

**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. 34/2019** **Sostegno alla capitalizzazione**

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



## 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 **debba** 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, **debba**:

- **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 **impediscono** 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** (*cf. 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 “*le **nomi** delle parti correlate identificate e la **natura** dei rapporti con parti correlate*” (*cf. 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 modifiche 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 minorenni 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'esportazione 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.



## AGEVOLAZIONI

---

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

di **Sandro Cerato**

Con la [risposta 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 **ripercorso 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”,* ciò *“**escluderebbe la sussistenza di un'artificiosa trasformazione nel senso sopra descritto**”*.

Dopo aver escluso la presenza della causa ostativa, 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 forfetario 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**.

