



NEWS

# Euroconference

Edizione di mercoledì 27 Novembre 2024

## ENTI NON COMMERCIALI

**Le responsabilità e gli adempimenti in materia di trattamento dei dati personali connesse a modelli organizzativi “sportivi” e Codici di condotta**

di Monica Campione

## CASI OPERATIVI

**Agevolazioni registro under 36 anche nel caso di acquisto dell’immobile tramite asta**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**La determinazione del secondo acconto Inps gestione separata**

di Laura Mazzola

## LA LENTE SULLA RIFORMA

**Esenzione da imposta di donazione su quote e aziende: un ritorno alle origini**

di Ennio Vial

## ACCERTAMENTO

**Compensazione orizzontale: la sospensione “preventiva” della delega di pagamento e criticità operative**

di Chiara Grandi, Giuseppe Stagnoli

## PENALE TRIBUTARIO

**La prova in ordine all’inerenza dei costi rimane a carico del contribuente**

di Luciano Sorgato



## ENTI NON COMMERCIALI

# ***Le responsabilità e gli adempimenti in materia di trattamento dei dati personali connesse a modelli organizzativi “sportivi” e Codici di condotta***

di Monica Campione

Circolari e Riviste

**ASSOCIAZIONI E SPORT**

IN OFFERTA PER TE € 97,50 + IVA 4% anziché € 150 + IVA 4%  
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta.  
Offerta non cumulabile con sconto Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



La disciplina sul trattamento dei dati personali, già integralmente applicabile al mondo dello sport, torna ad avere un ruolo di primo piano in vista degli adempimenti che gli organismi sportivi devono fronteggiare in relazione alle misure da adottare nella lotta contro la violenza di genere, tra le quali l'adozione dei modelli organizzativi e la nomina del responsabile contro abusi, violenze e discriminazioni, che determineranno un notevole impatto in ambito di gestione dei dati sia per l'incremento dei dati personali da trattare ma anche, o soprattutto, per la tipologia dei dati che gli organismi sportivi si troveranno a gestire.

**Negli ultimi anni la normativa in materia di trattamento dei dati personali è stata oggetto di un'importante Riforma**

Nel 2018 è, infatti, diventato, esecutivo il Regolamento 2016/679/UE relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati (c.d. GDPR). Il Regolamento rappresenta il cardine della legislazione di riferimento in materia di protezione e trattamento dei dati personali, unitamente, a livello nazionale, al D.Lgs. 196/2003, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali (c.d. Codice *privacy*), e al D.Lgs. 101/2018, con il quale si è provveduto ad armonizzare la legislazione nazionale vigente rispetto al Regolamento europeo in menzione.

Con specifico riferimento a quanto qui di interesse, in particolare in relazione all'applicabilità della normativa sopra richiamata in ambito sportivo, occorre preliminarmente precisare che, sebbene il mondo sportivo goda da sempre di agevolazioni e semplificazioni sotto vari profili, la disciplina sulla protezione e il trattamento dei dati personali in menzione è da sempre interamente applicabile al mondo sportivo e non sono previste deroghe o eccezioni. D'altronde, posto che le norme contenute nel Regolamento europeo sono giuridicamente vincolanti e immediatamente applicabili nei Paesi membri, appare evidente come nessun provvedimento legislativo a livello nazionale possa introdurre previsioni in contrasto con tali disposizioni e, ancor meno, deroghe o eccezioni non consentite.



Dal 2019 anche il mondo dello sport è stato interessato da una Riforma, una Riforma epocale, che ha innovato profondamente il quadro normativo di riferimento per il settore sportivo, senza tralasciare nessun aspetto di rilievo. Iniziata con la L. 86/2019, la Riforma dello sport si è poi articolata in diversi Decreti attuativi e correttivi; tra gli obiettivi primari previsti dalla Legge, vi erano il riordino e la semplificazione delle disposizioni in materia di ordinamento sportivo.

In conformità a quanto finora esposto, sebbene neppure la Riforma dello sport abbia potuto introdurre eccezioni o deroghe con riferimento agli obblighi in materia di *privacy*, le disposizioni introdotte con i Decreti attuativi hanno posto l'attenzione su molteplici aspetti, evidenziando soprattutto i profili della specialità delle norme, determinando importanti conseguenze anche sotto il profilo del trattamento dei dati personali.

Entrando nel dettaglio, il primo importante intervento si rileva con riferimento alle norme concernenti il lavoro sportivo e alla necessità di un adeguamento delle disposizioni inerenti al trattamento dei dati dei lavoratori in generale rispetto a quelle concernenti la figura del lavoratore sportivo. A tal proposito, il D.Lgs. 36/2021 ha, infatti, appositamente previsto che: *“norme più specifiche sulla protezione dei dati personali dei lavoratori sportivi sono previste con accordo collettivo stipulato dalla Federazione Sportiva Nazionale, dalle Discipline Sportive Associate, dagli Enti di Promozione Sportiva e dai rappresentanti delle categorie di lavoratori sportivi interessate”*.

Tale Decreto ribadisce, quindi, da un lato la piena applicabilità della disciplina concernente il trattamento dei dati personali e sottolinea, dall'altro, la necessità di provvedere a *“norme più specifiche”*, in questo caso con preciso riferimento alla disciplina introdotta relativamente al lavoro sportivo.

Le altre disposizioni introdotte dalla Riforma dello sport che hanno determinato un importante impatto in relazione al trattamento dei dati personali sono quelle concernenti le misure previste per il contrasto alla violenza di genere nello sport, di cui al D.Lgs. 39/2021, e quelle per la salute e sicurezza dei minori, di cui al D.Lgs. 36/2021.

Nel primo caso l'articolo 16, D.Lgs. 39/2021 ha individuato misure di prevenzione e contrasto alla violenza di genere nello sport, introducendo l'obbligo per le associazioni e società sportive di adottare dei modelli organizzativi e di controllo dell'attività sportiva, nonché dei Codici di condotta, conformi alle Linee guida emanate, a tal fine, dalle FSN, Discipline sportive associate, enti di promozione sportiva e associazioni benemerite di riferimento.

Per quanto concerne, invece, la figura del responsabile, con l'articolo 33, D.Lgs. 36/2021 era stata prevista l'introduzione di: *“disposizioni specifiche a tutela della salute e della sicurezza dei minori che svolgono attività sportiva, inclusi appositi adempimenti e obblighi, anche informativi, da parte delle società e associazioni sportive, tra cui la designazione di un responsabile della protezione dei minori, allo scopo, tra l'altro, della lotta ad ogni tipo di abuso e di violenza su di essi e della protezione dell'integrità fisica e morale dei giovani sportivi”*.



Successivamente, il Coni, con la delibera n. 255/2023, ha previsto l'obbligo per le associazioni e società sportive di nominare: *"un Responsabile contro abusi, violenze e discriminazioni, con lo scopo di prevenire e contrastare ogni tipo di abuso, violenza e discriminazione sui tesserati nonché per garantire la protezione dell'integrità fisica e morale degli sportivi, anche ai sensi dell'art. 33, comma 6, del D.Lgs. 36/2021"*.

Le 2 figure, il responsabile della protezione dei minori da un lato e il responsabile contro abusi, violenze e discriminazioni dall'altro, potranno anche coincidere, conferendo entrambi gli incarichi al medesimo soggetto che dovrà avere, conseguentemente, competenze idonee ad assolvere a entrambe le funzioni.

Misure analoghe a quelle sopra riportate sono state previste anche per le FSN, Discipline sportive associate, enti di promozione sportiva e associazioni benemerite.

Sebbene le disposizioni appena richiamate non contengano precise indicazioni concernenti gli aspetti legati al trattamento e alla protezione dei dati personali, l'introduzione delle misure ivi previste, ovvero l'adozione dei modelli e dei Codici di condotta e la nomina del/dei responsabile/i da parte degli organismi sportivi, avrà indubbiamente un notevole impatto in tal senso.

Per fare fronte agli obblighi introdotti dalla normativa richiamata e dalle disposizioni del Coni, infatti, gli organismi sportivi dovranno, innanzitutto, provvedere a una analisi dei fattori di rischio presenti al fine di individuare le misure di prevenzione e contrasto da adottare in relazione ad abusi, violenze e discriminazioni e, tra le misure previste a tal fine, molte avranno un notevole impatto in relazione al trattamento dei dati personali.

A titolo di esempio si segnala la previsione, nei Modelli, dell'obbligo di raccolta del certificato del casellario giudiziale ai sensi dell'articolo 25-bis, D.P.R. 313/2002. La previsione legislativa concerne l'obbligo di richiedere tale certificato: *"per il soggetto che intenda impiegare al lavoro una persona per lo svolgimento di attività professionali o attività volontarie organizzate che comportino contatti diretti e regolari con minori, al fine di verificare l'esistenza di condanne per taluno dei reati di cui agli articoli 600-bis, 600-ter, 600-quater, 600-quinquies e 609-undecies del codice penale, ovvero l'irrogazione di sanzioni interdittive all'esercizio di attività che comportino contatti diretti e regolari con minori."*

Nell'individuare le misure di prevenzione e contrasto alla violenza di genere da adottare al fine di adempiere agli obblighi sopra citati, l'adozione del certificato sopra indicato anche in situazioni ulteriori rispetto a quelle previste dalla normativa in menzione rappresenta uno degli strumenti maggiormente utilizzati, determinando *"l'effetto collaterale"* di una maggiore mole di dati personali, concernente anche dati giudiziari, raccolti dagli organismi sportivi e relativamente ai quali occorrerà adottare adeguate misure di protezione.

Un altro esempio del notevole impatto che le disposizioni richiamate avranno in termini di adempimenti *privacy* concerne la gestione delle segnalazioni di abusi, violenze e



discriminazioni. I modelli dovranno prevedere indicazioni circa i contenuti e le modalità di gestione delle segnalazioni. Tale attività dovrà essere affidata al responsabile menzionato in precedenza (che potrà anche avere funzione sia di responsabile della protezione dei minori sia di responsabile contro abusi, violenze e discriminazioni), dovrà essere gestita nel rispetto delle modalità previste dai modelli e le informazioni potranno essere trasmesse all'organismo di affiliazione e alla procura ordinaria, a seconda delle circostanze. Appare evidente come, anche in questo caso, il corretto adempimento degli obblighi di legge sopra descritto non potrà prescindere da un'attenta analisi dei rischi inerenti il trattamento dei dati e dall'adozione di idonee misure a garantire il rispetto delle norme in materia di protezione dei dati personali, tenuto anche conto che i dati trattati per l'assolvimento di tale funzione potranno anche ricadere nelle categorie “*particolari*” di dati personali (ad esempio, dati relativi a salute, vita sessuale, origine razziale etc.), per le quali il Regolamento europeo prevede una maggior tutela, e che tali dati potranno essere anche trasferiti all'esterno del perimetro sociale (ad esempio, ai responsabili federali o alle procure ordinarie).

La gestione dei canali individuati per le segnalazioni, così come le procedure adottate, dovranno essere, quindi, attenzionate dai consulenti e dai responsabili per la protezione dei dati (c.d. D.P.O.), ove nominati, degli organismi sportivi, al fine di garantire il rispetto del Regolamento UE/2016/679 (c.d. GDPR) e della normativa di settore.

A tal proposito almeno una riflessione meritano le disposizioni emanate in materia di *whistleblowing*. Sebbene non direttamente applicabili alla gestione delle segnalazioni in tema di abusi, violenze e discriminazioni, stante alcune affinità tra le segnalazioni in menzione, si rileva come in materia di *whistleblowing*, al fine di introdurre misure di prevenzione e protezione in relazione alle criticità evidenziate sia in relazione alla tutela dei “*segnalatori*” sia alla gestione dei dati raccolti in seguito alle segnalazioni, siano state previste specifiche misure, tra le quali l'adozione di strumenti di crittografia, la durata dei tempi di conservazione e l'informativa.

Altri adempimenti che determineranno sicuramente un impatto dal punto di vista del rispetto della normativa *privacy* sono quelli concernenti le misure adottate dagli organismi sportivi in relazione all'utilizzo delle immagini, soprattutto con riferimento alle misure di protezione adottate per i minori, o ancora le misure introdotte con riferimento all'uso dei *social network* o di altri canali di comunicazione, che dovranno essere oggetto di nuova valutazione da parte degli organismi sportivi, anche in relazione alle finalità previste dai modelli organizzativi e dai codici di condotta.

Alla luce di quanto finora riportato, appare, quindi, evidente come, sebbene la Riforma dello sport non abbia introdotto nuovi obblighi diretti in materia di trattamento dei dati personali, il rispetto, da parte degli organismi sportivi, delle previsioni introdotte dal D.Lgs. 36/2021, dal D.Lgs. 39/2021 e dal Coni genererà una maggiore e diversa mole di dati da trattare, anche appartenenti alle categorie dei dati particolari, e, pertanto, determinerà, in maniera indiretta, la necessità di una maggiore attenzione e attività da parte degli organismi sportivi al fine di porre in essere tutte le misure necessarie a operare nel rispetto della normativa vigente in



materia di trattamento dei dati personali e non incorrere nel rischio di pesanti sanzioni.



## CASI OPERATIVI

### ***Agevolazioni registro under 36 anche nel caso di acquisto dell'immobile tramite asta***

di Euroconference Centro Studi Tributari

SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!  
**CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA**  
02 dicembre alle 11.00 - partecipa al [webinar gratuito >>](#)



Luca Bianchi ha partecipato a un'asta nel mese di giugno 2021 relativa a un immobile da destinare ad abitazione principale, aggiudicandosi l'immobile per il quale aveva presentato la propria offerta.

Poiché egli ha 33 anni e un ISEE di 25.000 euro si chiede se vi sia la possibilità di avvalersi della previsione introdotta all'articolo 64, D.L. 73/2021 riguardante l'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro e delle ipocatastali.

Il trasferimento dell'immobile dovrebbe avvenire nel mese di ottobre 2021 a seguito del pagamento del saldo prezzo.

È possibile beneficiare dell'esenzione anche in relazione a questa fattispecie? In caso affermativo, quando va resa l'attestazione con la quale Luca Bianchi intende avvalersi della disposizione di esenzione?

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



**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

### ***La determinazione del secondo acconto Inps gestione separata***

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

### **Novità fiscali Legge di Bilancio 2025**

[Scopri di più](#)

Entro il prossimo **lunedì 2.12.2024** i soggetti iscritti alla gestione separata Inps devono versare la **seconda rata d'acconto dei contributi previdenziali dovuti per il periodo d'imposta 2024**.

I soggetti iscritti alla **gestione separata Inps sono** i seguenti:

- i **professionisti senza Cassa di previdenza e assistenza privata** collegata al singolo Albo o Registro professionale;
- i **lavoratori autonomi occasionali**, qualora abbiano conseguito redditi superiori alla soglia annua di 5.000 euro lordi;
- i **collaboratori coordinati e continuativi** (c.d. co.co.co);
- i **venditori a domicilio, ex articolo 36, L. 426/1971**, qualora abbiano conseguito **redditi d'impresa superiori alla soglia annua di 5.000 euro**;
- gli **amministratori di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica**;
- gli **spedizionieri doganali non dipendenti**;
- gli **assegnisti di ricerca**;
- i **perceptorie di borse di studio** per la frequenza ai corsi di dottorato di ricerca, degli assegni per attività di tutorato, didattico-integrative, propedeutiche e di recupero;
- i **medici con contratto di formazione specialistica**;
- i **volontari del servizio civile nazionale**;
- i **lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo che svolgono prestazioni autonome**, sulla parte di compenso eccedente i 5.000 euro annui (il calcolo della contribuzione dovuta fino al 31.12.2027 deve essere effettuato sul **50% dell'imponibile contributivo**).

I **contributi Inps** possono essere calcolati, alternativamente, con i **metodi**:

- **Storico**, facendo riferimento ai dati indicati nel **modello Redditi PF 2024**, in relazione al **periodo d'imposta 2023**;
- **Previsionale**, facendo riferimento alle prospettive reddituali **per l'anno in corso**.

Utilizzando il metodo storico, il  **pagamento del secondo acconto 2024** deve avvenire in misura



pari all'**80% del contributo dovuto sul reddito dichiarato nel modello Redditi PF 2024.**

In generale, il contributo dovuto deve essere individuato all'interno del **rigo RR5, campo 15**, denominato “Contributo dovuto”, del **modello Redditi PF 2024**.

Per i **lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo**, il contributo dovuto deve essere individuato all'interno del **rigo RR9, campo 8**, denominato “Contributo dovuto”, del **modello Redditi PF 2024**.

Si rammenta che il reddito, ai fini del calcolo del contributo dovuto, è determinato all'interno dei seguenti righi del dichiarativo:

- **RE25**, denominato “Reddito (o perdita)”;
- **LM6**, denominato “Reddito lordo o perdita”, per i soggetti che aderiscono al **regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità**, di cui all'[articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011](#);
- **LM34**, denominato “Reddito lordo”, per i contribuenti che fruiscono del **regime forfettario**, di cui all'[articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014](#).



## LA LENTE SULLA RIFORMA

### **Esenzione da imposta di donazione su quote e aziende: un ritorno alle origini**

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

### **Riforma fiscale: decreto definitivo di revisione dell'imposta di successione e gli impatti della riforma**

Scopri di più

Il comma 4 ter, dell'[articolo 3, D.Lgs. 346/1990](#), reca la **disciplina di esenzione relativa al passaggio di aziende e partecipazioni societarie** al coniuge e ai discendenti a seguito di **donazioni o successioni**. La norma, tradizionalmente, subordina la **misura agevolativa** ad un **periodo di detenzione di 5 anni da parte degli aventi causa**. Qualche aspetto, tuttavia, è stato sempre fonte di **dubbi applicativi**.

Ad esempio, la norma prevede come requisiti la **prosecuzione dell'attività di impresa** o la detenzione del controllo per un **periodo quinquennale da parte degli aventi causa**. In prima battuta, gli operatori avevano ritenuto che la **prosecuzione dell'attività** d'impresa fosse un requisito **relativo al trasferimento di azienda**, mentre la **detenzione del controllo** sembrava essere una **prerogativa dei trasferimenti di partecipazioni**. Nel corso degli anni, tuttavia, i **due requisiti si sono spesso confusi** e, soprattutto in relazione alle **quote di società di persone**, si è assistito ad una **certa commistione**.

L'esenzione in **relazione alle quote di soci accomandanti**, ad esempio, ha trovato giustificazione non tanto con il controllo quanto con una **prosecuzione in qualità di soci** dell'attività di impresa della società.

Ad ogni buon conto, la normativa era stata interpretata in modo molto aperto dall'Amministrazione finanziaria, in quanto **l'esenzione era riconosciuta senza particolari condizioni** in relazione alla attività svolta dalla **società oggetto di trasferimento**.

Del resto, la norma **non impone alcun requisito** in ordine alla **concreta attività svolta** dalla società che ben avrebbe potuto essere una **holding, una liquidity company o un a immobiliare di gestione**.

Nel corso degli ultimi anni, tuttavia, si è assistito ad un **cambiamento di rotta sia da parte degli Uffici che da parte della giurisprudenza**, per cui sono **risultati non agevolabili i trasferimenti di società immobiliari di gestione o di holding**, nel caso in cui queste non detenessero il **controllo di una società dotata di un'azienda**.



Si tratta di un **approccio discutibile** che **non trova riscontro**, oltre che nella lettera della norma, anche in eventuali ragioni di **ordine logico sistematico**.

La nuova formulazione del comma 4 ter, dell'[articolo 3, D.Lgs. 346/1990](#), rappresenta, per certi versi, un **ritorno alle origini**, in quanto viene **razionalizzata la disciplina applicabile** a seconda dei singoli casi, ossia:

- il **passaggio di aziende**;
- il passaggio di quote di **società di capitali**;
- il passaggio di quote di **società di persone**;
- il passaggio di **società estere**.

Per le aziende è richiesta la **prosecuzione dell'attività di impresa**. Per le società di capitali, invece, è richiesto il controllo inteso come **maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria** (controllo di diritto).

Per le **società di persone** è richiesta la **mera detenzione della quota societaria**. Viene finalmente posto fine a quell'ambiguità e inadeguatezza che i criteri della prosecuzione dell'attività di impresa e del controllo portavano in caso di **quote di società di persone**. Ora, come già segnalato, è sufficiente la mera **detenzione della partecipazione**.

In caso di società estere, infine, è previsto che **siano rispettati i medesimi requisiti** richiesti per le **partecipazioni domestiche**.

Nessun requisito è chiesto dalla norma in relazione alla **attività della società oggetto di trasferimento** che ben potrebbe essere una **società holding**, senza necessità di indagare la **natura delle partecipazioni** da essa detenute.

Seppur timidamente, quindi, si coglie nella nuova norma un **rifiuto delle recenti tesi restrittive sviluppate dall'Agenzia delle entrate** e avallate da taluna giurisprudenza. Il trasferimento di una holding, pertanto, richiederà solamente la **detenzione quinquennale da parte dei donatari o discendenti**. Se si tratta di una società di capitali, questi dovranno **detenere il controllo di diritto** ([articolo 2359, comma 1. cod. civ.](#)), mentre se si tratta di una **società di persone** sarà sufficiente detenere **la partecipazione**.

**Nessuna indagine** sarà dovuta sulla attività svolta dalle partecipate.



## ACCERTAMENTO

### **Compensazione orizzontale: la sospensione “preventiva” della delega di pagamento e criticità operative**

di Chiara Grandi, Giuseppe Stagnoli

Convegno di aggiornamento

### **Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma**

Scopri di più

Le disposizioni normative – che regolano la **compensazione dei crediti erariali** – sono numerose e caratterizzate da un **approccio fortemente restrittivo** ed hanno l’obiettivo dichiarato di **contrastare il fenomeno dell’indebita compensazione**.

In aggiunta, il Legislatore ha introdotto **alcune misure che rafforzano il ruolo di controllore** di cui è investita l’Amministrazione finanziaria, consentendole interventi mirati in presenza di **compensazioni** considerate **potenzialmente rischiose**.

Tra gli strumenti introdotti per garantire la correttezza delle compensazioni, il comma 49-ter, dell'[articolo 37, D.L. 223/2006](#), attribuisce all’Agenzia delle entrate la facoltà di **sospendere**, per un periodo massimo di **30 giorni**, l’esecuzione delle **deleghe di pagamento**, di cui agli [articoli 17 e seguenti, D.Lgs. 241/1997](#), contenenti compensazioni che presentano **profili di rischio**.

Se, all’esito del controllo, il credito risulta correttamente compensato, ovvero decorsi **30 giorni dalla data di presentazione** della delega di pagamento, la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati eseguiti alla **data stessa della loro effettuazione**; diversamente, la **delega di pagamento non è eseguita** e i versamenti e le compensazioni si considerano **non effettuati**.

L’attività dell’Agenzia delle entrate **non interessa indiscriminatamente tutte le compensazioni**, ma solo quelle che presentano **“evidenti” profili di rischio**, anche in base **all’esperienza maturata nell’attività di controllo**. In particolare, il livello di **“rischiosità”** delle deleghe è definito sulla **base di precisi criteri**, quali:

1. tipologia dei **debiti pagati**;
2. tipologia dei **crediti compensati**;
3. **coerenza** dei dati indicati nel modello F24;
4. dati presenti nell’**Anagrafe Tributaria** o resi disponibili da altri **enti pubblici**, afferenti ai soggetti indicati nel modello F24;



5. analoghe compensazioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nel modello F24;
6. pagamento di **debiti iscritti a ruolo**, di cui all'[articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010](#) e [articolo 37, comma 49-quinquies, D.L. 223/2006](#).

Nella prassi operativa, tali controlli stanno creando **difficoltà significative** per le imprese ed in particolare nei casi in cui la sospensione della delega derivi da **problematiche di natura amministrativa e non da errori del contribuente**.

Un esempio è rappresentato dai **casi di sospensione della delega** a seguito dell'utilizzo in compensazione di **crediti per investimenti in beni strumentali 4.0**, per i quali l'[articolo 6, D.L. 39/2024](#), ha previsto, ai fini della fruizione, l'invio di una **comunicazione preventiva** al Ministero delle imprese e **del made in Italy**, per il **tramite del GSE**.

In queste circostanze, il **flusso informativo tra gli enti coinvolti** (MIMIT, GSE e Agenzia delle Entrate) non sempre avviene con la **tempestività** necessaria e ciò può portare alla **paradossale situazione** in cui il contribuente – pur avendo adempiuto agli obblighi comunicativi – si trovi con il **modello di pagamento sospeso**. Ciò perché, fino a che il MIMIT non **invia i dati contenuti nella comunicazione** all'Agenzia delle entrate, quest'ultima **non si trova nella condizione** di poter **verificare la presenza del credito** (che risulta, di fatto, inesistente) e, pertanto, procede al **blocco della delega**.

Se, **decorsi i 30 giorni dalla data della sospensione del modello**, l'Agenzia non dovesse ricevere dal MIMIT/GSE l'ammontare del credito utilizzabile, la delega di pagamento verrà **automaticamente annullata**, con la conseguenza che **il versamento non si considererà effettuato** (neppure per la parte eccedente la compensazione), ai sensi di quanto disposto dal comma 49-ter, dell'[articolo 37, D.L. 223/2006](#), con le relative **conseguenze sanzionatorie** (i cui effetti potranno essere parzialmente limitati avvalendosi dell'istituto del **ravvedimento operoso**).

Vale solo la pena ricordare che, con riferimento al **divieto di compensazione assoluto** in caso di **debiti erariali iscritti a ruolo** per importi superiori a 100.000 euro, ai sensi dell'[articolo 37, comma 49-quinquies, D.L. 223/2006](#), la preclusione opera tutte le tipologie di credito, sia **erariali che aventi natura agevolativa**. Si precisa che, **non rientrano nella predetta limitazione**, i crediti maturati dal contribuente in qualità di **sostituto di imposta** (es. le somme a titolo di **addizionale regionale all'Irpef** rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale); in tal caso, il **modello F24** verrà molto probabilmente **temporaneamente sospeso** (in quanto il sistema rileva la compensazione in presenza di debiti scaduti di importo superiore a 100.000 euro), salvo essere confermato una volta appurata la **natura del credito utilizzato in compensazione**.

Non vi è dubbio alcuno che le **restrizioni e i controlli** introdotti per contrastare l'indebita compensazione dei crediti erariali rappresentino uno strumento fondamentale per **tutelare le entrate pubbliche**. Tuttavia, le **criticità operative**, che emergono nella loro applicazione,



rischiano di **penalizzare i contribuenti virtuosi**, con ripercussioni sul flusso di cassa delle imprese.

È auspicabile che l'Amministrazione finanziaria intervenga quanto prima per **migliorare l'efficienza dei flussi informativi tra gli enti coinvolti, riducendo così le conseguenze negative** per i contribuenti incolpevoli.

In attesa che ciò si verifichi, un consiglio può essere quello, nel caso in cui il contribuente voglia effettuare compensazioni che **presentano profili di rischiosità**, di provvedere **all'invio telematico della delega** di pagamento **con alcuni giorni di anticipo rispetto al termine** (pur mantenendo, come data di pagamento, quella di scadenza del versamento); ciò permetterebbe, in caso di **ricezione di comunicazione di avvenuta sospensione del modello F24**, di verificarne le motivazioni e valutarne l'annullamento – qualora effettivamente ci sia stata una compensazione in violazione (magari inconsapevole) di una delle norme sopra citate – e **procedere ad un nuovo versamento entro la data di scadenza**.

In alternativa, il contribuente potrebbe valutare l'opportunità di **suddividere il pagamento in due deleghe** distinte: una dedicata all'utilizzo del **credito in compensazione** e l'altra contenente esclusivamente gli **importi a debito**. Questo approccio consentirebbe, in caso di sospensione e successivo annullamento della delega con il credito, di **limitare l'applicazione di eventuali sanzioni al solo importo indicato nella delega a saldo zero**, evitando che le stesse si possano estendere all'intero ammontare dovuto. Tuttavia, questa strategia è applicabile solo quando **gli importi a debito superano il valore del credito compensabile**.



## PENALE TRIBUTARIO

# **La prova in ordine all'inerenza dei costi rimane a carico del contribuente**

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

## **Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche**

Scopri di più

La Corte di cassazione, con l'[ordinanza n. 29211 dello scorso 12.11.2024](#), è tornata a pronunciarsi sulla questione relativa all'onere della prova **in ordine all'inerenza dei costi** e ribadendo il vecchio orientamento anteriforma, continua ad addossare al contribuente **l'obbligo di dimostrare il nesso causale dei costi con l'esercizio dell'impresa**.

**Così testualmente il giudice** di Cassazione: “*In ordine alla deduzione dei costi ai fini dell'imposizione reddituale la Cassazione è intervenuta più volte, confermando che ai fini della detrazione di un costo e dell'IVA relativa, la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti constitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato. In definitiva, il contribuente che intenda detrarre un costo, non può esimersi dal provarne l'inerenza*”.

La sentenza **non appare condivisibile**, in quanto insiste a non considerare in alcun modo l'innovato rapporto processuale **in ordine all'onere della prova**, come introdotto dal comma 5bis, dell'[articolo 7, D.Lgs. 546/1992](#).

Allo scopo di verificare l'autentica **coerenza della sentenza in commento** con l'innovata dialettica processuale sulla prova Finanza – Contribuente, appare utile dipartire dal **confronto delle versioni letterali delle due norme**: l'[articolo 2697, cod. civ.](#) e il citato nuovo [articolo 7, comma 5bis, D.Lgs. 546/1992](#), entrambe **relative all'onere processuale della prova**:

- **articolo 2697 cod. civ.**: “*Chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*”.
- **articolo 7, comma 5bis, D.Lgs 546/1992**: “*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fondono la pretesa impositiva e*



*l'irrogazione delle sanzioni”.*

Dal confronto delle due norme appare la **coincidenza dei fondamenti causali della prova**, diversi solo nella rappresentazione letterale, ma **non certo nei loro paradigmi di principio**.

Il nuovo comma 5bis prospetta solo un **inventario più analitico delle attitudini della prova**, prima letteralmente **compresse nel sintetico riferimento al fondamento costitutivo** del diritto che nel processo si vuole far valere. Il **quid novi** che si rende, però, chiaramente intravedibile nella novella disciplinare della prova, è quello rappresentato dall'esigenza avvertita dal legislatore di **esternare con chiarezza le prerogative della prova**, allo scopo di eliminare ogni possibile forma di privilegio a vantaggio della Finanza che, si sottolinea, è la **parte attrice in senso sostanziale nel processo tributario**.

Provare i fatti alla **base del fondamento costitutivo di un diritto** è, all'evidenza, **sinonimo di una vis dimostrativa** del tutto ricalcante le attitudini ora disaggregate della “fondatezza”, “non contraddittorietà” e, soprattutto, **“autosufficienza” della prova**. Se, quindi, il legislatore ha ritenuto, a parità degli elementi di principio (che sono alla base del governo della prova) di **ricorrere alla precisazione** che qualora la prova non sia sufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa erariale, **l'atto impositivo dev'essere annullato**, il motivo appare essere **solo quello di voler incapsulare**, in una conformazione autenticamente imparziale, **la contrapposizione processuale Finanza – Contribuente**. Il motivo fondante la diversa struttura letterale della norma non può non essere **intravisto proprio nello scopo di interdire franchigie probatorie** a vantaggio della Finanza ed inversioni di oneri di prova a carico del contribuente che, sebbene già ripudiate dalla precedente versione letterale dell'articolo 2697 cod. civ., hanno potuto prevalere a causa del **sintetico linguaggio giuridico** usato in tale ultima norma e per l'inclusione in esso dei cd fatti modificativi o estintivi a carico della parte resistente ora abrogati. Trattasi di una disposizione che, seppure connotabile come processuale, appare persino prospettare più **coesione con i principi dello Statuto del Contribuente**.

In base al nuovo assetto legale della dialettica sulla prova nel processo tributario, **l'atto impositivo dev'essere**, quindi e senza eccezioni, **annullato se la prova della sua fondatezza manca** o è contraddittoria o se è comunque **insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive** su cui si fonda la pretesa impositiva.

E tale disposizione processuale, vale anche per **l'inerenza dei costi**, dal momento che l'unica eccezione che mantiene l'onere della prova a carico del contribuente è **quella prevista in materia di rimborsi d'imposta**.

La sentenza in scrutinio si raccorda a quell'orientamento giurisprudenziale che riteneva di poter **procedere attraverso un processo di scomposizione** della fattispecie imponibile nei singoli elementi positivi e negativi, allo scopo di **imputare al contribuente l'onere della prova in ordine all'esistenza delle prerogative fiscali di questi ultimi**. Tale sorta di scorporo in dottrina veniva già nel passato avversata in quanto con esso veniva **artificiosamente**



**manipolato**, da parte della Finanza, il **fatto da accertare**. Si sottolineava come, nel caso del reddito d'impresa, la fattispecie impositiva era rappresentata dal **possesso di un maggior reddito** e la prova doveva vertere sull'intera **realizzazione del presupposto**, senza alcun frazionamento del medesimo. Ora è indubitabile che proprio la portata della novella processuale **rafforzi tale principio** e ponga l'onere della prova alla base delle rettifiche operate, rispetto alle **enunciazioni di fatto** esposte in dichiarazione dal contribuente ad esclusivo carico della Finanza, con l'interdizione del giudice di stabilire **motu proprio** un **qualsiasi criterio di riparto** della prova da cui derivi un'immunità di aggravio **a favore della Finanza**.

La sentenza in commento **devia in chiaro senso antigiuridico dall'orientamento dottrinale** che si è formato sull'onere della prova **senza frattura di indirizzo interpretativo**. Il motivo appare essere quello di sempre: l'Amministrazione finanziaria va in ogni modo agevolata nel suo agire in nome di un interesse fiscale che, però, così concepito, riesce solo a **minare la costituzionale democrazia del rapporto d'imposta**.