



NEWS

# Euroconference

Edizione di venerdì 18 Aprile 2025

## ENTI NON COMMERCIALI

**Il trattamento dei dati relativi alla salute in ambito sportivo**  
di Francesca Mollo

## GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

**La rilevazione contabile in caso di aumento del capitale sociale**  
di Viviana Grippo

## BILANCIO

**La sostenibilità sociale: fattore di attrattività, crescita aziendale e delle comunità**  
di Andrea Onori

## IMU E TRIBUTI LOCALI

**L'impatto ai fini IMU dell'estensione agricola, ai fini fiscali, delle vertical farm**  
di Alberto Tealdi, Luigi Scappini

## ACCERTAMENTO

**Certificatori del rischio fiscale: requisiti, formazione e criteri di esonero**  
di Angelo Ginex

## OSSERVATORIO IMPRESE E PROFESSIONI

**Riversamento R&S: la saga fiscale continua...**  
di Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda



## ENTI NON COMMERCIALI

### ***Il trattamento dei dati relativi alla salute in ambito sportivo***

di Francesca Mollo

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**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 Privege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**

  
Abbonati ora

*Il contributo analizza la questione del trattamento dei dati relativi alla salute in ambito sportivo, quali categorie speciali di dati ex articolo 9, GDPR. All'inquadramento normativo, segue l'analisi della giurisprudenza della Corte di Strasburgo in tema, per poi passare alla rassegna degli orientamenti del Garante per la protezione dei dati personali, con particolare riferimento ai dati relativi alla salute dell'atleta, certificazioni relative allo svolgimento dell'attività sportiva e valutazioni peritali medico-legali in caso di infortuni o sinistri.*

#### **Introduzione. Dati relativi alla salute e performance sportiva**

La specifica complessità del settore sportivo investe anche il trattamento dei dati relativi alla salute degli atleti, che si atteggia sempre più intensivo e invasivo, grazie anche all'impiego sistematico di tecnologie innovative, e che si inserisce nell'ambito del rapido processo di digitalizzazione che caratterizza ormai il nostro tempo.

La gestione degli atleti e sportivi in genere passa necessariamente attraverso il regolare trattamento di dati particolarmente sensibili, quali quelli sanitari, ad esempio, per la gestione degli infortuni o in adempimento alla normativa *anti-doping*, vieppiù spesso riferibili a categorie di soggetti considerati particolarmente vulnerabili dalla normativa, quali minori d'età e lavoratori.

A ciò si aggiungano le criticità legate alla corretta regolamentazione di enormi banche dati createsi nel tempo grazie alla sedimentazione e accumulo delle più svariate informazioni relative ad atleti presenti e passati, che spesso non hanno più nemmeno un rapporto con la singola realtà sportiva.

Non è revocabile in dubbio che il monitoraggio e la profilazione degli atleti, soprattutto se effettuati mediante strumenti tecnologici di nuova generazione, siano in grado di comportare rilevanti vantaggi e benefici da un punto di vista della qualità della prestazione sportiva, grazie alla raccolta e successiva analisi dei dati raccolti per le finalità più varie, quali la



personalizzazione dell'allenamento e della dieta, la valutazione delle *performance*, il monitoraggio delle condizioni di salute e la prevenzione degli infortuni, nonché l'elaborazione di nuove tattiche e strategie e il perfezionamento della fase di *scouting*.

Ma è altrettanto pacifico che tali trattamenti richiedono una delicata valutazione sotto il profilo della protezione dei dati personali, nonché l'attuazione di molteplici adempimenti che consentano di collocarli all'interno dei confini tracciati dalla normativa in tema, soprattutto sotto il profilo del necessario rispetto dei principi di liceità, trasparenza, esattezza del trattamento medesimo.

### I dati relativi alla salute nel GDPR

L'articolo 4, Regolamento 679/2016/UE in tema di protezione dei dati personali<sup>[1]</sup>, dopo aver definito in generale cosa sia “*dato personale*”, fornisce al n. 15) una definizione di “**dati relativi alla salute**” quali dati personali attinenti alla salute fisica o mentale di una persona fisica, compresa la prestazione di servizi di assistenza sanitaria, che rivelano informazioni relative al suo stato di salute.

Il GDPR per i dati relativi alla salute, così come per i dati genetici e biometrici, che pure consentono o confermano l'identificazione univoca dell'individuo, crea cioè una sottocategoria all'interno della più ampia categoria dei dati particolari disciplinati dall'articolo 9, Regolamento 2016/679/UE, per i quali la liceità del trattamento è ancorata al requisito alternativo del consenso esplicito oppure della necessità, consentendo agli Stati membri di introdurre garanzie supplementari (articolo 9, § 4, Regolamento 2016/679/UE).

Il consenso è quindi alternativo ad altre condizioni – indicate dallo stesso articolo 9, Regolamento 2016/679/UE, tra cui l'ipotesi in cui il trattamento sia necessario per motivi di interesse pubblico o per ragioni correlate alla sanità pubblica, quali la protezione da gravi minacce per la salute a carattere transfrontaliero o la garanzia di parametri elevati di qualità e sicurezza dell'assistenza sanitaria e dei medicinali e dei dispositivi; ovvero il trattamento sia necessario a fini di archiviazione nel pubblico interesse, di ricerca scientifica o storica o a fini statistici; o ancora sia necessario in relazione all'esercizio del diritto di difesa o per assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti specifici del titolare del trattamento o dell'interessato in materia di diritto del lavoro, della sicurezza sociale e protezione sociale.

In ambito nazionale, l'articolo 2-*septies*, D.Lgs. 101/2018 attua l'articolo 9, § 4, Regolamento 2016/679/UE, prevedendo che il trattamento dei dati biometrici, genetici e relativi alla salute sia subordinato all'osservanza di misure di garanzia, stabilite dal garante con provvedimento adottato con cadenza almeno biennale, a seguito di consultazione pubblica, tenendo in particolare considerazione, oltre alle linee guida, raccomandazioni e migliori prassi pubblicate dal Comitato europeo per la protezione dei dati, anche l'evoluzione tecnologica e scientifica del settore a cui tali misure sono rivolte, nonché l'interesse alla libera circolazione dei dati nel



territorio europeo. Le misure di garanzia sono adottate tenendo in considerazione le specifiche finalità di trattamento in relazione a ciascuna delle categorie di dati e in ogni caso nel rispetto delle condizioni di legittimità del trattamento, previste dall'articolo 9, § 2, Regolamento 2016/679/UE; in particolare, le misure di garanzia individuano le misure di sicurezza, ivi comprese quelle tecniche di cifratura e di pseudonomizzazione, le misure di minimizzazione.

Nel quadro degli obblighi generali incombenti sul titolare del trattamento *ex articolo 24*, e delle misure di sicurezza adottabili *ex articolo 32*, GDPR – letti in un'ottica di responsabilizzazione (o *accountability*) dello stesso, oltre che in funzione di protezione dei dati personali<sup>[2]</sup> – il livello di misure dovrà essere in questi casi molto elevato, trattandosi di trattamento che riguarda dati personali: “*particolarmente sensibili sotto il profilo dei diritti e delle libertà fondamentali, dal momento che il contesto del loro trattamento potrebbe creare rischi significativi per i diritti e le libertà fondamentali*”<sup>[3]</sup>.

Posto che nell'odierna società dell'informazione basata sui *big data* emerge una sostanziale difficoltà nell'individuare l'*an*, il quando e il *quomodo* (inteso in termini di finalità) dei singoli concreti trattamenti cui i dati vengono sottoposti. Il Legislatore europeo della *privacy* mostra ampia consapevolezza delle proporzioni massive che il fenomeno circolatorio dei dati è venuto assumendo negli ultimi decenni, avendo ben presente che “*la portata della condivisione e della raccolta di dati personali è aumentata in modo significativo*”, e ha reso “*disponibili al pubblico su scala mondiale informazioni personali*”<sup>[4]</sup>, che consentono di effettuare “*trattamenti su larga scala, che mirano al trattamento di una notevole quantità di dati personali a livello regionale, nazionale o sovranazionale e che potrebbero incidere su un vasto numero di interessati e che potenzialmente presentano un rischio elevato (...) per i diritti e le libertà degli interessati, specialmente qualora tali trattamenti rendano più difficoltoso, per gli interessati, l'esercizio dei propri diritti*”<sup>[5]</sup>, con particolare riferimento al monitoraggio del comportamento dell'interessato attraverso tecniche di trattamento che ne consentano l'analisi, anche in termini predittivi, sotto il profilo delle preferenze, usi comportamentali o posizioni personali<sup>[6]</sup>.

In tale contesto, assumono centrale rilevanza e maggiore complessità, in particolare, i profili di tutela dei diritti e delle libertà degli interessati sotto il profilo del trattamento di dati su larga scala di categorie di dati personali, tra cui i dati qui in commento.

La norma contenuta all'articolo 2-*septies* del nuovo Codice della *privacy* e? forse tra le più interessanti del Decreto di adeguamento, rappresentando un bilanciamento all'ampliamento delle condizioni di liceità per il trattamento di dati particolarmente delicati come quelli attinenti alla salute e alla identità degli interessati.

Peraltra, a seguito della nuova formulazione dell'articolo 75 del codice in materia di protezione dei dati personali (e della abrogazione dell'articolo 76 del codice previgente) e? chiarito che non occorre più il consenso per il trattamento dei dati per finalità di diagnosi e cura, anche se occorrerà sempre rispettare le misure di garanzie stabilite dal Garante.



L'articolo 75, difatti, nella sua nuova formulazione sancisce che il trattamento dei dati personali effettuato per finalità di tutela della salute e incolumità fisica dell'interessato o di terzi o della collettività deve essere effettuato ai sensi dell'articolo 9, § 2, lettere h) e i), e 3, GDPR, dell'articolo 2-*septies* del codice, nonché nel rispetto delle specifiche disposizioni di settore.

L'articolo 9, GDPR, § 2, lettera h) riguarda il caso in cui il trattamento è necessario per finalità di medicina preventiva o di medicina del lavoro, valutazione della capacità lavorativa del dipendente, diagnosi, assistenza o terapia sanitaria o sociale ovvero gestione dei sistemi e servizi sanitari o sociali sulla base del diritto dell'Unione Europea o degli Stati membri o conformemente al contratto con un professionista della sanità, mentre la lettera i) riguarda il caso in cui il trattamento sia necessario per motivi di interesse pubblico nel settore della sanità pubblica, quali la protezione da gravi minacce per la salute a carattere transfrontaliero o la garanzia di parametri elevati di qualità e sicurezza dell'assistenza sanitaria e dei medicinali e dei dispositivi medici, sulla base del diritto dell'Unione Europea o degli Stati membri che prevede misure appropriate e specifiche per tutelare i diritti e le libertà dell'interessato, in particolare il segreto professionale.

D'altra parte, il Garante *privacy* con il comunicato stampa dell'8 ottobre 2018[7] ha aggiornato le istruzioni sul registro dei trattamenti, precisando che: “sono tenuti a redigere il registro le imprese o le organizzazioni con almeno 250 dipendenti e - al di sotto dei 250 dipendenti - qualunque titolare o responsabile che effettui trattamenti che possano presentare rischi, anche non elevati, per i diritti e le libertà delle persone o che effettui trattamenti non occasionali di dati oppure trattamenti di particolari categorie di dati (come i dati biometrici, dati genetici, quelli sulla salute, sulle convinzioni religiose, sull'origine etnica ecc.), o anche di dati relativi a condanne penali e a reati”.

In particolare, viene specificato che “rientrano nella categoria delle “organizzazioni” di cui all'art. 30, par. 5 anche le associazioni, le fondazioni e i comitati”, con ciò includendosi, quindi, nell'obbligo di redazione del registro, ad esempio, associazioni, fondazioni e comitati ove trattino categorie particolari di dati e/o dati relativi a condanne penali o reati; associazioni a tutela di soggetti cosiddetti “vulnerabili” quali ad esempio malati, persone con disabilità, ex detenuti etc.; associazioni che perseguono finalità di prevenzione e contrasto delle discriminazioni di genere, razziali, basate sull'orientamento sessuale, politico o religioso etc.; associazioni sportive con riferimento ai dati sanitari trattati; partiti e movimenti politici; sindacati; associazioni e movimenti a carattere religioso.

## I dati relativi alla salute nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo

Può risultare quindi utile in questa sede passare in rassegna alcune decisioni in relazione alla tipologia di dati in commento, per trarre qualche indicazione sul punto.



Anzitutto, nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo in tema[\[8\]](#), da leggersi secondo i criteri della *case law* inglese[\[9\]](#), più in generale, la protezione dei dati personali riveste un ruolo quasi del tutto strumentale alla tutela del diritto al rispetto della vita privata[\[10\]](#), giocando un ruolo fondamentale per l'esercizio del diritto stesso, atteso che, a differenza rispetto alla Carta di Nizza, non esiste nella CEDU un riferimento esplicito alla protezione dei dati personali[\[11\]](#).

Per comprendere la portata di alcune importanti decisioni in tema di dati sanitari, conviene soffermarsi su un'importante pronuncia in tema di trattamento di un'altra categoria particolare di dati *ex articolo 9, GDPR*, quali i dati genetici: la sentenza *Marper c. Regno unito* del 2008 e avente a oggetto la c.d. *privacy genetica*, nella creazione di banche dati genetiche e del DNA a fini di giustizia.

La Corte, in questo caso, afferma che la conservazione delle impronte digitali e dei campioni biologici di DNA, a prescindere dall'effettivo utilizzo degli stessi da parte delle Autorità, rappresenta un'ingerenza nella vita privata dei soggetti, attesa la sicura qualificazione delle impronte e dei campioni di DNA alla stregua di dati sensibili nella nozione contenuta dalla Convenzione del 1981. In particolare, la Corte assimila tali dati alle fotografie e alla registrazione dei campioni vocali. Infatti, essa, al § 84 della sentenza *Marper*, ritiene che l'approccio adottato relativamente alla questione delle fotografie e dei campioni vocali possa senz'altro ricevere applicazione anche alle impronte digitali e richiama sul punto il già citato caso *Friedl c. Austria* (19 maggio 1994), in cui aveva stabilito che la conservazione di fotografie scattate nel corso di una manifestazione politica non costituisse un'ingerenza nella vita privata, attribuendo un peso particolare al fatto che le fotografie non erano state inserite in alcun sistema di trattamento automatico dei dati e che le Autorità non avevano adottato alcuna misura per identificare i soggetti fotografati attraverso il trattamento di detti dati. Invece nel caso *PG e JH c. Regno Unito n. 44787* del 1998, la Corte aveva affermato che la registrazione dei dati e il carattere permanente o sistematico della registrazione sollevasse una questione relativa al rispetto della vita privata anche nel caso in cui dati fossero di dominio pubblico o disponibili in qualsiasi altra maniera; la Corte ha altresì osservato che la registrazione della voce di un individuo su un supporto fonetico permanente di fatto facilita, se combinato con altri dati personali, l'identificazione dell'individuo, concludendo pertanto che la registrazione delle voci costituisca di per sé un'ingerenza nel diritto al rispetto della vita privata.

Proprio in questa pronuncia è poi contenuta l'enunciazione chiara e forte da parte della Corte EDU che la protezione dei dati “è fondamentale per il rispetto della vita privata”[\[12\]](#). E proprio su queste premesse la Corte poi sottolinea come la giustificazione prevista dall'articolo 8, comma 2, CEDU debba essere ancorata, per porsi in termini di necessarietà della misura per una società democratica, a regole chiare, dettagliate, oltre che a garanzie minime, che nel caso concreto il Regno Unito non assicurava affatto, dal momento che non venivano previste regole minime e neppure criteri di cancellazione o distruzione dei dati genetici. La Corte, anzi, in uno dei passaggi più interessanti della sentenza[\[13\]](#) – che peraltro compie una ricostruzione completa del quadro di riferimento in materia di protezione dei dati personali, facendo ampio



richiamo a tutta la normativa di carattere nazionale e comunitario coinvolta – si dice addirittura “*sorpresa*” dal carattere generale e indifferenziato con cui in Inghilterra opera il meccanismo di conservazione di tali dati, laddove invece uno Stato che intendesse porsi in un’ottica pionieristica dal punto di vista dell’evoluzione tecnologica nel campo, dovrebbe prendersi anche in carico la responsabilità di compiere dei bilanciamenti[14], che nel caso concreto non sono stati compiuti affatto, con tutti i conseguenti rischi, anche in termini di stigmatizzazione sociale riconnessi al trattamento dei dati per i soggetti, tra l’altro minori all’epoca dei fatti.

L’ottica nella quale si pone la Corte pare la stessa anche quando si tratta di dati relativi allo stato di salute: la Corte nel tempo si è occupata in più casi, soprattutto quanto all’aspetto della divulgazione dei dati, come nel caso Roche c. Regno Unito del 2009 in cui la Corte ha affermato la necessità di garantire tale accesso in misura ancora maggiore laddove ci si trovi in presenza di specifici rischi per la salute, come nel caso concreto in relazione all’esecuzione di alcuni *test* effettuati con gas tossici[15].

Ancora, nel caso Z c. Finlandia del 1997, la divulgazione dell’identità e dei dati attinenti alla sieropositività del soggetto da parte della Corte d’Appello di Helsinki nel contesto di un processo per omicidio per contagio da HIV pendente a carico dell’ex marito della stessa, costituisce, nel ragionamento della Corte, una violazione dell’articolo 8, CEDU, laddove tale violazione non viene riscontrata invece nel sequestro delle cartelle mediche o nell’obbligo di testimoniare imposto ai suoi sanitari nel contesto del medesimo procedimento, a fini di accertamento e perseguimento dei reati. Anche in questo caso, la Corte ribadisce il ruolo fondamentale della protezione dei dati rispetto alla tutela della vita privata, già affermato nella sentenza *Marper*, in relazione al diritto alla confidenzialità con riguardo alle informazioni a carattere sanitario, istituendo anche in questa occasione un solido collegamento tra l’articolo 8, Convenzione e gli articoli della Convenzione del 1981 che “*mutatis mutandis, persegono i medesimi interessi di tutela*”. La Corte di Strasburgo ha altresì censurato la divulgazione, in un procedimento penale per falso, di dati raccolti in occasione della perquisizione del domicilio professionale dell’imputato, relativi alle cure psichiatriche intraprese da quest’ultimo, nella misura in cui tali informazioni non erano rilevanti per il procedimento in corso[16]. In altri casi, invece la Corte ha ritenuto che il diritto alla confidenzialità dei dati fosse comprimibile al fine di salvaguardare altri interessi meritevoli di tutela secondo il § 2, articolo 8, CEDU, come nel caso della comunicazione di dati relativi allo stato di salute di una paziente da una struttura sanitaria all’istituto previdenziale nazionale, giustificata dall’esigenza di tutela del benessere economico del paese[17].

Ma dall’analisi della giurisprudenza, la più risalente poi confluita nel GDPR[18], emerge un dato comune e ricorrente, consistente nell’affermazione del carattere non assoluto del diritto alla protezione dei dati personali, e del conseguente necessario e costante bilanciamento delle suddette ragioni con le posizioni che di volta in volta risultino con esse confliggenti. Così nel considerando 4 del Regolamento si legge che “*Il trattamento dei dati personali dovrebbe essere al servizio dell’uomo. Il diritto alla protezione dei dati di carattere personale non una prerogativa assoluta, ma va considerato alla luce della sua funzione sociale e va contemplato con altri diritti*



fondamentali, in ossequio al principio di proporzionalità”.

precisando altresì che: “il Regolamento rispetta tutti i diritti fondamentali e osserva le libertà e i principi riconosciuti dalla Carta, sanciti dai trattati, e enumera i diritti fra i quali può generarsi un potenziale conflitto: in particolare il rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e delle comunicazioni, la protezione dei dati personali, la libertà di pensiero, di coscienza e di religione, la libertà di espressione e d’informazione, la libertà d’impresa, il diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale, nonché la diversità culturale, religiosa e linguistica”[\[19\]](#).

Allo stesso modo, nel nostro ordinamento interno, anche la Suprema Corte di Cassazione nel 2015 ha avuto modo di rilevare che “la protezione dei dati personali non è un totem al quale possono sacrificarsi altri diritti altrettanto rilevanti sul piano costituzionale, per cui la materia va coordinata e bilanciata da un lato con le norme che tutelano altre prevalenti diritti (tra questi, l’interesse pubblico alla celerità, trasparenza ed efficacia dell’attività amministrativa); dall’altro, con le norme civilistiche in tema di negozi giuridici”[\[20\]](#), tenuto delle circostanze del caso concreto.

### I dati relativi alla salute negli orientamenti del Garante per la protezione dei dati personali

Il Garante per la protezione dei dati personali pone un **forte accento sulla sicurezza** e sulla **trasparenza** nel trattamento dei dati relativi alla salute. La protezione della **privacy** degli individui è una priorità, e tutte le operazioni che comportano il trattamento di dati sanitari devono essere giustificate da una base giuridica solida, garantendo che vengano rispettati i diritti degli interessati e adottando misure di sicurezza adeguate.

Anche quando il trattamento dei dati sanitari è legittimo, è fondamentale il **principio di minimizzazione**, per cui devono essere trattati solo i dati necessari per raggiungere lo scopo specifico e non devono essere conservati più a lungo del necessario. Inoltre, il trattamento deve essere **proporzionato** agli scopi per cui i dati vengono raccolti.

Nel tempo, il garante non ha mancato di sottolineare la “natura assolutamente peculiare”[\[21\]](#) dei dati relativi alla salute, perché espressivi della più autentica essenza della privatezza: del corpo, delle sue patologie, delle sue carenze, delle sue irregolarità e per questo suscettibili di esporre il singolo alle più meschine discriminazioni, stigmatizzazioni, classificazioni. Non a caso, i dati sanitari sono tra quelli che beneficiano della maggiore tutela accordata dall’ordinamento: misure di garanzia rafforzate, presupposti di liceità del trattamento particolarmente stringenti, declinazione più tassativa del canone di proporzionalità, pari rango quale criterio rigoroso di legittimazione dell’accesso anche soltanto documentale, stretta indispensabilità a fini informativi quale parametro di ammissibilità della comunicazione giornalistica, divieto di divulgazione etc.[\[22\]](#).

Da un lato, infatti, essi necessitano di una tutela rafforzata rispetto ai rischi di accesso



indebito, alterazione, manipolazione, connessi ad attacchi cibernetici sempre più spesso diretti a sistemi informativi sanitari, proprio in ragione del pregiudizio esponenziale derivante dalla paralisi dei servizi sanitari. Per altro verso, i dati sanitari necessitano di protezione anche in termini di esattezza e qualità che il loro trattamento deve assicurare, anzitutto per ridurre il rischio clinico. La qualità ed esattezza dei dati (principi essenziali del GDPR) sono, in questo senso, un presupposto di efficacia della *big data analytics*, soprattutto in un settore così delicato come quello sanitario. Ciò implica anche la necessità di evitare possibili – per quanto, pure, involontarie – forme di discriminazione (anche, appunto, algoritmica) nel patrimonio informativo utilizzato per il *machine learning*.

A riprova dell'atteggiamento rigoroso del garante, in generale, in tema di dati sanitari, si ricordi come lo stesso sia intervenuto pure recentemente con forza con i provvedimenti emessi l'11 aprile 2024 e il 9 maggio 2024 scorsi.

Il primo provvedimento dell'11 aprile 2024 concerne un caso emblematico di diffusione illecita di dati personali e immagini riguardanti la salute e la vita privata di un individuo sui *social media* e altri mezzi di comunicazione. Diversi i profili di violazione: l'articolo 5, GDPR, che stabilisce i principi fondamentali per il trattamento dei dati personali, quali liceità, correttezza e trasparenza; gli articoli 137 e 139, del codice *privacy*, che limitano la diffusione dei dati personali per fini giornalistici, imponendo il rispetto della riservatezza e della dignità degli interessati; infine, sono stati inoltre riscontrati il mancato rispetto dei diritti degli interessati, sanciti dagli articoli 15-22, GDPR.

Il provvedimento del 9 maggio 2024, GDPR, affronta un tema delicato e complesso; questo evidenzia un approccio ponderato e sofisticato del garante, che riesce a coniugare il rispetto dei diritti fondamentali con le necessità della ricerca scientifica: il trattamento dei dati sanitari per finalità di ricerca senza il consenso esplicito degli interessati. La questione si colloca nel delicato equilibrio tra la necessità di avanzamento scientifico e la rigorosa protezione dei diritti individuali, una problematica di primaria importanza in un contesto dove la tecnologia e la scienza si evolvono rapidamente.

Il quadro normativo rilevante include l'articolo 110, codice *privacy*, che disciplina i trattamenti di dati sanitari per ricerca senza consenso, e gli articoli 2-quater e 106, codice *privacy*, che promuovono e regolamentano l'adozione di regole deontologiche. Inoltre, l'articolo 35, GDPR, impone la necessità di una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati, un elemento cruciale per garantire che i rischi associati al trattamento siano identificati e mitigati adeguatamente.

Le garanzie e le misure imposte dal garante sono stringenti e dettagliate e l'autorizzazione a trattare dati sanitari senza consenso è concessa solo in circostanze eccezionali, e solo quando il trattamento è strettamente necessario e le misure di garanzia sono rigorosamente rispettate. Detti provvedimenti, seppur distinti nelle specificità, condividono elementi fondamentali che evidenziano la rigorosa applicazione dei principi di tutela dei dati personali, specialmente di quelli sanitari. L'Autorità non si limita a monitorare, ma interviene con decisione attraverso



l'adozione di misure correttive ben definite, che includono il divieto di ulteriore trattamento dei dati illecitamente gestiti e l'emissione di ammonimenti. Un aspetto particolarmente evidenziato dal garante è la sicurezza, che deve attingere al livello massimo laddove siano trattati dati relativi alla salute.

Tale trattamento deve essere effettuato in maniera non conforme al principio di “*integrità e riservatezza*” (articolo 5, § 1, lettera f) GDPR, adottando misure tecniche e organizzative idonee a garantire un livello di sicurezza adeguato al rischio (articolo 32, GDPR) e adeguate, fin dalla progettazione dei trattamenti effettuati nell'ambito dello stesso, ad attuare in modo efficace i principi di protezione dei dati e a integrare nel trattamento le necessarie garanzie al fine di soddisfare i requisiti del Regolamento e tutelare i diritti degli interessati, in accordo con l'articolo 25 del Regolamento. In particolare, i trattamenti effettuati nel contesto in esame richiedono l'adozione dei più elevati *standard* di sicurezza, al fine di non compromettere la riservatezza, l'integrità e la disponibilità dei dati personali di milioni di interessati.

Come pure recentemente segnalato dal garante[\[23\]](#), gli obblighi di sicurezza imposti dal Regolamento richiedono l'adozione di rigorose misure tecniche e organizzative, includendo, oltre a quelle espressamente individuate dall'articolo 32, § 1, lettere da a) a d), GDPR, anche tutte quelle necessarie ad attenuare i rischi che i trattamenti presentano.

L'articolo 25, § 1, del Regolamento prevede che: “*tenendo conto dello stato dell'arte e dei costi di attuazione, nonché della natura, dell'ambito di applicazione, del contesto e delle finalità del trattamento, come anche dei rischi aventi probabilità e gravità diverse per i diritti e le libertà delle persone fisiche costituiti dal trattamento, sia al momento di determinare i mezzi del trattamento sia all'atto del trattamento stesso il titolare del trattamento [debbia mettere] in atto misure tecniche e organizzative adeguate, quali la pseudonimizzazione, volte ad attuare in modo efficace i principi di protezione dei dati, quali la minimizzazione, e a integrare nel trattamento le necessarie garanzie al fine di soddisfare i requisiti del presente regolamento e tutelare i diritti degli interessati*”[\[24\]](#).

In base al principio di “*protezione dei dati fin dalla progettazione*”, il titolare del trattamento è tenuto, pertanto, ad attuare i principi di protezione dei dati (articolo 5, GDPR) adottando misure tecniche e organizzative adeguate e integrando nel trattamento le necessarie garanzie per soddisfare i requisiti del Regolamento e tutelare i diritti e le libertà degli interessati. Il considerando 78 del Regolamento suggerisce una responsabilità dei titolari, ossia quella di valutare costantemente se stiano utilizzando, in qualunque momento, i mezzi appropriati di trattamento e se le misure scelte contrastino effettivamente le vulnerabilità esistenti. Inoltre, i titolari dovrebbero effettuare revisioni periodiche delle misure di sicurezza poste a presidio e tutela dei dati personali, nonché della procedura per la gestione delle violazioni dei dati.

L'obbligo di mantenere, verificare e aggiornare, ove necessario, il trattamento si applica anche ai sistemi preesistenti. Ciò implica che i sistemi progettati prima dell'entrata in vigore del GDPR devono essere sottoposti a verifiche e manutenzione per garantire l'applicazione di misure e garanzie che mettano in atto i principi e i diritti degli interessati in modo efficace[\[25\]](#).



Nel caso specifico, l'obbligo di mettere in atto misure di sicurezza adeguate alla protezione dei dati personali oggetto di trattamento può includere la: *“definizione di appropriate soluzioni tecniche ed organizzative rivolte alla regolamentazione degli accessi logici, profili autorizzativi definiti in funzione del principio del “Need to Know” e della esecuzione di attività rivolte a individuare le vulnerabilità nelle applicazioni e nelle infrastrutture tecniche funzionali all’erogazione del servizio ed attivazione di opportuni piani di mitigazione”.*

### **Casistica relativa ai dati relativi alla salute dell’atleta, certificazioni relative allo svolgimento dell’attività sportiva e valutazioni peritali medico-legali in caso di infortuni o sinistri**

Il regime di particolare rigore applicabile ai sensi dell’articolo 9, GDPR, ai dati appartenenti a categorie particolari non impedisce *tout court* che i dati in questione possano essere resi pubblici direttamente dall’interessato, direttamente o tramite altri soggetti. Del resto, ciò appare in piena sintonia con quanto oggi previsto dall’articolo 9, § 2, lettera e), GDPR, laddove considera lecito il trattamento di dati particolari, inclusi quelli relativi alla salute, qualora *“il trattamento riguarda dati personali resi manifestamenti pubblici dall’interessato”*, senza necessità del consenso da parte di quest’ultimo.

Il Garante della *privacy*, già nella vigenza della normativa antecedente, con provvedimento del 1998<sup>[26]</sup> aveva sottolineato come – benché la L. 675/1996 e le autorizzazioni del Garante vietassero allora la diffusione dei dati idonei a rivelare lo stato di salute dell’interessato, pur con l’eccezione rappresentata dalla fattispecie contenuta nell’articolo 24, comma 4, L. 675/1996 – tuttavia l’interessato conserva il diritto di rendere pubbliche o meno, anche per interposta persona, le proprie condizioni di salute.

Perciò, considerata la tendenza invalsa a rendere note e conoscibili talune circostanze relative alla forma degli atleti impegnati nelle attività agonistiche, le società sportive, oltre ad acquisire il consenso degli atleti a trattare i dati relativi al loro stato di salute, possono ottenere, *a latere*, una sorta di *“delega”* a rendere pubbliche talune circostanze pertinenti, in quanto rilevanti per l’interesse pubblico sotteso alle attività stesse, da individuarsi con precisione, anche con riferimento a determinate categorie di informazioni.

Il consenso manifestato dall’atleta alla società sportiva a trattare i dati sensibili che lo riguardano, e a comunicare o diffondere i dati personali, deve essere oggetto di una specifica e idonea informativa, che renda chiare le circostanze relative alla finalità e modalità del trattamento, fornendo altresì informazioni specifiche circa l’ambito di diffusione dei dati e i diritti spettanti all’interessato. Ne deriva che il solo inserimento dell’informativa nei regolamenti federali non appare perciò idoneo a consentire all’interessato di rilevare con evidenza e immediatezza le informazioni essenziali sul trattamento dei dati, tale da permettergli di esprimere un consenso libero e consapevole.

In particolare, il garante rispondendo ad alcuni quesiti formulati dalla federazione medico



sportiva italiana oltre a ribadire la necessità di acquisire da parte delle società sportive tale consenso degli atleti per poter diffondere i loro dati comuni e sensibili, chiarisce che i dati relativi al fenomeno del *doping* assumono la natura di dati sensibili nel momento in cui emergono informazioni sullo stato di salute degli atleti. Infatti, secondo il garante: “*i dati personali relativi a fenomeni di doping non sono espressamente considerati dalla legge nell’ambito dei dati “sensibili”, ma possono assumere tale natura quando il loro trattamento comprenda o faccia emergere informazioni riguardanti, sotto qualunque profilo, lo stato di salute degli interessati, il che può avvenire in base alle concrete modalità del trattamento o alla quantità e alla qualità delle informazioni raccolte, ovvero al loro eventuale abbinamento con altre informazioni*”.

Nello stesso provvedimento, peraltro, viene in rilievo la questione sulla possibilità per le società sportive di trattare dati relativi all'idoneità alla pratica sportiva e di divulgare le informazioni relative agli infortuni che determinano la temporanea interruzione dell'attività di un atleta.

Infatti, un altro aspetto approfondito dalla casistica del garante riguarda proprio le questioni attinenti alle certificazioni di idoneità o inidoneità allo svolgimento dell'attività sportiva, agonistica e non.

La questione principale attiene alla qualificazione dei dati: in particolare, è discusso se i dati contenuti nella valutazione di idoneità o di inidoneità all'esercizio dell'attività sportiva siano da classificare come dati comuni o se invece siano riconducibili alla categoria dei dati particolari. Sul punto, si segnala la nota del 31 dicembre 1998 del garante, resa in risposta a un quesito articolato dalla Federazione medico sportiva italiana, concernente il libretto sanitario sportivo [27]. La procedura prevista era la seguente: il meccanismo documentativo per l'esercizio dell'attività sportiva a livello agonistico è previsto in generale dal D.M. 18 febbraio 1982 emanato dal Ministro della sanità. L'individuazione delle modalità per l'accertamento di tale idoneità alla pratica agonistica è demandata alle Regioni e alle Province autonome dalla circolare del Ministero della sanità 18 marzo 1996 n. 500.4/MSP/CP/643 (“*Linee guida per un'organizzazione omogenea della certificazione di idoneità all'attività sportiva agonistica*”), che prevede la possibilità di utilizzare per tale finalità, alternativamente, i servizi pubblici di medicina dello sport, i centri privati autorizzati e accreditati ai sensi di legge o i singoli medici specializzati in medicina dello sport. Il giudizio di idoneità deve poi trovare espressione in un'apposita certificazione da rilasciare all'atleta. Sulla base di questo quadro di riferimento normativo la consultazione permanente per la medicina dello sport costituita presso il Ministero della sanità ha predisposto una bozza di modello unico di libretto sanitario sportivo, al fine di uniformarne l'uso in tutto il territorio nazionale. Tale modello di libretto, una volta adottato, verrebbe stampato a cura del CONI e distribuito a tutte le regioni che ne cureranno poi la successiva diffusione.

Nella predetta nota il Garante precisa che: “*il referto di inidoneità all'esercizio dell'attività sportiva agonistica, che presuppone nell'interessato o la presenza di patologie o, comunque, la necessità di evitare potenziali rischi indotti appunto dalla pratica agonistica, assume senza dubbio la connotazione di dato sensibile*”.



Viceversa: “*il giudizio conclusivo di idoneità all'esercizio dell'attività sportiva agonistica, inteso come dato denotante la normalità psicofisica del soggetto, può ritenersi compreso fra i dati personali “comuni”.*”

Da ciò consegue peraltro che le organizzazioni sportive sono tenute a rilasciare adeguata informativa e ad acquisire il consenso espresso e circostanziato, con riguardo sia al trattamento in questione, sia alla successiva eventuale comunicazione di dati ad altri al CONI o altre singole federazioni sportive.

Un altro ambito da prendere in considerazione è quello delle valutazioni peritali medico-legali in caso di infortuni o sinistri, nel contesto delle perizie medico-legali da parte di fiduciari delle compagnie assicuratrici, ai fini della liquidazione del danno.

Si registrano fattispecie nell’ambito delle quali, a seguito di infortunio occorso nello svolgimento di un’attività sportiva dilettantistica e di conseguente apertura di un procedimento per la definizione del sinistro da parte della società di assicurazione, l’atleta infortunato ha esercitato il diritto di accesso per ottenere copia anche delle valutazioni medico-legali rese in ambito peritale.

Sul punto, si veda ad esempio il provvedimento del Garante 258 del 22 maggio 2013, reso all’esito di un procedimento nel quale l’atleta infortunato, nella qualità di interessato al trattamento dei dati personali, aveva richiesto: “*di ottenere la comunicazione intelligibile dei dati personali che lo riguardano contenuti nella perizia medico-legale redatta dal medico fiduciario incaricato dalla compagnia di assicurazioni, ivi compresa la valutazione peritale espressa dal professionista che l’ha curata*”[\[28\]](#).

Il Garante ha qui rilevato che, a fronte dell’esercizio del diritto di accesso dell’interessato e dell’ottemperanza da parte del titolare del trattamento, che forniva copia della perizia senza tuttavia la sottoscrizione del documento da parte del medico legale, sorgeva contestazione in ordine alle modalità di esecuzione del riscontro da rendere all’interessato medesimo. Lo stesso contestava che pur accedendo alle valutazioni peritali, non aveva la possibilità di riscontrare o documentare la loro “*riconducibilità all’apparente estensore della perizia medico-legale*”. Secondo l’autorità di controllo, però, il riscontro fornito dal titolare alle richieste formulate dall’interessato appariva del tutto adeguato, ancorché tardivamente reso nel corso del procedimento, precisando che: “*l’invio di una copia sottoscritta della relazione peritale [è] profilo ... non strettamente connesso con l’esercizio del diritto di accesso ai dati, che può essere correttamente riscontrato dal titolare del trattamento attraverso l’estrappolazione e la messa a disposizione dei dati, senza dover obbligatoriamente fornire una riproduzione fotostatica completa del documento che li contiene*”.

[\[1\]](#) Regolamento 2016/679/UE relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la Direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati) In dottrina, Zorzi Galgano (a cura di), “*Persona e mercato dei dati. Riflessioni sul GDPR*,” Milano, 2019; Cuffaro, D’Orazio e



Ricciuto (a cura di), “*I dati personali nel diritto europeo*”, Torino, 2019; Finocchiaro, “*La protezione dei dati personali in Italia. Regolamento UE 2016/679 e d.lgs. 10 agosto 2018, n. 101*”, Bologna, 2019; Califano e Colapietro (a cura di), “*Innovazione tecnologica e persona. Il diritto alla protezione dei dati personali nel regolamento UE 2016/679*”, Napoli, 2018; nonché il volume collettaneo curato da Finocchiaro, “*Il nuovo Regolamento europeo sulla privacy e sulla protezione dei dati personali*”, Bologna, 2017; Cuffaro, Di Ciommo, D’Orazio, Mantelero e Gambini, “*Trattamento dei dati personali e Regolamento UE n. 2016/679*”, e-book speciale di Corriere giuridico; Bernardi e Messina, “*Privacy e Regolamento Europeo*”, Milano, 2017; De Franceschi, “*La circolazione dei dati personali tra privacy e contratto*”, Napoli, 2017; Bistolfi, Bolognini e Pelino, “*Il Regolamento Privacy europeo. Commentario alla nuova disciplina sulla protezione dei dati personali*”, Milano, 2016; Aa.Vv., “*La nuova disciplina europea della privacy*”, a cura di Sica, D’Antonio e Riccio, Milano, 2016; Pizzetti, “*Privacy e il diritto europeo alla protezione dei dati personali*”, tomo I (“*Dalla dir. 95/46 al nuovo regolamento europeo*”) e tomo II (“*Il regolamento europeo 2016/679*”), Torino, 2016; Busia, Liguori e Pollicino (a cura di), “*Le nuove frontiere della privacy nelle tecnologie digitali: bilanci e prospettive*”, Roma, 2016; Tra i contributi, Thobani, “*La libertà del consenso al trattamento dei dati personali e lo sfruttamento economico dei diritti della personalità*”, in *Eur. dir. priv.*, 2016, pag. 513 e ss., Stanzione, “*Il regolamento europeo sulla privacy: origini e ambito di applicazione*”, in *Eur. dir. priv.*, 2016, pag. 1249 e ss.; Spina, “*Alla ricerca di un modello di regolazione per l’economia dei dati. Commento al regolamento (Ue) 2016/679*”, in *Riv. regolaz. merc.*, 2016, pag. 143 e ss.; Piraino, “*Il regolamento generale sulla protezione dei dati ed i diritti dell’interessato*”, in *NGCC*, 2017, pag. 369 e ss.; Guastalla, “*Il nuovo regolamento europeo sul trattamento dei dati personali: i principi ispiratori*”, in *Contr. e impr.*, 2018, 1, pag. 106 e ss.; Resta e Zeno Zenovich, “*Volontà e consenso nella fruizione dei servizi in rete*”, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2018, pag. 411 e ss.; Cuffaro, “*Il diritto europeo sul trattamento dei dati personali*”, in *Contr. e impr.*, 2018, 3, pag. 1098 ss.; Bravo, “*Lo scambio di dati personali*” nei contratti di fornitura di servizi digitali e il consenso dell’interessato tra autorizzazione e contratto”, in *Contr. e impr.*, 2019, 1, pag. 34 e ss..

[2] F. Mollo, “*Gli obblighi previsti in funzione di protezione dei dati personali*”, in *Persona e mercato dei dati. Riflessioni sul GDPR*”, a cura di Zorzi Galgano, Milano, 2019, pag. 255-292.

[3] Cfr. considerando 51, Regolamento 2016/679/UE.

[4] Considerando 6 GDPR.

[5] Considerando 91 GDPR.

[6] Considerando 24 e 71, GDPR.

[7] Garante per la protezione dei dati personali, Regolamento UE: le istruzioni del Garante privacy sul registro dei trattamenti, doc. web 9047529.

[8] Cfr. Blasi, “*La protezione dei dati personali nella giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell’uomo*”, in *Riv. intern. dir. uomo*, 1992, pag. 543.



[9] Zagrebelsky, “*La giurisprudenza casistica della Corte europea dei diritti dell'uomo. Fatto e diritto alla luce dei precedenti*”, in L’essenza della democrazia. I diritti umani e il ruolo dell’avvocatura, a cura di Alpa, Roma, 2010, pag. 205 e ss..

[10] Cfr. Mastroianni (et al), “*Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea*”, Milano, 2017, pag. 137.

[11] Cfr. Corte EDU, sentenza 4 dicembre 2008, S. e Marper c. Regno Unito, ric. n. 30562/04 e 30566/04, part. par. 103, in cui “*La protezione dei dati personali è di fondamentale importanza ai fini dell’esercizio individuale del diritto al rispetto della vita privata e familiare come consacrato nell’art. 8 della Convenzione*”. Cfr. anche, nello stesso senso, Z. c. Finlandia.

[12] § 103 della sentenza.

[13] § 119 della sentenza.

[14] § 112 della sentenza.

[15] Cfr. Corte EDU *Roche c. Regno Unito*, 19 ottobre 2005, nonché *McGinley e Egan c. Regno Unito*, 9 giugno 1998, in relazione a rischi sanitari per ragioni professionali, quali la partecipazione a test nucleari

[16] Cfr. Corte Edu 29 giugno 2006 *Panteleyenko c. Ucraina*.

[17] Corte EDU MS c. Svezia del 27 agosto 1997.

[18] Per un approfondimento sul ruolo e influenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia sui contenuti del nuovo regolamento, cfr. Mantelero, “*Il futuro regolamento EU sui dati personali e la valenza “politica” del caso Google: ricordare e dimenticare nella digital economy*”, in *Dir. inform.*, 2014, p. 681 – 701, nonché Finocchiaro, “*La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di dati personali da Google Spain a Schrems*”, in *Dir. inform.*, 2015, 4-5, pag. 779 e ss.; nonché Pollicino, “*Un digital right to privacy preso (troppo) sul serio dai giudici di Lussemburgo? Il ruolo degli artt. 7 e 8 della Carta di Nizza nel reasoning di Google Spain*”, in *Dir. inform.*, 2014, pag. 7 e ss..

[19] Cfr. Ricci, “*Sulla “funzione sociale” del diritto alla protezione dei dati personali*”, in *Contr. Impr.*, 2, 2017, pag. 586-612.

[20] Cfr. Cassazione n. 10280/2015, in *Foro it.*, Rep. 2015, voce *Persona fisica*, n. 91.

[21] Sicurezza del dato sanitario e condivisione – Intervento di Pasquale Stanzone, Presidente garante per la protezione dei dati personali del 18 febbraio 2022.

[22] **Audizione informale del Presidente del garante per la protezione dei dati personali, Prof.**



**P. Stanzione – Esame delle risoluzioni Loizzo n. 7-00183 e Girelli n. 7-00183, in materia di raccolta e utilizzo dei dati sanitari, 13 febbraio 2024.**

[23] Provvedimento del 27 novembre 2024.

[24] Cfr. anche considerando 75 e 78 del Regolamento.

[25] Cfr. “*Linee guida 4/2019 sull’articolo 25 – Protezione dei dati fin dalla progettazione e per impostazione predefinita*” adottate dal Comitato europeo per la protezione dei dati il 20 ottobre 2020, spec. punti 7, 38, 39 e 84).

[26] Garante 22 giugno 1998, in *Bollettino* n. 5, pag. 46.

[27] Garante per la protezione dei dati personali, nota del 31 dicembre 1998.

[28] Garante per la protezione dei dati personali, Provvedimento n. 258 del 22 maggio 2013, doc. web n. 2575227.

Si segnala che l’articolo è tratto da “[Associazioni e sport](#)”.



## GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

### **La rilevazione contabile in caso di aumento del capitale sociale**

di Viviana Grippo

Master di specializzazione

### Operazioni straordinarie dopo la riforma

Commento al D.Lgs. 13.12.2024, n. 192

Scopri di più

**L'aumento del capitale sociale** può avvenire sia tramite **versamento di denaro "fresco"** all'interno della società, sia tramite **utilizzo di fondi e riserve già presenti** all'interno del **bilancio della società**.

Nel primo caso si avrà una **fase di sottoscrizione dell'aumento**, a cui **parteciperanno i soci** o, se la delibera lo prevede, **terzi soggetti**; nel secondo caso si ha, invece, un **aumento gratuito del capitale sociale** a favore dei **soli soci**.

L'aumento del capitale sociale potrebbe essere accompagnato dal **versamento di un sovrapprezzo quote**, cioè di una somma che tenga conto del **valore reale della società**, ma che viene **versato in una riserva di capitale** denominata "**Riserva sovrapprezzo quote**".

Secondo quanto previsto dalla delibera, la sottoscrizione dovrà essere accompagnata da un **versamento minimo**, ovvero **dal versamento dell'intero**.

Contabilmente, la sottoscrizione dell'aumento da parte dei soci **comporta la rilevazione del versamento richiesto dalla delibera** e dell'eventuale **credito per l'importo ancora da versare**. Il credito nei confronti dei soci verrà successivamente **richiamato dal Consiglio di amministrazione**, secondo i **termini previsti dalla delibera stessa**.

Le **date proposte sono solo delle ipotesi**, così come gli **importi indicati**.

1) Sottoscrizione aumento di capitale con versamento parziale dell'aumento (se previsto in delibera)

20-nov	diversi	a	RISERVA DA VERSAMENTO IN C/CAPITALE (SP)	20.000,00
			BANCA C/C (SP)	5.000,00
			CREDITI VS SOCI PER CAPIT	15.000,00
			SOTTOSCRITTO (SP)	



causale per sottoscrizione socio ... , delibera aumento di capitale del ...  
2) Sottoscrizione aumento di capitale con versamento totale dell'aumento (per delibera o scelta del socio)  
20-nov BANCA C/C (SP) a RISERVA DA VERSAMENTO IN C/CAPITALE (SP) 40.000,00 40.000,00  
causale per sottoscrizione integrale socio ..., delibera aumento di capitale del ...

Scrittura di completamento dell'aumento di capitale sociale (da effettuarsi al termine del periodo di sottoscrizione)  
30-apr RISERVA DA VERSAMENTO IN C/CAPITALE (SP) a CAPITALE SOCIALE (SP) 60.000,00 60.000,00  
causale Per completamento aumento di capitale come da delibera del ...

Richiesta del versamento dei residui da parte del CDA sull'aumento deliberato  
20-giu CREDITI VS SOCI PER a CREDITI VS SOCI PER 15.000,00 15.000,00  
CAPITALE RICHIAMATO (SP) CAPIT SOTTOSCRITTO (SP)  
causale Richiamo sottoscrizione aumento di capitale sociale socio

Versamento integrale del socio residuo aumento richiamato  
30-giu BANCA C/C (SP) a CREDITI VS SOCI PER 15.000,00 15.000,00  
CAPITALE RICHIAMATO (SP)  
causale Bonifico socio per versamento decimi residui

Nel caso in cui **l'aumento di capitale sociale avvenga con versamento di sovrapprezzo**, questo dovrà essere versato contestualmente all'atto della **sottoscrizione dell'aumento**.

1) Sottoscrizione aumento di capitale con versamento parziale dell'aumento accompagnato dal sovrapprezzo in rapporto uno a uno  
20-nov diversi a diversi  
BANCA C/C 25.000,00  
CREDITI VS SOCI PER 15.000,00  
CAPITALE  
SOTTOSCRITTO (SP)  
RISERVA DA 20.000,00  
VERSAMENTO IN  
C/CAPITALE (SP)  
RISERVA 20.000,00  
SOVRAPPREZZO (SP)  
causale per sottoscrizione socio ... delibera aumento di capitale del ...



Scrittura di completamento dell'aumento di capitale sociale (da effettuarsi al termine del periodo di sottoscrizione)

30-apr	RISERVA DA VERSAMENTO IN C/CAPITALE (SP)	a CAPITALE SOCIALE (SP)	20.000,00	20.000,00
causale Per completamento aumento di capitale come da delibera del ...				
Richiesta del versamento del residuo da parte del CDA sull'aumento deliberato				
20-giu	CREDITI VS SOCI PER CAPITALE RICHIAMATO (SP)	a CREDITI VS SOCI PER CAPITALE SOTTOSCRITTO (SP)	15.000,00	15.000,00
causale Richiamo sottoscrizione aumento di capitale sociale socio ...				
Versamento integrale del socio ..... per residuo su aumento richiamato				
30-giu	BANCA C/C (SP)	a CREDITI VS SOCI PER CAPITALE RICHIAMATO (SP)	15.000,00	15.000,00
causale Bonifico socio X per versamento somme residue				

Nella maggioranza dei casi, le **poste utilizzate per l'aumento c.d. gratuito** sono quelle del **Patrimonio netto**; si dice che, in questi casi, **l'aumento è virtuale**, in quanto **non viene realmente aumentato il Patrimonio netto**, ma semplicemente si **convertono le riserve in capitale sociale**. In taluni casi, invece, i soci, che hanno provveduto ad effettuare nel corso della vita sociale **finanziamenti proporzionali rubricati all'interno dei debiti**, possono utilizzare questi debiti, **mediante rinuncia**, quali poste **per l'aumento del capitale sociale**. In questo caso, pur non apportando denaro all'interno della società, **l'operazione comporta un innegabile miglioramento della struttura patrimoniale** della società.

1) Rilevazione delibera aumento di capitale sociale mediante utilizzo riserva da sovrapprezzo e riserva straordinaria

20-nov	diversi	a CAPITALE SOCIALE (SP)	50.000,00
	RISERVA SOVRAPPREZZO (SP)	30.000,00	
	RISERVA STRAORDINARIA (SP)	20.000,00	
causale Delibera aumento di capitale gratuito del ....			
2) Rilevazione delibera aumento di capitale sociale mediante utilizzo dei finanziamenti soci			
20-nov	FINANZIAMENTI SOCI a INFRUTTIFERO (SP)	CAPITALE SOCIALE (SP)	20.000,00
causale Delibera aumento di capitale mediante rinuncia finanziamento proporzionale soci.			



## BILANCIO

# **La sostenibilità sociale: fattore di attrattività, crescita aziendale e delle comunità**

di Andrea Onori

Convegno di aggiornamento

## **Impatto della sostenibilità per le PMI**

Scopri di più

Tra le molteplici **ragioni** per cui si può decidere di intraprendere un **percorso di sostenibilità** o, in termini più semplicistici, **essere sostenibili**, si possono certamente annoverare quelle **legate agli aspetti sociali**, legati al «*Fattore “S”*» degli **aspetti di sostenibilità ESG**.

Le **principali motivazioni sociali** si possono individuare **nelle seguenti**:

1. attrazione e **fidelizzazione dei talenti**;
2. reputazione e **immagine aziendale**;
3. **coinvolgimento degli stakeholders** locali.

Oggi, gli aspetti relativi alla **“forza lavoro propria”** (ESRS S1), sono una delle **tematiche più importanti** dove la rendicontazione obbligatoria (ESRS), nonché quella volontaria (VSME), oltreché le esigenze informative che derivano dal sistema di regolamentazione bancario, trovano un **forte punto di contatto** e di **comunione informativa**.

**Numero dipendenti, tipologia contrattuale**, tasso di *turnover*, nonché gli aspetti legati alla **sicurezza sul lavoro** (il numero e il tasso di infortuni sul lavoro registrabili, il numero di decessi dovuti a infortuni sul lavoro e problemi di salute professionali), oltre che gli **aspetti retributivi** (retribuzione pari o superiore al salario minimo applicabile, il divario percentuale di retribuzione tra i suoi dipendenti donne e uomini) e il **numero medio di ore di formazione** annuali per dipendente, suddivise per genere, sono le **tipologie di dati e di informazioni da fornire nell’ambito della sostenibilità sociale**.

Oltre ad altri aspetti come:

- la **presenza di un codice di condotta** o di una politica in **materia di diritti umani** per la propria forza lavoro;
- la **presenza di un meccanismo di gestione dei reclami** per la propria forza lavoro;
- la **conoscenza di incidenti** confermati che coinvolgono lavoratori della catena del valore, **comunità interessate, consumatori e utenti finali**;



- il **numero di dipendenti** parte di “**categorie protette**” oltre le richieste di legge;
- il **numero di giornate perse** a causa di **infortuni e/o di malattie** professionali nell’anno
- l’**implementazione di iniziative con impatti sulla propria forza lavoro**: *welfare aziendale* (benessere dei dipendenti), **equilibrio vita-lavoro** (*smart-working*).

Tutti questi aspetti, se affrontati e gestiti dalla società, o azienda che dir si voglia, sono alla **base della soluzione di una problematica aziendale** che oggi è sempre più sentita: il **reperimento dei “talenti”**.

La sostenibilità può, e deve, essere la **chiave per attrarre giovani talentuosi**.

È oltremodo evidente come sia necessario **adottare nuove strategie** per **attrarre e trattenere i talenti**, giovani e ... “vecchi”!

Le imprese sono chiamate a **cambiare il modo di costruire una loro immagine positiva**, al fine di attrarre quest’ultimi. Devono mettere la **sostenibilità al centro delle loro strategie** per posizionarsi come **datori di lavoro di riferimento nel mercato**, rivelandosi, la sostenibilità, una **potentissima leva strategica** per rispondere alle **aspettative di una nuova generazione di lavoratori** oltre che alle aspettative di **maggior equilibrio tra vita e lavoro** di una **generazione che ha sacrificato la propria vita privata** a favore del lavoro.

Come una volta si faceva riferimento al “*prima*” e “*dopo Guerra*”, ora **per queste tipologie di tematiche** si fa riferimento al “*prima*” e “*dopo Covid*”.

I giovani, e non solo, mostrano una **crescente sensibilità verso questi temi** e cercano **occupazioni che offrono** non solo remunerazione, ma anche **valori condivisi e un impatto positivo** sulla loro vita, *in primis*, e sulla società in generale.

Per far diventare la sostenibilità un concreto **motivo di attrazione** e ritenzione dei talenti, le aziende devono intraprendere un **percorso interno complesso** sia dal punto di **vista organizzativo che gestionale**.

Il datore di lavoro può far diventare la **sostenibilità un vero e proprio “vettore di attrazione dei giovani talenti”**, attraverso l’adozione di **alcune possibili azioni concrete** e misurabili in **ambito di sostenibilità** quali:

1. **l’investimento in formazione e sensibilizzazione** con il primario obiettivo del miglioramento delle competenze interne;
2. la **comunicazione degli impegni in termini di impatti**, rischi ed opportunità;
3. dare priorità al **benessere dei dipendenti** attraverso politiche di *work-life balance*, offrendo flessibilità lavorativa e supporto allo sport (per i giovani), alla salute (per i più “maturi”), oltre offrendo opportunità di crescita professionale (aspetto intergenerazionale), nonché **un ambiente di lavoro inclusivo e stimolante**.



Le ulteriori questioni di sostenibilità sociale **sono riferite a:**

- lavoratori nella **catena del valore** (ESRS S2);
- **comunità interessate** (ESRS S3);
- consumatori e **utenti finali** (ESRS S4).

Con riferimento all'ESRS S2, la **rendicontazione di questo standard**, nei contenuti, è del tutto simile a quella riferita alla forza lavoro propria (ESRS S1), ma con riferimento ai **lavoratori nella/e catena/i del valore dell'azienda**. Tale rendicontazione interesserà, solo in un secondo momento, le aziende.

L'ESRS S3 richiede una **rendicontazione di sostenibilità sociale** che mostri come **l'azienda tenga conto delle esigenze delle comunità**, in particolare come:

- influisce sulla **qualità della vita e sul benessere delle comunità** in cui si trova e svolge la sua attività;
- contribuisce a **promuovere iniziative che favoriscono lo sviluppo locale** e a creare valore per la comunità locale.

Da ultimo, il principio di **rendicontazione sociale ESRS S4** (Consumatori e utenti finali) richiede che l'azienda fornisca una **informativa sugli impatti che i propri prodotti e/o servizi hanno sui consumatori** e sugli utenti finali, compreso **l'accesso a informazioni di qualità**, avendo, inoltre, cura di considerare la **sicurezza personale**, la **privacy** e **l'inclusione sociale** dei consumatori e degli utilizzatori finali, nonché la **protezione dei bambini**.



## IMU E TRIBUTI LOCALI

## **L'impatto ai fini IMU dell'estensione agricola, ai fini fiscali, delle vertical farm**

di Alberto Tealdi, Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

### **Assegnazione, trasformazione ed estromissione agevolata**

Scopri di più

A seguito dell'emanazione del D.Lgs. 192/2024 e conseguentemente dei **riflessi fiscali** in **ambito di vertical farm**, dopo l'introduzione della [lettera b-bis\), al comma 2, dell'articolo 32, Tuir](#), sorgono delle considerazioni in ambito di **trattamento ai fini Imu degli immobili destinati alle attività agricole**, di cui sopra.

Il nuovo [articolo 32, Tuir](#), la cui applicazione ha decorrenza dal **periodo d'imposta 2024**, va nell'ottica di allineare quella che è la **definizione di attività agricola** da codice civile (ex [articolo 2135](#)), a quella che è la **concezione di attività agricola** ai fini della determinazione delle imposte sul reddito, (ex [articolo 32, Tuir](#)).

Nella sostanza, il codice civile dalla Legge di orientamento (L. 228/2001) ha **slegato la nozione di attività agricola al concetto dell'utilizzo del terreno**, che **dà necessario diventa potenziale**, introducendo, invece, un nuovo concetto di **cura del ciclo biologico** (animale o vegetale) o di una **fase necessaria di esso**.

La normativa fiscale, invece, è **rimasta agganciata alla coltivazione del terreno**; condizione necessaria per poter beneficiare della **tassazione sulla base del reddito agrario**. Con l'attuazione della delega fiscale, di cui alla L. 111/2023, anche la **normativa sulle imposte dirette** ha iniziato ad **allinearsi alle disposizioni civilistiche** prevedendo, ad esempio, con la nuova lettera b-bis) sopra citata, che: *“le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, rientranti nelle categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10, entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento definita con il decreto di cui al comma 3-bis”*; questo sta a significare che, anche “senza terreno”, l'Amministrazione finanziaria considera **la coltivazione all'interno dei fabbricati** (quindi priva di terreno) **attività agricola**.

Da questo epocale passaggio scaturiscono i ragionamenti in merito al trattamento, ai fini dell'Imu, di tali fabbricati che possono **non essere collocati in aree a destinazione agricola**. Per i soggetti che operano nel mondo dell'agricoltura **gli immobili sono suddivisi in 3 grandi**



**categorie: fabbricati abitativi, fabbricati strumentali all'attività agricola e terreni.** Gli immobili in commento **non possono che ricadere**, data la loro destinazione, tra **quelli strumentali all'attività agricola** che sono quelli necessari per lo **svolgimento di attività**, di cui all'[\*\*articolo 2135, cod. civ.\*\*](#).

L'[\*\*articolo 9, comma 3-bis, D.L. 557/1993\*\*](#), stabilisce le condizioni che **i fabbricati devono soddisfare per essere considerati rurali** e le destinazioni che conferiscono il **carattere di ruralità**; queste includono, tra le altre:

- la **protezione delle piante** e la **conservazione dei prodotti** agricoli;
- la **custodia di macchine agricole**, attrezzi e **scorte per la coltivazione e l'allevamento**;
- **l'allevamento e il ricovero degli animali**;
- l'attività di agriturismo;
- l'abitazione dei dipendenti agricoli **con almeno 101 giornate lavorative annue**;
- gli **uffici aziendali agricoli**;
- la trasformazione, conservazione e **commercializzazione dei prodotti agricoli**, anche da parte di cooperative agricole.

Inoltre, secondo l'[\*\*articolo 1, comma 3, D.M. 26 luglio 2012\*\*](#), per ottenere il riconoscimento della **ruralità di un fabbricato**, è necessario che l'immobile sia **destinato esclusivamente a una delle attività indicate nell'elenco, senza distinzione tra i soggetti che svolgono l'attività agricola**. In altre parole, **non è richiesto che l'utilizzatore** dell'immobile **sia un imprenditore agricolo “qualificato”** o iscritto alla gestione dei coltivatori diretti o degli IAP.

La **natura dell'attività**, e non quella dell'utilizzatore, è quindi il **principale criterio per determinare la ruralità** di questi edifici. Pertanto, se **un fabbricato che ospita animali non può essere automaticamente considerato destinato all'allevamento**, a meno che **non venga effettivamente svolta l'attività di allevamento agricolo e curato un ciclo biologico animale**, anche se l'utilizzatore non è un imprenditore agricolo “*qualificato*”; allo stesso tempo, **un fabbricato** nel quale vi sia una coltivazione vegetale in **vertical farm** dovrà prevedere che ivi si **svolga la cura di un ciclo biologico** o di una fase necessaria del ciclo biologico vegetale. A queste condizioni, la **ruralità** di tali fabbricati sarebbe stata **già da accertarsi a prescindere dall'introduzione della lettera b-bis) al comma 2 dell'articolo 32, Tuir**, in quanto l'[\*\*articolo 9, D.L. 557/1993\*\*](#), fa riferimento ad **aspetti civilistici e non fiscali**. Pertanto, **tali fabbricati sono da trattare**, ai fini Imu, come **fabbricati rurali** (previa richiesta di **ruralità**). In ogni caso, per maggior chiarezza, sarebbe auspicabile una modifica all'[\*\*articolo 9, comma 3-bis, D.L. 557/1993\*\*](#), indicando tra le condizioni, che conferiscono la **ruralità** dei fabbricati, anche la **coltivazione delle piante**.



## ACCERTAMENTO

### **Certificatori del rischio fiscale: requisiti, formazione e criteri di esonero**

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

#### **Regime di adempimento collaborativo e tax control framework**

Strumenti pratici per la gestione del rischio e la governance fiscale

Scopri di più

Con **comunicato stampa dell'11 aprile 2025**, il Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili ha informato **tutti gli stakeholder di avere sottoscritto un protocollo d'intesa** con il Ministero dell'economia e delle finanze, l'Agenzia delle entrate e il Consiglio nazionali forense, in cui sono definiti i **requisiti professionali** e i **titoli richiesti** per l'iscrizione all'elenco dei **certificatori** del **sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale** (c.d. **Tax Control Framework**).

Come anticipato in [precedenti contributi](#) sul punto, l'attività di **certificazione del rischio fiscale**, ai sensi della normativa vigente, è **riservata esclusivamente agli iscritti all'Albo degli Avvocati e alla sezione A dell'Albo dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili**.

L'inserimento nell'**elenco dei certificatori**, tenuti dai rispettivi **ordini professionali**, è subordinato alla partecipazione a **specifici percorsi formativi**, strutturati in **tre moduli**, per una **durata complessiva non inferiore a 80 ore**. In particolare, le **materie oggetto di formazione sono**:

- **Sistemi di controllo interno e gestione dei rischi** (per almeno il **50 per cento del corso**);
- **Principi contabili**;
- **Diritto tributario**.

Al termine del percorso formativo, è previsto un **test di valutazione**. Il **superamento** della prova e la **conclusione** del percorso sono **attestati dai rispettivi Consigli nazionali**, i quali, di concerto con il Mef e l'Agenzia delle entrate, definiscono altresì le **modalità organizzative** dei corsi e delle **verifiche**.

Il protocollo individua in maniera puntuale le ipotesi di **esonero, totale o parziale**, dal percorso formativo e dal **test**. Sono esonerati **integralmente**:

- gli **iscritti da almeno cinque anni all'Albo degli Avvocati o alla sezione A dell'Albo dei Commercialisti** che abbiano ricevuto formale incarico per la progettazione,



realizzazione e sviluppo di **sistemi di controllo** del rischio fiscale **già validati** dall'Agenzia delle entrate;

- chi, **da almeno cinque anni**, ha collaborato in qualità di **responsabile** dei **rischi fiscali con imprese in regime di adempimento collaborativo**, unitamente ai soggetti incaricati dello sviluppo dei sistemi di controllo validati;
- gli iscritti **da almeno cinque anni** che abbiano **ricoperto, per almeno due anni, ruoli in organismi di vigilanza, comitati endoconsiliari analoghi o funzioni di audit aziendale in imprese ammesse al regime di adempimento collaborativo**;
- i **professori universitari di ruolo** (prima e seconda fascia) nelle discipline economico-aziendali (settore ECON-06/A ex SECS-P07) o di diritto tributario (settore IUS 12), **iscritti da almeno cinque anni all'Albo professionale**.

Invece, sono **esonerati, limitatamente ad alcuni moduli formativi**, i seguenti soggetti:

- i **professori universitari di ruolo** e i **ricercatori a tempo determinato** (tipo A e B), nelle suddette aree disciplinari, **iscritti da almeno cinque anni all'Albo**, solo per i moduli inerenti al **settore scientifico-disciplinare di competenza**;
- gli iscritti **da almeno cinque anni all'Albo e al Registro dei Revisori legali, limitatamente al modulo sui Principi contabili**;
- i **professionisti con almeno cinque anni di iscrizione all'Albo**, che abbiano conseguito un **dottorato di ricerca** o un **Master universitario di II livello**, solo per i **moduli coerenti** con l'ambito disciplinare del titolo posseduto;
- gli **iscritti da almeno cinque anni** che, **per almeno due anni**, in **imprese di grandi dimensioni** ai sensi della **Direttiva 2023/2765/UE** con sede legale o stabile organizzazione in Italia;
- abbiano ricoperto il ruolo di **responsabile fiscale**, con esonero limitato al modulo in **diritto tributario**;
- abbiano svolto **funzioni di supervisione** dei sistemi di controllo del rischio fiscale in qualità di **membri di organismi di vigilanza o internal audit**, ovvero come **responsabili dei controlli di secondo livello (Tax Risk Manager)**, con esonero limitato al modulo relativo ai sistemi di controllo interno.

I **due Consigli nazionali** predispongono e aggiornano i rispettivi **elenchi dei certificatori**. L'elenco complessivo, articolato in due sezioni (una per gli avvocati e una per i commercialisti), è pubblicato sul **sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate**. Tale accordo rappresenta un passo rilevante nell'implementazione del regime di adempimento collaborativo, riconoscendo ai **commercialisti** e agli **avvocati** un **ruolo essenziale** nel **rapporto tra cittadino, impresa e Stato**.

Da ultimo, si rammenta che, al fine di avere il quadro complessivo della situazione, occorre fare riferimento anche al **D.M. 12.11.2024, n. 212, Regolamento** recante la disciplina dei **requisiti, compiti e adempimenti** connessi all'**attività di certificazione** del sistema di gestione e controllo del **rischio fiscale**.



## OSSERVATORIO IMPRESE E PROFESSIONI

### Riversamento R&S: la saga fiscale continua...

di Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda



Esperto AI

L'Intelligenza Artificiale  
al servizio del tuo Studio

[scopri di più >](#)



Il D.L. 25/2025 riapre i termini per la procedura di riversamento, ma complica il quadro normativo, tra rinunce al contenzioso, rischi di diniego e assenza di garanzie processuali.

L'[articolo 19, D.L. 25/2025](#) ha riaperto i termini della procedura di riversamento spontaneo dei crediti d'imposta ricerca e sviluppo, già prevista dall'[articolo 5, commi da 7 a 12, D.L. 146/2021](#).

Il meccanismo, finalizzato a sanare l'indebita fruizione dei crediti d'imposta relativi ai periodi 2015-2019, consente il riversamento delle somme utilizzate in compensazione, senza applicazione di sanzioni e interessi, e con effetto estintivo delle responsabilità penali previste dell'[articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000](#) (per l'indebita compensazione di crediti non spettanti e inesistenti).

Tuttavia, a differenza dei precedenti interventi, la nuova disciplina non si limita a prorogare il termine per l'adesione, ma introduce una struttura procedurale inedita, con effetti significativi anche sul piano processuale.

#### I termini della riapertura e le modalità di riversamento

I contribuenti possono aderire alla procedura di riversamento spontaneo entro il 3 giugno 2025.

Il relativo versamento va effettuato entro questa stessa data in un'unica soluzione o in tre rate di pari importo, scadenti rispettivamente il 3 giugno, il 16 dicembre 2025 e il 16 dicembre 2026.

Tuttavia, qualora l'atto di recupero sia divenuto definitivo alla data di presentazione



dell'istanza, il riversamento deve avvenire integralmente e in unica soluzione entro il prossimo 3 giugno, senza possibilità di rateizzazione.

Resta invariato l'ambito applicativo della procedura che riguarda i crediti R&S indebitamente compensati, relativi agli anni 2015-2019, maturati ai sensi dell'[articolo 3, D.L. 145/2013](#) e utilizzati fino al 22 ottobre 2021.

Analogamente a quanto previsto dalla disciplina originaria contenuta nel D.L. 146/2021, l'accoglimento della definizione da parte dell'Amministrazione finanziaria non avviene in modo automatico.

L'accesso alla procedura è infatti escluso nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione derivi da condotte fraudolente, da operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate, da rappresentazioni non veritieri fondate sull'uso di documentazione falsa o su fatture relative a operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi una documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili.

Qualora, a seguito della presentazione dell'istanza, l'Amministrazione accerti la presenza di una o più delle suddette condizioni, il contribuente decade dalla procedura e la richiesta si considera priva di effetti.

Le valutazioni sulla condotta del contribuente e il giudizio sull'adeguatezza della documentazione potrebbero comportare, quindi, un concreto rischio di diniego dall'istanza, con conseguenze rilevanti sul piano processuale e sui termini di impugnazione dell'atto impositivo.

### **Il riversamento e la ricaduta sui contenziosi pendenti**

La nuova procedura di riversamento si estende, infatti, anche ai crediti oggetto di atti di recupero o provvedimenti impositivi per i quali, alla data di presentazione dell'istanza, sia ancora pendente un contenzioso.

In tali ipotesi, l'accesso alla procedura è subordinato alla rinuncia al giudizio entro il termine del 3 giugno 2025.

Questa previsione incide in modo significativo sull'equilibrio tra la procedura amministrativa e la tutela giurisdizionale. La rinuncia al contenzioso, infatti, non si configura come un mero effetto processuale, bensì come una condizione sostanziale di accesso alla procedura stessa. Il contribuente è così chiamato a rinunciare al contenzioso "al buio", senza alcuna garanzia sull'esito dell'istanza di riversamento, con evidenti ripercussioni sul piano delle garanzie difensive.



Infatti, diversamente da quanto previsto in altre definizioni agevolate – come la rottamazione dei ruoli o la definizione delle liti pendenti – il legislatore non ha previsto né la sospensione automatica del processo in attesa della decisione dell'Amministrazione, né la possibilità di riattivare il giudizio in caso di diniego.

A ciò si aggiunge un ulteriore elemento di criticità: la norma non definisce né i tempi né le modalità con cui l'Agenzia delle entrate è tenuta a comunicare l'eventuale rigetto dell'istanza, lasciando il contribuente in una posizione di attesa indefinita.

Il tutto in un contesto decisionale che coinvolge valutazioni tecniche molto complesse da parte dell'Ufficio – a partire dalla corretta qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili – e prive di criteri ministeriali univoci e condivisi.

### **Soluzioni interpretative e aperture giurisprudenziali**

Una possibile soluzione interpretativa è stata offerta dalla Corte di Cassazione nella recente sentenza n. 1997/2025. Pur intervenendo in materia di rottamazione dei ruoli, la Suprema Corte ha affermato un principio di ordine generale: in caso di mancato perfezionamento della definizione agevolata, la rinuncia al contenzioso non produce effetti definitivi ed è suscettibile di revoca.

Applicando tali principi al riversamento:

- il giudice tributario, ricevuto l'atto di rinuncia, dovrebbe sospendere il processo in attesa dell'esito della procedura;
- in caso di rigetto, la rinuncia risulterebbe giuridicamente inefficace e il processo potrebbe proseguire;
- solo in caso di esito positivo della procedura il processo verrebbe dichiarato estinto.

In attesa degli opportuni correttivi normativi o dei chiarimenti di prassi, è opportuno – sotto il profilo della tutela processuale – formulare l'atto di rinuncia specificando espressamente che esso è condizionato al buon esito della procedura di riversamento.

Un simile approccio, benché non codificato, potrebbe ridurre il rischio di pregiudicare irreversibilmente il contenzioso in caso di diniego.

### **Presentazione dell'istanza e termini di impugnazione dell'atto impositivo**

Analoghe criticità si manifestano anche quando viene presentata l'istanza telematica di riversamento e, alla data del 3 giugno, risultino ancora pendenti i termini per l'impugnazione



dell'atto di recupero.

In simili circostanze, l'[articolo 5, comma 12, D.L. 146/2021](#) – come modificato dal DL 25/2025 – stabilisce che la rinuncia all'impugnazione dell'atto impositivo si intende implicitamente prestata con la presentazione dell'istanza.

Ne consegue che, qualora l'Agenzia delle Entrate rigetti l'istanza di riversamento dopo la scadenza del termine ordinario per la proposizione del ricorso – situazione questa che verosimilmente si verificherà, considerati i tempi fisiologici di lavorazione delle istanze – il contribuente non potrà più impugnare l'atto impositivo, non essendo previsto alcun meccanismo di riammissione in termini.

Per questa ragione, potrebbe rivelarsi prudente – laddove alla data del 3 giugno non sia ancora decorso il termine di impugnazione – proporre comunque ricorso e contestualmente presentare l'istanza di riversamento unitamente alla rinuncia al giudizio.

Si tratterebbe, in sostanza, di confidare nel fatto che il giudice sospenda la decisione in attesa dell'esito dell'istanza, per poi dichiarare l'estinzione o la ripresa del processo in caso di accoglimento o rigetto della stessa, come auspicato dalla Cassazione con la citata sentenza n. 1997/2025.

## Considerazioni finali

A distanza di ormai dieci anni dall'introduzione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, possiamo affermare con una certa amarezza che quello che era nato come uno strumento di incentivo alla competitività e all'innovazione si è trasformato in una vera e propria saga a puntate, ancora ben lontana dal trovare un epilogo definitivo.

Dapprima concesso con favore, poi oggetto di verifiche e contestazioni sempre più pervasive, il credito ha vissuto una parabola tumultuosa e, per certi versi, emblematica della fragilità del nostro sistema di incentivi fiscali.

Alla fase delle contestazioni è seguita quella del riversamento “spontaneo”, percepito dalle imprese come una ulteriore misura punitiva più che come uno strumento di compliance.

Per non parlare dell'ultimo colpo di scena contenuto nella Legge di bilancio 2025: un contributo in conto capitale per coloro che hanno deciso di riversare, come a voler riequilibrare – seppur parzialmente e tardivamente – una misura la cui gestione è apparsa fin dall'inizio incerta e contraddittoria.

Questo continuo rincorrersi di norme, sanatorie, rinvii e incentivi correttivi restituisce l'immagine di Paese poco affidabile, che penalizza le imprese e gli investimenti.



In attesa del prossimo capitolo di questa intricata vicenda, rimane l'auspicio che il legislatore scelga finalmente una via di semplificazione e certezza del diritto, restituendo dignità e funzionalità a uno strumento che, se correttamente gestito, potrebbe ancora rappresentare un importante volano per la crescita e l'innovazione del sistema produttivo italiano.