

L'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE CON RIFERIMENTO ALLA COMUNICAZIONE SULLE IMPOSTE SUL REDDITO (CBCR - COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING) AI SENSI DEL D.LGS. 139/2015

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente Documento di Ricerca ha lo scopo di fornire alle Associate indicazioni utili circa le attività richieste al revisore relativamente alla dichiarazione di cui all'art. 5-octies del D.Lgs. n. 139 del 18 agosto 2015 (nel seguito, il "**D.Lgs. 139/2015**") sulla comunicazione sulle imposte sul reddito predisposta ai sensi dell'art. 5-quinquies del medesimo decreto (nel seguito, la "**Comunicazione CBCR**" o "**Country-By-Country Reporting**"). L'art. 5-octies del D.Lgs. 139/2015 richiede infatti al soggetto incaricato della revisione legale di verificare l'eventuale sussistenza dell'obbligo di redigere la citata comunicazione e l'avvenuta predisposizione e pubblicazione della stessa da parte degli amministratori, nonché di formulare la dichiarazione di cui all'art. 5-octies nella relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010, come da ultimo modificato dal decreto legislativo 9 febbraio 2026, n. 28 (nel seguito, il "**D.Lgs. 28/2026**").

Tali indicazioni sono fornite in attesa che le modifiche normative in questione vengano recepite nell'ambito dei Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia).

2. NORMATIVA DI RIFERIMENTO

2.1. Normativa europea e nazionale

La Direttiva (UE) 2021/2101 (nel seguito, la "**Direttiva CBCR**") ha modificato la Direttiva 2013/34/UE (c. d. "**Direttiva Accounting**") introducendo un obbligo di *Country-By-Country Reporting* in capo a determinate imprese e succursali. La Direttiva CBCR ha previsto un recepimento da parte degli Stati membri entro il 22 giugno 2023.

Il legislatore nazionale ha recepito la Direttiva CBCR con il decreto legislativo 4 settembre 2024, n. 128 (nel seguito, il "**D.Lgs. 128/2024**") che ha introdotto il nuovo Capo I-bis nel D.Lgs. 139/2015¹.

¹ Per completezza, si ricorda che l'adempimento introdotto dal D.Lgs. 128/2024 si affianca e non sostituisce l'obbligo del c.d. CBCR fiscale ex DAC 4, dovuto all'Agenzia delle Entrate e non destinato alla pubblicazione.

2.2. Ambito di applicazione e contenuto della Comunicazione CBCR

L'art. 5-ter, comma 1, del D.Lgs. 139/2015, come modificato per l'attuazione della Direttiva CBCR, stabilisce che sono tenute a redigere e pubblicare la Comunicazione CBCR:

- a) le società capogruppo con ricavi consolidati che, alla data di chiusura del bilancio consolidato, eccedono, per ciascuno dei due ultimi esercizi consecutivi, l'importo di 750.000.000 di euro;
- b) le società autonome con ricavi che, alla data di chiusura del bilancio, eccedono, per ciascuno dei due ultimi esercizi finanziari consecutivi, l'importo di 750.000.000 di euro;
- c) le società controllate da imprese capogruppo di un paese terzo e incluse nel perimetro di consolidamento di queste, con ricavi su base consolidata, così come determinati dalla legislazione ad esse applicata, che alla data di chiusura del bilancio consolidato, eccedono, per ciascuno dei due ultimi esercizi consecutivi, l'importo di 750.000.000 di euro;
- d) le succursali, qualora le imprese che le abbiano aperte siano: 1) parte di un gruppo del quale non fanno parte società controllate da una impresa capogruppo di un paese terzo i cui ricavi consolidati risultanti dal bilancio consolidato, alla data di chiusura, eccedono per ciascuno dei due ultimi esercizi consecutivi un importo complessivo di 750.000.000 di euro, oppure, 2) imprese autonome con ricavi risultanti dal bilancio consolidato che, alla data di chiusura del bilancio, eccedono, per ciascuno dei due ultimi esercizi consecutivi un importo complessivo di 750.000.000 di euro².

L'art. 5-quinquies del D.Lgs. 139/2015 individua le informazioni che le imprese devono

² L'art. 5-quater del D.Lgs. 139/2015 prevede che gli obblighi di cui all'art. 5-quinquies non si applicano: a) ai soggetti destinatari delle 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 2013/36/UE; b) alle società capogruppo e loro partecipate, se esse, comprese le loro succursali, sono stabilite o hanno una sede fissa di attività economica o un'attività economica permanente nel territorio di un unico Stato membro e in nessun'altra giurisdizione fiscale; c) alle società autonome se esse, comprese le loro succursali, sono stabilite o hanno una sede fissa di attività economica o un'attività economica permanente nel territorio di un unico Stato membro e in nessun'altra giurisdizione fiscale; d) alle società controllate da una impresa capogruppo di un paese terzo se quest'ultima redige una comunicazione sulle imposte sul reddito equivalente a quella di cui all'articolo 5-quinquies e sono soddisfatti tutti i seguenti requisiti: 1) la comunicazione è resa accessibile al pubblico gratuitamente e in un formato elettronico di comunicazione leggibile meccanicamente sia sul sito internet della impresa capogruppo sia su quello della società controllata, entro dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio dell'esercizio per il quale è redatta; 2) la comunicazione è redatta in almeno una delle lingue ufficiali dell'Unione europea, fermo quanto previsto dall'articolo 5-sexies, comma 1, lettera b), secondo periodo; 3) nella comunicazione sono indicati il nome e la sede legale della società controllata; 4) gli amministratori della società controllata adempiono agli obblighi di pubblicazione di cui all'articolo 5-sexies; e) alle succursali se l'impresa autonoma di un paese terzo che ha aperto la succursale o l'impresa capogruppo nel cui bilancio è consolidata l'impresa che ha aperto la succursale redige una comunicazione sulle imposte sul reddito equivalente a quella di cui all'articolo 5-quinquies e sono soddisfatti tutti i seguenti requisiti: 1) la comunicazione è resa accessibile al pubblico gratuitamente e in un formato elettronico di comunicazione leggibile meccanicamente sia sul sito internet della impresa capogruppo sia su quello della società controllata, entro dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio dell'esercizio per il quale è redatta; 2) la comunicazione è redatta in almeno una delle lingue ufficiali dell'Unione europea, fermo quanto previsto dall'articolo 5-sexies, comma 1, lettera b), secondo periodo; 3) nella comunicazione sono indicati il nome e la sede legale della succursale; 4) gli amministratori della succursale adempiono agli obblighi di pubblicazione di cui all'articolo 5-sexies.

fornire con la Comunicazione CBCR.

2.3. Responsabilità della predisposizione e deposito/pubblicazione della Comunicazione CBCR

L'art. 5-septies del D.Lgs. 139/2015 specifica che la responsabilità di garantire che la Comunicazione CBCR sia redatta e pubblicata in conformità alla legge compete agli amministratori della società i quali, nell'adempimento dei loro obblighi, devono agire secondo criteri di professionalità e diligenza. Inoltre, la norma prevede che l'organo di controllo, nell'ambito dello svolgimento delle funzioni ad esso attribuite dall'ordinamento, sia responsabile di vigilare sull'osservanza delle disposizioni stabilite dal Capo I-bis del D.Lgs. 139/2015 e ne riferisce nella relazione annuale all'assemblea.

La Comunicazione CBCR deve essere:

- I) depositata a cura degli amministratori dell'impresa presso l'ufficio del registro delle imprese ove è collocata la sede o la stabile rappresentanza;
- II) pubblicata sul sito internet dell'impresa obbligata ai sensi dell'art. 5-ter, comma 1, garantendone l'accesso gratuito (cfr. art. 5-sexies, D.Lgs. 139/2015),

entro dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio cui si riferisce.

2.4. Il ruolo del revisore legale nel D.Lgs. 139/2015

Con riguardo all'attività richiesta al revisore, l'art. 5-octies del D.Lgs. 139/2015 in materia di *"Dichiarazione del revisore legale"* prevede quanto segue:

"1. Il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti delle società di cui al comma 1 dell'articolo 5-ter, verifica:

a) il ricorrere o meno dell'obbligo di redigere la comunicazione 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 comunicazione di cui all'articolo 5-quinquies se la relazione di cui al comma 2 già lo prevede.

2. Il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale di cui al comma 1 riporta, nella relazione di cui all'articolo 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39, un'attestazione circa quanto previsto dalle lettere a) e b) del comma 1".

Inoltre, ai sensi della lettera g-bis) dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010, come da ultimo modificata dall'art. 6, comma 1 del D.lgs. 28/2026 *"la relazione di revisione del bilancio d'esercizio delle imprese di cui all'articolo 5-ter, comma 1, del decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139"* comprende anche: *"l'attestazione circa l'eventuale sussistenza dell'obbligo di redigere la comunicazione di cui all'articolo 5-quinquies del medesimo decreto legislativo a partire dall'esercizio finanziario precedente a quello sul cui bilancio è chiamato a esprimere un giudizio e circa l'avvenuta predisposizione e pubblicazione di tale comunicazione da parte degli amministratori"*.

Pertanto, in sintesi, la lett. g-bis) dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010, prevede espressamente che per le sole imprese di cui all'art. 5-ter, comma 1 del D.Lgs. 139/2015, il
revisore

legale debba inserire nella propria relazione di revisione del bilancio d'esercizio³:

- a) una dichiarazione circa l'eventuale sussistenza dell'obbligo di redigere la comunicazione di cui all'articolo 5-quinquies del medesimo decreto a partire dall'esercizio finanziario precedente a quello sul cui bilancio è chiamato ad esprimere un giudizio e,
- b) una dichiarazione circa l'avvenuta predisposizione di tale comunicazione da parte degli amministratori e la sua pubblicazione.

Al riguardo, la Relazione Illustrativa al D.Lgs. 28/2026 chiarisce che la dichiarazione del revisore viene inserita esclusivamente nella relazione di revisione del bilancio d'esercizio, e non anche in quella sul bilancio consolidato (ove redatto). Tale considerazione risulta infatti coerente con l'impostazione della Direttiva CBCR in quanto: *"(i) l'ambito di applicazione della rendicontazione paese per paese non coincide con quello relativo alla predisposizione del bilancio consolidato; (ii) la comunicazione della rendicontazione paese per paese è separata dalla relazione sulla gestione consolidata del gruppo. Diversamente, si determinerebbe una duplicazione non necessaria dell'attestazione del revisore in due relazioni"*.

Inoltre, la stessa Relazione Illustrativa specifica che la dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lett. g-bis), *"è rilasciata dal revisore legale esclusivamente in relazione alle imprese obbligate che rientrano nei limiti dimensionali di cui all'articolo 5-ter, comma 1, del decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139 e che non beneficiano delle esenzioni previste dall'articolo 5-quater del medesimo decreto"*.

2.5 Entrata in vigore delle disposizioni

L'art. 3 del D.Lgs. 128/2024 stabilisce che le disposizioni ivi contenute si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio il 22 giugno 2024 o dopo tale data.

Considerando che l'art. 5-sexies del D.Lgs. 139/2015 richiede la pubblicazione della Comunicazione CBCR entro dodici mesi dalla chiusura dell'esercizio cui si riferisce, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare la prima comunicazione riguarderà l'esercizio avente inizio il 1° gennaio 2025 e sarà pubblicata entro il 31 dicembre 2026. Al riguardo, ai fini della verifica del superamento delle soglie previste dall'art. 5-ter del D.Lgs. 139/2015, i primi due esercizi da considerare sono il 2024 e il 2025⁴.

³ L'allegato 3 del presente Documento di Ricerca riporta altresì un esempio di paragrafo da inserire nella relazione di revisione, relativo alla situazione in cui il revisore non sia in grado di acquisire evidenze appropriate per verificare la sussistenza dell'obbligo di redigere la Comunicazione CBCR.

⁴ Con riguardo al calcolo degli esercizi finanziari rilevanti ai fini dell'entrata e dell'uscita delle imprese dall'obbligo di predisposizione della Comunicazione CBCR, si richiama il Considerando 11 della Direttiva CBCR, che prevede quanto segue: *"I gruppi multinazionali e, se del caso, determinate imprese autonome, dovrebbero rendere accessibile al pubblico la comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito se esse superano una determinata dimensione, in termini di importo dei ricavi, nell'arco di due esercizi consecutivi, in funzione dei ricavi consolidati del gruppo o dei ricavi dell'impresa autonoma. Per simmetria, tale obbligo dovrebbe cessare di applicarsi qualora tali ricavi cessino di superare l'importo pertinente nell'arco di due esercizi consecutivi. In tali casi, il gruppo multinazionale o l'impresa autonoma dovrebbe restare soggetto all'obbligo di presentare una comunicazione sul primo esercizio successivo all'ultimo esercizio nel corso del quale i suoi ricavi hanno superato l'importo pertinente. Tale gruppo multinazionale o impresa autonoma dovrebbe essere soggetto all'obbligo di comunicazione nuovamente quando i suoi ricavi hanno superato di nuovo l'importo pertinente per un periodo di due esercizi consecutivi"*.

Per quanto riguarda il revisore legale, la nuova lett. g-bis) dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 richiede la dichiarazione circa l'obbligo o meno di redigere la Comunicazione CBCR da parte delle imprese a partire dall'esercizio finanziario precedente a quello sul cui bilancio il revisore è chiamato ad esprimere un giudizio.

Pertanto, in merito alla tempistica di pubblicazione della relazione del revisore legale in cui sarà contenuta per la prima volta la dichiarazione di cui alla nuova lett. g-bis) di cui sopra, si veda la seguente tabella:

Entrata in vigore della disposizione normativa	Data di apertura dell'esercizio finanziario	Data di chiusura dell'esercizio finanziario	Termine di pubblicazione della Comunicazione CBCR	Dichiarazione del revisore
Esercizi finanziari aventi inizio il 22 giugno 2024 o dopo tale data	01/07/2024	30/06/2025	30/06/2026	Relazione di revisione sul bilancio chiuso al 30/06/2026
	01/10/2024	30/09/2025	30/09/2026	Relazione di revisione sul bilancio chiuso al 30/09/2026
	01/01/2025	31/12/2025	31/12/2026	Relazione di revisione sul bilancio chiuso al 31/12/2026
	01/04/2025	31/03/2026	31/03/2027	Relazione di revisione sul bilancio chiuso al 31/03/2027

Alla luce di quanto sopra, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare le prime dichiarazioni ai sensi della nuova lett. g-bis) dell'art 14 del D.Lgs. 39/2010 saranno contenute nelle relazioni di revisione dei bilanci di esercizio relativi all'esercizio finanziario chiuso il 31 dicembre 2026 e pubblicate dopo tale data, essendo l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2026 quello successivo al primo in cui l'impresa è tenuta ad applicare la normativa di riferimento per la prima volta. Con riferimento, invece, alle imprese con esercizio sociale chiuso al 30 giugno, la prima relazione di revisione conforme alla nuova disciplina riguarderà l'esercizio chiuso il 30 giugno 2026.

Negli esercizi successivi a quello di prima applicazione della normativa, la dichiarazione del revisore legale sarà contenuta nella relazione di revisione del bilancio dell'esercizio successivo a quello a cui la Comunicazione CBCR fa riferimento, secondo la medesima scansione temporale prevista per la prima applicazione della normativa, riepilogata nella tabella che precede.

3. ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE

3.1. Obiettivi del revisore legale con riferimento alla Comunicazione CBCR

Alla luce della normativa sopra individuata, gli obiettivi del revisore con riguardo alla Comunicazione CBCR sono i seguenti:

- a) riscontrare che la società sia obbligata a redigere la Comunicazione CBCR con riferimento all'esercizio finanziario precedente a quello su cui è chiamato a esprimere un giudizio e, in tal caso, che tale comunicazione sia stata redatta dagli amministratori e pubblicata dagli stessi;
- b) formulare la dichiarazione circa quanto previsto dalla lettera a) precedente nella relazione di revisione del bilancio d'esercizio emessa ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010.

Al riguardo, la dichiarazione del revisore legale di cui al punto b) che precede non costituisce l'espressione di un giudizio professionale in merito alla completezza e accuratezza delle informazioni fornite nella Comunicazione CBCR e sulle relative modalità di presentazione e pertanto non è destinata a fornire alcuna forma di *assurance* su tali aspetti.

Tale dichiarazione, infatti, ha l'obiettivo di evidenziare solo l'esistenza e l'avvenuta pubblicazione della comunicazione sulle imposte sul reddito, esulando dalle responsabilità del revisore la verifica del suo contenuto e del formato di presentazione previsti dalla normativa di riferimento.

Inoltre, al revisore non è richiesto di verificare le condizioni di accessibilità indicate nell'art. 5-sexies del D.Lgs. 139/2015. In particolare, il revisore non deve svolgere procedure finalizzate a verificare se l'accesso alla comunicazione sulle imposte sul reddito disponibile sul sito internet dell'impresa sia gratuito o se la stessa comunicazione sia disponibile al pubblico per un periodo di cinque anni consecutivi dalla prima pubblicazione. Parimenti il revisore non deve svolgere procedure finalizzate a verificare che le modalità per l'accesso e l'estrazione dei dati relativi alla comunicazione sulle imposte sul reddito depositata presso l'ufficio delle imprese da parte dei soggetti terzi non comportino oneri di qualunque natura più gravosi rispetto a quanto previsto per i dati di bilancio.

3.2. Le procedure di verifica

Qui di seguito sono illustrate le procedure che il revisore legale svolge per il raggiungimento degli obiettivi di cui al precedente paragrafo [3.1.].

Il revisore, durante la fase di pianificazione:

- a) nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, acquisisce una comprensione:
 - (i) del contenuto del D.Lgs. 139/2015 riguardante la Comunicazione CBCR;
 - (ii) delle analisi effettuate e delle considerazioni formulate dall'impresa per stabilire se sussistono o meno le condizioni in virtù delle quali l'impresa stessa è tenuta a redigere e pubblicare la Comunicazione CBCR;

- b) ottiene informazioni dalla direzione circa la modalità e tempistica di messa a disposizione della Comunicazione CBCR qualora l'impresa sia soggetta all'obbligo di redazione e pubblicazione di tale comunicazione.

Per acquisire una comprensione del contenuto del D.Lgs. 139/2015 riguardante la Comunicazione CBCR e delle considerazioni formulate dall'impresa per stabilire se sussistono o meno le condizioni in virtù delle quali la stessa è tenuta a redigere e pubblicare tale comunicazione, il revisore può:

- avvalersi della comprensione già acquisita relativamente al settore dell'impresa, al quadro regolamentare e ad altri fattori esterni;
- svolgere indagini presso la direzione in merito a quanto previsto dal D.Lgs. 139/2015;
- aggiornare la conoscenza delle norme di legge identificate come applicabili;
- svolgere indagini presso la direzione sulle direttive e procedure dell'impresa aventi ad oggetto la Comunicazione CBCR, inclusa la raccolta delle informazioni necessarie relative alle imprese partecipate, ove esistenti e pertinenti ai fini della comunicazione.

Il revisore comunica alla direzione le proprie aspettative in merito alla tempistica di ottenimento della Comunicazione CBCR, nella versione pubblicata e resa accessibile secondo le modalità di cui all'art. 5-sexies del D.Lgs. 139/2015. La lettera di incarico può fare riferimento a tali aspetti e chiarire le responsabilità della direzione, e in particolare degli amministratori.

Il revisore, tenendo conto delle informazioni ottenute nell'ambito dell'acquisizione della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera:

- a) acquisisce le considerazioni formulate dall'impresa in ordine al suo assoggettamento agli obblighi di redazione della Comunicazione CBCR e le informazioni a supporto di tali considerazioni;
- b) analizza criticamente le informazioni di cui al precedente punto a) e discute con la direzione e con gli organi di *governance* l'applicabilità della normativa di riferimento all'impresa. Per esempio, in presenza di società controllate da una impresa capogruppo di un paese terzo di cui all'art. 5-quater, co. 1, lett. d), del D.Lgs. 139/2015, le considerazioni e gli elementi informativi forniti dall'impresa potranno riguardare l'evidenza che i requisiti richiesti nell'art. 5-quater del D.Lgs. 139/2015 siano rispettati;
- c) conclude se l'impresa sia assoggettata alla normativa di riferimento e, in tale caso, ottiene copia della Comunicazione CBCR predisposta dagli amministratori;
- d) verifica che, entro dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio dell'esercizio per il quale è redatta, la Comunicazione CBCR:
 - sia stata depositata a cura degli amministratori presso l'ufficio del registro delle imprese ove è collocata la sede o la stabile rappresentanza;

- sia stata pubblicata, in lingua italiana o nella lingua comunemente utilizzata negli ambiti di finanza internazionale, sul sito internet dell'impresa tenuta a redigerla.

La verifica della pubblicazione della Comunicazione CBCR sul sito internet dell'impresa potrà, ad esempio, consistere nell'acquisizione, entro la scadenza prevista dalla normativa di riferimento per la pubblicazione, della copia della schermata della sezione del sito ove tale comunicazione è stata collocata.

3.3. Relazione di revisione

L'obbligo di formulazione della dichiarazione sulla Comunicazione CBCR è assolto nella relazione di revisione del bilancio d'esercizio in un paragrafo specifico collocato all'interno della sezione separata della relazione di revisione *"Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari"*, secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700.

Qualora il revisore assolva, oltre alla dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lett. g-bis), del D.Lgs. 39/2010, anche altri obblighi di reportistica, la sezione *"Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari"* può contenere, ove pertinente, uno o più sottotitoli che descrivono il contenuto del paragrafo o dei paragrafi sui diversi obblighi di reportistica. Gli Allegati 1, 2 e 3 contengono esempi di paragrafi di dichiarazione sulla Comunicazione CBCR in cui è presentato un possibile ordine dei paragrafi da seguire all'interno di tale sezione *"Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari"*.

Il paragrafo specifico contiene:

- a) la descrizione delle responsabilità degli amministratori per la verifica del ricorrere dell'obbligo di redazione nonché per la predisposizione e pubblicazione della comunicazione sulle imposte sul reddito in conformità alla normativa di riferimento;
- b) la descrizione delle procedure svolte dal revisore finalizzate alla formulazione della dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lett. g-bis), del D.Lgs. 39/10;
- c) la dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lett. g-bis), del D.Lgs. 39/2010;
- d) l'indicazione che non è responsabilità del revisore la verifica della conformità della Comunicazione rispetto al contenuto previsto dall'art. 5-quinquies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015, del formato utilizzato, e delle condizioni di accessibilità indicate nell'art. 5-sexies del D.Lgs. 139/2015, ove pertinente.

Un'esemplificazione del paragrafo da inserire nella relazione di revisione del bilancio qualora l'impresa soggetta agli obblighi di cui all'art. 5-ter del D.Lgs. 139/2015 abbia predisposto e pubblicato la Comunicazione CBCR è riportata nell'**Allegato 1**.

Qualora, all'esito delle procedure poste in essere, il revisore riscontri la mancata predisposizione della Comunicazione CBCR a cura dell'impresa soggetta agli obblighi di cui all'art. 5-ter del D.Lgs. 139/2015 e la conseguente mancata pubblicazione ovvero riscontri la ritardata pubblicazione della Comunicazione CBCR, egli indica tale circostanza nel paragrafo specifico della relazione di revisione.

L'indicazione di cui al punto d) che precede non è pertinente e quindi non è inserita nella relazione di revisione qualora l'impresa, pur rientrando nell'ambito di applicazione della normativa di riferimento, non abbia predisposto la Comunicazione CBCR e, conseguentemente, non l'abbia pubblicata. Qualora, invece, la Comunicazione sia stata predisposta ma non pubblicata (oppure pubblicata in ritardo), l'indicazione di cui al punto d) è inserita nella relazione di revisione.

Un'esemplificazione del paragrafo da inserire nella relazione di revisione relativo a questa seconda ipotesi è riportata nell'**Allegato 2**.

Infine, qualora nello svolgimento della procedura di cui al precedente paragrafo 3.2, lett. a), relativa all'acquisizione delle considerazioni formulate dall'impresa in ordine al suo assoggettamento agli obblighi di redazione della Comunicazione CBCR e delle informazioni a supporto di tali considerazioni, il revisore non sia in grado di acquisire evidenze appropriate per verificare la sussistenza dell'obbligo di redigere la Comunicazione CBCR da parte di società italiana controllata da un'impresa capogruppo di paese terzo, si ritiene opportuno che la relazione di revisione riporti tale circostanza.

Un'esemplificazione del paragrafo da inserire nella relazione di revisione relativo a quest'ultima ipotesi è riportata nell'**Allegato 3**.

3.4. Attestazioni scritte

Nell'ambito delle attestazioni previste con riferimento alla revisione contabile del bilancio dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, il revisore chiede agli amministratori di fornire attestazioni scritte in merito alle proprie responsabilità relativamente a:

- a) valutazione svolta per stabilire se l'impresa sia obbligata a redigere e pubblicare la Comunicazione CBCR nel rispetto della normativa di riferimento e i risultati di tale valutazione;
- b) ove applicabile, redazione della Comunicazione CBCR in conformità a quanto previsto dalla normativa di riferimento, inclusa la completezza ed accuratezza delle informazioni ivi contenute e il formato di presentazione;
- c) messa a disposizione del revisore di tutte le informazioni di cui sono a conoscenza e che sono pertinenti ai fini della dichiarazione da rendere nella relazione di revisione del bilancio d'esercizio come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- d) deposito della Comunicazione CBCR presso l'ufficio del registro delle imprese ove è collocata la sede o la stabile rappresentanza e disponibilità della stessa sul sito internet, garantendone l'accesso gratuito, per un periodo di cinque anni consecutivi dalla prima pubblicazione, entro dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio dell'esercizio per il quale la comunicazione è redatta.

Si rimanda per utile riferimento al Documento di Ricerca Assirevi n. 251R (Revised) - Le attestazioni della Direzione.

3.5. Comunicazioni con i soggetti responsabili delle attività di governance e con la direzione e documentazione del lavoro svolto

Nel rispetto delle regole previste dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 260 e n. 265, il revisore comunica con i soggetti responsabili delle attività di governance e con la direzione i risultati emersi dallo svolgimento delle procedure poste in essere con riferimento alla Comunicazione CBCR.

Inoltre, il revisore include nella documentazione del lavoro predisposta ai fini della revisione contabile del bilancio, nel rispetto delle regole previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, le procedure poste in essere con riferimento alla Comunicazione CBCR e i relativi esiti.

Ottobre 2026

Elenco Allegati

Allegato 1 - Esempificazione di paragrafo della relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio qualora l'impresa soggetta agli obblighi di cui all'art. 5-ter del D.Lgs. 139/2015 abbia predisposto e pubblicato la Comunicazione CBCR.

Allegato 2 - Esempificazione di paragrafo della relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio qualora l'impresa soggetta agli obblighi di cui all'art. 5-ter del D.Lgs. 139/2015 non abbia predisposto né conseguentemente pubblicato la Comunicazione CBCR.

Allegato 3 - Esempificazione di paragrafo della relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio di società italiana controllata da un'impresa capogruppo di paese terzo qualora il revisore non sia in grado di acquisire evidenze appropriate per verificare la sussistenza dell'obbligo di redigere la Comunicazione CBCR.

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."

Allegato 1

Esemplificazione di paragrafo della relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio qualora l'impresa soggetta agli obblighi di cui all'art. 5-ter del D.Lgs. 139/2015 abbia predisposto e pubblicato la Comunicazione CBCR

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento:
 - giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – European Single Electronic Format);
 - giudizi e dichiarazione ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettere e), e-bis) ed e-ter), del D.Lgs. 39/2010 e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/1998;
 - dichiarazione sulla comunicazione sulle imposte sul reddito ai sensi dell'art. 5-octies del D.Lgs. 139/2015: la società è soggetta alla redazione e pubblicazione della comunicazione sulle imposte sul reddito e il revisore ha riscontrato che la società ha adempiuto a quanto previsto dalla normativa di riferimento.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio
(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 700B, *Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione (ESEF - EUROPEAN SINGLE ELECTRONIC FORMAT).*]

[inserire il paragrafo ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettere e), e-bis) ed e-ter), del D.Lgs. 39/2010 e ai sensi dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/1998⁵.]

Dichiarazione ai sensi dell'art. 5-octies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015

Gli Amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la verifica del ricorrere dell'obbligo di redazione della comunicazione sulle imposte sul reddito di cui all'art. 5-quinquies del D.Lgs. 139/2015 [in caso di società controllata di un'impresa capogruppo di un paese terzo, aggiungere: "*relativa alla propria capogruppo [XYZ – inserire la denominazione dell'impresa capogruppo di paese terzo] secondo le modalità previste dall'art. 5-ter, comma 3, del medesimo decreto*"] (di seguito "Comunicazione CBCR"), nonché per la relativa predisposizione e pubblicazione.

In qualità di soggetto incaricato di effettuare la revisione legale del bilancio d'esercizio, ai sensi dell'art. 5-octies, comma 1, del D.Lgs. 139/15 il nostro lavoro è consistito nel verificare:

- a) il ricorrere o meno dell'obbligo di redigere la Comunicazione CBCR con riferimento all'esercizio finanziario precedente a quello su cui siamo chiamati a esprimere un giudizio;
- b) l'avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della Comunicazione CBCR;
- c) l'avvenuto deposito della Comunicazione CBCR a cura degli amministratori presso l'ufficio del registro delle imprese ove è collocata la sede della ABC S.p.A.;
- d) l'avvenuta pubblicazione, in lingua italiana/[inglese] (lingua comunemente utilizzata negli ambiti di finanza internazionale)], sul sito internet della ABC S.p.A.

⁵ Si veda l'esemplificazione del paragrafo contenuta nel Documento di Ricerca Assirevi n. 256R.

Non è nostra responsabilità verificare la conformità della Comunicazione CBCR rispetto al contenuto previsto dall'art. 5-quinquies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015, il formato utilizzato e le condizioni di accessibilità indicate nell'art. 5-sexies del D.Lgs. 139/2015.

Sulla base del lavoro svolto, dichiariamo che la ABC S.p.A. era obbligata a redigere la Comunicazione CBCR con riferimento all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1]⁶ e che tale Comunicazione CBCR è stata predisposta e pubblicata dagli Amministratori.

[Nome, Cognome e Firma del responsabile
dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

⁶ Si ricorda che il paragrafo sulla Dichiarazione ai sensi dell'art. 5-octies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015 viene inserito nella relazione di revisione al bilancio d'esercizio chiuso al [gg][mm][aa].

Allegato 2

Esemplificazione di paragrafo della relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio qualora l'impresa soggetta agli obblighi di cui all'art. 5-ter del D.Lgs. 139/2015 non abbia predisposto né conseguentemente pubblicato la Comunicazione CBCR

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento:
 - giudizi e dichiarazione ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettere e), e-bis) ed e-ter), del D.Lgs. 39/2010;
 - dichiarazione sulla comunicazione sulle imposte sul reddito ai sensi dell'art. 5-octies del D.Lgs. 139/2015: la società è soggetta alla redazione e pubblicazione della comunicazione sulle imposte sul reddito e il revisore ha riscontrato che la società non ha redatto tale comunicazione né ha conseguentemente provveduto alla sua pubblicazione.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio
(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

[inserire il paragrafo ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettere e), e-bis) ed e-ter), del D.Lgs. 39/2010⁷.]

Dichiarazione ai sensi dell'art. 5-octies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015

Gli Amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la verifica del ricorrere dell'obbligo di redazione della comunicazione sulle imposte sul reddito di cui all'art. 5-quinquies del D.Lgs. 139/2015 [in caso di società controllata di un'impresa capogruppo di un paese terzo, aggiungere: "*relativa alla propria capogruppo* [XYZ – inserire la denominazione dell'impresa capogruppo di paese terzo] *secondo le modalità previste dall'art. 5-ter, comma 3, del medesimo decreto*"] (di seguito "Comunicazione CBCR"), nonché per la relativa predisposizione e pubblicazione.

In qualità di soggetto incaricato di effettuare la revisione legale del bilancio d'esercizio, ai sensi dell'art. 5-octies, comma 1, del D.Lgs. 139/15 il nostro lavoro consiste nel verificare:

- a) il ricorrere o meno dell'obbligo di redigere la Comunicazione CBCR con riferimento all'esercizio finanziario precedente a quello su cui siamo chiamati a esprimere un giudizio;
- b) l'avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della Comunicazione CBCR;
- c) l'avvenuto deposito della Comunicazione CBCR a cura degli amministratori presso l'ufficio del registro delle imprese ove è collocata la sede della ABC S.p.A.;
- d) l'avvenuta pubblicazione, in lingua italiana o nella lingua comunemente utilizzata negli ambiti di finanza internazionale, sul sito internet della ABC S.p.A.

Sulla base del lavoro svolto, dichiariamo che la ABC S.p.A., pur essendo obbligata, non ha predisposto la Comunicazione CBCR con riferimento all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1]⁸.

⁷ Si veda l'esemplificazione del paragrafo contenuta nel Documento di Ricerca Assirevi n. 256R.

⁸ Si ricorda che il paragrafo sulla Dichiarazione ai sensi dell'art. 5-octies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015 viene inserito nella relazione di revisione al bilancio d'esercizio chiuso al [gg][mm][aa].

[Nome, Cognome e Firma del responsabile
dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

Allegato 3

Esemplificazione di paragrafo della relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio di società italiana controllata da un'impresa capogruppo di paese terzo qualora il revisore non sia in grado di acquisire evidenze appropriate per verificare la sussistenza dell'obbligo di redigere la Comunicazione CBCR

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico (società italiana controllata da un'impresa capogruppo di paese terzo).
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento:
 - giudizi e dichiarazione ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettere e), e-bis) ed e-ter), del D.Lgs. 39/2010;
 - dichiarazione sulla comunicazione sulle imposte sul reddito ai sensi dell'art. 5-octies del D.Lgs. 139/2015: situazione in cui il revisore non sia in grado di acquisire evidenze appropriate per verificare la sussistenza dell'obbligo di redigere la Comunicazione CBCR.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio
(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

[inserire il paragrafo ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettere e), e-bis) ed e-ter), del D.Lgs. 39/2010⁹.]

Impossibilità di rilasciare la dichiarazione ai sensi dell'art. 5-octies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015

Gli Amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la verifica del ricorrere dell'obbligo di redazione, della comunicazione sulle imposte sul reddito di cui all'art. 5-quinquies del D.Lgs. 139/2015 relativa alla propria capogruppo [XYZ – inserire la denominazione dell'impresa capogruppo di paese terzo] secondo le modalità previste dall'art. 5-ter, comma 3 del medesimo decreto (di seguito "Comunicazione CBCR"), nonché della relativa predisposizione e pubblicazione.

In qualità di soggetto incaricato di effettuare la revisione legale del bilancio d'esercizio, ai sensi dell'art. 5-octies, comma 1, del D.Lgs. 139/15 il nostro lavoro consiste nel verificare:

- a) il ricorrere o meno dell'obbligo di redigere la Comunicazione CBCR con riferimento all'esercizio finanziario precedente a quello su cui siamo chiamati a esprimere un giudizio;
- b) l'avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della Comunicazione CBCR;
- c) l'avvenuto deposito della Comunicazione CBCR a cura degli amministratori presso l'ufficio del registro delle imprese ove è collocata la sede della ABC S.p.A.;
- d) l'avvenuta pubblicazione, in lingua italiana o nella lingua comunemente utilizzata negli ambiti di finanza internazionale, sul sito internet della ABC S.p.A.

[frase da inserire solo qualora la Comunicazione CBCR sia stata predisposta e pubblicata: Non è nostra responsabilità verificare la conformità della Comunicazione CBCR rispetto al contenuto previsto dall'art. 5-quinquies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015, il formato utilizzato e le condizioni di accessibilità indicate nell'art. 5-sexies del D.Lgs. 139/2015.]

⁹ Si veda l'esemplificazione del paragrafo contenuta nel Documento di Ricerca Assirevi n. 256R.

Con riferimento alla verifica del ricorrere o meno dell'obbligo di redigere la Comunicazione CBCR, non ci sono state fornite evidenze appropriate che ci consentano di verificare il superamento, da parte di [denominazione dell'impresa capogruppo di paese terzo] della soglia dimensionale prevista dall'art. 5-ter, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 139/2015. Conseguentemente, non siamo stati in grado di svolgere la suddetta verifica con riferimento all'obbligo di redazione della Comunicazione CBCR ai sensi dall'art. 5-ter, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 139/2015, in capo alla ABC S.p.A..

Per effetto di quanto sopra, con riferimento all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1], non siamo in grado di rilasciare la dichiarazione prevista dall'art. 5-octies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015. Gli Amministratori ci hanno comunicato di aver predisposto e pubblicato la Comunicazione CBCR con riferimento all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1].

[(nel caso in cui la Comunicazione CBCR non sia stata predisposta dagli Amministratori, sostituire l'ultimo paragrafo con il seguente) Per effetto di quanto sopra, con riferimento all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1], non siamo in grado di rilasciare la dichiarazione prevista dall'art. 5-octies, comma 2, del D.Lgs. 139/2015. Gli Amministratori ci hanno comunicato di non aver predisposto la Comunicazione CBCR con riferimento all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1].]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile
dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]