

Risposta n. 188/2026

OGGETTO: OIC adopter – nuovo OIC 34 – applicazione retroattiva – articolo 10 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 – Global Minimum Tax

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche l'"Istante" o la "Società") è la società capogruppo di un gruppo multinazionale (di seguito anche il "Gruppo"), operante prevalentemente nei settori della xxxx, del yyyyy - con particolare riferimento alla fornitura di zzzz - e di altri servizi gggg alle imprese. Il Gruppo redige il bilancio consolidato in conformità ai principi contabili nazionali, emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

In considerazione delle dimensioni del Gruppo, l'Istante, in qualità di società capogruppo, è tenuta a verificare il superamento della soglia dimensionale dei ricavi, pari a 750 milioni di euro, prevista dall'articolo 10 del decreto legislativo 27 dicembre 2023,

n. 209, quale presupposto per l'applicazione della disciplina della *Global Minimum Tax*. Tale soglia deve risultare superata in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello di riferimento.

Viene evidenziato che, sulla base dei bilanci consolidati depositati in ciascun esercizio del quadriennio 2020 - 2023, il Gruppo ha superato la suddetta soglia con riferimento agli esercizi 2022 e 2023.

L'Istante rappresenta che, a decorrere dagli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2024, è entrato in vigore il principio contabile OIC 34 (d'ora in poi "nuovo OIC 34"), che disciplina la rilevazione dei ricavi sulla base della sostanza economica delle operazioni, distinguendo, in particolare, i casi in cui l'impresa opera in qualità di *principal* ovvero di *agent*. In tale contesto, il principio stabilisce che, qualora l'impresa agisca quale agente per conto di terzi, i ricavi devono essere rilevati limitatamente alla commissione spettante (*cfr.* OIC 34, Appendice A, paragrafi A.5-A.7), mentre i flussi economici, connessi alla vendita di beni o alla prestazione di servizi per conto del terzo, non assumono autonoma rilevanza quali ricavi e costi propri dell'impresa.

In applicazione dei nuovi criteri sopra richiamati, introdotti dal nuovo OIC 34, i ricavi relativi all'emissione dei buoni pasto, svolta nell'ambito dell'area "*Gamma Delta*", in quanto qualificata come attività svolta in qualità di *agent*, sono stati rilevati al netto dei costi riconosciuti agli esercenti convenzionati, con esposizione a conto economico della sola commissione spettante al Gruppo.

In conseguenza di tale impostazione, il totale dei ricavi consolidati del Gruppo per l'esercizio 2024 risulta pari a euro 573 milioni, come indicato nella relazione annuale al bilancio consolidato, a fronte di ricavi lordi complessivi, pari a euro 1.058 milioni, che

sarebbero stati esposti secondo i criteri contabili previgenti all'introduzione del nuovo OIC 34, applicabili fino all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2023.

L'adozione del nuovo principio contabile ha comportato, in conformità alle disposizioni dell'OIC 29 in materia di cambiamenti di principi contabili, l'applicazione retroattiva dei nuovi criteri di rilevazione, con la conseguente rideterminazione dei dati comparativi relativi all'esercizio 2023, esposti nel bilancio consolidato 2024, come se il principio fosse stato applicato sin dall'origine.

L'Istante precisa che tale cambiamento ha riguardato esclusivamente i criteri di rappresentazione contabile dei ricavi e non ha determinato alcuna modifica della struttura economico-giuridica dei rapporti sottostanti, rimasta invariata rispetto agli esercizi precedenti.

La rideterminazione ha inciso in misura significativa anche sull'ammontare dei ricavi consolidati dell'esercizio 2023 rideterminati, così come rappresentati nel bilancio consolidato 2024 a fini comparativi.

In particolare, con riferimento all'esercizio 2023, il bilancio consolidato originariamente approvato evidenzia il superamento della soglia rilevante ai fini della *Global Minimum Tax*, mentre il dato esposto a fini comparativi, a seguito dell'applicazione retroattiva del nuovo OIC 34, nel bilancio 2024, mostra un volume di ricavi inferiore al medesimo limite.

Tanto premesso, l'Istante chiede di conoscere se, ai fini della verifica del superamento della soglia dimensionale di cui all'articolo 10 del d.lgs. n. 209 del 2023, con riferimento all'esercizio 2023 - quale periodo incluso nei quattro esercizi

immediatamente precedenti rilevanti per l'applicazione della *Global Minimum Tax* con riferimento al periodo d'imposta 2024 - debbano essere assunti:

i) i ricavi risultanti dal bilancio consolidato nella sua versione originariamente approvata, redatta anteriormente all'entrata in vigore del nuovo principio contabile OIC 34;

ii) i ricavi, come rideterminati in applicazione del nuovo OIC 34, rappresentati nel bilancio consolidato 2024 quali dati comparativi, approvati e pubblicati, riferiti all'esercizio 2023.

Con nota del x/y/2026 (prot. RU n.), la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa e, in data t/z/2026 (con nota acquisita con prot. RU n.), l'Istante ha prodotto la documentazione richiesta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che, ai fini della verifica del superamento della soglia dimensionale di cui all'articolo 10 del d.lgs. n. 209 del 2023, debbano essere considerati i ricavi rideterminati in applicazione del nuovo OIC 34, così come rappresentati nel bilancio consolidato 2024, quali dati comparativi ufficiali dell'esercizio 2023, ai sensi del principio contabile OIC 29.

Con riferimento al periodo d'imposta 2024, di conseguenza, l'Istante non risulterebbe soggetta alla disciplina della *Global Minimum Tax* e non sarebbe tenuta all'assolvimento dei relativi adempimenti, tra cui la presentazione della c.d. "comunicazione rilevante", la presentazione della dichiarazione annuale e il versamento delle eventuali imposte minime dovute.

A sostegno della propria soluzione interpretativa, l'Istante evidenzia che la norma individua, quale parametro rilevante, i "*ricavi risultanti nel bilancio consolidato della controllante capogruppo*", non prevedendo una definizione autonoma di ricavi ai fini della disciplina della *Global Minimum Tax*. Il legislatore ha, pertanto, individuato nel dato risultante dal bilancio consolidato il riferimento per la verifica del presupposto applicativo della disciplina, facendo rinvio alle regole contabili che ne disciplinano la determinazione.

In tale contesto, l'applicazione del nuovo principio contabile OIC 34 consentirebbe, nella fattispecie in esame, di rappresentare in modo più fedele la sostanza economica delle operazioni e, in particolare, di distinguere i flussi che costituiscono mera movimentazione finanziaria per conto di terzi dai ricavi economici, che esprimono l'effettiva attività propria dell'impresa, consentendo di determinare il volume dei ricavi del Gruppo in modo più aderente alla sua reale dimensione economica.

La soluzione proposta è considerata, altresì, coerente con la *ratio* sottesa alla disciplina della *Global Minimum Tax* che, ponendo una soglia di ricavi significativa a 750 milioni di euro, intende evidentemente evitare l'applicazione dell'articolata normativa ai gruppi di non così rilevanti dimensioni economiche.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si evidenzia che il presente parere è reso sulla base degli atti, dei fatti e delle informazioni fornite dal contribuente nell'istanza di interpello, assunte acriticamente nel presupposto della veridicità, completezza e concretezza, e attiene ai

dubbi interpretativi formulati dall'Istante, senza estendersi, nemmeno indirettamente, a questioni diverse da quelle che hanno formato oggetto di espressa richiesta.

Si ricorda, altresì, che la presente risposta esula e non implica alcuna valutazione circa la correttezza del comportamento contabile adottato dalla Società e della quantificazione delle poste contabili; tale verifica, infatti, richiedendo un esame di fatto della situazione del contribuente, esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede d'interpello.

Ciò premesso, si osserva che il decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (di seguito anche il "Decreto"), ha recepito in Italia la direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022 (la "Direttiva *Pillar II*") che, sulla base delle regole OCSE "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*", adottate il 14 dicembre 2021, ha introdotto una normativa volta a garantire un livello minimo di imposizione fiscale globale per le imprese appartenenti a grandi gruppi multinazionali e, all'interno dell'Unione europea, a gruppi nazionali su larga scala, c.d. *Global Minimum Tax ("GMT")*.

In particolare, l'articolo 9, comma 1, del Decreto prevede che, *«al fine di garantire un livello impositivo minimo dei gruppi multinazionali o nazionali di imprese, secondo l'approccio comune condiviso a livello internazionale in base alle regole OCSE adottate il 14 dicembre 2021 «Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)» e alle disposizioni della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, è istituita una imposizione integrativa prelevata attraverso:*

a) *l'imposta minima integrativa, dovuta da controllanti localizzate in Italia di gruppi multinazionali o nazionali in relazione alle imprese soggette ad una bassa imposizione facenti parte del gruppo;*

b) *l'imposta minima suppletiva, 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;*

c) *l'imposta minima nazionale, dovuta in relazione alle imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette ad una bassa imposizione localizzate in Italia».*

Il comma 3 dello stesso articolo 9 stabilisce che le disposizioni in materia di *GMT*, contenute nel Titolo II del Decreto, sono interpretate e applicate tenendo conto del Commentario alle regole OCSE approvato e pubblicato il 14 marzo 2022 «*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*», e successive modificazioni, e delle Guide Amministrative previste nell'articolo 8.3 delle suddette regole OCSE.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione della disciplina in esame, l'articolo 10, comma 1, del Decreto stabilisce che la *GMT* si applica «(...) *alle imprese localizzate in Italia che fanno parte di un gruppo multinazionale o nazionale con ricavi annui pari o superiori a 750 milioni di euro, ivi compresi i ricavi delle entità escluse di cui all'articolo 11, risultanti nel bilancio consolidato della controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato*».

L'articolo 11 del Decreto esclude talune entità dall'applicazione della *GMT*.

Sotto il profilo contabile, per quanto qui di interesse, si rammenta che il nuovo principio OIC 34, ai sensi del paragrafo 43, si applica ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

Il successivo paragrafo 44 prevede che *«Eventuali effetti derivanti dall'applicazione del presente principio contabile sono rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" per i cambiamenti di principi contabili. In tal caso, la società può decidere di non rettificare i dati comparativi e rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso».*

Il principio OIC 29, paragrafo 18, prevede che *«L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile. Pertanto, ai soli fini comparativi, la società deve rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato».*

Tanto premesso, facendo riferimento al caso concreto descritto con la presente istanza, la Società chiede chiarimenti in ordine alla verifica del superamento della soglia dimensionale di cui all'articolo 10 del Decreto, con riguardo all'esercizio 2023, incluso nel periodo di osservazione composto dai quattro esercizi immediatamente precedenti il periodo d'imposta 2024.

In particolare, l'Istante chiede se, ai fini della suddetta verifica, debbano essere assunti i ricavi risultanti dal bilancio consolidato nella sua versione originaria, redatta

anteriormente all'entrata in vigore del nuovo principio contabile OIC 34, ovvero i ricavi come rideterminati, in applicazione del medesimo principio contabile, e rappresentati nel bilancio consolidato 2024, quali dati comparativi riferiti all'esercizio 2023.

La soluzione proposta dal contribuente - di poter assumere i ricavi, così come risultanti nel bilancio consolidato 2024, quali dati comparativi riferiti all'esercizio 2023 in applicazione del nuovo principio OIC 34 - non appare condivisibile.

Si ricorda, infatti, che, in virtù di quanto stabilito dal già citato articolo 9, comma 3, del Decreto, il quadro normativo di riferimento in esso contenuto deve essere interpretato e applicato tenendo conto delle Regole OCSE, costituite, tra le altre, dal Commentario alle *Model Rules*.

In quest'ultimo, all'articolo 1.1 (*Scope of GloBE Rules*), paragrafo 10, viene esplicitato che "*10.The revenue threshold takes into account the consolidated revenue as reported in the Consolidated Financial Statements of the Group. The definition of Consolidated Financial Statements in Article 10.1 includes a requirement that these statements are prepared in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard [...]*" (sottolineatura aggiunta).

Il menzionato passaggio evidenzia come l'analisi, ai fini che qui rilevano, debba essere rivolta verso il dato di ricavo così come riportato nei bilanci consolidati validamente approvati in conformità al *framework* contabile di riferimento.

Al riguardo, giova precisare che in base al nuovo OIC 34, ai sensi dell'OIC 29, la rideterminazione retrospettica dei valori originariamente risultanti dal bilancio consolidato 2023, esposti nel bilancio consolidato 2024, assume rilievo **ai soli fini comparativi**. Conseguentemente, i dati comparativi 2023 *restated* non possono essere

considerati quali parametri di riferimento idonei a determinare il mancato superamento della soglia dimensionale, in relazione al 2023, ai fini dell'applicazione della disciplina GMT.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi collegati e non rappresentati dall'Istante ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà, possa condurre ad una diversa qualificazione della fattispecie in esame.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)