

dossier

XIX Legislatura

17 giugno 2024

Comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito da parte di talune imprese e succursali

Atto del Governo n. 158

Ai sensi dell'articolo 1 della legge 21 febbraio 2024, n. 15



SERVIZIO STUDI

TEL. 06 6706-2451 - ✉ studi1@senato.it – ✕ [@SR_Studi](https://www.instagram.com/SR_Studi)

Ufficio per le ricerche nei settori economico e finanziario

Dossier n. 295



SERVIZIO STUDI

Dipartimento Finanze

Tel. 06 6760-9496 - ✉ st_finanze@camera.it – ✕ [@CD_finanze](https://www.instagram.com/CD_finanze)

Atti del Governo n. 158

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

FI0060.docx

INDICE

PREMESSA	3
Articolo 1, comma 1 (<i>Modifiche di coordinamento al decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139</i>).....	6
Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-bis (<i>Definizioni</i>)	8
Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-ter (<i>Ambito di applicazione</i>).....	11
Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-quater (<i>Esenzioni ed equivalenza</i>).....	13
Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-quinquies (<i>Contenuto della comunicazione sulle imposte sul reddito</i>).....	15
Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-sexies (<i>Pubblicazione e accessibilità</i>)	19
Articolo 1, comma 1, lettera c) capoverso articolo 5-septies (<i>Responsabilità in materia di redazione, pubblicazione e messa a disposizione della comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito</i>).....	20
Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-octies (<i>Dichiarazione del revisore legale</i>)	21
Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-novies (<i>Sanzioni</i>).....	23
Articolo 2 (<i>Disposizioni finanziarie</i>)	24
Articolo 3 (<i>Entrata in vigore</i>)	25

PREMESSA

L'atto del Governo 158 contiene lo schema di decreto legislativo di recepimento, nel nostro ordinamento, della direttiva (UE) 2021/2101.

A tale scopo lo schema di decreto legislativo introduce nel decreto legislativo n. 139 del 2015 (che aveva recepito la direttiva 2013/34/UE, modificata proprio dalla direttiva (UE) 2021/2101) un nuovo capo I-bis (articoli da 5-bis a 5-novies) volto a **regolamentare le comunicazioni riguardanti le imposte sui redditi da effettuare per specifiche imprese e succursali** (art. 1).

Gli articoli 2 e 3 contengono la clausola di invarianza finanziaria e l'entrata in vigore.

Il contenuto della direttiva (UE) 2021/2101

Con la direttiva UE n. 2021/2101, entrata in vigore il 21 dicembre 2021, è stato previsto uno specifico regime di trasparenza per le imprese multinazionali, le quali a partire dal 2024 devono dichiarare pubblicamente le imposte corrisposte all'interno dell'Unione Europea e, più in dettaglio, in ciascun Stato membro (Cbcr – country by country reporting).

Il termine di recepimento **della direttiva in esame è fissato al 22 giugno 2023**.

Si segnala che per il mancato recepimento della direttiva UE 2021/2101 è aperta nei confronti dell'Italia la **procedura di infrazione n. 2023/0150**. Il 23 maggio 2024 la Commissione europea ha inviato un parere motivato all'Italia.

Come emerge dai considerando, già nella sua risoluzione del 26 marzo 2019 il Parlamento europeo aveva sottolineato la necessità di un'ambiziosa comunicazione pubblica paese per paese quale strumento per aumentare la trasparenza delle società e rafforzare il controllo pubblico, in parallelo con il lavoro svolto dal Consiglio per combattere l'elusione dell'imposta sul reddito delle società.

Viene a tal fine modificata la direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese.

In sintesi, con il nuovo articolo 48-ter della direttiva 2013/34/UE, gli Stati membri devono assicurare che alcune imprese multinazionali (imprese capogruppo, grandi imprese autonome, imprese "figlie" e succursali), qualora i ricavi alla data di chiusura del loro bilancio abbiano superato per ciascuno dei due ultimi esercizi consecutivi un importo complessivo di 750

milioni di euro, come risulta dal bilancio, redigano, pubblichino e mettano a disposizione una comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito relativa al più recente di tali due esercizi consecutivi.

L'articolo 48 quater individua il contenuto della comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito.

Essa deve contenere le informazioni relative a tutte le attività dell'impresa autonoma o dell'impresa capogruppo, comprese quelle di tutte le imprese partecipate consolidate nel bilancio, relative all'esercizio pertinente.

Più in dettaglio essa reca:

- il nome dell'impresa capogruppo o dell'impresa autonoma, l'esercizio in questione, la valuta utilizzata per la presentazione della comunicazione e, se del caso, un elenco di tutte le imprese figlie consolidate nel bilancio dell'impresa capogruppo, per l'esercizio pertinente, stabilite nell'Unione o nelle giurisdizioni fiscali non cooperative a fini fiscali;

- una breve descrizione della natura delle loro attività;

- il numero di dipendenti su base equivalente a tempo pieno;

- i ricavi;

- l'importo dell'utile o della perdita al lordo dell'imposta sul reddito;

- l'importo dell'imposta sul reddito maturata nel corso del pertinente esercizio, che si calcola come l'importo attuale delle imposte riconosciuto su utili e perdite imponibili dell'esercizio da imprese e succursali nella pertinente giurisdizione fiscale;

- l'importo dell'imposta sul reddito versata secondo il principio di cassa, che si calcola come l'importo dell'imposta sul reddito versata nel corso del pertinente esercizio da imprese o succursali nella pertinente giurisdizione fiscale;

- l'importo degli utili non distribuiti al termine del pertinente esercizio.

Gli Stati membri possono consentire che una o più informazioni di cui è altrimenti richiesta la comunicazione siano temporaneamente omesse dalla comunicazione qualora la loro comunicazione possa recare grave pregiudizio alla posizione commerciale delle imprese cui si riferisce la comunicazione. Le eventuali omissioni sono indicate chiaramente nella comunicazione, unitamente a una spiegazione debitamente motivata circa le ragioni della stessa. Gli Stati membri provvedono affinché tutte le informazioni omesse siano rese pubbliche in una successiva comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito, entro un termine massimo di cinque anni dalla data dell'omissione iniziale.

L'articolo 48-quinquies reca le modalità di pubblicazione e accessibilità della comunicazione. Le informazioni sono pubblicate entro dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio dell'esercizio per il quale la comunicazione è redatta

L'articolo 48-sexies pone la responsabilità in materia di redazione, pubblicazione e messa a disposizione della comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito, collettivamente, agli organi apicali delle imprese: si tratta dei membri degli organi di amministrazione, gestione e controllo delle imprese sottoposte all'obbligo di comunicazione la responsabilità di garantire che la comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito sia redatta, pubblicata e resa accessibile.

Per le succursali, tale obbligo è posto in capo alla persona o alle persone incaricate delle formalità relative alla pubblicità societaria, nell'esercizio delle competenze loro attribuite dalla normativa nazionale.

L'articolo 48-septies obbliga gli Stati membri a disporre che, qualora i bilanci di un'impresa debbano essere sottoposti a revisione da parte di uno o più revisori legali o di una o più società di revisione, la relazione di audit dichiara se, per l'esercizio che precede l'esercizio per il quale sono stati preparati i bilanci sottoposti a revisione, l'impresa fosse tenuta o meno a pubblicare una comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito e, in caso affermativo, se la comunicazione sia stata pubblicata in conformità alle norme introdotte.

Ai sensi dell'articolo 48-octies le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative di recepimento delle nuove norme devono applicarsi al più tardi a decorrere dalla data di inizio del primo esercizio avente inizio il 22 giugno 2024 o dopo tale data.

In sostanza, i primi obblighi informativi decorrono dal 22 giugno 2024. Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, il primo CBCR pubblico riguarderà il 2025, con pubblicazione dei dati entro la fine del 2026.

Articolo 1, comma 1
*(Modifiche di coordinamento al
decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139)*

L'**articolo 1, comma 1, lettere) a e b)**, contiene alcune modifiche formali e di coordinamento del decreto legislativo n. 139 del 2015 integrando rispettivamente il titolo del decreto legislativo e la rubrica del capo I. La lettera c) introduce il Capo I-*bis* (i cui contenuti sono definiti a seguire).

L'**articolo 1, comma 1**, dello **schema di decreto legislativo** recante attuazione della direttiva (UE) 2021/2101, che modifica la direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito da parte di talune imprese e succursali, modifica il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139 secondo modalità seguenti:

- a) il titolo del decreto legislativo viene integrato con il riferimento alla **direttiva 2021/2101/UE** oggetto di recepimento con il presente schema;
- b) allo stesso modo la rubrica del capo I è integrata con il riferimento all'attuazione del Capo 10 della direttiva 2013/34/UE;
- c) infine viene introdotto il nuovo Capo I-*bis* concernente Comunicazione delle informazioni sull' imposta sul reddito da parte di tal une imprese e succursali - attuazione del Capo 10-*bis* della direttiva 2013/34/UE, i cui contenuti sostanziali sono definiti dai successivi paragrafi da 5-*bis* a 5-*novies*.

Come riportato nella [relazione illustrativa](#) dello schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva (UE) 2021/2101, la Direttiva (UE) 2021/21011, di modifica della c.d. [Direttiva Contabile](#), il legislatore europeo ha introdotto un nuovo adempimento di comunicazione pubblica paese per paese (comunemente noto come "Country-by-country Reporting" o "CBCR"). È quindi imposto alle imprese multinazionali di grandi dimensioni (e alle succursali) di comunicare pubblicamente informazioni sull'imposta sul reddito e altre informazioni aziendali. Introdotta dalla Direttiva (UE) 2021/2101, che modifica la Direttiva Contabile, questa normativa si applica alle imprese con un fatturato netto consolidato superiore a 750 milioni di EUR e mira a contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento di utili verso giurisdizioni a fiscalità privilegiata (progetto BEPS). Le imprese devono considerare i ricavi consolidati degli ultimi due esercizi consecutivi per determinare l'applicabilità. Le imprese soggette agli obblighi devono pubblicare una comunicazione con le principali informazioni sull'imposta sul reddito relativa all'esercizio sociale più recente. Le piccole e medie imprese sono esentate. Per le multinazionali con sede in paesi terzi, l'obbligo ricade sulle filiali o succursali nell'UE, a meno che la multinazionale non renda pubblica la comunicazione CBCR

del gruppo e identifichi la filiale responsabile della pubblicazione. La CBCR mira a rendere pubbliche le imposte sul reddito pagate e altre informazioni aziendali per garantire un controllo pubblico sulle strategie fiscali delle multinazionali, aumentando la trasparenza e la responsabilità sociale delle imprese leader di mercato.

Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-bis (Definizioni)

L'articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-bis contiene le definizioni relative al nuovo Capo I-bis di: giurisdizione fiscale, gruppo, società autonoma, società capogruppo, bilancio consolidato, impresa capogruppo di un paese terzo, impresa autonoma di un paese terzo, società controllata, società controllata da una impresa capogruppo di un paese terzo e succursale.

In particolare l'articolo 5-bis, specifica le seguenti definizioni (valide ai fini del nuovo Capo I-bis):

- a) “**giurisdizione fiscale**” è definita una giurisdizione, corrispondente o meno a uno Stato, dotata di autonomia fiscale per quanto concerne l'imposta sul reddito delle società;
- b) “**gruppo**” è definito l'insieme delle società incluse nel consolidamento ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991 n. 127, decreto di attuazione delle direttive n.[78/660/CEE](#) e n.[83/349/CEE](#) in materia societaria, relative ai conti e consolidati o ai sensi del [Regolamento \(CE\) n. 1606/2002](#);

La direttiva 83/349/CEE opera un consolidamento delle direttive esistenti in materia di conti consolidati delle società di capitali illustrando le condizioni di redazione dei conti consolidati. L'obbligo di redigere conti consolidati si impone a qualsiasi impresa (impresa madre) che detenga il potere legale di controllare un'altra impresa (impresa figlia).

La direttiva 78/660/CEE del Consiglio, del 25 luglio 1978, presenta un consolidamento delle direttive esistenti in materia di conti annuali delle società di capitali che comprendono lo stato patrimoniale, il conto profitti e perdite e l'allegato. Questi documenti formano un tutto inscindibile, e la direttiva ne illustra i principi generali sui quali devono basarsi le regole di valutazione delle voci dei conti annuali, il principio della prudenza e il principio di non modificabilità dei modi di valutazione.

La direttiva inoltre definisce la struttura dello stato patrimoniale e del conto profitti e perdite e prevede altresì un regime di controllo annuale dei conti societari da persone abilitate ai sensi della legge nazionale in materia, alcune regole riguardanti la pubblicità di documenti societari e, infine, regole sulla relazione sulla gestione.

Il Regolamento (CE) n. 1606/2002 impone a tutte le società dell'Unione europea i cui titoli sono negoziati in un mercato regolamentato dall'Unione (società quotate in borsa) di preparare i propri bilanci consolidati in conformità con un unico insieme di principi internazionali dell'informativa finanziaria (IFRS), precedentemente noti come principi contabili internazionali (IAS), a partire dal 2005.

- c) “**società autonoma**” si definisce una società che non fa parte di un gruppo;
- d) “**società capogruppo**” è definita l'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più grande di imprese;
- e) “**bilancio consolidato**” è il bilancio preparato dall'impresa controllante che presenta la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico delle imprese del gruppo come se fossero un'unica impresa;
- f) “**impresa capogruppo di un paese terzo**” è definita un'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più grande delle imprese e non soggetta al diritto di uno Stato membro;
- g) “**impresa autonoma di un paese terzo**” è definita un'impresa che non fa parte di un gruppo e non è soggetta al diritto di uno Stato membro;
- h) “**società controllata**” è la società inclusa nel perimetro di consolidamento di un'altra impresa;
- i) “**società controllata da una impresa capogruppo di un paese terzo**” è la società inclusa nel perimetro di consolidamento di una impresa capogruppo di un paese terzo;
- l) “**succursale**” si definisce una stabile organizzazione nel territorio dello Stato come definita dall'articolo 162 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente l'approvazione del testo unico delle imposte sui redditi, fatto salvo quanto stabilito dagli accordi internazionali contro la doppia imposizione in vigore tra l'Italia e lo Stato terzo di incorporazione dell'impresa. Non sono ricomprese nella definizione di succursale le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato i cui ricavi netti delle vendite e delle prestazioni come risultanti dall'ultimo rendiconto economico e patrimoniale approvato, non eccedono l'importo previsto dall'articolo 2435-bis del codice civile.

L'articolo 162 del TUIR «stabile organizzazione» una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato, che comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali;

f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso. Per ulteriori specificazioni si rinvia al testo della disposizione normativa.

Ai sensi dell'articolo 2435-*bis* del Codice civile, le società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-ter
(Ambito di applicazione)

L'**articolo 1, comma 1, lettera c) capoverso articolo 5-ter**, disciplina le condizioni al ricorrere delle quali un'**impresa multinazionale** è tenuta alla redazione e alla pubblicazione di una **relazione sulle imposte sul reddito (c.d. CBCR)**, i casi in cui siffatto obbligo non trova applicazione, nonché i requisiti applicabili alle società e ai gruppi multinazionali aventi sede in Stati terzi ma dotati, in ogni caso, di presenze stabili nel mercato unico.

Il **comma 1** disciplina l'ambito di applicazione soggettivo delle disposizioni in materia di **comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito**, da effettuarsi nelle forme previste dagli articoli *5-quinquies* e *5-sexies*. In particolare, sono tenute a redigere e pubblicare una relazione sulle imposte sul reddito le seguenti società multinazionali il cui **fatturato netto consolidato ecceda**, con riferimento ai due ultimi esercizi consecutivi, la soglia pari a **750 milioni di euro**:

- **società capogruppo**;
- **imprese autonome**.
Sono tenute ai medesimi adempimenti, altresì:
- **la società controllata** da una impresa capogruppo di un paese terzo e inclusa nel perimetro di consolidamento di questa, i cui ricavi su base consolidata eccedano, con riferimento ai due ultimi esercizi consecutivi, la soglia di 750 milioni di euro;
- **la società succursale**, qualora sia stata aperta da una impresa autonoma oppure da una impresa che faccia parte di un gruppo al quale non appartengono società controllate da una impresa capogruppo di un paese terzo, i cui ricavi su base consolidata eccedano, con riferimento ai due ultimi esercizi consecutivi, la soglia di 750 milioni di euro.

Con riguardo alle ultime due categorie di società, si evidenzia che l'articolo [48-ter](#) della direttiva UE n. 2013/34, introdotto dalla direttiva UE n. 2021/2101, oggetto di attuazione con il presente decreto, si riferisce, ai fini degli adempimenti in questione, ai seguenti parametri:

- le **società controllate** da una società capogruppo, la quale non è soggetta alla legislazione di uno Stato membro, qualora i **ricavi consolidati** alla data di chiusura del bilancio abbiano superato per ciascuno dei due ultimi esercizi consecutivi un importo complessivo di **750 milioni di euro**, come risulta dal suo bilancio consolidato (paragrafo 4);
- le **società succursali** aperte da una **impresa partecipata** di un gruppo la cui impresa capogruppo non è soggetta al diritto di uno Stato membro e i cui **ricavi**

consolidati alla data di chiusura del bilancio hanno superato per ciascuno dei due ultimi esercizi consecutivi un importo complessivo di **750 milioni di euro**, come risulta dal suo bilancio consolidato, oppure aperte da una **impresa autonoma** i cui ricavi alla data di chiusura del bilancio hanno superato per ciascuno dei due ultimi esercizi consecutivi un importo complessivo di 750 milioni di euro come risulta dai suoi bilanci (paragrafo 5, lettera a)).

Peraltro, come osserva la relazione illustrativa del Governo, al fine di identificare la corretta soglia dimensionale, l'impresa dovrà prendere in considerazione i ricavi consolidati alla data di chiusura del loro bilancio. Per ricadere nell'ambito applicativo i ricavi devono superare per ciascuno dei due ultimi esercizi consecutivi la già menzionata soglia, come risultante dal loro bilancio consolidato.

Il **comma 2** prevede l'**esonero** dall'obbligo di comunicazione in oggetto per le suddette società laddove conseguano, negli ultimi due esercizi consecutivi, **ricavi consolidati inferiori** alla soglia di fatturato netto consolidato pari a **750 milioni di euro**.

Il **comma 3** prescrive a carico delle **società controllate** da una impresa capogruppo di un paese terzo e incluse nel suo perimetro di consolidamento l'obbligo di redazione e pubblicazione, conformemente agli articoli 5-*quinquies* e 5-*sexies*, di una comunicazione sull'imposta sul reddito relativa all'impresa medesima. Tuttavia, nell'eventualità che quest'ultima ometta di fornire le informazioni necessarie ai fini dell'assolvimento dell'obbligo predetto, la società controllata è in ogni caso tenuta a redigere, pubblicare e rendere accessibile una comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito, recante le informazioni comunque detenute o acquisite, nonché una dichiarazione attestante l'omessa trasmissione delle informazioni necessarie.

Il **comma 4** dispone i medesimi adempimenti per le **società succursali** aperte da una impresa capogruppo di un paese terzo, da una società controllata dell'impresa capogruppo di un paese terzo o da una impresa autonoma di un paese terzo.

Infine, il **comma 5** precisa l'applicazione dell'obbligo di presentazione e pubblicazione della comunicazione in questione alle **società controllate** da una impresa capogruppo di un paese terzo e alle **succursali**, ancorché non rientranti nell'ambito di applicazione dei commi 3 e 4, che abbiano **il solo scopo di eludere gli obblighi di comunicazione** disciplinati dal decreto in esame.

Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-quater (Esenzioni ed equivalenza)

L'**articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-quater**, dispone l'**esenzione** dall'obbligo di redazione e pubblicazione della comunicazione sulle imposte sul reddito (c.d. CBCR) in favore di una serie di soggetti, già tenuti ad adempimenti analoghi in forza di specifiche normative di settore.

Il **comma 1** stabilisce un'**esenzione dall'obbligo di redazione e di pubblicazione della comunicazione sulle imposte sul reddito** di cui all'articolo 5-*quinquies* per i soggetti rispetto ai quali siano vigenti analoghe disposizioni di settore in materia.

In primo luogo, sono esonerati dal predetto obbligo i **soggetti ai quali si applicano le disposizioni emanate dalla Banca d'Italia**, ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lettera e\)](#), del decreto legislativo, 1° settembre 1993, n. 385, in attuazione degli obblighi previsti dall'[articolo 89](#) della direttiva UE n. 2013/36. Invero, siffatti soggetti **sono già tenuti alla pubblicazione di tali informazioni** in attuazione della medesima direttiva.

Si evidenzia che l'articolo 67, comma 1, del decreto legislativo, 1° settembre 1993, 385 (TUB) disciplina la vigilanza regolamentare esercitata dalla Banca d'Italia, la quale, a tal fine, impartisce alla capogruppo avente sede legale in Italia e, nei casi espressamente previsti, alla società di partecipazione finanziaria capogruppo e alla società di partecipazione finanziaria mista capogruppo avente sede legale in un altro Stato membro dell'Unione europea, con provvedimenti di carattere generale, disposizioni relative al gruppo bancario unitariamente considerato o ai suoi componenti, aventi ad oggetto:

- a) l'adeguatezza patrimoniale;
- b) il contenimento del rischio nelle sue diverse configurazioni;
- c) le partecipazioni detenibili;
- d) il governo societario, l'organizzazione amministrativa e contabile, nonché i controlli interni e i sistemi di remunerazione e di incentivazione;
- e) l'informativa da rendere al pubblico sulle suddette materie.**

Inoltre, l'articolo 89 della direttiva UE n. 2013/36 prevede che gli Stati membri impongano a ciascun ente l'obbligo di pubblicazione annuale delle seguenti informazioni su base consolidata per l'esercizio:

- a) nome o nomi, natura delle attività e località geografica;
- b) fatturato;
- c) numero di dipendenti su base equivalente a tempo pieno;
- d) utile o perdita prima delle imposte;
- e) imposte sull'utile o sulla perdita;
- f) contributi pubblici ricevuti.

L'esonero opera, altresì, a favore delle seguenti società se stabilite o aventi una sede fissa di attività economica o attività economica permanente **nel territorio di un unico Stato membro e in nessun'altra giurisdizione fiscale**:

- **società capogruppo e loro partecipate;**
- **società autonome e loro succursali.**

Infine, l'esenzione è estesa a:

- **società controllate**, qualora l'impresa capogruppo di un paese terzo **rediga una comunicazione sulle imposte sul reddito equivalente** a quella contemplata dall'articolo 5-*quinquies*;
- **società succursali**, se l'impresa autonoma di un paese terzo che ha aperto la succursale o l'impresa capogruppo nel cui bilancio è consolidata la succursale medesima redige una comunicazione sulle imposte sul reddito equivalente a quella contemplata dall'articolo 5-*quinquies*.

Affinché si applichi l'esenzione, la comunicazione deve rispettare le seguenti condizioni:

- **accessibilità gratuita e in formato elettronico** per il pubblico entro dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio dell'esercizio per il quale è redatta;
- redazione in almeno una delle **lingue ufficiali** dell'Unione europea;
- indicazione del **nome** e della **sede legale**, rispettivamente, della società controllata o della società succursale;
- **adempimento degli obblighi di pubblicazione** ai sensi dell'articolo 5-*sexies* da parte degli amministratori della società controllata o della società succursale.

Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-quinquies
(Contenuto della comunicazione sulle imposte sul reddito)

L'articolo 1, comma 1, lettera c) capoverso articolo 5-quinquies, indica il **contenuto** necessario della **comunicazione pubblica Paese per Paese delle informazioni relative all'imposta sul reddito** e correlate informazioni aziendali, a cui sono tenute le **imprese multinazionali di grandi dimensioni** e le loro **succursali**, anche in forma di gruppo.

Nel dettaglio, al **comma 1** si stabilisce che la comunicazione sulle imposte sul reddito è **redatta dai soggetti di cui all'articolo 5-ter** e, nel caso di **società capogruppo**, contiene le informazioni di cui al presente articolo con **riferimento a tutte le società incluse nel perimetro di consolidamento** per l'esercizio di riferimento.

Al **comma 2** sono, pertanto, indicate **le informazioni che deve contenere** in maniera tassativa **la comunicazione pubblica nuovo adempimento di comunicazione pubblica** Paese per Paese (*Country-by-country Reporting* o CBCR). Si ricorda a tale proposito che la disciplina CBCR stabilisce che le imprese multinazionali rendano pubbliche, con una specifica informativa, le imposte sul reddito pagate e altre informazioni di natura aziendale in modo da assicurare un controllo pubblico sulle strategie e sulle dinamiche fiscali delle società multinazionali. In particolare, la norma, riprendendo quanto stabilito dall'articolo 48-*quater* della direttiva (Contenuto della comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito), stabilisce che la comunicazione sulle imposte sul reddito contiene le seguenti informazioni:

- a) il **nome dell'impresa** soggetta all'obbligo ai sensi dell'articolo 5-ter, l'esercizio finanziario di riferimento, la valuta utilizzata per la presentazione della comunicazione;
- b) nel caso di **società capogruppo**, **l'elencazione delle imprese oggetto di consolidamento per l'esercizio di riferimento**, con separata indicazione di quelle stabilite nell'Unione e di quelle aventi sede nelle giurisdizioni fiscali incluse negli allegati I e II delle conclusioni del Consiglio sulla lista delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, con ulteriore distinzione a seconda dell'allegato in cui sono incluse;
- c) una breve **descrizione della natura delle attività svolte** dalle imprese;
- d) il **numero di dipendenti** su base equivalente a tempo pieno;
- e) **l'ammontare complessivo dei ricavi, comprensivi delle operazioni con parti correlate**, e per i quali si intende rispettivamente:

- per i soggetti di cui all'articolo 5-ter, che non utilizzano i principi contabili internazionali, le somma delle voci A 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni, A5) altri ricavi e proventi, C 15) proventi da partecipazioni, con esclusione dei dividendi ricevuti da imprese partecipate, e C 16 Altri proventi finanziari di cui all'articolo 2425 del Codice civile;
- per i soggetti di cui all'articolo 5-ter che utilizzano i principi contabili internazionali, i proventi come definiti dai principi contabili internazionali, con esclusione delle rettifiche di valore e dei dividendi ricevuti da imprese partecipate;
- per le altre imprese di cui all'articolo 5-ter, diverse da quelle di cui ai numeri 1) e 2), i proventi come definiti dal quadro di informativa finanziaria ai sensi del quale sono preparati i bilanci, escluse le rettifiche di valore e i dividendi ricevuti dalle imprese partecipate;

f) l'importo dell'utile o della perdita al lordo dell'imposta sul reddito;

g) per ciascuna giurisdizione fiscale:

- **l'importo dell'imposta sul reddito** maturata nel corso del pertinente esercizio, calcolata come l'importo delle imposte sul reddito complessivo e senza tenere in considerazione imposte differite o accantonamenti per debiti d'imposta incerti;
- **l'importo dell'imposta sul reddito versata secondo il principio di cassa**, calcolata come l'importo dell'imposta sul reddito versata nel corso del pertinente esercizio in aggregato, comprese le ritenute alla fonte operate da altre imprese su pagamenti a imprese e succursali all'interno del gruppo;

h) l'importo degli utili non distribuiti al termine del pertinente esercizio.

Come osservato nella relazione illustrativa, nei commi successivi al comma 2 sono stabilite alcune regole allo scopo di coprire il più possibile le numerose casistiche applicative che potrebbero emergere nella prassi operativa. Parimenti, si rimanda ove opportuno a disposizioni regolamentari già vigenti per discipline analoghe, quale strumento di ausilio per una redazione quanto più chiara, veritiera e corretta della comunicazione CBCR.

In particolare **il comma 3** prevede che le informazioni di cui al comma 2 sono **elaborate e riportate per ciascuna giurisdizione fiscale sulla base dello stabilimento, dell'esistenza di una sede fissa di attività economica o di un'attività economica permanente** che, considerate le attività del gruppo o dell'impresa autonoma, può essere soggetta all'imposta sul reddito in tale giurisdizione fiscale. Mentre se le attività di diverse imprese partecipate possono essere soggette all'imposta sul reddito in **un'unica giurisdizione fiscale, le informazioni relative a tale giurisdizione fiscale rappresentano**

la somma delle informazioni relative alle attività di ciascuna impresa partecipata e delle rispettive succursali in tale giurisdizione fiscale.

La norma precisa, inoltre, che le informazioni riferite alle **singole attività attengono esclusivamente alla giurisdizione fiscale presso cui sono svolte.**

Nelle comunicazioni redatte a livello di gruppo possono essere fornite le esplicazioni necessarie a chiarire eventuali discrepanze in merito alle informazioni di cui al comma 2, lettera g), anche tenendo conto, se del caso, degli importi corrispondenti relativi a esercizi precedenti.

Nel **comma 4** si chiarisce che gli importi di cui al comma 2 sono espressi nella **medesima valuta utilizzata per la redazione del bilancio consolidato della società capogruppo o dell'impresa capogruppo di un Paese terzo o per la redazione del bilancio di esercizio nel caso di società autonoma.** Le società controllate da una impresa capogruppo di un Paese terzo tenute alla redazione e pubblicazione della comunicazione ai sensi dell'articolo 5-ter, comma 3, possono esprimere gli importi nella medesima valuta utilizzata per la redazione del proprio bilancio.

Il **comma 5** prevede che le informazioni di cui al comma 2 possono essere fornite **secondo le modalità previste dall'articolo 4 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 febbraio 2017** (emanato in attuazione dell'articolo 1, commi 145 e 146 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e della direttiva 2016/881/UE) e provvedimenti attuativi emanati dal Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il suddetto articolo 4 prevede che la rendicontazione Paese per Paese con riferimento ad un gruppo multinazionale contiene:

a) per ciascuna giurisdizione in cui opera il gruppo di imprese multinazionali, i dati aggregati di tutte le entità appartenenti al gruppo riguardanti i ricavi, gli utili (le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di dipendenti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti;

b) per ciascuna giurisdizione in cui opera il gruppo di imprese multinazionali, l'identificazione di ogni entità appartenente al gruppo multinazionale ivi residente, la giurisdizione fiscale di costituzione o di organizzazione, se diversa dalla giurisdizione di residenza fiscale, la natura dell'attività o delle principali attività svolte. Le stabili organizzazioni devono essere elencate con riferimento alla giurisdizione fiscale in cui sono situate, precisando l'entità giuridica a cui fanno capo.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le modalità per la presentazione della rendicontazione Paese per Paese e l'applicazione del presente decreto. Nel medesimo provvedimento è indicato il regime linguistico delle comunicazioni delle informazioni di cui al comma 1, sulla base degli atti di esecuzione adottati dalla Commissione europea secondo la procedura di cui all'art. 26, paragrafo 2, della [direttiva 2011/16/UE](#), e successive modificazioni.

Il **comma 6** precisa che le informazioni di cui al comma 2 sono presentate utilizzando **il modello previsto dall'atto di esecuzione emanato dalla Commissione europea** ai sensi dell'articolo 48-*quater* della direttiva 2013/34/UE che disciplina il contenuto della comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito stabilendo, tra l'altro, che tali informazioni sono presentate utilizzando un modello comune e formati elettronici di comunicazione leggibili meccanicamente (la Commissione stabilisce, mediante atti di esecuzione, tale modello comune e tali formati elettronici di comunicazione).

Il **comma 7** dispone che **nella comunicazione è specificato** se le informazioni in essa contenute sono state predisposte **conformemente al comma 2 oppure al comma 5**.

Il **comma 8** precisa le **modalità di presentazione delle informazioni previste al comma 2**. Si prevede che, fatto salvo quanto previsto dal comma 7, le informazioni di cui al comma 2 sono:

a) presentate separatamente per ciascuno Stato membro o aggregate a livello di Stato se uno Stato membro comprende più giurisdizioni fiscali;

b) presentate separatamente per ciascuna giurisdizione fiscale che, il 1° marzo dell'esercizio per il quale la comunicazione dev'essere redatta, è riportata nell'allegato I delle conclusioni del Consiglio sulla lista UE riveduta delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali;

c) presentate separatamente per ciascuna giurisdizione fiscale che, il 1° marzo dell'esercizio per il quale la comunicazione deve essere redatta e il 1° marzo dell'esercizio precedente, è stata menzionata nell'allegato II delle conclusioni del Consiglio sulla lista UE riveduta delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali;

d) presentate a livello aggregato per le giurisdizioni diverse di quelle di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* del presente comma.

Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-sexies
(Pubblicazione e accessibilità)

L'articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-sexies, reca il regime di **pubblicazione e accessibilità della comunicazione sulle imposte sul reddito**: tali informazioni devono essere depositate presso il registro delle imprese e pubblicate sul sito *internet*.

In particolare, la predetta comunicazione delle imposte sul reddito, entro dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio dell'esercizio per il quale la comunicazione è redatta, è (comma 1, lettera a)) **depositata**, a cura degli amministratori della società o dell'impresa, presso l'ufficio del **registro delle imprese ove è collocata la sede o la stabile rappresentanza**.

La comunicazione depositata deve dare conto dell'avvenuta pubblicazione della medesima sul sito *internet* della società o dell'impresa tenuta a redigerla (ai sensi del comma 1 dell'articolo 5-ter). Le modalità per l'accesso e l'estrazione dei dati relativi alle comunicazioni da parte dei soggetti terzi **non comportano oneri di qualunque natura più gravosi** rispetto a quanto previsto per i dati di bilancio.

Entro il medesimo termine (dodici mesi dalla data di chiusura del relativo bilancio di esercizio), essa è (comma 1, lettera b)) **pubblicata sul sito internet** della società o dell'impresa tenuta a redigerla, garantendone l'accesso gratuito. La comunicazione è messa a disposizione in lingua italiana o nella lingua comunemente utilizzata negli ambiti della finanza internazionale. La comunicazione resta disponibile al pubblico per un periodo di cinque anni consecutivi dalla prima pubblicazione.

Articolo 1, comma 1, lettera c) capoverso articolo 5-septies
(Responsabilità in materia di redazione, pubblicazione e messa a disposizione della comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito)

L'articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-septies, attribuisce agli **amministratori** della società la **responsabilità di garantire che la comunicazione relativa alle imposte sul reddito sia redatta e pubblicata** conformemente alle prescrizioni di legge.

Si prevede inoltre che, nell'adempimento dei propri obblighi, gli amministratori devono agire secondo **criteri di professionalità e diligenza**.

È attribuito all'**organo di controllo**, che ne riferisce nella relazione annuale all'assemblea, nell'ambito dello svolgimento delle funzioni ad esso attribuite dall'ordinamento, il compito di vigilare sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel decreto legislativo n. 139 del 2015.

Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-octies
(Dichiarazione del revisore legale)

L'**articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso 5-octies** del decreto legislativo n. 139 del 2015 individua gli obblighi del revisore legale con riferimento alle comunicazioni societarie delle imposte sui redditi.

In particolare, prevede che il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti verifichi il ricorrere, o meno, dell'obbligo di redigere la comunicazione dell'imposta sui redditi, nonché l'avvenuta predisposizione e pubblicazione da parte degli amministratori della predetta comunicazione. Il soggetto revisore riporta altresì, nella **relazione di revisione** un'attestazione **circa le verifiche effettuate**.

In particolare, ai sensi **del comma 1**, il **subjecto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti delle società obbligate** a di cui al comma 1 dell'articolo 5-ter, **verifica**:

a) il **ricorrere o meno dell'obbligo di redigere la comunicazione** dell'imposta sui redditi (di cui all'articolo 5-quinquies), a partire dall'esercizio finanziario precedente a quello su cui è chiamato ad esprimere un giudizio;

b) **l'avvenuta predisposizione e pubblicazione** da parte degli amministratori della predetta **comunicazione**, se la relazione di cui al comma 2 già lo prevede.

Il **comma 2** dispone che il **revisore legale**, nella **relazione di revisione** (di cui all'articolo 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39), riporta un'attestazione **circa le verifiche effettuate ai sensi del comma 1**, ovvero sulla sussistenza dell'obbligo e sull'avvenuta predisposizione e pubblicazione della comunicazione delle imposte sui redditi.

L'articolo 14 del richiamato D.Lgs. n. 39 del 2010 prevede che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti esprimono, con apposita relazione, un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrano i risultati della revisione legale. La norma individua altresì gli elementi contenuti nella predetta relazione. Essa è datata e sottoscritta dal responsabile dell'incarico. Quando la revisione legale è effettuata da una società di revisione, la relazione reca almeno la firma dei responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della società medesima. Qualora l'incarico sia stato affidato congiuntamente a più revisori legali, la relazione di revisione è firmata da tutti i responsabili dell'incarico.

Il **comma 3**, conseguentemente, dispone l'integrazione del richiamato articolo 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

In particolare, viene integrato il **comma 2** dell'articolo, che individua il contenuto della predetta relazione.

In particolare, con l'introduzione della lettera *g-bis*), detta relazione contiene **l'attestazione circa l'obbligo o meno di redigere la comunicazione** delle imposte dei redditi (di cui all'articolo 5-*quinquies*) **a partire dall'esercizio finanziario precedente a quello su cui è chiamato ad esprimere un giudizio.**

Per la violazione degli obblighi di cui alla lettera in esame la sanzione è compresa tra 10.000 e 50.000 euro, misura disposta dall'introdotta articolo 5 *novies*, comma 1, del citato decreto legislativo n. 139 del 2015 (che rinvia all'articolo 1, comma 145 della legge n. 208 del 2015).

Articolo 1, comma 1, lettera c), capoverso articolo 5-novies (Sanzioni)

L'articolo 1, comma 1, lettera c), paragrafo articolo 5-novies, tratta le **sanzioni connesse al mancato rispetto degli obblighi di comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito**, definendo le casistiche nelle quali la sanzioni sono ridotte della metà o aumentate del doppio. Ai fini della definizione delle attività di collaborazione funzionali alla vigilanza sulle informazioni fornite è prevista la possibilità della stipula di una convenzione a titolo gratuito tra Unioncamere e Agenzia delle entrate; è altresì autorizzato a decorrere dal 2024 un contributo di 400 mila euro a favore di Unioncamere per lo svolgimento delle attività attribuitegli. Viene infine stabilito che le somme pagate relativamente alle sanzioni siano versate su un apposito capitolo del bilancio dello Stato.

L'articolo 5-novies reca la **disciplina inerente le sanzioni connesse al mancato rispetto degli obblighi di comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito** previsti dalla direttiva.

In particolare di prevede che agli amministratori della società o dell'impresa che omettono di depositare la comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito è applicata a una sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000 (comma 1).

Tale sanzione è ridotta della metà se il deposito della comunicazione presso il registro delle imprese avviene entro sessanta giorni dalla scadenza del termine prescritto (comma 2). La sanzione di cui al comma 1 è aumentata del doppio qualora la comunicazione contenga omissioni in merito a fatti rilevanti la cui informazione è prevista dalle norme o qualora contenga fatti rilevanti non rispondenti al vero. Ai fini della definizione delle attività di collaborazione finalizzate al controllo delle informazioni comunicate Unioncamere può stipulare una convenzione, a titolo gratuito, con l'Agenzia delle entrate. È autorizzato un contributo annuo, a decorrere dal 2024, pari a 400.000,00 euro a favore di Unioncamere per le suddette attività (comma 3). Le somme versate a titolo di sanzione sono destinate ad un apposito capitolo di entrata del bilancio dello Stato (comma 4).

Articolo 2 *(Disposizioni finanziarie)*

L'**articolo 2** riporta le modalità di copertura degli oneri connessi al contributo autorizzato a favore di Unioncamere per le attività di collaborazione a fini di vigilanza di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), alinea 5-novies, nonché la clausola di invarianza finanziaria con riguardo a tutte le altre disposizioni dello schema.

L'**articolo 2** prevede che si provveda al **finanziamento del contributo autorizzato a favore di Unioncamere** per le attività finalizzate alla vigilanza delle informazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), alinea 5-novies mediante corrispondente riduzione del fondo per il recepimento della normativa europea.

Ad eccezione di tale onere, si riporta come l'attuazione del decreto legislativo deve avvenire da parte delle Amministrazioni interessate ricorrendo alle risorse disponibili a legislazione vigente, senza che questo importi nuovi o maggiori oneri.

Articolo 3 *(Entrata in vigore)*

L'**articolo 3** definisce i termini per l'entrata in vigore delle disposizioni del decreto legislativo.

In particolare si prevede che le disposizioni del decreto legislativo si applichino ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio il 22 giugno 2024 o successivamente.