



UNIONCAMERE

COMUNICAZIONE SULLE IMPOSTE SUL REDDITO (CBCR)

Manuale operativo per l'invio delle comunicazioni sulle imposte sul
reddito (CBCR)

INDICE

Sommario

Capitolo 1 - NORMATIVA E ADEMPIMENTO	3
Capitolo 2: SOGGETTI OBBLIGATI.....	5
2.1 Obbligo di adempimento	5
Capitolo 3: LA COMUNICAZIONE CBCR	10
Capitolo 4: Il documento da allegare alla pratica	11
Capitolo 5: Strumenti per la compilazione della pratica	12
Capitolo 6: Scadenze e sanzioni.....	12
Capitolo 7: Controlli in fase di invio e acquisizione.....	12
Link utili	14

Capitolo 1 - NORMATIVA E ADEMPIMENTO

La Direttiva (UE) 2021/2101 (nota come Public Country by Country Reporting o CbCR) è stata recepita in Italia con il Decreto Legislativo 4 settembre 2024, n. 128.

Il decreto di recepimento introduce l'obbligo di presentare una comunicazione annuale sulle imposte sul reddito per garantire la trasparenza fiscale delle grandi realtà societarie: mira a rendere pubblici i dati fiscali dei grandi gruppi multinazionali (ricavi superiori a 750 mln € per gli ultimi due esercizi di riferimento).

A partire dagli esercizi finanziari aventi inizio dal 22 giugno 2024, entra in vigore l'obbligo di deposito al Registro Imprese della "Comunicazione sui dati relativi alle imposte sul reddito" (Public CbCR). La tabella sottostante esemplifica quando scatta l'obbligo di deposito e la scadenza del termine di presentazione.

Tipo di Esercizio Finanziario	Data inizio esercizio	Data chiusura esercizio	OBBLIGO DI DEPOSITO NEL 2026?	Termine di presentazione
Esercizio finanziario coincidente con anno solare 2024	01/01/2024	31/12/2024	NO (iniziato prima del 22/06/2024)	Nessun adempimento nel 2026
Esercizio a cavallo 2024-2025	01/07/2024	30/06/2025	Sì (Iniziato dopo il 22/06/2024)	30 giugno 2026
Esercizio a cavallo 2024-2025	01/5/2024	30/04/2025	NO (Iniziato prima del 22/06/2024)	Nessun adempimento nel 2026
Esercizio finanziario coincidente con anno solare 2025	01/01/2025	31/12/2025	Sì (Iniziato dopo il 22/06/2024)	31 dicembre 2026

Il deposito tramite pratica telematica (ComUnica) deve avvenire entro 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio finanziario a cui la Comunicazione si riferisce (es. entro il 31/12/2026 per l'esercizio chiuso al 31/12/2025).

La norma affida al Registro delle Imprese la pubblicità della comunicazione, prevedendo una sinergia con l'Agenzia delle Entrate (AE) per garantire la qualità e la veridicità delle informazioni pubblicate.

Il decreto legislativo introduce una disciplina organica che prevede, fra l'altro, l'utilizzo dello standard tecnologico iXBRL per garantire l'interoperabilità europea ed un regime sanzionatorio specifico basato sui criteri della Legge di Stabilità 2016.

La comunicazione al Registro delle Imprese, costituita da un file Inline XBRL (iXBRL) con un tracciato delineato dal Regolamento Europeo 2024/2952, si divide in sezioni:

- Sezione 1 : informazioni anagrafiche, esercizio finanziario e valuta
- Sezione 2: dati finanziari aggregati per giurisdizione fiscale (ricavi, utili, Imposte pagate e maturate, numero dei dipendenti) di tutte le imprese del gruppo aventi sede nell'UE. Per tutte le imprese del gruppo che hanno sede invece in Paesi extra UE – purché collaborativi dal punto di vista fiscale - è ammessa l'indicazione di dati aggregati riassuntivi senza evidenziare le giurisdizioni fiscali di riferimento.
- Sezione 3: elenco nominativo delle entità figlie incluse nel consolidamento con sede nei Paesi/giurisdizioni fiscali indicate nella sezione 2.
- Sezione 4: elenco di eventuali precedenti omissioni (opzione non disponibile per l'Italia)
- Sezione 5: note metodologiche e giustificazioni per eventuali discrepanze fiscali.

Nella sezione 1, è presente un flag dove verrà indicato se i dati finanziari presentati nel documento sono conformi all'opzione fiscale o all'opzione contabile.

Nel caso in cui venga scelta l'opzione fiscale, i dati economici comunicati al Registro delle Imprese seguono le istruzioni e le aggregazioni utilizzate per il report non pubblico comunicato all'Agenzia delle Entrate (CbCR Fiscale, normativa DAC4). Nel caso invece venga scelta l'opzione contabile, i dati economici da comunicare al Registro delle Imprese derivano direttamente dai principi contabili utilizzati per la redazione del bilancio consolidato di gruppo.

Più esattamente: se l'utente opziona 'NO' nell'apposito campo della sezione 1, viene con ciò segnalato che i dati trasmessi non sono allineati ai dati fiscali e che il dichiarante ha utilizzato i dati contabili di cui al bilancio consolidato; viceversa se l'utente opziona 'SI' ciò significa che i dati riportati sono tratti dal modello già trasmesso all'Agenzia delle Entrate e che il report è allineato ai dati fiscali.

Il documento viene preparato avvalendosi di software specifici prodotti da varie software house e successivamente allegato alla pratica da presentare al Registro Imprese.

- ***Inquadramento e decorrenza temporale:*** sotto il profilo normativo, il D.Lgs. 128/2024 ha attuato il Capo 10-bis della Direttiva 2013/34/UE inserendo il Capo 10-bis all'interno del D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 (disciplina del bilancio d'esercizio e consolidato).

L'obbligo di comunicazione è divenuto operativo per il Registro delle Imprese a partire da giugno 2026.

- **Specifiche Tecniche Ministeriali:** il recente **Decreto del MIMIT del 20 maggio 2026** (pubblicato in G.U. n. 121 del 27.5.2026) ha approvato le specifiche tecniche (vers. 7.09) per la trasmissione telematica, introducendo il nuovo **riquadro 33 / COUNTRY BY COUNTRY REPORTING (CbCR)** all'interno del mod. S2. Tale modulistica e i relativi controlli bloccanti sono entrati in vigore il **4 giugno 2026**.
- **Principio di Trasparenza Pubblica:** l'adempimento si affianca (e non sostituisce) l'obbligo del CbCR fiscale dovuto all'Agenzia delle Entrate, introducendo l'accessibilità pubblica dei dati alla collettività.

Capitolo 2: SOGGETTI OBBLIGATI

2.1 Obbligo di adempimento

L'obbligo riguarda le imprese che, alla data di chiusura del bilancio consolidato, abbiano registrato ricavi superiori a 750.000.000 di euro per ciascuno degli ultimi due esercizi consecutivi.

In particolare, la comunicazione deve essere presentata da:

- Società capogruppo residenti in Italia.
- Società autonome residenti in Italia.
Società controllate da capogruppo di un Paese Terzo (Extra-UE).
- Succursale (ovvero stabile organizzazione; sede secondaria o UL) di imprese che superano le soglie dimensionali previste di impresa autonoma extra UE con le caratteristiche dimensionali sopra ricordate oppure di un'impresa extra UE appartenente a un gruppo (con ricavi consolidati sopra la soglia indicata) la cui capogruppo sia anch'essa sede extra UE. Non sono comprese nella definizione di succursale le stabili organizzazioni con ricavi delle vendite e delle prestazioni che non eccedono i valori previsti dall'articolo 2435-bis c.c., cioè non superano € 11.000.000,00 annui (v. art. 5 bis c. 1 lett. l) d. lgs. 139/2015).

Si precisa che non tutte le società appartenenti a gruppi multinazionali con ricavi superiori a 750 milioni di euro sono tenute al deposito materiale del file presso il Registro delle Imprese italiano.

Le società italiane controllate da una Capogruppo residente in un altro Stato UE, ad esempio, secondo quanto previsto dalla norma nazionale, non devono depositare la Comunicazione.

Nella tabella seguente si propone uno schema riassuntivo relativo agli obblighi di comunicazione sulla base di alcuni scenari:

Soggetto Referente in Italia (Rif. Art. 5-ter, c. 1)	Inquadramento della Casistica (Presupposti strutturali e dimensionali)	Obbligo	Esonero di Equivalenza (Art. 5-quater)	Motivazione
Società Capogruppo Italiana (Lettera a)	Impresa madre ultima (apicale) con sede in Italia. Ricavi consolidati di gruppo > 750.000.000 € per ciascuno degli ultimi due esercizi consecutivi.	OBBLIGATA alla redazione e al deposito RI della comunicazione	NON APPLICABILE La società si trova già al vertice della catena in UE; deve adempiere direttamente in Italia.	Applicazione letterale e diretta della norma.
Impresa Autonoma Italiana (Lettera b)	Società che non fa parte di un gruppo con sede in Italia. Ricavi di esercizio > 750.000.000 € per ciascuno degli ultimi due esercizi consecutivi.	OBBLIGATA alla redazione e al deposito RI della comunicazione	NON APPLICABILE Soggetto nazionale autonomo e apicale.	Applicazione letterale e diretta da norma.

<p>Società Controllata Italiana (Lettera c)</p>	<p>Società residente in Italia controllata da una Capogruppo con sede in un Paese Terzo (extra-UE).</p> <p>Soglia: Ricavi consolidati di gruppo > 750.000.000 € per due esercizi consecutivi.</p>	<p>OBBLIGATA (Salvo attivazione dell'esonero)</p>	<p>APPLICABILE (Esonero Parziale)</p> <p>Esonerata dalla redazione della comunicazione se la Capogruppo extra-UE lo pubblica sul proprio sito (entro 12 mesi, per 5 anni).</p> <p>Adempimento residuo: La succursale deve depositare la medesima comunicazione al Registro delle Imprese italiano.</p>	<p>Se la multinazionale extra-UE non pubblica spontaneamente i dati a livello globale, l'obbligo si scarica sulla "figlia" europea. Se la casa madre adempie sul web in modo equivalente, la comunicazione va in ogni caso pubblicata nel Registro delle Imprese..</p>
---	--	--	--	--

<p>Succursale Italiana</p> <p>(Lettera d, numero 1) in presenza di gruppo Extra UE</p>	<p>Stabile organizzazione in Italia di una società estera facente parte di un gruppo con Capogruppo extra-UE.</p> <p>Condizione: Il gruppo non possiede alcuna società controllata (figlia) all'interno dell'UE.</p> <p>Soglia: Ricavi consolidati di gruppo > 750.000.000 € per due esercizi consecutivi.</p>	<p>OBBLIGATA</p> <p>(Salvo attivazione dell'esonero)</p>	<p>APPLICABILE (Esonero Parziale)</p> <p>Esonerata dalla redazione del report se la Capogruppo extra-UE lo pubblica sul proprio sito in modo equivalente.</p> <p>Adempimento residuo: La succursale deve depositare la medesima comunicazione al Registro delle Imprese italiano.</p>	<p>La norma introduce un meccanismo "di chiusura".</p> <p>L'obbligo di pubblicazione scatta in capo alla succursale italiana se l'impresa estera extra-UE che l'ha aperta fa parte di un gruppo la cui società controllante ultima non è soggetta al diritto di uno Stato membro dell'Unione Europea.</p> <p>La dicitura "del quale non fanno parte società controllate..." significa che il gruppo multinazionale opera nel territorio europeo/italiano esclusivamente tramite succursali (stabili organizzazioni), senza aver costituito società controllate dotate di propria personalità giuridica (es. S.p.A. o S.r.l.). Se la multinazionale extra-UE avesse avuto una società controllata in UE, l'obbligo di pubblicazione sarebbe ricaduto su quest'ultima (in base alla lettera c dello stesso articolo). Poiché la multinazionale non ha filiali societarie ma solo una succursale, il legislatore sposta l'obbligo direttamente sulla succursale per impedire che il gruppo</p>
--	---	--	---	---

				extra-UE operi in Europa evitando i controlli di trasparenza fiscale.
Succursale Italiana (Lettera d, numero 2) di società Extra UE	Stabile organizzazione in Italia di un'impresa autonoma con sede in un Paese Terzo (extra-UE). Soglia: Ricavi della casa madre extra-UE > 750.000.000 € per due esercizi consecutivi.	OBBLIGATA (Salvo attivazione dell'esonero)	APPLICABILE (Esonero Parziale) Esonerata dalla redazione del report se la casa madre extra-UE lo pubblica sul proprio sito in modo equivalente. Adempimento residuo: La succursale deve depositare la medesima comunicazione al Registro delle Imprese italiano.	

- **Nota di Pubblicazione Obbligatoria (Art. 5-sexies D.Lgs. 139/2015):** La comunicazione deve essere obbligatoriamente pubblicata anche sul sito internet della società (accesso gratuito, in lingua italiana o inglese) e rimanere accessibile per almeno 5 anni consecutivi. La pratica depositata al Registro delle Imprese deve esplicitamente dare conto di tale avvenuta pubblicazione tramite marcatura del flag dedicato (o annotazione nel Modello Note).

- **Esenzioni:** se la grande impresa o il gruppo è interamente "collocato" all'interno della giurisdizione fiscale italiana (assenza di società figlie o succursali all'estero), l'obbligo decade poiché l'imposizione è già interamente sotto il controllo di un unico Paese.
- **Sanzioni Amministrative (Art. 5-novies D.Lgs. 139/2015):** il mancato rispetto comporta sanzioni rilevanti:
 - Omesso deposito: sanzione da € 10.000 a € 50.000.
 - Tardivo deposito (entro 60 giorni): sanzione ridotta della metà (da € 5.000 a € 25.000). Oltre il 60° giorno l'adempimento è equiparato all'omissione.
 - Comunicazione infedele o incompleta: sanzione aumentata al doppio. Unioncamere potrà stipulare convenzioni con l'Agenzia delle Entrate per i controlli incrociati di veridicità.

Capitolo 3: LA COMUNICAZIONE CBCR

La comunicazione viene veicolata attraverso una pratica di Comunicazione Unica (ComUnica).

Per l'invio della comunicazione sulle imposte, è stata prevista una specifica configurazione del Modulo S2, all'interno del quale è stato aggiunto un nuovo riquadro.

Per inviare la comunicazione CBCR l'utente deve:

- valorizzare l'apposito "flag" che identifica l'adempimento come "Comunicazione sulle imposte sul reddito (CbCR)".
- indicare esplicitamente all'interno del riquadro la data di chiusura dell'esercizio di riferimento per permettere al sistema di verificare la tempestività del deposito.
- marcare il flag all'interno del riquadro per dare conto che la comunicazione è stata pubblicata anche nel sito internet della società
- assicurarsi che la pratica riguardi solo la comunicazione CbCR. Non è consentito compilare contestualmente altri riquadri del modulo S2 per modifiche anagrafiche o societarie
- allegare alla pratica lo specifico documento (CCR - Country by Country Reporting), in formato XHTML, conforme alla tassonomia prevista dal regolamento della Commissione Europea 2024/2952 (vedi capitolo 4)

La comunicazione al Registro Imprese deve avvenire entro dodici mesi dalla chiusura dell'esercizio di riferimento.

- **Modalità di compilazione specifica in ComUnica:** l'istanza deve essere presentata compilando il Modulo S2 ai riquadri A (Estremi iscrizione) e B (Estremi dell'atto), valorizzando il **codice forma atto "C – COMUNICAZIONE"**.
- **Codice Atto e Data Atto:** nella compilazione della pratica va prenotato il **codice-atto A99**. La data-atto coincide con la data della firma della comunicazione allegata (è accettata anche la data dell'invio telematico).

- **Codifica dell'Allegato:** l'allegato obbligatorio deve recare tassativamente il nuovo codice tipo documento "**CCR**" (Comunicazione informazioni imposta sul reddito CbCR).
- **Specifiche di Firma:** il file iXBRL deve essere firmato digitalmente con estensione .p7m e **deve sempre essere sottoscritto dall'amministratore della società**. Non sono ammessi formati PDF.
- **Esclusività:** oltre al Modulo S2 "base" (riquadri A, B e 33), è vietata la compilazione di qualsiasi altro riquadro o l'allegazione di moduli societari/intercalari (es. S3, S5, S, UL, INT.P, etc.). Se non rispettata, la pratica viene respinta dal sistema informatico e non perviene all'ufficio. E' ammesso l'utilizzo del modulo XX Note, ad esempio per consentire la delega al professionista o per raccogliere la dichiarazione di mancata collaborazione da parte degli amministratori della capogruppo (art. 5-ter, comma 4 D.L. 128/2024).

Per la comunicazione CbCR è previsto il pagamento dei diritti di segreteria e dell'imposta di bollo pari a:

- diritti di segreteria: 60 Euro
- imposta di bollo: 65 Euro

Capitolo 4: Il documento da allegare alla pratica

Il documento da allegare alla pratica deve rispettare rigorosamente la tassonomia pubblicata nel regolamento di esecuzione 2024/2952 della Commissione Europea.

Il file deve presentare l'estensione .html o .xhtml e superare i controlli di validazione dello schema definito nel regolamento citato.

Sulla base del modello comune europeo, il documento allegato deve essere strutturato in più sezioni:

- Sezione 1 - Informazioni Generali: Nome capogruppo, esercizio di riferimento, valuta e scelta tra "Opzione Fiscale" (dati basati su report DAC4) o "Opzione Contabile" (dati basati su principi IFRS/OIC).
- Sezione 2 - Dati Quantitativi: Prospetto riepilogativo di ricavi, utili, imposte (pagate e maturate), riserve e numero di dipendenti, suddivisi per singola giurisdizione fiscale (Stati UE e Paesi in Blacklist) o in forma aggregata per gli altri Paesi.
- Sezione 3 - Lista delle Imprese Figlie: Elenco nominativo di tutte le entità incluse nel consolidamento stabilite in ciascuna giurisdizione.
- Sezione 4 - Omissioni: Sezione opzionale (non prevista dal legislatore italiano).
- Sezione 5 - Giustificazioni: Nota descrittiva per spiegare eventuali discrepanze rilevanti tra imposta maturata e versata.

Capitolo 5: Strumenti per la compilazione della pratica

Alla pratica telematica si applicano controlli bloccanti in fase di acquisizione, ossia prima della ricezione e protocollazione della medesima al registro delle imprese.

Tali controlli sono applicati su tutte le istanze telematiche predisposte con i software messi a disposizione dalle varie software house.

La pratica telematica può essere predisposta ed inviata attraverso il portale “Depositi e Istanze REgistro Imprese (DIRE)”, l’ambiente di compilazione messo a disposizione dal Sistema Camerale, o attraverso altre soluzioni software di mercato aggiornate con l’ultima versione delle specifiche tecniche ministeriali (vers. 7.09).

Le società hanno inoltre la facoltà di redigere l'allegato pCbCR in lingua italiana o in lingua inglese (lingua della finanza internazionale); in quest'ultimo caso, il file iXBRL conterrà i testi in inglese, fermo restando l'obbligo di compilare in lingua italiana la restante modulistica della pratica camerale.

Capitolo 6: Scadenze e sanzioni

Il decreto legislativo 128/2024, prevede che in caso di ritardata comunicazione, o di omessa comunicazione o di non veridicità rilevante dei dati comunicati al Registro Imprese, sia prevista una sanzione amministrativa per gli amministratori della società secondo quanto disposto dalla legge di stabilità 2016.

In particolare:

- se il deposito avviene entro sessanta giorni dalla scadenza del termine prescritto (12 mesi dalla chiusura dell’esercizio finanziario), agli amministratori è applicata la sanzione amministrativa pecuniaria ridotta della metà.
- il deposito successivo al sessantesimo giorno dalla scadenza del termine prescritto è equiparato al mancato deposito.
- quando la comunicazione depositata presso l’ufficio del Registro delle Imprese ove è collocata la sede della società o della succursale contiene fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omette fatti materiali rilevanti, agli amministratori della società o dell’impresa è applicata la sanzione aumentata al doppio.

Capitolo 7: Controlli in fase di invio e acquisizione

Come previsto nelle specifiche tecniche ministeriali già menzionate, si riporta di seguito una sintesi dei controlli bloccanti previsti in fase di acquisizione della pratica:

- **esclusività dell'adempimento:** oltre ai dati riferiti agli “estremi della pratica”, il nuovo riquadro CBCR non può essere compilato contestualmente ad altri riquadri del modulo S2 (e viceversa, ossia in caso di compilazione di altri riquadri, non può essere valorizzato il nuovo riquadro CBCR);
- **l'allegato è obbligatorio;**
- **estensione del documento:** il formato del documento deve essere .XHTML o .HTML
- **la firma digitale (CADES)** apposta alla pratica e al documento allegato deve essere valida;
- **corrispondenza tra firmatario della pratica e dichiarante** della distinta ComUnica

Link utili

- **Decreto Legislativo 4 settembre 2024, n. 128** - *“Attuazione della direttiva (UE) 2021/2101 del Parlamento europeo e del Consiglio del 24 novembre 2021, 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.”* ([clicca qui](#));
- **Direttiva (UE) 2021/2101 del Parlamento europeo e del Consiglio del 24 novembre 2021** *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* ([clicca qui](#))
- **Regolamento di esecuzione (UE) 2024/2952 della Commissione, del 29 novembre 2024**, *che stabilisce un modello comune e formati elettronici di comunicazione ai fini dell’applicazione della direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda le informazioni da fornire nelle comunicazioni delle informazioni sull’imposta sul reddito* ([clicca qui](#))