



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 29 Maggio 2024

PATRIMONIO E TRUST

Regime di tassazione delle liberalità indirette e informali

di **Angelo Ginex**

CASI OPERATIVI

Tassazione di partecipazioni in società estera

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Credito d'imposta per l'acquisto di prodotti riciclati: criteri di applicazione e fruizione

di **Debora Reverberi**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma dei redditi diversi derivanti da terreni ricevuti per donazione

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

DIRITTO SOCIETARIO

Enti locali: la relazione del revisore al rendiconto

di **Manuela Sodini**

DIRITTO SOCIETARIO

La Rendicontazione e i Principi di rendicontazione di sostenibilità

di **Andrea Onori**

Regime di tassazione delle liberalità indirette e informali

di **Angelo Ginex**

Circolari e Riviste

PATRIMONI, FINANZA E INTERNAZIONALIZZAZIONE

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora



La Corte di Cassazione, con sentenza n. 7442/2024, ha fornito importanti chiarimenti sul regime di tassazione delle “liberalità diverse dalle donazioni formali”. La pronuncia indicata ha suscitato molto interesse tra gli operatori del diritto, poiché ha escluso la sussistenza di un “generalizzato” obbligo di tassazione di tutte le donazioni indirette, evidenziando altresì alcuni concetti fondamentali in ambito civilistico. Nel condurre l’analisi della pronuncia citata in un’ottica di più ampio respiro, saranno proprio questi ultimi, e in particolare i chiarimenti offerti dalle Sezioni Unite con sentenza n. 18725/2017, a porre le basi delle considerazioni conclusive.

Elementi di donazione formale e liberalità indirette

Gli atti gratuiti in senso stretto realizzano un’attribuzione patrimoniale (o anche di un diritto personale di godimento o di credito) a beneficio di una parte, senza sopportare il relativo sacrificio, in virtù di un interesse economico del disponente o dell’obligato (che non abbia, evidentemente, fondamento in una controprestazione)[\[1\]](#). A seconda dei casi, tali atti realizzano funzioni di godimento di beni (comodato) o di prestazione di servizi (mandato e deposito) attraverso obbligazioni di fare.

Invece, nel caso delle liberalità in genere manca in capo al disponente il suddetto interesse economico, dacché nella “*donazione formale*”, che è una liberalità tipica, il donante persegue un interesse non patrimoniale. Quest’ultima, infatti, realizza una “*funzione di attribuzione stabile di diritti su beni*”, che nessun contratto gratuito può avere.

Entrando più nello specifico, la donazione, ai sensi dell’articolo 769, cod. civ., è il contratto con il quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l’altra disponendo a favore di questa di un suo diritto ovvero assumendo verso la stessa un’obbligazione. Tale atto si caratterizza per tutta una serie di elementi: il carattere patrimoniale dell’arricchimento procurato al donatario; la predeterminazione del vantaggio del donatario nell’arricchimento; lo spirito di liberalità; la forma solenne; l’inammissibilità di un preliminare; la rilevanza dell’errore sui motivi; l’oggetto deve concernere soltanto beni presenti e di proprietà del donante; l’assoggettamento all’azione di riduzione; l’assoggettamento a collazione; l’assoggettamento a revocazione per

ingratitude e sopravvenienza di figli.

Ai sensi dell'articolo 793, cod. civ., inoltre, la donazione può anche essere modale, laddove il modo è un'obbligazione di dare, di fare o di non fare, a carico del donatario e a vantaggio del donante, di un terzo o di terzi, determinati dal donante o eventualmente da determinarsi (a opera del donatario o di un soggetto appositamente designato dalle parti), entro una categoria di soggetti prestabilita dal donante^[2].

Ad adiuvandum, sebbene compatibile con un mancato arricchimento in senso economico, la donazione non può mai comportare un impoverimento in senso economico per il donatario, cioè il suo patrimonio all'esito della donazione non può essere minore di quanto era prima della donazione.

Lo spirito di liberalità consiste nella necessità che il donante, disponendo di un proprio diritto o assumendo un'obbligazione senza corrispettivo verso il donatario, persegua un proprio interesse non patrimoniale, oggettivamente percepibile anche se non necessariamente specificato, quale che esso sia^[3]. Lo spirito di liberalità qualifica la causa del contratto, che è l'arricchimento del donatario in funzione di un interesse non patrimoniale del donante, che il donatario conosca e accetti.

Inoltre, esso significa spontaneità e, in particolare, mancanza di un obbligo giuridico o morale (purché giuridicamente rilevante) di disporre.

Ai sensi dell'articolo 782, cod. civ., la donazione richiede la "*forma solenne*". Quindi è necessario procedere alla redazione dell'atto pubblico affinché trovi applicazione la disciplina prevista per la "*donazione formale*". La prescrizione dell'atto pubblico risponde altresì alla necessità di consentire al donatario di comprendere la specificità della disciplina sulla donazione e di far ponderare il suo stesso consenso.

Inoltre, secondo quanto previsto dagli articoli 47 e 48, L. 89/1913 (c.d. Legge notarile), non è indispensabile la presenza di 2 testimoni, menzionati nell'atto.

Una deroga espressa è stabilita per la donazione di modico valore avente per oggetto beni mobili, che è considerata valida anche se manca l'atto pubblico, purché vi sia stata la tradizione. La modicità deve essere valutata anche in rapporto alle condizioni economiche del donante (articolo 783, cod. civ.).

È donazione anche la liberalità fatta per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario o per speciale remunerazione. Invece non costituisce donazione la liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi (articolo 770, cod. civ.).

Le liberalità d'uso non sono considerate donazioni, per cui è escluso che a esse trovi applicazione la disciplina sulle donazioni.

Ciò detto, occorre rilevare che lo scopo liberale di arricchire un'altra persona può essere realizzato non solo mediante il formale atto di donazione, ma anche attraverso un *“negoziio indiretto avente causa propria e fine liberale”*. Ciò significa che il negozio indiretto realizza, per spirito di liberalità (c.d. *animus donandi*), l'effetto tipico della donazione mediante l'impiego di uno strumento giuridico diverso. Esso, quindi, è pur sempre una liberalità, in quanto arricchisce chi la riceve e diminuisce il patrimonio di chi la effettua.

In conseguenza di ciò, a esso si applicano le regole proprie della donazione, così come previsto dall'articolo 809, cod. civ.. Tale disposizione stabilisce che le liberalità, anche se risultanti da un atto diverso da quello pubblico, sono soggette alle norme che regolano la revocazione delle donazioni per causa di ingratitudine e sopravvenienza di figli; la riduzione delle donazioni per integrare la quota di legittima^[4].

Per quanto concerne la forma, va precisato che è sufficiente l'osservanza della forma prescritta per il negozio tipico utilizzato al fine di raggiungere lo scopo di liberalità. Al riguardo, è stato affermato che^[5]: *“Per la validità delle donazioni indirette non è richiesta la forma dell'atto pubblico, essendo sufficiente l'osservanza delle forme prescritte per il negozio tipico utilizzato per realizzare lo scopo di liberalità, dato che l'articolo 809 cod. civ., nello stabilire le norme sulle donazioni applicabili agli altri atti di liberalità realizzati con negozi diversi da quelli previsti dall'articolo 769 cod. civ., non richiama l'articolo 782 cod. civ., che prescrive l'atto pubblico per la donazione”*.

A ciò si aggiunga che le Sezioni Unite, con sentenza n. 18725/2017, hanno individuato 5 ipotesi di *“donazioni indirette”*, purché vi sia spirito di liberalità:

1. il contratto a favore di terzo in cui la prestazione a favore del terzo proviene dal patrimonio del promittente (senza che sia stato previamente prestato al promittente dallo stipulante), lo stipulante non consegue alcun vantaggio economico e il terzo non paga alcun corrispettivo (articolo 1411, cod. civ.);
2. l'adempimento di un'obbligazione altrui (articolo 1180 cod. civ.);
3. la donazione indiretta in senso stretto;
4. il contratto oneroso con corrispettivo notevolmente inferiore al valore reale del bene trasferito, a beneficio dell'acquirente, o per un prezzo eccessivamente alto, a beneficio dell'alienante (c.d. *mixtum cum donatione*);
5. la rinuncia abdicativa a un diritto reale minore o a una quota di proprietà.

Il negozio indiretto va altresì tenuto distinto dal negozio simulato, in quanto, nel primo caso, lo scopo perseguito dalle parti presuppone quello del negozio adottato, mentre, nel secondo caso, la volontà reale delle parti non trova manifestazione nel negozio giuridico effettivamente posto in essere.

Sotto il profilo civilistico, con la citata pronuncia, le Sezioni Unite hanno altresì affermato che il trasferimento per spirito di liberalità di strumenti finanziari dal conto di deposito titoli del beneficiante a quello del beneficiario realizzato a mezzo banca, attraverso l'esecuzione di un

ordine di bancogiro impartito dal disponente, non rientra tra le donazioni indirette, ma configura una *“donazione tipica ad esecuzione indiretta”*.

Conseguentemente la stabilità dell'attribuzione patrimoniale presuppone la stipulazione dell'atto pubblico di donazione tra beneficiante e beneficiario, salvo che ricorra l'ipotesi della donazione di modico valore.

Connotazione fiscale della donazione “informale”

Con la recentissima sentenza n. 7442/2024, la sezione tributaria della Corte di Cassazione, pur tenendo conto della qualificazione civilistica propugnata dalle Sezioni Unite con la citata sentenza n. 18725/2017, ha dovuto chiarire se la liberalità avente a oggetto strumenti finanziari non possa costituire il presupposto di un'obbligazione tributaria in quanto affetta da nullità, oppure se lo sia perché valida anche in difetto di stipulazione in forma pubblica.

Sotto il profilo normativo, si è rilevato che nel caso delle liberalità effettuate in epoca successiva alla reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, deve ritenersi applicabile la disciplina prevista dal D.Lgs. 346/1990, tornata in vita per effetto dell'articolo 2, comma 47, D.L. 262/1990. In particolare, l'articolo 56-bis, D.Lgs. 346/1990 contempla la disciplina delle *“liberalità diverse dalle donazioni”*, nozione che ricomprenderebbe anche le liberalità che neppure si traducono in contratti scritti, come, ad esempio, i meri comportamenti materiali, oppure quelli che risultano da documenti scritti per i quali non è imposta la formalità della registrazione.

Pertanto, nel caso della donazione *“informale”*, l'inosservanza della forma pubblica richiesta dall'articolo 782, cod. civ. e la relativa sanzione della nullità, se rilevano sul piano civilistico, a tutela del donante, nessuna conseguenza producono invece sul piano tributario, in ragione del principio generale affermato dall'articolo 53, Costituzione^[6].

In aderenza a quanto poc'anzi evidenziato, è stato osservato come la più recente giurisprudenza di legittimità^[7] abbia ravvisato nella legislazione tributaria una triplice suddivisione delle donazioni, articolata nelle seguenti categorie:

- *“donazioni dirette”* o *“formali”*, che nascono dalla stipulazione in forma pubblica (con l'assistenza obbligatoria dei testimoni) di un contratto tra donante e donatario ex articolo 769, cod. civ.;
- *“donazioni indirette”* (anche se formali), che derivano dalla confezione di un atto giuridico (in senso stretto) o da un negozio unilaterale o da un contratto (diverso, quindi, dalla donazione prevista dall'articolo 769, cod. civ.) con la produzione di effetti analoghi alla donazione diretta (nell'accezione prevista dall'articolo 809, cod. civ.), ovvero l'attuazione della volontà del donante (condivisa dal donatario) di provocare, per *“spirito di liberalità”*, un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario con il correlativo depauperamento del patrimonio del soggetto dante causa;
- *“donazioni informali”*, che consistono nello svolgimento di un'attività materiale^[8] o

nella tenuta di un comportamento consapevolmente omissivo^[9] con la conseguenza, anche in questo caso, della diminuzione del patrimonio del soggetto dante causa e l'aumento del patrimonio del soggetto beneficiario.

Configurabilità o meno di un “generalizzato” obbligo di tassazione per le “donazioni indirette” risultanti da “da atti soggetti alla registrazione”

È stato osservato che il D.Lgs. 346/1990 parla “*confusamente*” di tutta una serie di liberalità^[10] rispetto alle quali è bene chiarire se trovi applicazione o meno un obbligo di tassazione per le liberalità in genere oppure no.

La Suprema Corte, dopo aver rilevato che, secondo l'Agenzia delle entrate, circolare n. 30/E/2015, § 1.2^[11], l'imposta sulle successioni e donazioni si applica alle “*liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione*” (articolo 1, comma 4-*bis*, D.Lgs. 346/1990), nonché alle altre “*liberalità tra vivi*” che si caratterizzano per l'assenza di un atto scritto (soggetto a registrazione), ha precisato di non condividere tale assunto in quanto le donazioni informali (non stipulate “*per iscritto*”, né enunciate in un “*atto scritto*”) non sarebbero un possibile oggetto di tassazione.

Detto in altri termini, la Corte di Cassazione ha affermato che, quando “*non*” si sia in presenza di “*atti soggetti alla registrazione*”, non si avrebbe una fattispecie rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, a meno che, ai sensi dell'articolo 56-*bis*, D.Lgs. 346/1990: si faccia luogo alla registrazione “*volontaria*” della donazione indiretta non risultante “*da atti soggetti alla registrazione*”; oppure, la donazione indiretta non “*da atti soggetti alla registrazione*” sia “*confessata*” dal contribuente nell'ambito di una procedura di accertamento tributario.

Chiarito quindi il confine tra la donazione indiretta risultante (anche per via di enunciazione) “*da atti soggetti alla registrazione*” (e, in particolare, da un atto formato per iscritto nel territorio dello Stato) e la donazione indiretta “*non*” risultante da “*atti soggetti alla registrazione*”, la Suprema Corte ha dovuto approfondire il punto se: “*per la donazione indiretta risultante “da atti soggetti alla registrazione” (fatta eccezione per la già accennata fattispecie di esonero da tassazione di cui all'articolo 1, comma 4-bis, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346) sia configurabile, o meno, un obbligo di registrazione*”.

Ebbene, i giudici di vertice sono giunti alla conclusione che non per qualsiasi liberalità (diversa dalla donazione formale) che sia “*risultante*” (anche per effetto di enunciazione, ai sensi dell'articolo 22, D.P.R. 131/1986) “*da atti soggetti alla registrazione*” vi sia l'obbligo di registrazione e di tassazione con l'imposta sulle donazioni.

Nello specifico, è stato evidenziato che quando l'articolo 56-*bis*, D.Lgs. 346/1990, rubricato “*Accertamento delle liberalità indirette*”, disciplina la tassazione delle liberalità diverse dalla donazione formale, enuncia 2 principi (che si rendono applicabili, per quanto sopra osservato, alle sole liberalità indirette “*risultanti da atti soggetti alla registrazione*”):

a) la “*facoltà*” del contribuente di registrare “*volontariamente*” le liberalità indirette (articolo 56-*bis*, comma 3, D.Lgs. 346/1990);

b) il “*potere*” dell’Amministrazione finanziaria di accertare le liberalità indirette (solo) al congiunto ricorrere dei seguenti 2 presupposti (articolo 56-*bis*, comma 1, D.Lgs. 346/1990): “*quando l’esistenza*” della liberalità indiretta “*risulti da dichiarazioni rese dall’interessato nell’ambito di procedimenti diretti all’accertamento di tributi*”; ovvero, “*quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all’importo di 350 milioni di lire*”.

Ne consegue che, se il “*potere*” dell’Amministrazione finanziaria di accertare “*donazioni indirette*” si ha solo (sempre che la normativa in materia non sia da ritenere abrogata) al ricorrere dei predetti 2 presupposti, “*non*” può ritenersi sussistente un generalizzato obbligo di sottoporre a tassazione tutte le donazioni indirette risultanti (anche per via di enunciazione) “*da atti soggetti alla registrazione*”[\[12\]](#).

Rilevano solo le seguenti ipotesi di tassazione delle donazioni indirette, se “*risultanti*”, beninteso, “*da atti soggetti alla registrazione*” (fermo restando l’esonero da tassazione per le donazioni indirette rientranti nel perimetro di quelle identificate nell’articolo 1, comma 4-*bis*, D.Lgs. 346/1990):

a) la tassazione delle donazioni indirette quando per esse sia esplicita la “*facoltà*” di registrazione volontaria, cui evidentemente può ricorrere il contribuente che abbia il timore di subire l’accertamento previsto nell’articolo 56-*bis*, comma 2, D.Lgs. 346/1990;

b) la tassazione delle donazioni indirette (non rientranti nel perimetro di esenzione di cui all’articolo 1, comma 4-*bis*, D.Lgs. 346/1990) la cui “*esistenza*” “*risulti da dichiarazioni rese dall’interessato nell’ambito di procedimenti diretti all’accertamento di tributi*” (evidentemente diversi dall’imposta di donazione).

Sulla scorta di quanto sopra, si è conclusivamente affermato che:

- quanto alle donazioni informali (e alle donazioni indirette “*non*” risultanti – anche in via di enunciazione – “*da atti soggetti alla registrazione*”), non ricorre il presupposto per la loro sottoposizione a tassazione;
- quanto alle donazioni indirette “*risultanti*” (anche in via di enunciazione) “*da atti soggetti alla registrazione*” (diverse da quelle per cui vi è l’esonero da tassazione sancito dall’articolo 1, comma 4-*bis*, D.Lgs. 346/1990), i contribuenti non sono obbligati a sottoporle a tassazione[\[13\]](#); tuttavia, è possibile tassare le donazioni indirette nell’ipotesi in cui donante e donatario si trovino a doversi riferire a uno spostamento patrimoniale a titolo gratuito, non assoggettato a tassazione, nel contesto di un procedimento finalizzato all’accertamento di altri tributi la cui maggiore entità, rispetto all’imposta sulle donazioni, “*solleciti*” il contribuente sotto accertamento di “*confessare*” la donazione, scontando il relativo carico fiscale, piuttosto che subire il

maggior esborso che deriverebbe dalla mancata “*confessione*” della donazione.

Tassazione delle “*liberalità diverse dalle donazioni*”, “*confessate*” in sede di accertamento, solo se di valore superiore alle franchigie esistenti

Come noto, l'articolo 56-*bis*, comma 1, D.Lgs. 346/1990, contempla la possibilità che l'Amministrazione finanziaria accerti l'esistenza di “*liberalità diverse dalle donazioni*”, quando l'attribuzione patrimoniale gratuita emerga nel corso di un'attività di controllo delle imposte sui redditi, a condizione che la natura liberale dell'attribuzione risulti da esplicite dichiarazioni rese dal contribuente, e sia superata una determinata soglia di rilevanza fiscale.

Relativamente al prospettato contrasto tra vecchie e nuove norme, in particolare se questo comportasse necessariamente l'implicita abrogazione delle prime, ritenendo che siffatta opzione interpretativa creerebbe un *vulnus* nel complessivo quadro normativo di riferimento delineato dal D.L. 262/1990, la Suprema Corte, nella pronuncia in rassegna, ha concluso che anche a seguito delle modifiche apportate al complessivo impianto normativo delle imposte sulle successioni e donazioni, il citato articolo 56-*bis*, D.Lgs. 346/1990, non può ritenersi affatto implicitamente abrogato, in quanto disposizione che ha una propria ragion d'essere, oltre che autonomia funzionale, rispetto a quanto previsto e, per il resto, disciplinato dal D.Lgs. 346/1990.

Dunque, procedendo a una operazione interpretativa diversa da quella puramente letterale, e ciò al fine di armonizzare l'articolo 56-*bis*, D.Lgs. 346/1990, con le disposizioni che disciplinano la reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni, deve ritenersi che anche le “*liberalità diverse dalla donazione*” sono accertate e sottoposte a imposta in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, essendo irrilevante a tali fini la formale stipulazione di un atto e viceversa rilevante il fatto economico provocato dal trasferimento da un patrimonio a un altro^[14].

In conclusione, quindi, la Corte di Cassazione ha ribadito il seguente principio di diritto: “*In tema di imposta sulle donazioni, l'articolo 56-bis, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, va interpretato nel senso che le liberalità diverse dalle donazioni, ossia tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato ad un impoverimento (del donante) senza l'adozione della forma solenne del contratto di donazione tipizzato dall'articolo 769 cod. civ., e che costituiscono manifestazione di capacità contributiva, sono accertate e sottoposte ad imposta (con l'aliquota dell'8%) – pur essendo esenti dall'obbligo della registrazione – in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, se sono di valore superiore alle franchigie oggi esistenti (Euro 1.000.000 per coniuge e parenti in linea retta, Euro 100.000 per fratelli e sorelle, Euro 1.500.000 per persone portatrici di handicap)*”.

Osservazioni

La pronuncia in rassegna, come anticipato, non fa altro che ribadire arresti giurisprudenziali già intervenuti. Essa, infatti, afferma che il fenomeno delle “*liberalità atipiche*” è rilevante fiscalmente anche nell’ambito della “*nuova*” imposta sulle donazioni, in quanto esso rientra nell’ampia nozione di “*trasferimenti gratuiti*” che il Legislatore del 2006 ha utilizzato per individuare il presupposto impositivo del tributo. E quindi, anche le “*liberalità diverse dalla donazione*”, cioè le liberalità atipiche risultanti da atti diversi dal contratto tipico di donazione, ma in grado di attuare effetti economici equivalenti a quelli prodotti da detto contratto, non saranno sottoposte a imposta sulle donazioni, in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall’interessato nell’ambito di procedimenti diretti all’accertamento di tributi, solo se di valore inferiore alle franchigie oggi esistenti.

Ciò detto, come anticipato in premessa, non bisogna però dimenticare i profili civilistici di simili operazioni, alla stregua di quanto sancito dalle Sezioni Unite, con sentenza n. 18725/2017.

Tale pronuncia risulta molto importante poiché opera una netta distinzione tra donazione nulla per mancanza di forma e donazione valida perché indiretta. Più nel dettaglio, essa sancisce la nullità della “*donazione informale*” effettuata mediante bonifico bancario, con la conseguenza che, mancando la definitività dell’attribuzione, il donante (o i suoi eredi) possono esercitare (nel termine prescrizione) l’azione di ripetizione della dazione indebita (a prescindere dalla lesione della legittima).

Ciò significa che la stabilità dell’attribuzione patrimoniale presuppone necessariamente la stipulazione dell’atto pubblico di donazione tra beneficiante e beneficiario, salvo che ricorra l’ipotesi della donazione di modico valore.

In definitiva, quindi, ferme restando le diverse soglie di esenzione oggi esistenti, quel che è certo è che occorre valutare di volta in volta la situazione del singolo cliente e decidere se rendere stabile dal punto di vista civilistico l’operazione che non lo è, conferendo forma tipica all’atto (ad esempio, mediante disposizioni testamentarie che facciano riferimento alle erogazioni già effettuate).

Altrimenti detto, pur apprezzando le importanti conferme sull’esenzione fiscale di liberalità indirette e informali, non vanno assolutamente dimenticati i profili civilistici di simili operazioni, i quali, anzi, devono essere tenuti in debito conto ogni qualvolta si voglia elaborare un progetto di pianificazione patrimoniale, o comunque “*fare manutenzione*” su uno già esistente.

[\[1\]](#) È il caso, ad esempio, delle attribuzioni senza corrispettivo fatte a beneficio della clientela, come omaggi, premi, etc..

[\[2\]](#) A mero titolo esemplificativo, il modo può consistere nell’onere di trasferire al donante la proprietà di un bene del donatario, nell’onere di rimmettergli un debito verso il donatario, nell’onere di prestargli assistenza morale e materiale sino a quando sarà in vita, etc..

[3] Ad esempio, benevolenza, carità, amore, amicizia, gratitudine, riconoscimento di meriti, etc.; tale interesse deve essere oggetto di rappresentazione e volizione a opera di entrambe le parti.

[4] Ciò significa che, nella ipotesi in cui si abbia una lesione della quota di legittima derivante da una o più liberalità indirette, trova applicazione la medesima disciplina prevista per le donazioni, per cui anch'esse sono soggette all'azione di riduzione ex articolo 564, comma 2, cod. civ. e alla collazione di cui all'articolo 737, cod. civ..

[5] Cassazione n. 5333/2004.

[6] *Ex multis*, Cassazione n. 634/2012, n. 15144/2017, n. 27665/2020 e n. 28047/2020.

[7] *Ex multis*, Cassazione n. 6077/2023 e n. 9780/2023.

[8] Ad esempio, il trasferimento di denaro o di strumenti finanziari che si attui o *brevi manu* – e, cioè, consegnando fisicamente il denaro contante al donatario – o impartendo un ordine di bonifico bancario o cointestando un conto corrente bancario o un “*dossier titoli*” o un qualsiasi altro rapporto bancario; oppure, la consegna di un assegno circolare intestato al donatario affinché questi lo incassi sul proprio conto corrente bancario; ancora, la consegna di un titolo al portatore; ancora, l'incremento del fondo altrui con costruzioni o piantagioni; etc..

[9] Si pensi a quello di lasciare decorrere un termine di prescrizione o di usucapione; oppure, quello di lasciare operare il meccanismo previsto dall'articolo 177, comma 1, lettera a), cod. civ., e, cioè, stipulare un contratto di acquisto da parte di uno solo dei coniugi in comunione legale dei beni con impiego di suo denaro personale, provocando la sottoposizione del bene acquistato al regime di comunione legale.

[10] Si parla variamente di “*altra liberalità tra vivi*” (articolo 1, comma 1), di “*liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione*” (articolo 1, comma 4-bis), di “*donazioni (...) indirette*” (articolo 55, comma 1-bis), di “*liberalità diverse dalle donazioni*” (articolo 56-bis, comma 1) e di “*atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione*” (articolo 58, comma 5).

[11] Nello stesso senso, cfr. circolare n. 3/E/2008, § 2.

[12] Cassazione n. 11831/2022.

[13] Infatti, la Legge non dispone una sanzione per la loro mancata registrazione, ma “*solo*” un'elevata aliquota d'imposta, sempreché la normativa che la prevede sia vigente.

[14] *Ex multis*, Cassazione n. 27665/2020, n. 28047/2020, n. 735/2022, n. 5802/2023, n. 6077/2023 e n. 9780/2023.

CASI OPERATIVI

Tassazione di partecipazioni in società estera

di Euroconference Centro Studi Tributari



FiscoPratico

La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**

per lo **Studio** del **Commercialista**

[scopri di più >](#)

Una società ha una partecipazione in una società bosniaca pari all'80% e percepisce annualmente dei dividendi che sono tassati alla fonte al 5%.

Come devono essere trattati in sede di modello Redditi SCi:

- 1) i dividendi;
- 2) l'eventuale reddito da trasparenza percepito
- 3) in caso di trasferimento per trasparenza, le imposte pagate all'estero sul reddito prodotto dalla Società Bosniaca.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

Credito d'imposta per l'acquisto di prodotti riciclati: criteri di applicazione e fruizione

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

Transizione 5.0: il credito d'imposta per la transizione digitale ed energetica

Scopri di più

Sono finalmente noti i criteri di applicazione e fruizione del **credito d'imposta per l'acquisto di prodotti e imballaggi riciclati nel biennio 2023-2024**, di cui all'articolo 1, [commi 686 – 690](#), L. 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023).

La misura agevolativa, finalizzata a *“incrementare il riciclaggio delle plastiche miste e degli scarti non pericolosi dei processi di produzione industriale e della lavorazione di selezione e di recupero dei rifiuti solidi urbani, in alternativa all'avvio al recupero energetico, ... ridurre l'impatto ambientale degli imballaggi e il livello di rifiuti non riciclabili derivanti da materiali da imballaggio”*, **era**, infatti, **bloccata in attesa dell'emanazione del decreto ministeriale attuativo**.

Il Decreto del Ministero Dell'ambiente e Della Sicurezza Energetica del 2.4.2024, pubblicato in G.U. n. 117 del 21.5.2024, definisce **l'ambito applicativo soggettivo e oggettivo**, i requisiti tecnici e le certificazioni necessarie nonché **l'iter di accesso alla misura** e le modalità di fruizione.

L'incentivo consiste in un **credito d'imposta in regime *de minimis***, in misura pari al **36%** delle spese ammissibili **effettivamente sostenute**, ai sensi dell'[articolo 109](#), commi 1 e 2 del Tuir, **nel 2023 e nel 2024**, entro il limite di **credito annuo per beneficiario di 20.000 euro** e di risorse finanziarie stanziata dalla Legge di Bilancio 2023 **di 5.000.000 euro per ciascun anno**.

I soggetti beneficiari sono le imprese, costituite, regolarmente iscritte e “attive” presso il Registro Imprese, che svolgono **un'attività economica in Italia**, attraverso una sede principale o secondaria sul territorio nazionale, **eccetto quelle soggette a liquidazione volontaria** o procedure concorsuali, sanzioni interdittive ex D.Lgs. 231/2001 o altre situazioni che **siano causa di incapacità o di impedimento** a beneficiare di agevolazioni pubbliche.

Le spese ammissibili sono relative all'acquisto dei seguenti prodotti e imballaggi riciclati, in possesso dei requisiti tecnici e delle certificazioni elencati in Allegato 1 al D.M. 2.4.2024:

1. **prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata** o da altro

- circuito post-consumo degli imballaggi in plastica;
2. **imballaggi primari e secondari biodegradabili e compostabili secondo la normativa UNI EN 13432: 2002**, inclusi gli **imballaggi in carta e cartone** (eccetto gli imballaggi in carta stampati con inchiostri, gli imballaggi in carta trattata o spalmata con prodotti chimici diversi da quelli normalmente utilizzati nell'impasto cartaceo e gli imballaggi in carta accoppiati con altri materiali non biodegradabili e compostabili) e gli **imballaggi in legno non impregnati**;
 3. **imballaggi primari e secondari derivanti dalla raccolta differenziata della carta**;
 4. **imballaggi primari e secondari derivanti dalla raccolta differenziata dell'alluminio**;
 5. **imballaggi primari e secondari derivanti dalla raccolta differenziata del vetro**.

I beni acquistati devono risultare **effettivamente immessi nel ciclo produttivo** del soggetto beneficiario, con conseguente **inammissibilità delle merci da rivendita**.

Le fatture di acquisto (a cui si riferiscono le spese ammissibili) devono risultare **regolarmente pagate dal conto corrente** intestato al soggetto beneficiario e con modalità *"che consentano la piena tracciabilità dei pagamenti e l'immediata riconducibilità degli stessi alle relative fatture"*.

Anche a tal fine è necessaria **l'attestazione**, ai sensi del D.P.R. 445/2000, del presidente del Collegio Sindacale o del revisore legale in carica o di un **revisore legale** iscritto al registro dei revisori o di un professionista iscritto nell'albo dei **dottori commercialisti e degli esperti contabili**, o nell'albo dei periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro, ovvero dal responsabile del **centro di assistenza fiscale**.

La menzionata attestazione obbligatoria inerisce ai **seguenti dati**:

- l'elenco delle **spese ammissibili e il periodo di effettivo sostenimento**;
- l'effettivo utilizzo dei **beni acquistati nel ciclo produttivo** dell'impresa;
- l'integrale **pagamento delle fatture di acquisto** attraverso il conto corrente intestato al soggetto richiedente e con modalità tracciabili;
- l'assenza, a fronte delle medesime spese, di **altri benefici che si configurino come aiuti di Stato**.

L'iter di accesso alla misura prevede l'invio di un'istanza telematica, **entro 60 giorni dall'attivazione della procedura informatica** che sarà accessibile dal sito istituzionale del Ministero www.mase.gov.it all'apertura di ciascuno dei due sportelli:

- **sportello relativo all'annualità 2024**, avente ad oggetto le **spese sostenute nel 2023** entro il limite di risorse stanziato di **5.000.000 euro**;
- **sportello relativo all'annualità 2025**, avente ad oggetto le **spese sostenute nel 2024** entro il limite di risorse stanziato di **5.000.000 euro**.

Nella gestione della procedura di concessione il Ministero si avvale della **collaborazione di Invitalia**.

L'agevolazione è liberamente **cumulabile con altre misure** che non si configurino come aiuti di Stato *“a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto”*.

Il credito d'imposta è **fruibile esclusivamente in compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), **senza l'applicazione dei limiti**, di cui all'[articolo 1, comma 53, L. 244/2007](#), *“decorsi dieci giorni dalla trasmissione dei dati”* recanti **l'elenco dei beneficiari** e il credito d'imposta riconosciuto.

Il credito d'imposta **non concorre alla formazione del reddito** ai fini delle imposte sui redditi e della base imponibile Irap e **non rileva ai fini del rapporto di cui agli [articoli 61](#) e [109, comma 5, Tuir](#)**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma dei redditi diversi derivanti da terreni ricevuti per donazione

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Immobili e fisco: analisi e novità della riforma fiscale

Scopri di più

Con l'attuazione della legge delega di riforma fiscale sono **riscritte le regole per la determinazione dei redditi diversi** derivanti dalla vendita di **terreni ricevuti a titolo gratuito**. La modifica interessa l'[articolo 68, comma 2, Tuir](#), stabilendo che il **valore dichiarato ai fini dell'imposta di successione e donazione assume rilievo solamente in caso di successione**, mentre per i terreni ricevuti per donazione **l'avente causa "eredita" il costo sostenuto dal donante**, aumentato dell'imposta di donazione (se dovuta) e **degli altri costi inerenti**.

In attesa dell'approvazione definitiva dello schema di decreto legislativo contenente il **secondo modulo di riforma dell'Irpef**, al cui interno è contenuta la modifica in questione, si ricorda che l'attuale [articolo 67, lett. b\), Tuir](#), distingue **due macrocategorie di fattispecie impositive**:

- le plusvalenze derivanti dalla compravendita di **fabbricati e di terreni non edificabili** e;
- le plusvalenze derivanti dalla compravendita di **terreni edificabili**.

Mentre **per il primo gruppo la rilevanza reddituale** è sottoposta alla condizione che **tra l'acquisto e la vendita siano intercorsi non più di cinque anni** (trascorso tale termine la plusvalenza non costituisce reddito tassabile), qualora oggetto del trasferimento sia **un terreno edificabile** (individuabile in base alle indicazioni del piano regolatore adottato dall'ente locale), **il divario temporale tra l'acquisto e la cessione non assume alcun rilievo**, essendo in ogni caso imponible la plusvalenza derivante dalla vendita. Si deve, inoltre, tener conto che, ai fini della rilevanza reddituale della plusvalenza relativa alla cessione del terreno edificabili, **non si tiene conto nemmeno dell'origine del bene**, poiché anche **l'acquisto a titolo gratuito non esclude mai da imposizione il successivo trasferimento**. In particolare, per la determinazione del costo di "acquisto", da contrapporre al prezzo di cessione per la determinazione della plusvalenza tassabile, l'[articolo 68](#), comma 2, ultimo periodo, Tuir, stabilisce che *"per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione"*. Tralasciando la fattispecie della

successione, la **donazione del terreno edificabile potrebbe prestarsi a manovre abusive**, nel senso che la donazione ad un **parente in linea retta** (si pensi dal padre al figlio/a) **può sfruttare la franchigia di 1 milione prevista per l'imposta di donazione**, trasferendo in tal modo al donatario un valore di carico che rispecchi il valore di mercato del terreno. In questo modo, la **successiva cessione del terreno da parte del donatario**, ad un prezzo pari o prossimo al valore dichiarato nell'atto di donazione, **evita l'insorgere della plusvalenza**. Della questione si è occupata più volte la giurisprudenza di merito e la Cassazione, non sempre assumendo un indirizzo univoco **nell'individuare un'operazione abusiva** (valutando, ad esempio, il periodo intercorso tra la **donazione e la cessione**, la presenza di permessi edificatori, ecc.).

Ad eliminare qualsiasi possibilità di manovre abusive, interviene, come anticipato, l'articolo 8 dello schema di decreto legislativo **attuativo della riforma Irpef**, stabilendo che **qualora tali beni siano stati acquisiti per donazione si deve assumere**, quale costo di acquisto in capo al donatario, **il prezzo di acquisto pagato in origine dal donante**. In buona sostanza, si introduce, al pari di quello già previsto per le **partecipazioni sociali** (nell'ambito del *capital gain*), un **criterio di "trasparenza" del costo sostenuto dal donante**, in modo tale **da evitare che dalla donazione si possa ottenere una rivalutazione "gratuita" del costo di acquisto** a favore del donatario. Resta immutata la regola già in vigore **per i terreni acquisiti per successione**, per i quali il costo di acquisto è assunto in base al **valore dichiarato nella dichiarazione di successione**, nonché di **ogni altro costo successivo inerente**.

Enti locali: la relazione del revisore al rendiconto

di **Manuela Sodini**

Seminario di specializzazione

Revisione enti locali

Scopri di più

Nell'[articolo 239, D.Lgs. 267/2000](#) (Tuel), sono indicate una parte, non tutte, delle **numerose funzioni che deve assolvere l'organo di revisione presso un ente locale**; tra queste funzioni rientra la **relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione**.

Il termine per la presentazione della relazione è pari a **venti giorni decorrenti dal momento della trasmissione al revisore della proposta di rendiconto**, come approvata dall'organo esecutivo. Questo si desume dall'[articolo 239, comma 1, lettera d\), Tuel](#), secondo cui il revisore deve presentare la relazione *“entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque **non inferiore a 20 giorni** decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo”*.

La questione della rilevanza di tale tempistica e delle relative conseguenze in caso di mancata osservanza del termine è stata oggetto di una **recentissima sentenza del Consiglio di Stato (sentenza n. 2783/2024)**.

Con tale sentenza viene confermato che la **mancata trasmissione tempestiva della relazione sulla proposta di approvazione del rendiconto** rappresenta una **situazione di particolare rilevanza e gravità tale**, di per sé, senza altri accertamenti da parte dell'amministrazione, da **comportare la revoca dall'incarico**; ricordando che, in presenza di simile situazione, il provvedimento di revoca **non è un atto discrezionale dell'amministrazione** (sentenza n. 2785/2018).

Il termine per la presentazione della relazione **è pari a venti giorni**, decorrenti dal momento della trasmissione al professionista della proposta di rendiconto, come approvata dall'organo esecutivo; l'inizio della decorrenza, precisa la recente sentenza del Consiglio di Stato 2783/2024, va individuata, invece, **nel giorno in cui il revisore ha ricevuto dagli uffici comunali la proposta di approvazione del rendiconto e lo schema del medesimo**. La mancanza di altri documenti, considerati necessari per l'esame del rendiconto, *“non può acquisire rilievo ai fini di spostare in avanti l'inizio della decorrenza del termine di consegna della relazione: ciò, in quanto la legge indica, come dies a quo, proprio il giorno di trasmissione della (sola) proposta, e non anche*

quello in cui siano resi disponibili al revisore tutti i documenti da lui reputati necessari.”

Nella richiamata sentenza, il Consiglio di Stato afferma che, **anche a voler convenire con l'utilità** (o addirittura con la stretta necessità) **dei documenti mancanti**, il revisore **avrebbe potuto segnalare la mancanza in sede di relazione eventualmente addivenendo a conclusioni negative** quanto alla proposta di approvazione, **ma non avrebbe potuto**, per ciò solo, **omettere il deposito della relazione**. La nozione di “completezza documentale” che assume rilievo, ai fini della decorrenza del termine per la trasmissione della relazione, è unicamente quella che **si riferisce ai documenti indicati dalla legge**: proposta di approvazione del rendiconto, **come approvata dall'organo esecutivo**.

L'adempimento in questione da parte del revisore doveva, comunque, **avvenire entro il termine indicato dalla legge**; termine che **non rientra nella disponibilità né del revisore**, né della stessa amministrazione, e deve, dunque, essere rispettato, **pena la conseguenza della revoca** come stabilisce l'articolo 235, comma 2, Tuel, connesso al **ritardo nella presentazione della relazione**.

Inoltre, come evidenzia la Corte dei Conti, Sezione Controllo Regione Calabria, Delibera n. 106/2023, **anche la mancata trasmissione della relazione-questionario da parte dell'Organo di revisione**, ai sensi dell'[articolo 1, comma 166, L. 266/2005](#), può comportare l'adozione del **provvedimento di revoca** di cui al richiamato [articolo 235, comma 2, Tuel](#), valutando, inoltre, da parte dell'amministrazione, **l'opportunità di inviare apposita segnalazione all'Ordine professionale di appartenenza del Revisore** e al Prefetto territorialmente competente.

Tale considerazione trova conforto nel documento curato dalla Commissione “Revisione dei principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali” – Area Economia degli Enti locali – del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e della Fondazione nazionale dei Commercialisti approvato nel febbraio 2019, dove al punto 1.9.7 si prevede che *“In caso di mancata trasmissione alla Corte dei conti della relazione (il questionario) sul bilancio di previsione e sul rendiconto, **il consiglio può valutare la revoca per inadempimento**”*.

L'adempimento in questione (trasmissione della relazione-questionario) compete al **soggetto pro tempore investito dell'incarico di revisore**, non rilevando l'eventuale avvicendamento tra revisori in seguito a scadenza del mandato, poiché l'[articolo 1, comma 166, L. 266/2005](#), impone agli organi degli enti locali di revisione di **provvedere alla suddetta trasmissione**, permanendo, dunque, tale obbligo indipendentemente dal soggetto che temporalmente **ricopra tale carica**.

Come afferma la Corte dei conti nella suddetta Delibera, diversamente ritenendo, **si produrrebbe un'inammissibile disfunzionalità**, ogni volta che un **termine per la trasmissione di una relazione-questionario cada successivamente alla fine del mandato** del soggetto il cui mandato ha coperto il periodo **oggetto della relazione-questionario**.

La Rendicontazione e i Principi di rendicontazione di sostenibilità

di **Andrea Onori**

**Euroconference**
Centro Studi Tributari

**TeamSystem**

Master di 4 mezze giornate
Gli STRUMENTI per un FUTURO SOSTENIBILE:
rendicontazione, finanza e rating ESG
[Scopri di più >](#)



La Rendicontazione di Sostenibilità è disciplinata dall'[articolo 19-bis, Direttiva UE 34/2013](#), mentre i **Principi di Rendicontazione** sono disciplinati dal **Regolamento UE n. 2772/2023**.

La Direttiva UE n. 34/2013 prevede, oggi, che **le imprese di grandi dimensioni e le PMI** di interesse pubblico, **includano**, in una apposita sezione della **Relazione sulla Gestione**, le informazioni necessarie alla comprensione dell'**impatto dell'impresa sulle questioni di sostenibilità**, nonché del modo in cui **le questioni di sostenibilità influiscono sull'andamento dell'impresa**, sui suoi **risultati** e sulla sua situazione.

D'altro canto, il Regolamento UE **individua i principi che specificano le informazioni sulla sostenibilità**, che un'impresa deve comunicare conformemente alla Direttiva UE, in merito ai suoi impatti, rischi e opportunità sostanziali, in relazione alle questioni di sostenibilità ambientale, **sociale e di governance**.

Le informazioni da indicare nella Relazione sulla Gestione **devono includere una descrizione**:

1. del **modello e della strategia** di impresa;
2. degli **obiettivi** temporalmente definiti;
3. del ruolo degli **organi di amministrazione, gestione e controllo** per quanto riguarda le questioni di sostenibilità e della loro competenza e capacità in relazione allo svolgimento di tale ruolo;
4. delle politiche dell'impresa in relazione alle **questioni di sostenibilità**;

In aggiunta alle suddette informazioni, devono essere altresì fornite:

1. informazioni sull'esistenza di **incentivi connessi alle questioni di sostenibilità** e che sono destinati ai membri degli organi di amministrazione, direzione e controllo;
2. una descrizione delle **procedure di dovuta diligenza**; dei **principali impatti negativi**, effettivi o potenziali, legati alle attività dell'impresa e alla sua catena del valore; di **eventuali azioni intraprese per prevenire o attenuare impatti negativi o per porvi rimedio**;

3. una **descrizione dei principali rischi per l'impresa** connessi alle questioni di sostenibilità, compresa la descrizione delle **principali dipendenze da tali aspetti**;
4. **indicatori pertinenti per la comunicazione delle informazioni**, nonché le procedure attuate per individuare le informazioni che sono state incluse nella relazione sulla gestione.

Se ritenuto rilevante, oltre quanto sopra, devono essere fornite **informazioni sull'attività dell'impresa e sulla sua catena del valore**, comprese quelle concernenti i prodotti e servizi dell'impresa, i suoi **rapporti commerciali e la sua catena di fornitura**.

Si prevede che, nei **primi tre anni** di applicazione della norma (Direttiva CSRD 2022/2464), nel caso in cui non siano disponibili tutte le informazioni necessarie relative alla sua catena del valore, l'impresa:

- dia **delucidazioni in merito agli sforzi compiuti** per ottenere le informazioni necessarie sulla sua catena del valore;
- indichi i **motivi per cui non è stato possibile ottenere tutte le informazioni necessarie**;
- illustri i **piani per ottenere le informazioni necessarie in futuro**.

Ancora, il comma 4, dell'[articolo 19-bis, Direttiva UE n. 34/2013](#), in analisi, prevede che «*Le imprese [comunicano] le informazioni [...] in conformità dei principi di rendicontazione di sostenibilità adottati*».

Secondo la stessa Direttiva (articolo 29 ter) «*i principi di rendicontazione di sostenibilità assicurano la **qualità delle informazioni comunicate**, richiedendo che esse siano comprensibili, pertinenti, verificabili, comparabili e rappresentate fedelmente*», nonché «*specificano le informazioni prospettiche, retrospettive, qualitative e quantitative, a seconda dei casi, che **le imprese sono tenute a comunicare***».

I principi di rendicontazione di sostenibilità espongono:

a) le **informazioni che le imprese sono tenute a comunicare** riguardo ai seguenti **fattori ambientali**:

1. la **mitigazione dei cambiamenti climatici**, anche per quanto riguarda le emissioni di gas a effetto serra;
2. l'adattamento ai **cambiamenti climatici**;
3. le **risorse idriche** e marine;
4. l'uso delle **risorse e l'economia circolare**;
5. l'inquinamento;
6. la **biodiversità e gli ecosistemi**;

b) le informazioni che le imprese sono tenute a comunicare riguardo ai seguenti **fattori sociali** e in materia di diritti umani:

1. la **parità di trattamento e le pari opportunità per tutti**, comprese la parità di genere e la parità di retribuzione per un lavoro di pari valore, la formazione e lo sviluppo delle competenze, l'occupazione e l'inclusione delle persone con disabilità, le **misure contro la violenza e le molestie sul luogo di lavoro e la diversità**;
2. le **condizioni di lavoro**, compresi l'occupazione sicura, l'orario di lavoro, i salari adeguati, il dialogo sociale, la libertà di associazione, l'esistenza di comitati aziendali, la contrattazione collettiva, i diritti di informazione, consultazione e partecipazione dei lavoratori, l'equilibrio tra vita professionale e vita privata, la salute e la sicurezza;
3. il rispetto dei **diritti umani e delle libertà fondamentali**;

c) le informazioni che le imprese sono tenute a comunicare riguardo ai seguenti **fattori di governance**:

1. il **ruolo degli organi di amministrazione**, gestione e controllo dell'impresa per quanto riguarda le questioni di sostenibilità e la loro composizione, nonché le loro competenze e **capacità in relazione allo svolgimento di tale ruolo** o l'accesso di tali organi a tali competenze e capacità;
2. le **caratteristiche principali dei sistemi interni di controllo** e gestione del rischio dell'impresa, in relazione alla rendicontazione di sostenibilità e al processo decisionale;
3. **l'etica aziendale e la cultura d'impresa**, compresi la lotta contro la corruzione attiva e passiva, la protezione degli informatori e il benessere degli animali;
4. le **attività e gli impegni dell'impresa** relativi all'esercizio della sua influenza politica, comprese le attività di lobbying;
5. la **gestione e la qualità dei rapporti con i clienti**, i fornitori e le comunità interessate dalle attività dell'impresa, comprese le prassi di pagamento, in particolare per quanto riguarda i ritardi di pagamento alle piccole e medie imprese.

Si riporta qui di seguito una tabella di **sintesi dei Principi di Rendicontazione di Sostenibilità** emanati ed in vigore dall'1.1.2024, suddivisi per temi:

PRINCIPI TRASVERSALI

- ESRS 1** Prescrizioni generali
ESRS 2 Informazioni generali

PRINCIPI TEMATICI

PRINCIPI DI RENDICONTAZIONE DEI FATTORI AMBIENTALI

- ESRS E1** Cambiamenti Climatici
ESRS E2 Inquinamento
ESRS E3 Acque e risorse marine
ESRS E4 Biodiversità ed ecosistemi
ESRS E5 Uso delle risorse ed economia circolare

PRINCIPI DI RENDICONTAZIONE DEI FATTORI SOCIALI

- ESRS S1** Forza lavoro propria
ESRS S2 Lavoratori nella catena del valore



ESRS S3 Comunità interessate
ESRS S4 Consumatori ed utilizzatori finali
PRINCIPI DI RENDICONTAZIONE DEI FATTORI DI GOVERNANCE
ESRS G1 Condotta delle imprese