

## Edizione di mercoledì 29 Maggio 2019

### AGEVOLAZIONI

**Il doppio volto della Nuova Sabatini**

di Debora Reverberi

### CONTROLLO

**Le attività di revisione delle operazioni con “parti correlate” – II° parte**

di Francesco Rizzi

### AGEVOLAZIONI

**Le novità del Decreto Crescita per il rientro in Italia di docenti e ricercatori**

di Luca Mambrin

### ACCERTAMENTO

**La violazione dei tempi di permanenza non invalida l'accertamento**

di Marco Bargagli

### AGEVOLAZIONI

**Passaggio da dipendente ad autonomo e regime forfettario**

di Sandro Cerato

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Il doppio volto della Nuova Sabatini***

di Debora Reverberi

**Il D.L. 34/2019 (c.d. Decreto Crescita), pubblicato in G.U. n. 100 del 30.04.2019, attribuisce un ruolo importante al collaudato schema della “Nuova Sabatini” nell’ambito degli incentivi 4.0 destinati alle Pmi.**

**Gli [articoli 20 e 21](#) del Decreto Crescita prevedono sia il potenziamento e la semplificazione operativa della classica “Nuova Sabatini”, che si conferma come una misura di successo a sostegno degli investimenti in immobilizzazioni materiali ed immateriali tramite contratto di *leasing* o finanziamento bancario, sia l’applicazione del medesimo meccanismo agevolativo a un inedito incentivo che supporta i processi di capitalizzazione delle Pmi.**

L’agevolazione, già ampiamente consolidata, introdotta dall’[articolo 2 D.L. 69/2013](#), convertito, con modificazioni, dalla [L. 98/2013](#), ha l’obiettivo di facilitare l’accesso al credito delle imprese e accrescere la competitività del sistema produttivo italiano.

Il Decreto Crescita ha introdotto le seguenti **novità**:

- per potenziare lo strumento agevolativo è disposto il **raddoppio del valore massimo del finanziamento concedibile a ciascuna impresa beneficiaria**;
- per snellirne le modalità operative è prevista **l’autocertificazione dell’impresa sugli investimenti realizzati e l’erogazione del finanziamento in unica soluzione per importi non superiori a 100.000,00 euro**.

#### [\*\*Articolo 20 D.L. Nuova Sabatini 34/2019\*\*](#)

**Modifiche** alla misura “Nuova Sabatini” per potenziare e ottimizzare le modalità operative di funzionamento della misura agevolativa:

- **innalzamento del valore massimo** del finanziamento concedibile a ciascuna impresa beneficiaria è di **euro 4.000.000,00** (il finanziamento deve avere importo compreso tra euro 20.000,00 e euro 4.000.000,00)
- **semplificazione della modalità di erogazione del contributo** tramite autocertificazione dell’impresa in merito alla realizzazione dell’investimento
- **erogazione del contributo in un’unica soluzione a fronte di finanziamenti di importo ? 100.000,00 euro.**

Il **27.05.2019** il Mise ha pubblicato la versione del modulo di domanda “Nuova Sabatini” aggiornata con le novità del Decreto Crescita, stabilendo che le istanze presentate a decorrere dal **01.05.2019** (data di entrata in vigore del D.L. 34/2019), qualora comportino cumulativamente il superamento del precedente limite di finanziamento di 2 milioni di euro, saranno comunque considerate ammissibili anche se presentate utilizzando il precedente modulo di domanda.

Si segnala inoltre che in data **17.05.2019** il Mise ha pubblicato sul proprio sito istituzionale, due nuove FAQ, la 6.23 e la 6.24, che affrontano il tema delle spese ammissibili alla “Nuova Sabatini” nelle seguenti due fattispecie:

- acquisizione di beni strumentali da parte di un **franchisor**;
- acquisizione di scaffalature che sono parte integrante dei **magazzini automatizzati e autoportanti**.

Gli investimenti effettuati dal **franchisor** sono da considerarsi ammissibili alle seguenti tre condizioni:

- beni strumentali all’attività svolta dal **franchisor**, ad uso produttivo e funzionalmente autonomi;
- beni iscritti nell’attivo di stato patrimoniale del **franchisor** alle voci B.II.2, B.II.3 e B.II.4 dell’[articolo 2424 cod. civ.](#), in base al **principio contabile Oic 16**, nonché software e tecnologie digitali;
- se concessi in locazione o in comodato gratuito al **franchisee**, la **locazione o il comodato devono risultare da regolare contratto registrato** con indicazione del **luogo di ubicazione** dell’unità produttiva in cui vengono utilizzati i beni e con l’impegno, **nei tre anni successivi** alla data di completamento dell’investimento, a non distrarre i beni agevolati dall’uso produttivo e a non revocare l’affitto o comodato.

In relazione agli investimenti in scaffalature asservite dagli impianti automatici di movimentazione il Mise ha precisato che, trattandosi di componenti immobiliari dei magazzini automatizzati iscritte nell’attivo di stato patrimoniale alla voce B.II.1 “terreni e fabbricati”, **non rientrano in alcun caso tra le tipologie di spese ammissibili alla “Nuova Sabatini”**.

Il nuovo incentivo “sostegno alla capitalizzazione”, introdotto dall’[articolo 21 D.L. 34/2019](#), assume carattere di misura complementare alla linea classica, in quanto pur ricalcandone il medesimo schema agevolativo, risulta **correlato a un processo di capitalizzazione dell’impresa**.

La **ratio legis** è quella di contrastare l’eccessiva e strutturale sottocapitalizzazione delle Pmi italiane innescandone un **graduale e stabile rafforzamento della struttura patrimoniale**.

La profonda crisi economica e finanziaria ha provocato infatti l’effetto di **contrarre gli investimenti del sistema produttivo banco-centrico** anche a causa della **sistematica dipendenza delle Pmi dal capitale di terzi e alle difficoltà di accesso al credito**.

La soluzione del legislatore consiste dunque nel mutuare lo schema di funzionamento della consolidata “Nuova Sabatini”, **incentivando i soci delle Pmi a intraprendere processi di ricapitalizzazione dell’impresa tramite riconoscimento di un contributo, in misura più elevata** rispetto a quella standard ordinariamente riconosciuta a sostegno degli investimenti in beni strumentali.

**Articolo 21 D.L. Sostegno alla capitalizzazione 34/2019**

**Nuovo incentivo per le Pmi costituite in forma societaria,** che intendono realizzare **programmi di investimento** per sostenere processi di **capitalizzazione**.

Finalità: **innescare un graduale e stabile rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese italiane.**

Ambito soggettivo: **micro, piccole e medie imprese costituite in forma societaria.**

Ambito oggettivo: **programmi di investimento correlati a processi di capitalizzazione delle imprese, a fronte dell’impegno dei soci a sottoscrivere un aumento di capitale sociale dell’impresa, da versare in più quote, in corrispondenza delle scadenze del piano di ammortamento del finanziamento.**

Entità dell’agevolazione: **il finanziamento ricalca il collaudato schema della “Nuova Sabatini”.**

Il contributo è rapportato agli interessi calcolati, in via convenzionale, sul finanziamento a un tasso annuo variabile in funzione della dimensione d’impresa:

- **5% per le micro e piccole imprese;**
- **3,575% per le medie imprese.**

Sono demandati a un successivo decreto interministeriale del Mise e del Mef gli aspetti operativi.

La “Nuova Sabatini” assume dunque oggi un duplice volto:

- **la linea classica, a sostegno di investimenti delle Pmi in beni strumentali, materiali e immateriali, in tecnologie digitali e non;**
- **la linea innovativa, a sostegno dei processi di capitalizzazione delle Pmi.**

In entrambi i casi l’entità del contributo è rapportata agli interessi calcolati, in via convenzionale, sul finanziamento a un tasso di interesse annuo che varia:

- nella **linea classica**, al variare della tipologia di investimento in bene strumentale (ordinario o 4.0);
- nella **linea innovativa**, al variare della dimensione della Pmi (micro e piccola impresa o media impresa).

Entità	<b>Nuova Sabatini beni strumentali</b>	<b>Sostegno alla capitalizzazione</b>
	<b>3,575%</b> per gli investimenti in tecnologie digitali e in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti	<b>5%</b> per le micro e piccole imprese
(tasso di interesse annuo)		<b>3,575%</b> per le medie imprese (investimenti in tecnologie 4.0) <b>2,75%</b> per gli investimenti ordinari

Seminario di specializzazione

## I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

Scopri le sedi in programmazione >

## CONTROLLO

---

### **Le attività di revisione delle operazioni con “parti correlate” – II° parte**

di Francesco Rizzi

Proseguendo la trattazione dell'argomento avviata nel [precedente contributo](#), è ora opportuno rilevare che il **revisore** dovrà anche svolgere apposite **indagini** finalizzate all'acquisizione della **conoscenza**:

- dell'**identità** delle parti correlate, inclusi i **cambiamenti** rispetto al periodo amministrativo **precedente** (il revisore **può** anche acquisire tali informazioni già in sede di **accettazione o mantenimento** dell'incarico);
- della **natura** dei rapporti intercorsi tra l'impresa assoggettata a revisione e le parti correlate;
- della **tipologia** e della **finalità** delle operazioni;
- dei **controlli** (ove presenti) che la **direzione** ha istituito per:
  1. **identificare, contabilizzare e rappresentare** in bilancio i **rapporti** con parti correlate;
  2. **autorizzare e approvare** operazioni e accordi **significativi** con parti correlate;
  3. **autorizzare e approvare** operazioni e accordi **significativi** che **esulano** dal **normale** svolgimento dell'**attività**

Con particolare riferimento a tale ultima **casistica** (operazioni con parti correlate che **esulano** dal **normale** svolgimento dell'**attività** aziendale) è utile osservare come il **principio di revisione internazionale (Isa Italia) n. 550** preveda che, in tali casi, il revisore **debbia** acquisire **elementi probativi** in merito al fatto se tali operazioni siano state **appropriatamente autorizzate e approvate**, nonché **ispezionare i contratti** o gli **accordi** sottostanti e “**valutare se**”:

- *la logica economica* sottostante a tali operazioni (o la sua assenza) indica che le operazioni sono state prese in essere per realizzare una **falsa** informativa finanziaria o per **occultare** appropriazioni **illecite** di **attività** dell'impresa (ai fini della valutazione di tale “**logica economica**”, si vedano anche le indicazioni del paragrafo **A38** del suddetto **principio** di revisione);
- i **termini** delle operazioni sono **coerenti** con le **spiegazioni** fornite dalla **direzione**;
- le operazioni sono state **appropriatamente contabilizzate** e **presentate** in bilancio in **conformità** al quadro **normativo** sull'informazione finanziaria applicabile” (cfr. par. 23).

Potrebbe poi accadere che il **revisore** individui delle operazioni con parti correlate che la direzione **non** ha **identificato** o **non** ha portato a **conoscenza** del revisore.

In tali casi il suddetto **principio di revisione** (cfr. par. 22) stabilisce che il revisore, sia quando le operazioni con parti correlate siano **significative** che quando **non** lo siano, **debbia**:

- **comunicare prontamente** le relative **informazioni** agli altri membri del **team** di revisione;
- **richiedere** alla **direzione** di identificare **tutte** le operazioni con tali parti correlate **già** identificate dal revisore ai fini di una sua **ulteriore** valutazione;
- **indagare** sul **motivo** per cui i **controlli** dell'impresa **non** hanno individuato o evidenziato i **rapporti** con tali parti correlate;
- svolgere **appropriate procedure di validità** con riferimento a tali parti correlate (quali, ad **esempio**, quelle suggerite dal suddetto **principio** di revisione al paragrafo **A36**, tra cui: **indagini** sulla **natura** dei rapporti con tali parti correlate, **anche presso terzi** che si presume **possano** avere **informazioni** a tal riguardo quali **consulenti, agenti, rappresentanti, partner d'affari, ecc.**; analisi delle **registrazioni contabili**; verifica dei **termini** e delle **condizioni** delle operazioni e valutazione della loro **appropriata contabilizzazione e rappresentazione** in bilancio);
- **riconsiderare** il **rischio** che possano esistere **altre** parti correlate che la direzione **non** ha precedentemente **identificato** o portato a **conoscenza** del revisore e svolgere **ulteriori** procedure di revisione, secondo quanto ritenuto **necessario** dal revisore;
- se la **mancata evidenziazione** di tali operazioni da parte della **direzione** appare **intenzionale** (e quindi indicativa di un **rischio di errori significativi** dovuti a **frode**), valutarne le **implicazioni** sulla revisione contabile (in tali casi si devono applicare le **regole e le linee guida** stabilite dal **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 240** sulla responsabilità del revisore relativamente alle **frodi**).

Il **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 550** onera il revisore di acquisire anche apposite **attestazioni scritte** da parte della **direzione** (cfr. par. 26).

Nello specifico, la direzione dovrà **attestare** di aver portato a **conoscenza** il revisore l'**identità** delle parti correlate e **tutti** i rapporti intrattenuti con quest'ultime, nonché di avere **appropriatamente contabilizzato e rappresentato in bilancio** tali operazioni, in **conformità** alla **normativa** di riferimento.

Gli **esiti** delle attività di revisione attinenti alle parti correlate **potrebbero** inoltre avere un **effetto**, anche **significativo**, sul **giudizio** del revisore sul **bilancio**.

Di fatti, ai fini dell'espressione del proprio **giudizio**, il revisore “**deve valutare: a) se i rapporti e le operazioni con parti correlate identificate siano stati appropriatamente contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; b) se gli effetti dei rapporti e delle operazioni con parti correlate impediscano al bilancio di fornire una corretta rappresentazione**” (cfr. par. 25 del succitato principio di revisione).

Se, ad **esempio**, il revisore rilevi **errori significativi non corretti** (sia **non** intenzionali che dovuti a **frodi**) relativi alla **contabilizzazione** o alla **presentazione** in bilancio di operazioni con **parti**

**correlate** che reputi **significativi** e **pervasivi**, questi dovrà emettere un **giudizio negativo**.

Oppure ancora, se tali **errori** dovessero essere, ad **esempio**, reputati **significativi** ma **non pervasivi**, il revisore dovrà emettere un **giudizio con modifica** ovvero un giudizio **positivo** ma **con rilievi**.

Specifici **obblighi di reportistica** sulle operazioni con parti correlate sono inoltre stabiliti nel caso della **revisione contabile** di un **gruppo**.

Il **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 600** richiede infatti al “**team di revisione del gruppo**” di fornire ai **revisori** di **ciascuna** delle società del gruppo (cioè delle cosiddette “**componenti**” del gruppo) un apposito **elenco** delle parti correlate **predisposto** dalla **direzione** del **gruppo** e di ogni eventuale **altra** parte correlata di cui il **team** di revisione del gruppo sia a **conoscenza** (per la **definizione** di “**team di revisione del gruppo**” si veda il **paragrafo 9, lett. i)** del predetto **principio** di revisione).

Il **team** di revisione del **gruppo** deve inoltre chiedere al **revisore** della componente di comunicare **tempestivamente** le parti correlate **non** precedentemente **identificate** dalla **direzione** del gruppo o dal **team** di revisione del gruppo. Detto **team** deve poi stabilire **se** comunicare tali **altre** parti correlate ai **revisori** delle altre **componenti** (*cfr. par. 40, lett. e, del predetto principio di revisione*).

Va infine rilevato come il revisore **debba** includere tra le **carte di lavoro** all'interno del **fascicolo** di revisione anche le **evidenze** relative alle **attività di revisione** svolte con riferimento alle **parti correlate**, essendo in particolare **onerato** di includervi “*i nomi delle parti correlate identificate e la natura dei rapporti con parti correlate*” (*cfr. par. 28 del predetto principio di revisione*).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

**Special Event**

## I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### **Le novità del Decreto Crescita per il rientro in Italia di docenti e ricercatori**

di Luca Mambrin

L'[articolo 44 D.L. 78/2010](#) prevede specifiche agevolazioni per il **rientro in Italia di docenti e ricercatori residenti all'estero**.

Tali soggetti che decidono di **trasferire la propria residenza fiscale in Italia** possono godere di una **tassazione ridotta dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo** prodotti in Italia per lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca.

In particolare, questi redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del **10%** e sono **esclusi** dal valore della produzione netta ai fini dell'Irap.

L'[articolo 5, comma 4 e 5, D.L. 34/2019](#) modifica il **comma 3** dell'[articolo 44 D.L. 78/2010](#) stabilendo che l'agevolazione si applica a **decorrere dal periodo d'imposta in cui il docente o il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato** e nei **5 successivi** (la norma ante modifice ne prevedeva 3).

Se, in questo periodo, il docente o il ricercatore **trasferisce la residenza all'estero**, il beneficio fiscale viene meno a partire dal periodo d'imposta in cui non risulta più fiscalmente residente in Italia.

**Il nuovo comma 3-ter** prevede poi che **le agevolazioni in esame trovino applicazione:**

- **nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente trasferisce la residenza nel territorio dello Stato** e nei **sette periodi d'imposta successivi**, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nel caso di docenti o ricercatori con **un figlio minorenne o a carico**, anche in affido preadottivo, e nel caso di docenti e ricercatori che diventino proprietari di almeno **un'unità immobiliare di tipo residenziale** in Italia, successivamente al **trasferimento in Italia della residenza o nei dodici mesi precedenti al trasferimento**. La norma inoltre precisa che **l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal docente e ricercatore** oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;
- **nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente trasferisce la residenza nel territorio** dello Stato e nei **dieci periodi d'imposta successivi** per i docenti e ricercatori che abbiano almeno **due figli minorenni o a carico**, anche in affido preadottivo, sempre

che permanga la residenza fiscale in Italia;

- **nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente trasferisce la residenza nel territorio dello Stato e nei dodici periodi d'imposta successivi** per i docenti o ricercatori che abbiano almeno **tre figli minorenni o a carico**, anche in affido preadottivo.

Il nuovo **comma 3-quater** prevede invece possono accedere ai benefici fiscali anche **i docenti e ricercatori italiani non iscritti all'Aire rientrati in Italia dall'1.1.2020**, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi nei **due periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia**.

Ai docenti e ricercatori **non iscritti all'Aire e già rientrati in Italia entro il 31.12.2019**, invece, con riferimento ai periodi d'imposta in cui siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di **controversie pendenti in ogni stato e grado di giudizio** nonché per i **periodi d'imposta ancora accertabili**, sono applicabili le disposizioni dell'[articolo 44 D.L. 78/2010](#) nel **testo vigente al 31.12.2018**, sempre che abbiano avuto **la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni** sui redditi nei **due periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia**.

Gli **incentivi** previsti dalla normativa spettano in particolare ai **docenti** e ai **ricercatori** che svolgono in Italia la loro attività e che possiedono i seguenti **requisiti**:

- **essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato:** sono validi tutti i **titoli accademici universitari o equiparati**, mentre i titoli di studio conseguiti all'estero non sono automaticamente riconosciuti in Italia. Il contribuente dovrà richiedere la **"dichiarazione di valore"** alla competente **autorità consolare**, cioè un documento che attesta il **valore del titolo di studio nel paese in cui è stato conseguito**.
- **essere stati residenti all'estero in maniera non occasionale:** non viene specificata la **durata della permanenza all'estero** ma la norma si limita a richiedere che si tratti di una **permanenza stabile e non occasionale**. Considerato che la durata dell'attività di ricerca o docenza all'estero deve essersi protratta per almeno due anni consecutivi, tale periodo può ritenersi il tempo minimo necessario per avere le agevolazioni.
- **aver svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno due anni continuativi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università:** l'**attività di ricerca** viene individuata nell'attività destinata alla **ricerca di base, alla ricerca industriale, di sviluppo sperimentale e a studi di fattibilità**, mentre l'**attività di docenza** può essere individuata nell' attività di insegnamento svolta presso istituzioni universitarie, pubbliche e private. L'effettivo svolgimento dell'**attività di ricerca o di docenza all'estero**, che non necessariamente deve essere stata svolta nei **due anni immediatamente precedenti il rientro**, deve risultare da **idonea documentazione** rilasciata dagli stessi centri di ricerca o dalle università presso i quali l'attività è stata svolta.
- **svolgere attività di docenza e ricerca in Italia:** non è rilevante la natura del datore di lavoro o del soggetto committente, che, per l'**attività di ricerca**, può essere

un'università, pubblica o privata, o un **centro di ricerca pubblico o privato** o un'impresa o un ente che, in ragione della peculiarità del settore economico in cui opera, disponga di **strutture organizzative finalizzate alla ricerca**. Per quanto riguarda l'attività di docenza possono ritenersi agevolabili tutte le **attività finalizzate all'insegnamento** e quelle finalizzate alla **formazione svolte presso università, scuole, uffici o aziende, pubblici o privati**.

- **trasferire la residenza fiscale nel territorio dello Stato.**

Seminario di specializzazione

## IL CONTROLLO DI GESTIONE OPERATIVO: LE DIECI DOMANDE ALLE QUALI RISPONDERE PER RAGGIUNGERE GLI OBIETTIVI AZIENDALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## ACCERTAMENTO

---

### ***La violazione dei tempi di permanenza non invalida l'accertamento***

di Marco Bargagli

Con l'introduzione della **L. 212/2000**, conosciuta tra gli addetti ai lavori come **Statuto dei diritti del contribuente**, abbiamo assistito a una **svolta epocale** nei rapporti tra Fisco e contribuente, con l'emanazione di **precise regole** da rispettare nel **corso dell'attività ispettiva**.

In estrema sintesi, per **espressa disposizione normativa**:

- tutti gli **accessi**, le **ispezioni** e le **verifiche fiscali** all'interno dei locali destinati all'esercizio di **attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali** devono essere effettuati solo se ricorrono “**effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo**”;
- in occasione dell'accesso presso i locali aziendali, il **contribuente** ha il **diritto** di essere **informato** circa le **motivazioni** (*rectius* ragioni) che hanno determinato **l'avvio del controllo fiscale**, dell'**oggetto delle attività** che saranno effettuate, della **facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato** alla difesa dinanzi agli **organi di giustizia tributaria**, nonché dei **diritti** e degli **obblighi** che devono essere riconosciuti al **soggetto passivo d'imposta** in occasione della **verifica fiscale**;
- la **permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria**, dovuta a **verifiche presso la sede del contribuente**, non può **superare i trenta giorni lavorativi**, prorogabili per **ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità** dell'indagine individuati e motivati dal **dirigente dell'ufficio**;
- il periodo di permanenza presso la sede del contribuente, così come **l'eventuale proroga**, non può **essere superiore a quindici giorni lavorativi** contenuti nell'arco di **non più di un trimestre**, nelle particolari ipotesi in cui la verifica sia **svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi**.

In ogni caso, ai fini del **computo dei giorni lavorativi**, devono essere considerati i **giorni di effettiva presenza** degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria **presso la sede del contribuente**.

In merito, dalla lettura dell'[articolo 12, comma 5, L. 212/2000](#), si desume che la locuzione **“permanenza presso la sede del contribuente”** non coincide con la **durata complessiva della verifica**.

Infatti, il **termine di permanenza** rileva sul piano **dell'effettiva permanenza presso la sede del**

**contribuente per esigenze propriamente ispettive**, considerando le **giornate lavorative effettivamente ivi trascorse a decorrere dalla data di accesso per svolgere le operazioni di controllo**, con esclusione di **singoli ed episodici contatti** connessi con adempimenti meramente procedurali quali, ad esempio, notifiche, prelevamento o riconsegna atti (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#) volume II – parte III – capitolo 3 “Avvio, esecuzione e conclusione della verifica”, pag. 77 e ss.).

Proprio sul tema della permanenza dei funzionari del Fisco presso i locali aziendali, la **suprema Corte di cassazione**, con la [sentenza n. 1778 del 23.01.2019](#), ha sancito che l’eventuale violazione dei **termini di permanenza** degli operatori dell’Amministrazione finanziaria **presso la sede del contribuente** non comporta la **nullità dell’accertamento**.

Il caso **sottoposto all’attenzione degli Ermellini** è scaturito da una **verifica fiscale** nel corso della quale era stata **constatata – ai fini Ires – l’indebita deduzione di costi** (ammortamenti e perdite su crediti), in violazione al **principio di competenza ex articolo 109 Tuir**, ai fini Irap **l’indebita deduzione di componenti negativi di reddito** (ammortamenti e consulenze commerciali) e, con riguardo all’Iva, l’omessa dichiarazione di **operazioni di cessione di beni**, per le quali era stata contestata **l’indebita qualificazione di “cessioni all’exportazione non imponibili”**.

In merito, il **contribuente proponeva ricorso** per cassazione lamentando, tra l’altro, la **nullità dell’atto impositivo** che era stato emesso a **conclusione di una verifica protrattasi oltre trenta giorni**, senza, tuttavia, che fosse **intervenuta alcuna proroga delle operazioni ispettive**.

I Supremi Giudici di legittimità, sulla base di un **consolidato orientamento**, hanno chiarito che in **tema di verifiche tributarie la violazione del termine di permanenza degli operatori dell’Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente** non determina la **sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo**.

La fattispecie in rassegna non comporta neanche **l’invalidità degli atti compiuti o l’inutilizzabilità delle prove raccolte**, atteso che “**nessuna di tali sanzioni**” è stata prevista dal legislatore la cui scelta risulta **razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati** (conformemente si citano i seguenti precedenti giurisprudenziali: [Corte di cassazione, ordinanza n. 10481 del 27.04.2017](#); [Corte di cassazione sentenza n. 2055 del 27.01.2017](#); [Corte di cassazione, sentenza n. 7584 del 15.04.2015](#)).

In definitiva, a parere degli ermellini, la Commissione regionale – pur riconoscendo il **mancato rispetto del termine di trenta giorni** previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente e l’assenza di una **formale proroga** della verifica fiscale – ha **correttamente escluso l’invalidità dell’atto impositivo** emesso all’esito della verifica fiscale.

Master di specializzazione  
**LABORATORIO PROFESSIONALE SUL  
PASSAGGIO GENERAZIONALE**

Milano



## AGEVOLAZIONI

---

### **Passaggio da dipendente ad autonomo e regime forfettario**

di Sandro Cerato

Con la [riposta n. 163](#) pubblicata ieri sul sito dell'Agenzia delle entrate è stato fornito un ulteriore chiarimento in merito all'applicazione della **causa di esclusione dall'applicazione del regime forfettario** di cui alla **lett. d-bis)** dell'[articolo 1, comma 54, L. 190/2014](#), come modificata dalla **L. 145/2018** (Legge di Bilancio 2019) a far data dal **1° gennaio 2019**.

Come noto, la predetta **L. 145/2018** ha previsto che costituisce **causa di esclusione** all'accesso al regime forfettario lo **svolgimento in via prevalente dell'attività nei confronti del datore di lavoro o dell'ex datore di lavoro nei due anni precedenti**.

In merito a tale causa di esclusione, che trova la sua *ratio* nella volontà di **evitare artificiose trasformazioni di rapporti di lavoro dipendente in rapporti di lavoro autonomo** al solo fine di ottenere vantaggi fiscali, la [circolare 9/E/2019](#) ha fornito importanti chiarimenti, in base ai quali è stato precisato, in primo luogo, che la prevalenza si realizza laddove **oltre il 50% dei ricavi o dei compensi** provengano dal soggetto con il quale intercorre il rapporto di lavoro (o è intercorso nei due anni precedenti).

Inoltre, è stato altresì precisato che la nozione di **"datore di lavoro"** comprende non solo il **soggetto che eroga redditi di lavoro dipendente**, ma anche colui che **eroga alcune categorie di redditi assimilati al lavoro dipendente** (tra cui rientrano i **compensi degli amministratori**).

Nel caso oggetto della [risposta n. 163](#), il contribuente fa presente di essere stato titolare di un **rapporto di lavoro dipendente**, in qualità di **biologo**, a seguito del superamento di un concorso pubblico.

Ora, per effetto di un ulteriore **concorso pubblico**, l'istante potrebbe assumere nuovamente l'incarico di **biologo**, questa volta tuttavia con **rapporto di lavoro autonomo con la medesima Azienda sanitaria** (come imposto nel bando di concorso).

Pur essendoci **identità soggettiva del datore di lavoro**, l'istante fa presente che l'acquisizione di entrambi gli incarichi di biologo (prima in qualità di lavoratore dipendente, successivamente in qualità di professionista con partita Iva) sono **conseguenza della partecipazione, e del superamento, di un concorso pubblico**, ragion per cui non vi sarebbe **un'artificiosa trasformazione del precedente rapporto di lavoro dipendente in un rapporto di lavoro autonomo** al solo fine di sfruttare il vantaggio fiscale del regime forfettario.

**Mancherebbe** quindi, nel caso di specie, quell'**elemento volontaristico** che sta alla base

della **causa di esclusione** introdotta dalla Legge di Bilancio 2019.

L'Agenzia delle entrate, dopo aver **ripercorsò l'iter normativo che ha portato all'introduzione della causa di esclusione in esame**, evidenzia che poiché “*il rapporto di lavoro autonomo tra il professionista e l'ente pubblico (con il quale è intercorso un rapporto di lavoro dipendente durante il periodo di sorveglianza) si potrà eventualmente instaurare solo se il primo risulterà vincitore all'esito di un concorso pubblico bandito dal secondo*”, cioè “*escluderebbe la sussistenza di un'artificiosa trasformazione nel senso sopra descritto*”.

Dopo aver escluso la presenza della causa ostantiva, l'Agenzia precisa tuttavia che “**qualora il contribuente dovesse risultare vincitore del concorso e dovesse svolgere a favore dell'Azienda Sanitaria ... un'attività effettivamente riconducibile, ai fini fiscali, a un rapporto di lavoro da cui ritrarre reddito di lavoro dipendente o assimilato a quello di lavoro dipendente, lo stesso non potrebbe in ogni caso applicare il regime forfetario in esame**”.

La precisazione non è chiara, ma sembrerebbe **impedire l'accesso al forfettario qualora l'attività effettivamente svolta dal contribuente non sia di lavoro autonomo** (quindi svolta con autonomia ed indipendenza) ma sia di fatto riconducibile ad un'attività di lavoro dipendente (per il quale in precedenza il contribuente è stato assunto).

In altre parole, si tratterebbe di un **mero “maquillage” formale del rapporto** che rimarrebbe di subordinazione nonostante la presenza di una partita Iva.

The graphic features a blue header bar with white text. At the top, it says 'Seminario di specializzazione'. Below that, the main title 'IL PROCESSO TRIBUTARIO' is displayed in large, bold, blue capital letters. Underneath the title, there is a smaller line of text in blue: 'Scopri le sedi in programmazione >'. The background of the graphic is white with abstract blue and light blue wavy patterns.