Minima Nazionale).

Con il comma 6 è previsto che l'impresa o l'entità a controllo congiunto che presenta la Dichiarazione Fiscale compili il modello indicando gli eventuali soggetti del gruppo per i quali agisce in relazione all'imposta minima suppletiva e gli eventuali soggetti per i quali agisce in relazione all'imposta minima nazionale. Nel medesimo prospetto in cui sono individuati i soggetti coobbligati, è necessario indicare la ripartizione, stabilita dal gruppo, del relativo onere fiscale. In tal modo, il gruppo comunica all'Agenzia delle entrate le informazioni riguardanti le scelte operate in base agli articoli 18, 19 e 20 del Decreto Legislativo sul soggetto tenuto al versamento e ai criteri di ripartizione. In merito a quest'ultimo aspetto, rimane fermo che può essere ripartita solo l'imposta effettivamente dovuta.

L'**articolo 4** precisa le regole di compilazione della Dichiarazione Fiscale.

A differenza della Comunicazione Rilevante, il comma 1 stabilisce che la Dichiarazione Fiscale è compilata con informazioni e dati che si basano sempre sulla normativa italiana emanata in materia di imposizione integrativa ossia sul Decreto Legislativo e sui relativi decreti ministeriali di attuazione. Si ricorda, al riguardo, che ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del Decreto Legislativo, le disposizioni italiane sull'imposizione integrativa devono, comunque, essere interpretate e applicate tenendo conto di quanto chiarito dalle Regole OCSE.

Il comma 2 prevede che gli importi indicati nel modello di dichiarazione sono sempre espressi in euro, anche in relazione a dati riguardanti le imprese ed entità estere del gruppo. In base alle Regole OCSE, i gruppi multinazionali adottano la valuta di presentazione del bilancio consolidato del gruppo per effettuare tutti i calcoli rilevanti ai fini dell'imposizione integrativa e per riportare i relativi importi nella Comunicazione Rilevante. Qualora la valuta di presentazione del bilancio consolidato sia diversa dalla valuta nazionale del Paese in cui deve essere pagata l'imposta, l'Inclusive Framework ha previsto che il Paese interessato possa stabilire propri criteri di conversione per tradurre gli importi espressi nella valuta di presentazione del bilancio consolidato nella valuta nazionale (cfr. capitolo 1, paragrafi 23 – 25, delle A.G. luglio 2023). Ai fini del pagamento dell'imposizione integrativa in Italia, con l'articolo 6, comma 3, del Decreto sull'Imposta Minima Nazionale è stato scelto, quale criterio di conversione delle valute estere, il tasso di cambio dell'ultimo giorno dell'esercizio. Coerentemente, lo stesso criterio deve essere adottato, ai sensi della disposizione in esame, anche per gli importi da indicare nella Dichiarazione Fiscale.

Il comma 3, derogando a quanto inizialmente stabilito nell'articolo 6, comma 1, del Decreto sull'Imposta Minima Nazionale, prevede che l'opzione per la valuta con cui effettuare i calcoli dell'imposta minima nazionale da riportare nella Comunicazione Rilevante non deve essere effettuata nella Dichiarazione Fiscale ma nella stessa Comunicazione. Si evidenzia, infatti, che il

modello di Comunicazione Rilevante di cui all'Allegato 1 del DM 16 ottobre 2025 che recepisce il modello aggiornato dell'OCSE, contenuto nell'Allegato 1 del documento "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025)*", contiene un apposito campo in cui è possibile esercitare l'opzione per la valuta da utilizzare nel calcolo dell'imposta minima nazionale e dell'imposta minima nazionale equivalente quando si adottano i principi contabili locali.

I commi 4 e 5 stabiliscono che ciascun soggetto responsabile dell'imposta, indicato all'articolo 2, comma 2, è tenuto ad adottare le misure necessarie a garantire la corretta individuazione delle informazioni e rilevazione dei dati che sono richiesti per la determinazione dell'imposta dovuta in Italia, da riportare nella Dichiarazione Fiscale. Inoltre, i medesimi soggetti sono tenuti a conservare la documentazione contabile ed extra contabile (ad esempio, un prospetto di riconciliazione tra il valore rilevante, ai fini dell'imposizione integrativa, di un elemento considerato nel calcolo dell'ETR o della base imponibile ed il suo corrispondente valore contabile) utilizzata per la compilazione della Dichiarazione Fiscale. Tale documentazione deve essere messa a disposizione, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, e conservata fino al termine di decadenza dell'azione accertatrice.

Nell'**articolo 5** sono fissati i termini e le modalità di presentazione della Dichiarazione Fiscale.

Ai sensi del comma 1, l'Impresa Dichiarante è tenuta a trasmettere all'Agenzia delle entrate la Dichiarazione Fiscale, contenente le informazioni e i dati indicati all'articolo 3, entro il quindicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio con riferimento al quale la dichiarazione si riferisce. Il termine coincide con quello della trasmissione della Comunicazione Rilevante.

Analogamente a quanto previsto all'articolo 58 del Decreto Legislativo per la Comunicazione Rilevante, il comma 2 consente un termine più esteso nel caso di Esercizio Transitorio e, in deroga al comma 1, prevede che la Dichiarazione Fiscale sia trasmessa all'Agenzia delle entrate entro il diciottesimo mese 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 (cfr. articolo 1, comma 1, lettera h) del decreto). Ai fini degli obblighi dichiarativi previsti all'articolo 53 del Decreto Legislativo, non assume alcuna rilevanza il fatto che il gruppo fruisca di Regimi di Esclusione o di Regimi Semplificati. La disposizione in esame precisa, altresì, che il termine più ampio di diciotto mesi concesso per la presentazione della Dichiarazione Fiscale non si applica nell'ipotesi disciplinata nell'articolo 7, comma 2, del Decreto sull'Imposta Minima Nazionale, ossia quando si determina un "nuovo esercizio transitorio" per il gruppo.

In linea con le previsioni riguardanti la Comunicazione Rilevante, il comma 3 prevede che il termine di scadenza per gli obblighi dichiarativi di cui all'articolo 53 del Decreto Legislativo, indipendentemente dall'inizio o dalla durata dell'esercizio, non può essere anteriore al 30 giugno 2026. Ciò significa, ad esempio, che nel caso di un gruppo multinazionale avente l'Esercizio Transitorio di 6 mesi, che inizia il 1° gennaio 2024 e termina il 30 giugno 2024, la Dichiarazione Fiscale sarà presentata all'Agenzia delle entrate entro il 30 giugno 2026 (sebbene il termine dei diciotto mesi, decorrenti dalla fine del suddetto esercizio, scada il 31 dicembre 2025). Resta inteso che

l'impresa o l'entità a controllo congiunto responsabile dell'imposta potrà presentare la Dichiarazione Fiscale anche prima del termine del 30 giugno.

Il comma 4 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 del modello dichiarativo, che sostituisce il precedente, purché ciò avvenga entro i termini stabiliti nella disposizione in esame.

Ai sensi del comma 5, gli adempimenti dichiarativi riguardanti l'imposizione integrativa sono regolati, oltre che dal presente decreto, dalle disposizioni contenute negli articoli 1, 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, che risultano compatibili con il sistema impositivo in esame. Ad esempio, è possibile integrare la Dichiarazione Fiscale, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del DPR n. 322 del 1998, fuori dalle ipotesi disciplinate dall'articolo 32 o dall'articolo 36 del Decreto Legislativo (corrispondenti, rispettivamente all'articolo 4.6. e all'articolo 5.4 delle Model Rules).

Con il comma 6 si rinvia ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate per l'approvazione del modello dichiarativo e delle relative istruzioni di compilazione nonché per la definizione delle modalità tecniche di presentazione della Dichiarazione Fiscale.

L'articolo 6 è dedicato agli obblighi di versamento

Il comma 1, stabilisce che l'Impresa che presenta la Dichiarazione Fiscale versa l'imposta di cui è responsabile con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il versamento avviene in euro e si esclude, inoltre, la compensazione prevista nel citato articolo 17, con la conseguenza che l'imposizione integrativa dovuta in Italia a titolo di imposta minima integrativa, di imposta minima suppletiva e di imposta minima nazionale non può essere compensata con alcun credito, sia esso un credito agevolativo o un credito relativo ad altre imposte o contributi, maturato dall'impresa dichiarante o da altre imprese del gruppo.

Nel comma 2 si disciplinano i termini per il versamento dell'imposta dovuta. In linea con l'articolo 53, comma 2, del Decreto Legislativo, la disposizione in esame prevede che l'imposizione integrativa relativa ad un esercizio sia versata in due rate. La prima rata, corrispondente al 90 per cento dell'importo complessivamente dovuto per l'Esercizio di Riferimento, deve essere versata entro l'undicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio stesso. In altri termini, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, il primo versamento per l'imposizione integrativa dovuta in relazione al 2024 dovrà essere effettuato entro l'ultimo giorno di novembre 2025 (termine rinviato al 1° dicembre 2025 in quanto primo giorno lavorativo successivo al giorno festivo). La seconda rata, pari al residuo 10 per cento dell'imposta dovuta per quell'esercizio, deve essere versata entro un mese dal termine previsto nell'articolo 5 per la relativa Dichiarazione Fiscale. Ciò comporta che, nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare, la seconda rata dell'imposta dovuta per il 2024 dovrà essere versata entro l'ultimo giorno di luglio 2026. A partire dall'esercizio successivo a quello transitorio, la seconda rata sarà versata entro un mese dall'ultimo giorno del quindicesimo mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio cui l'imposta si riferisce. Ad esempio, nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare, la seconda rata per l'imposta dovuta nel 2025 dovrà essere versata entro l'ultimo giorno del mese di aprile 2027 (mentre la prima rata sarà versata entro l'ultimo giorno di novembre 2026).

Con il comma 3 si rinvia ad una risoluzione dell'Agenzia delle entrate per l'istituzione dei codici tributo da utilizzare ai fini del versamento dell'imposta e per impartire le istruzioni per la compilazione del modello di pagamento.

L'**articolo 7** disciplina le ipotesi di eccedenze di versamento e le istanze di rimborso.

Il comma 1 consente di utilizzare eventuali eccedenze di versamento dell'imposta minima integrativa o dell'imposta minima suppletiva o dell'imposta minima nazionale a riduzione delle medesime imposte dovute per gli esercizi successivi (compensazione verticale per singola imposta) oppure di chiederle a rimborso tramite la Dichiarazione Fiscale. Se, ad esempio, l'impresa responsabile dell'imposta minima integrativa ha versato erroneamente 1000 euro anziché 100 euro, potrà compensare l'eccedenza di 900 euro con l'imposta minima integrativa dovuta negli esercizi successivi. Si precisa che la compensazione o la richiesta di rimborso della maggiore imposta versata è ammessa solo se compatibile con le Regole OCSE, con la Direttiva e con il Decreto Legislativo (e con i relativi decreti attuativi). Ad esempio, se l'imposta minima integrativa relativa all'esercizio 2024 risulta minore rispetto a quella versata a seguito di una maggiore IRES (dovuta per quell'esercizio) che è stata contabilizzata in un esercizio successivo, non sarà possibile compensare l'eccedenza di versamento dell'imposta minima integrativa né presentare istanza di rimborso perché, nel caso di specie, troveranno applicazione le disposizioni dell'articolo 32 del Decreto Legislativo (corrispondente all'articolo 4.6 delle Model Rules).

Ai sensi del comma 2, i suddetti rimborsi seguono le modalità di cui al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 22 novembre 2019, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 15 gennaio 2020, n. 11. Si ricorda che il citato decreto ministeriale disciplina l'individuazione delle imposte e delle tasse da rimborsare mediante procedure automatizzate e la determinazione delle relative modalità di esecuzione.

Il comma 3 prende in considerazione l'ipotesi in cui il soggetto che ha versato l'imposta non è tenuto a presentare la Dichiarazione Fiscale, ad esempio perché ha eseguito il versamento ritenendo erroneamente di essere il responsabile dell'imposta dovuta. In tal caso, il rimborso delle eccedenze di versamento è richiesto tramite una separata istanza che deve essere presentata all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale del soggetto che ha effettuato il versamento di cui si chiede il rimborso. Tale istanza deve essere presentata entro 48 mesi dalla data del versamento, in conformità a quanto disposto dall'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

L'**articolo 8** riguarda l'applicazione delle sanzioni.

In merito all'inadempimento degli obblighi dichiarativi e di versamento per l'imposizione integrativa, il comma 1 precisa che le disposizioni applicabili sono quelle contenute nei decreti legislativi del 18 dicembre 1997, nn. 471 e 472, riguardanti l'imposta sui redditi. Ad esempio, la controllante capogruppo localizzata in Italia che omette di presentare la Dichiarazione Fiscale, sebbene risulti

responsabile dell'imposta minima integrativa ai sensi dell'articolo 13 del Decreto Legislativo, sarà soggetta alla sanzione amministrativa prevista dall'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Come per gli adempimenti degli obblighi informativi, anche per quelli dichiarativi e di versamento il legislatore ha tenuto conto delle iniziali difficoltà di *compliance* che incontrano le imprese dei grandi gruppi multinazionali o nazionali soggette alle regole dell'imposizione integrativa. Il comma 2, infatti, in linea con quanto disposto nell'articolo 53 del Decreto Legislativo, ribadisce che per gli inadempimenti riguardanti i primi tre esercizi di applicazione delle disposizioni del medesimo Decreto Legislativo non sono irrogate le sanzioni amministrative ivi previste, se non nei casi dolo o colpa grave.

Infine, il comma 3 ricorda che le imprese ed entità del gruppo per conto delle quali agisce il soggetto tenuto agli obblighi dichiarativi e di versamento sono responsabili solidalmente e congiuntamente con quest'ultimo in relazione alle somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo.