



NEWSLETTER

A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

AGOSTO/SETTEMBRE 2024

n. 08/09



Occupazione in crescita nonostante la carenza di profili professionali

Invio di lavoratori all'estero, profili giuslavoristici e fiscali

Maxi sanzione per lavoro nero e sorveglianza sanitaria

NEWSLETTER n. 08/09

A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI AGOSTO/SETTEMBRE 2024

Consiglio Provinciale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli

Via A. De Gasperi 55

80133 Napoli (NA)

Codice Fiscale 80017920630

Tel. 0815518566

E-mail cpo.napoli@consulentidellavoro.it

Pec ordine.napoli@consulentidellavoropec.it

Responsabile

Francesco Duraccio

PRESIDENTE DEL CONSIGLIO PROVINCIALE DELL'ORDINE DI NAPOLI

Coordinamento

Francesco Capaccio

SEGRETARIO DEL CONSIGLIO PROVINCIALE DELL'ORDINE DI NAPOLI

Redazione

Centro Studi dell'Ordine di Napoli

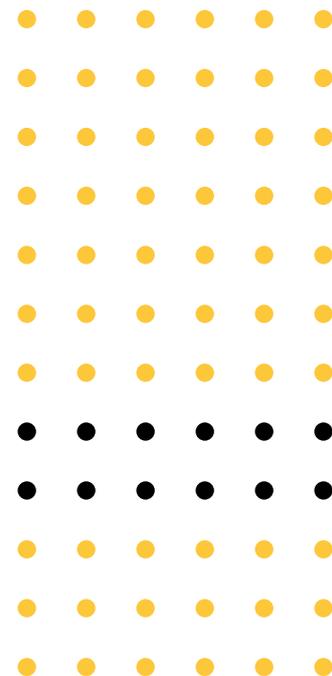
Con la collaborazione di



Associazione Giovani
Consulenti del Lavoro
Napoli

Progetto e realizzazione grafica

TeleConsul Editore SpA



SOMMARIO

SCENARIO

- 6 Economia e occupazione in crescita nonostante la carenza di profili professionali specializzati
- Francesco Duraccio

NOVITÀ DEL PERIODO

- 11 I.N.P.S.
- 13 I.N.A.I.L.
- 14 I.N.L.
- 14 AGENZIA DELLE ENTRATE

LAVORO E PREVIDENZA

- 18 L'invio all'estero dei lavoratori: il distacco estero
- Francesco Capaccio e Monica Schiano
- 22 L'invio all'estero dei lavoratori: profili previdenziali
- Francesco Capaccio e Monica Schiano
- 26 La maxi-sanzione per lavoro sommerso
- Pasquale Assisi
- 29 Sicurezza e salute dei lavoratori: valutazione dei rischi, visite mediche e formazione
- Ettore Franzoni

- 32 Il lavoro dei minori

Carla Napoletano

- 35 Consulta e *Jobs Act*: tutela reintegratoria in caso di licenziamento per g.m.o. privo di motivazione

Giuseppe Gentile

- 39 Tutele crescenti: sì alla reintegrazione in caso di mancanze disciplinari tipicizzate dal CCNL con sanzione conservativa

Pierluigi Lanzarotti

- 42 Il contratto certificato può essere riqualificato dal Giudice tributario

Ivo Amodio

FISCO E TRIBUTI

- 48 L'invio all'estero dei lavoratori: profili fiscali

Francesco Capaccio e Monica Schiano

- 53 Profili fiscali connessi all'attività di lavoro da remoto

Anna Pane

- 57 La riforma del sistema sanzionatorio tributario: rapporti tra processo penale e tributario – la mitigazione del cd. *doppio binario*

Pietro Di Nono

SOMMARIO

FISCO E TRIBUTI

- 61 Riforma del sistema sanzionatorio tributario: omesso versamento IVA e ritenute, indebite compensazioni e cause di non punibilità

Massimiliano De Bonis

- 65 La riforma del sistema sanzionatorio tributario: le modifiche in tema di cumulo giuridico, continuazione e ravvedimento operoso

Luigi Carbonelli

PROFESSIONAL-MENTE

- 71 Leadership in azienda. Dirigente, coach, mentore: ecco il nuovo leader

Simona Letizia Ilardo

RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

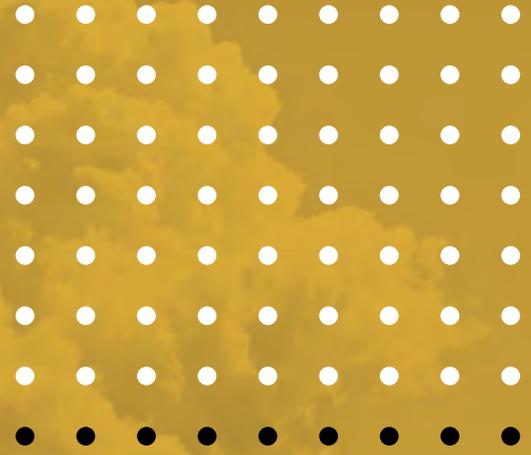
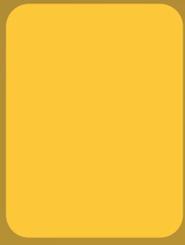
- 78 Obbligatorio indicare la collocazione dei turni nel contratto *part-time*
-

- 79 Retribuito il tempo necessario per raggiungere il tornello all'ingresso dell'azienda
-

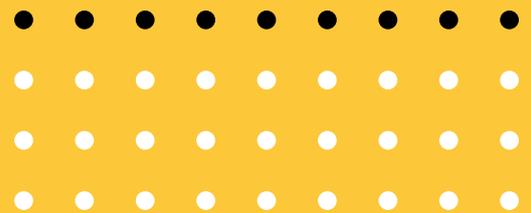
- 80 Per la tempestività della revoca del licenziamento va considerata la data di invio da parte del datore
-

- 81 La cessione di prodotti, effettuata tra imprese collegate a prezzi notevolmente superiori a quelli di mercato, non è identificabile come "fatturazione per operazioni inesistenti"
-

- 82 Distrazione di fondi verso altre società, quando è configurabile anche il reato di autoriciclaggio
-



SCENARIO



Economia e occupazione in crescita nonostante la carenza di profili professionali specializzati

In un contesto generale di dinamismo economico, l'occupazione nel nostro Paese continua a registrare un incremento significativo. In particolare, il settore turistico è in espansione, sebbene vi sia una crescente difficoltà nel reperire figure specializzate, con conseguenze negative sulla qualità del servizio. Recentemente è stato pubblicato il decreto sul Sistema nazionale di certificazione delle competenze.

 **Francesco Duraccio**

PRESIDENTE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Il mercato del lavoro italiano si presenta generalmente in crescita, sostenuto da un'economia dinamica che continua a mostrare segnali positivi. Secondo i dati forniti dall'Istat, il *trend* positivo osservato da oltre un anno ha portato a un costante aumento dell'occupazione, che a **luglio 2024** ha superato i **24 milioni di lavoratori**, con un tasso di occupazione del **62,3%**. Particolarmente rilevante è l'aumento della partecipazione delle donne al mercato del lavoro e dei giovani al di sopra dei 24 anni. Un ulteriore segnale incoraggiante riguarda i lavoratori autonomi, probabilmente beneficiari dei primi effetti del decreto Coesione, che ha introdotto incentivi per sostenere l'autoimpiego, inclusi servizi di tutoraggio nella fase di avvio delle attività.

Sebbene ci sia ancora molto da fare, non possiamo ignorare l'attuale momento di crescita. In particolare, con riferimento alla stagione estiva appena conclusa, è importante sottolineare come anche **il settore turistico**, uno dei pilastri dell'economia nazionale, dimostri di essere in **"apparente" buona salute**. Infatti, a fronte dell'aumento dell'occupazione nel settore, si rileva una crescente difficoltà per le imprese nel reperire addetti alle attività di ristorazione, figure chiave per il comparto. Rispetto agli anni precedenti, quando le aziende lamentavano la quasi impossibilità di trovare personale stagionale, quest'anno la criticità è stata prevalentemente di natura qualitativa piuttosto che quantitativa. **Mancano, infatti, professionisti specializzati, il cui ruolo, per la specificità**

delle mansioni richieste, non può essere improvvisato o acquisito in tempi brevi. Questa carenza ha costretto molti esercizi di ristorazione a ridurre il servizio, limitandolo ad esempio al solo pranzo o alla sola cena.

La nostra Fondazione Studi ha condotto una specifica indagine statistica intitolata "Il lavoro nel turismo, tra boom e irreperibilità dei profili", che ha evidenziato la crescente difficoltà delle imprese, che ha portato a triplicare il numero di profili professionali irreperibili negli ultimi anni. Dalla ricerca, basata su dati Istat, emerge che a giugno 2024 i profili irreperibili erano quasi 70mila (52,8% delle assunzioni previste), contro i circa 24mila del 2019 (23,7%).

Nel 2023, le imprese del settore hanno cercato principalmente camerieri (quasi 400mila assunzioni, con una difficoltà di reperimento del 52,3%), cuochi in alberghi e ristoranti (230.870 assunzioni, con una difficoltà del 55,4%) e baristi (142.830 assunzioni, con una difficoltà del 43,6%). A seguire, gli addetti alla preparazione, cottura e distribuzione di cibi (53mila), il personale non qualificato addetto alla pulizia dei servizi di alloggio (circa 50mila) e gli addetti all'accoglienza nei servizi di alloggio e ristorazione (45mila). Tra le figure più difficili da reperire, si segnalano i responsabili di piccole aziende del comparto (68,8%), i tecnici della produzione e preparazione alimentare (65,7%), i pasticceri, gelatai e conservieri (57,7%) e i tecnici della produzione di servizi (54,6%).

Nonostante queste difficoltà, il comparto turistico continua a crescere sia in termini di occupazione che di per-

formance economiche, registrando un aumento dell'8,3% di lavoro dipendente rispetto al 2019. **Tuttavia, a mio avviso, questo dato rappresenta una magra consolazione: se la situazione persisterà, i servizi turistici in Italia rischiano di subire un'involuzione qualitativa, compromettendo l'immagine e il livello di ricettività che tradizionalmente rendono il nostro Paese una delle mete più ambite dai turisti di tutto il mondo.**

Questa situazione riporta all'attenzione **il tema delle competenze e del mismatch nel mercato del lavoro**, che il Ministro Calderone ha posto al centro del dibattito durante il G7 Lavoro. Nonostante gli sforzi degli ultimi anni per migliorare l'incontro tra domanda e offerta di lavoro, il nostro sistema rimane ancora notevolmente scoordinato. È necessario promuovere un dialogo concreto ed efficiente tra gli operatori del mercato del lavoro, con un'attenzione particolare all'**orientamento**, fondamentale per indirizzare gli studi e l'acquisizione delle competenze verso le esigenze delle imprese. **Purtroppo, assistiamo ancora a un'eccessiva preferenza per percorsi universitari con scarse prospettive occupazionali, a discapito di percorsi caratterizzanti o specialistici come quelli offerti dagli ITS o dalle accademie specializzate.**

L'auspicio è che il **Sistema nazionale di certificazione delle competenze**, con il decreto del 9 luglio 2024 recentemente emanato (pubblicato in Gazzetta Ufficiale l'8 agosto 2024), possa trovare piena attuazione. Il decreto prevede nuove collaborazioni e sinergie nell'ambito della formazione aziendale, coinvolgendo il sistema della for-

mazione professionale di competenza delle Regioni e il partenariato economico e sociale, rafforzando il ruolo dei Fondi interprofessionali per la formazione continua e dei Fondi bilaterali per la formazione e l'integrazione al reddito.

Il provvedimento disciplina, inoltre, la valorizzazione delle competenze acquisite in contesti di apprendimento

non formale, come il servizio civile universale, i contratti di apprendistato, i tirocini promossi dal Ministero, i percorsi di accompagnamento all'imprenditorialità e all'autoimpiego, il volontariato e i progetti di utilità collettiva. A regime, e si auspica il più presto possibile, avremo compiuto un significativo passo avanti nel sistema delle politiche attive del lavoro.

CDLNA

CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI
LAVORO PREVIDENZA FISCO

24 SETTEMBRE 2024

DALLE 15:00 ALLE 19:00 **4** CREDITI

MAXI SANZIONE PER LAVORO NERO E SORVEGLIANZA SANITARIA

LICENZIAMENTI ECONOMICI: EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE

**LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO:
LE NOVITA' DEL D.LGS. 87/2024**

INTERVENGONO

Francesco Duraccio	<i>Presidente CPO Napoli</i>
Francesco Capaccio	<i>Segretario CPO Napoli</i>
Pasquale Assisi	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Pietro Di Nono	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Giuseppe Patania	<i>Direttore Direzione Interregionale del Lavoro del Sud</i>
Umberto Gargiulo	<i>Ordinario Diritto del Lavoro Uni. Federico II - Giuslavorista</i>
Giuseppe Gentile	<i>Docente Diritto del Lavoro Uni. Federico II</i>
Luigi Carbonelli	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Massimiliano De Bonis	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Ettore Franzoni	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Pierluigi Lanzarotti	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Carla Napoletano	<i>Centro Studi CDLNA</i>

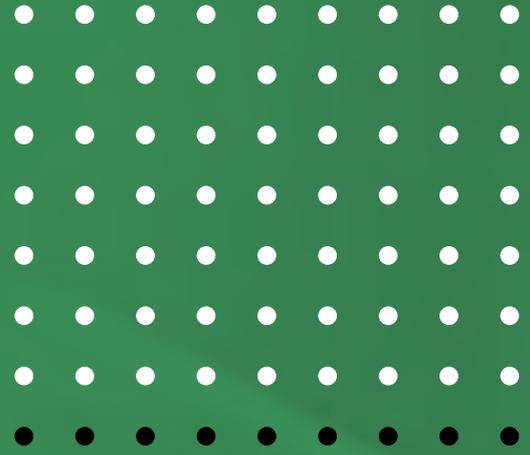
CONGRESS HALL RAMADA NAPLES

Via G. Ferraris 40, Napoli

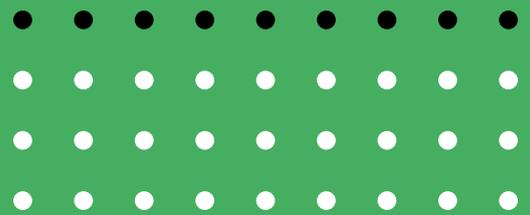
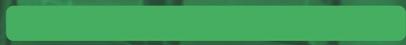


con la partecipazione di





NOVITÀ DEL PERIODO



I.N.P.S.

Circolare 02 luglio 2024, n. 77

L'INPS comunica che a partire dal 1° settembre 2024 l'accesso ai servizi telematici dell'Istituto da parte delle aziende, pubbliche e private, e dei relativi intermediari sarà consentito esclusivamente mediante SPID, CIE o CNS.

Circolare 04 luglio 2024, n. 80

L'INPS fornisce indicazioni relative alla contribuzione dovuta dai concedenti per i piccoli coloni e compartecipanti familiari per l'anno 2024.

Circolare 11 luglio 2024, n. 81

L'INPS illustra le modalità di calcolo, per l'anno 2024, dei contributi volontari relativi alle varie categorie di lavoratori agricoli, diversificate in relazione alla tipologia e alla gestione di appartenenza dei proscrittori volontari.

Circolare 17 luglio 2024, n. 82

L'INPS fornisce indicazioni operative e istruzioni contabili relativamente alla proroga a tutto il 31 dicembre 2024 delle Decontribuzione Sud.

Messaggio 17 luglio 2024, n. 2639

L'INPS fornisce chiarimenti applicativi circa le nuove disposizioni in materia di compensazioni di crediti contributivi di cui all'art. 1 commi 97 e 98 della legge di Bilancio 2024.

Messaggio 19 luglio 2024, n. 2651

L'INPS fornisce le prime indicazioni circa l'adeguamento del Fondo di solidarietà bilaterale per le attività professionali.

Circolare 22 luglio 2024, n. 83

L'INPS comunica le retribuzioni da prendere a base per determinare, per l'anno 2024, le prestazioni economiche di malattia, di maternità/paternità, e di tubercolosi per i piccoli coloni e i compartecipanti familiari.

Messaggio 23 luglio 2024, n. 2704

L'INPS comunica l'avvenuta implementazione della procedura di acquisizione delle domande di congedo parentale e congedo parentale ad ore dei lavoratori dipendenti, al fine di presentare la domanda con la richiesta di indennità maggiorata. Precisa

inoltre che non è necessario presentare una nuova domanda per i periodi pregressi già indennizzati con le maggiorazioni normativamente previste.

Circolare 23 luglio 2024, n. 84

L'INPS fornisce le istruzioni amministrative in materia di indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (ISCRO) a favore dei liberi professionisti, compresi i partecipanti agli studi associati o società semplice con redditi da lavoro autonomo iscritti alla gestione separata, in possesso dei requisiti riepilogati al paragrafo 3 della stessa circolare.

Messaggio 26 luglio 2024, n. 2735

L'INPS illustra le disposizioni in materia di cassa integrazione speciale operai agricoli (CISOA) e di integrazione salariale ordinaria (CIGO) conseguenti all'emergenza climatica e ne fornisce le relative istruzioni operative.

Messaggio 26 luglio 2024, n. 2736

L'INPS riassume le indicazioni circa le modalità di richiesta delle prestazioni di integrazione salariale per sospensione o riduzione dell'attività lavorativa a causa del caldo eccessivo, nonché i criteri per la corretta valutazione delle istanze.

Circolare 01 agosto 2024, n. 87

L'INPS illustra requisiti e modalità di cumulo dei periodi di assicurazione maturati presso organizzazioni internazionali, anche finalizzato alla pensione anticipata.

Messaggio 09 agosto 2024, n. 2829

L'INPS fornisce indicazioni circa la retribuzione teorica da esporre in UNIEMENS in presenza di indennità di malattia per i lavoratori marittimi, chiarendo che nell'ipotesi in cui la stessa sia più alta rispetto all'imponibile contributivo, l'indennità sarà provvisoriamente liquidata prendendo in considerazione il minore tra i due importi. Resta ferma la necessità di segnalare al datore di lavoro la circostanza, per la corretta esposizione del dato retributivo sulla mensilità di riferimento.

Messaggio 13 agosto 2024, n. 2844

L'istituto fornisce chiarimenti circa le modalità di trasmissione delle richieste di esonero contributivo per i datori di lavoro del settore privato che siano in possesso della certificazione della parità di genere, comunicando altresì il differimento dei termini di presentazione delle domande per i casi in cui le certificazioni siano state conseguite entro il 31 dicembre 2023.

Circolare 22 agosto 2024, n. 88

L'Istituto fornisce istruzioni amministrative, operative e contabili in ordine alle prestazioni di assegno di integrazione salariale erogate dal Fondo di solidarietà bilaterale della Provincia autonoma di Bolzano–Alto Adige Sudtirolo, a seguito dell'adeguamento alle disposizioni in materia di riforma degli ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro, disposto con il decreto interministeriale 22 agosto 2023.

Messaggio 29 agosto 2024, n. 2906

L'Istituto fornisce le istruzioni operative circa la presentazione delle domande di incentivo per il lavoro delle persone con disabilità ai sensi dell'art. 28 del D.L. n° 48/2023 convertito con modificazioni in l. n° 85/2023, come modificato dal D.L. n° 215/2023 convertito con modificazioni in l. 18/2024.

I.N.A.I.L.

Circolare 05 luglio 2024, n. 19

L'Istituto illustra il contenuto della convenzione sottoscritta insieme all'INPS per la gestione delle pratiche relative agli infortuni verificatisi fino alla data del 30/06/2022 e non ancora definiti dall'INPGI alla data del subentro dell'INPS nella titolarità del Fondo assicurazioni infortuni sul lavoro dipendenti.

Circolare 26 luglio 2024, n. 20

L'Istituto comunica l'importo mensile rivalutato a partire dal 01/07/2024 dell'assegno di incollocabilità.

I.N.L.

Nota 31 luglio 2024, n. 1357

La Direzione centrale coordinamento giuridico, dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL), ha emanato la **nota n. 1357 del 31 luglio 2024**, con la quale ha fornito, ai propri ispettori, le prime indicazioni operative relativamente all'applicazione di quanto previsto nel decreto legislativo n. 103/2024, in materia di "semplificazione dei controlli sulle attività economiche".

La nota offre quindi una disamina completa delle disposizioni destinate ad incidere sulle attività di pertinenza dell'Ispettorato con la precisazione che le previsioni contenute nel decreto possano trovare applicazione con riferimento agli illeciti accertati a partire dalla data 2 agosto, anche se riferiti a condotte poste in essere precedentemente.

AGENZIA DELL'ENTRATE

Credito d'Imposta ZES, dal 18 novembre obbligatoria l'integrazione delle domande

Con la pubblicazione del D.L. 113/2024 in Gazzetta Ufficiale, il legislatore è intervenuto sulle modalità di concessione del Credito d'Imposta ZES, precedentemente normato dal Decreto Interministeriale del 17 maggio 2024. La fruizione del Credito d'Imposta è stata infatti subordinata alla presentazione di una nuova istanza, integrativa di quelle già inviate a partire dal 12 giugno 2024, in cui andrà specificato l'ammontare del credito maturato in relazione agli investimenti realizzati ed alla fattura elettroniche ad essi relative. Tale integrazione è obbligatoria anche in caso di conclusione dell'investimento, pena la mancata concessione del Credito d'Im-

posta. Le nuove domande andranno presentate a partire dal 18 novembre 2024 e fino al 2 dicembre 2024. Successivamente al 12 dicembre verrà comunicato l'esatto ammontare del credito concesso.

Agenzia delle Entrate: la nuova guida per le locazioni brevi

L'Agenzia delle Entrate ha provveduto a formulare una guida completa degli adempimenti a cui sono soggetti i contribuenti che applicano il cosiddetto regime delle "Locazioni brevi", come definite dal D.L. 50/2017, a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio per il 2024, che aveva introdotto per tale tipologia di contratti, in caso di opzione per il regime della cedolare secca, un'aliquota del 26% (21% per una sola unità immobiliare liberamente scelta dal contribuente).

Con la pubblicazione della Guida sotto riportata l'Agenzia delle Entrate fornisce un vademecum per l'applicazione della normativa.

Agenzia delle Entrate: comunicazione cessazione incarico

È possibile inviare telematicamente dal 29 luglio la comunicazione di cessazione dell'incarico di depositario delle scritture contabili da parte dei professionisti che hanno cessato l'incarico. Ricordiamo che fino alla pubblicazione del Decreto Adempimenti (D.Lgs.1/2024) tale possibilità era riservata esclusivamente al contribuente. A partire dal 31.mo giorno dalla cessazione dell'incarico, previa comunicazione via raccomandata o posta elettronica certificata, il professionista potrà inoltrare tale richiesta all'Amministrazione Finanziaria.

CDLNA

CENTRO STUDI DELL' ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI
LAVORO PREVIDENZA FISCO

EVENTO FORMATIVO WEBINAR **2** CREDITI



LAVORO DALL'ESTERO ANCHE DA REMOTO

ASPETTI CONTRATTUALI, PREVIDENZIALI E FISCALI

INTERVENGONO

Francesco Duraccio
Francesco Capaccio
Monica Schiano
Anna Pane

Presidente CPO di Napoli
Segretario CPO di Napoli
Consulente del Lavoro
Centro Studi CDLNA

17 SETTEMBRE 2024

DALLE 15:00 ALLE 17:00



con la partecipazione di





LAVORO E PREVIDENZA

n. 08/09 - AGOSTO/SETTEMBRE 2024

NEWSLETTER

PERIODICA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

L'invio all'estero dei lavoratori: il distacco estero

Sempre più frequente nelle aziende è la necessità di gestire il fenomeno degli *expatriates* attraverso la delocalizzazione della prestazione all'estero. Complici il cosiddetto *virtual assignment*, ed i cosiddetti *digital nomads*, nel corso degli ultimi anni il numero dei lavoratori che svolgono all'estero la propria attività ha subito un notevole incremento: 4250 lavoratori nel solo periodo 1 Gennaio – 30 Giugno 2021 rispetto ai 19376 nel più lungo periodo 27 Dicembre 2016 – 31 Dicembre 2019*. Il presente contributo si prefigge un focus sugli istituti giuridici italiani armonizzati in una chiave globalizzata.

Francesco Capaccio

SEGRETARIO DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI ED AVVOCATO CASSAZIONISTA

Monica Schiano

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

A seconda delle caratteristiche delle prestazioni da rendere all'estero in termini di durata, beneficiario e tipologia di lavorazione, si vanno ad individuare gli istituti contrattuali, vigenti in Italia, più consoni: trasferta, trasferimento, distacco o assunzione diretta su territorio estero.

Trasferta

Definita dalla giurisprudenza quale variazione temporanea della sede lavorativa¹, rappresenta un utile strumento per l'invio di personale oltre i confini

nazionali in caso di prestazioni di servizi transitori con permanenza del legame funzionale con il datore di lavoro² per il quale l'opera o il servizio viene reso.

Qualora la "missione" dovesse superare le 4 settimane consecutive, il datore³ — conformemente alle previsioni di cui all'art. 2 c. 2 del D. Lgs. 152/1997, nel testo modificato dal D. Lgs. 104/2022 — dovrà comunicare per iscritto, prima della partenza, le seguenti informazioni:

a. il paese o i paesi in cui deve essere

* <https://distaccoue.lavoro.gov.it/it-it/Aree-Tematiche/Area-Tematica/id/13/Osservatorio>

1 Cass. 14380/2020.

2 Cass. 14470/2001.

3 Ad eccezione delle amministrazioni pubbliche, marittimi e della pesca (art. 2 c. 3 D. Lgs. 152/1997).

svolto il lavoro all'estero e la durata prevista;

- b. la valuta in cui verrà corrisposta la retribuzione;
- c. le eventuali prestazioni ulteriori in denaro o in natura inerenti agli incarichi svolti;
- d. ove sia previsto il rimpatrio, le condizioni che lo disciplinano.

Trasferimento

Rappresenta una modifica permanente della sede della prestazione per comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive⁴. Tale istituto, rappresentando un mutamento definitivo della sede di lavoro, determina il superamento del legame funzionale, tipico dell'istituto della trasferta, con la sede/unità di partenza. È tipico delle società che presentano un assetto organizzativo complesso e plurilocalizzato, sia in ambito comunitario che extra-comunitario.

In tale circostanza, sotto un profilo contributivo/assicurativo, si configurerà — entro i limiti previsti e che sa-

ranno analizzati in altro articolo di tale rubrica⁵ — una ipotesi di "distacco previdenziale".

Il datore, in tal caso, sarà tenuto ad attuare, oltre a quanto previsto in materia di distacco transnazionale di cui *funditus*, gli obblighi informativi di cui al novellato art. 2 c. 1 del D. Lgs. 152/1997⁶.

Gli obblighi informativi di cui sopra dovranno essere integrati tenendo parimenti presente le previsioni di cui all'art. 2 D.L. 317/1987, convertito dalla l. 398/1987 - Condizioni di lavoro dei lavoratori italiani da impiegare o da trasferire all'estero⁷.

Distacco

Disciplinato dall'art. 30 D.Lgs. n. 276/2003, prevede una variazione temporanea del beneficiario della prestazione lavorativa, specifica e determinata, che non coincide con il datore di lavoro, a fronte del soddisfacimento di un interesse di quest'ultimo, non necessariamente di natura economica. Il consenso del lavoratore è necessario

4 Art. 2103 c.c.

5 Cfr. F. Capaccio e M. Schiano, *L'invio all'estero dei lavoratori: profili previdenziali*.

6 Fornire per iscritto le seguenti informazioni: a) il paese o i paesi in cui deve essere svolto il lavoro all'estero e la durata prevista; b) la valuta in cui verrà corrisposta la retribuzione; c) le eventuali prestazioni ulteriori in denaro o in natura inerenti agli incarichi svolti; d) ove sia previsto il rimpatrio, le condizioni che lo disciplinano; e) la retribuzione cui ha diritto il lavoratore conformemente al diritto applicabile dello Stato membro ospitante; f) le eventuali indennità specifiche per il distacco e le modalità di rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio; g) l'indirizzo del sito internet istituzionale dello Stato membro ospitante in cui sono pubblicate le informazioni sul distacco.

7 "1. Il contratto di lavoro dei lavoratori italiani da impiegare o da trasferire all'estero prevede:

- a) un trattamento economico e normativo complessivamente non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative per la categoria di appartenenza del lavoratore, e, distintamente, l'entità delle prestazioni in denaro o in natura connesse con lo svolgimento all'estero del rapporto di lavoro;
- b) la possibilità per i lavoratori di ottenere il trasferimento in Italia della quota di valuta trasferibile delle retribuzioni corrisposte all'estero, fermo restando il rispetto delle norme valutarie italiane e del Paese d'impiego;
- c) un'assicurazione per ogni viaggio di andata nel luogo di destinazione e di rientro dal luogo stesso, per i casi di morte o di invalidità permanente;
- d) il tipo di sistemazione logistica;
- e) idonee misure in materia di sicurezza."

qualora il distacco comporti un mutamento della mansione svolta e in caso di prestazione da rendere oltre 50 km dall'unità produttiva di provenienza.

Per i distacchi esteri è espressamente prevista la consegna al dipendente di un'informativa di cui all'art. 2 D.Lgs. 152/97 come modificato dal D.Lgs. 104/22, in conformità alla Direttiva 2019/1152/UE⁸ che sancisce gli obblighi di informazione, nonché le condizioni del richiamato art. 2 D.L. 317/1987.

Anche in questo caso di renderanno applicabili le previsioni, da un punto di vista contributivo/assicurativo, del "distacco previdenziale".

SSS SSS SSS

Ognuno degli istituti sopra citati implica, in termini di applicazione, il cosiddetto distacco transnazionale di cui alle Direttive UE 71/96⁹, 67/2014 e

957/2018. Più in dettaglio, la Direttiva 96/71/CE definisce, all'art. 2, **il lavoratore distaccato** come **colui che**, in virtù di un contratto, sottinteso di natura subordinata¹⁰, **per un periodo limitato¹¹, svolge la propria attività nel territorio di uno Stato diverso da quello in cui opera abitualmente.**

Da qui, dunque, quando vi è un invio all'estero, del (più appropriato) riferimento al "distacco estero", sia in ambito comunitario che extra comunitario.

Distacco in ambito UE

In ambito comunitario, al fine di evitare fenomeni di *social dumping* e di garantire livelli di tutele minimi equivalenti ai lavoratori che svolgono attività nello stesso Stato, anche attraverso un coordinamento delle normative nazionali, tre principali richiamate direttive¹² regolano gli aspetti di tale istituto. Premessa la libera prestazione di ser-

8 "Il datore di lavoro che distacca in uno Stato membro o in uno Stato terzo un lavoratore nell'ambito di una prestazione transnazionale di servizi, è tenuto a fornire allo stesso, per iscritto e prima della partenza, qualsiasi modifica degli elementi del rapporto di lavoro di cui all'articolo 1, comma 1, nonché le seguenti ulteriori informazioni:

- a) il paese o i paesi in cui deve essere svolto il lavoro all'estero e la durata prevista;
- b) la valuta in cui verrà corrisposta la retribuzione;
- c) le eventuali prestazioni ulteriori in denaro o in natura inerenti agli incarichi svolti;
- d) ove sia previsto il rimpatrio, le condizioni che lo disciplinano;
- e) la retribuzione cui ha diritto il lavoratore conformemente al diritto applicabile dello Stato membro ospitante;
- f) le eventuali indennità specifiche per il distacco e le modalità di rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio;
- g) l'indirizzo del sito internet istituzionale dello Stato membro ospitante in cui sono pubblicate le informazioni sul distacco.

2. Al lavoratore che è inviato in missione in un altro Stato membro o in un paese terzo per un periodo superiore a quattro settimane consecutive, il datore di lavoro comunica per iscritto, prima della partenza, qualsiasi modifica degli elementi del rapporto di lavoro di cui all'articolo 1, comma 1, nonché le ulteriori informazioni di cui al comma 1, lettere a), b), c) e d)."

9 L'art. 1 par. 3 definisce, alla lettera a), il distacco in maniera differente dalla normativa interna italiana. Infatti, è stabilito che un datore distacchi *un lavoratore, per conto proprio e sotto la loro direzione, nel territorio di uno Stato membro, nell'ambito di un contratto concluso tra l'impresa che lo invia e il destinatario della prestazione di servizi che opera in tale Stato membro, purché durante il periodo di distacco esista un rapporto di lavoro tra il lavoratore e l'impresa che lo invia.*

10 Valutazione effettuata non sulla normativa vigente del paese distaccante ma del paese ospitante.

11 Appare evidente con l'inciso "per un periodo limitato" l'elemento della temporaneità.

12 La Direttiva 96/71/CE che disciplina i distacchi in ambito di prestazioni di servizi, integrata poi dalla Diret-

vizi all'interno dell'Unione Europea¹³, il distacco transnazionale, lecito in presenza di determinate condizioni quali la reale stabile attività in uno Stato membro e la temporaneità della prestazione nello Stato membro ospitante¹⁴, è applicabile in caso di contratto esistente tra due imprese di diversi Stati o in caso di prestazione svolta per impresa appartenente allo stesso gruppo¹⁵.

Gli adempimenti da porre in essere riguardano principalmente, oltre alle predette informative da fornire ai lavoratori, i trattamenti retributivi e contrattuali¹⁶: le attività lavorative dovranno essere regolamentate secondo le indicazioni dello Stato ospitante in termini di periodi massimi di lavoro e minimi di riposo, ferie, retribuzione¹⁷, salute e sicurezza, condizioni di alloggio qualora fornito dal datore di lavoro, indennità o rimborsi di viaggio, vitto e alloggio.

Ogni Stato membro ha l'obbligo di trasparenza e di pubblicazione delle informazioni sulle condizioni di lavoro applicabili sul proprio sito web¹⁸, nonché la facoltà di definire ulteriori adempimenti quali, a titolo esemplificativo, dichiarazione telematica preventiva da inviare su un proprio portale, obbligo di designare un rappresentante nello Stato o una persona di contatto.

Al fine di evitare un uso distorto dell'istituto di distacco, è previsto un periodo massimo di durata dello stesso di 12 mesi, prorogabili a 18, oltre i quali al lavoratore saranno applicate le condizioni di lavoro e di occupazione dello Stato ospitante con la sola eccezione delle procedure di cessazione del rapporto di lavoro ed i trattamenti pensionistici integrativi di categoria che resteranno disciplinate dalla normativa vigente nello Stato distaccante.

In caso di mancato rispetto delle condizioni previste per i distacchi transnazionali, oltre ai profili di responsabilità delineati dalla normativa italiana¹⁹, sono da considerare gli illeciti configurabili nel paese ospitante quali ammende e sospensioni delle prestazioni.

Distacco in ambito extra UE

In caso di invio di personale al di fuori dell'Unione Europea, i lavoratori avranno necessità, con il venir meno della libera circolazione, di specifici visti: per motivi d'affari con una validità solitamente non superiore ai 90 giorni, per motivi di lavoro, quando è necessaria una validità oltre i 90 giorni. In quest'ultimo caso, a seconda del paese di destinazione sarà necessario, come nel caso di paesi latini, di autorizzazioni al lavoro e permesso di soggiorno da richiedere alle autorità diplomatiche.

tiva 2014/67/UE che introduce maggiori tutele a favore dei lavoratori e misure di controllo anche rispetto all'autenticità dei distacchi, entrambe rafforzate dalla Direttiva 2018/957/UE in termini di parità di trattamento retributivo.

13 Artt. Da 56 a 62 Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

14 Art. 4 Direttiva 2014/67/UE.

15 Art. a Direttiva 96/71/CE.

16 Alcune Eccezioni previste all'art. 3 Direttiva 96/71/CE.

17 Intesa quale complesso di elementi resi obbligatori dalla legislazione nazionale o dei contratti collettivi.

18 Art. 5 Direttiva 2014/67/UE.

19 Art. 2087 c.c., D.Lgs 81/08, D.Lgs 231/2001, art. 6 c.p.

L'invio all'estero dei lavoratori: profili previdenziali

L'articolo si prefigge una ricostruzione dei profili previdenziali in materia di distacco estero, sia in ambito comunitario che extracomunitario.

Francesco Capaccio

SEGRETARIO DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI ED AVVOCATO CASSAZIONISTA

Monica Schiano

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

In materia previdenziale vige, con le eccezioni di cui *funditus*, il principio generale della *lex loci laboris*, c.d. "principio generale della territorialità", in base al quale i lavoratori (subordinati ed autonomi) sono soggetti alla legislazione del Paese in cui svolgono l'attività lavorativa.

Tuttavia, per alcune fattispecie di lavoratori¹, in virtù di specifiche disposizioni comunitarie e/o convenzioni, il principio della territorialità, proprio per evitare una eccessiva frammentazione della posizione assicurativa e/o per evitare una duplicazione, trova una specifica (e limitata) deroga.

Più in dettaglio, si rende necessario operare una preliminare suddivisione fra Paesi comunitari ed extracomunitari e, in quest'ultimo caso fra Paesi con i quali vigono accordi di sicurezza sociale e quelli per i quali non ve ne

siano (ovvero siano di tipo parziale).

Di seguito, trattandosi del caso più ricorrente, si analizzerà la fattispecie del distacco, precisando — *prime facie* — che l'ipotesi derogatoria del principio del *lex loci laboris* è possibile solo se:

- per tutta la durata dell'assegnazione, sussista un legame tra l'impresa distaccante (italiana) ed il lavoratore;
- il distaccante eserciti normalmente la propria attività sul territorio dello Stato in cui ha la propria sede.

Inoltre, con l'art. 18 del D. Lgs. 151/2015, modificativo degli artt. 2 e 4 e abrogativo dell'art. 2-bis del D.L. 317/1987, l'invio all'estero di lavoratori non è più soggetto ad alcuna preventiva comunicazione/autorizzazione.

Ambito comunitario²

1 Distaccati, marittimi, lavoratori del settore dei trasporti internazionali, dipendenti pubblici, forze armate, missioni diplomatiche ed uffici consolari.

2 L'ambito di applicazione è riferito agli Stati dell'UE (Italia, Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia — comprese le

L'art. 12, paragrafo 1, del Regolamento comunitario n° 883/2004 prevede che *la persona che esercita un'attività subordinata in uno Stato membro per conto di un datore di lavoro che vi esercita abitualmente le sue attività ed è da questo distaccata, per svolgere un lavoro per suo conto, in un altro Stato membro rimane soggetta alla legislazione del primo Stato a condizione che la durata prevedibile di tale lavoro non superi i ventiquattro mesi e che essa non sia inviata in sostituzione di un'altra persona distaccata.*

Inoltre, l'art. 14, paragrafo 2, del regolamento 987/2009 prevede che il ricorso al regime previdenziale del distacco è ammesso unicamente per il datore di lavoro che *svolge normalmente attività sostanziali, diverse dalle mere attività di gestione interna, nel territorio dello Stato membro in cui è stabilito*³.

Pertanto, ai fini del mantenimento dell'obbligo contributivo in Italia di un lavoratore inviato all'estero è indispensabile che il datore di lavoro svolga abitualmente attività di adeguata rilevanza nello Stato in cui ha stabilito la propria sede.

Trattasi di un accertamento di fatto,

sulla base di una serie di indici da apprezzare caso per caso⁴.

Si parla in tale caso di **"distacco previdenziale"**.

Il datore di lavoro dovrà provvedere a richiedere all'Inps il modello "A1" e all'Inail il modello "PD DA1". Per l'effetto, la relativa contribuzione continuerà ad essere assolta, sulla base delle retribuzioni effettivamente corrisposte, con le ordinarie modalità.

Ambito extracomunitario in assenza di accordi di sicurezza sociale

In tale fattispecie, la base imponibile per il calcolo dei contributi dovuti, ai sensi e per gli effetti dell'art. 4 c. 1 della l. 398/1987, è determinata⁵ sulla base delle c.d. **"retribuzioni convenzionali"**.

In sostanza, il Legislatore ha previsto un livello di tutela minima imprescindibile con riferimento alle seguenti assicurazioni: IVS, disoccupazione, malattia, maternità e infortuni sul lavoro. La base imponibile su cui applicare le (ordinarie) aliquote previste per le richiamate gestioni è rappresentata, come già precisato, dalle retribuzioni convenzionali.

isole Aland, Francia e dipartimenti d'oltremare — Guyana francese, Isola di Martinica e isola di Guadalupa, ricomprese nell'arcipelago delle Piccole Antille, Isola di Reunion, Isole di Saint Martin e di Saint Barthèlemi, facenti parte del Dipartimento di Guadalupa-, Germania, Grecia, Irlanda, Lussemburgo, Olanda, Portogallo — comprese le isole Azzorre e di Madera —, Spagna — comprese le isole Canaria, Ceuta e Melilla —, Svezia, Repubblica Ceca, Repubblica di Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Slovenia, Slovacchia, Ungheria, Romania e Croazia). Relativamente al Regno Unito vige il *Trade and Cooperation Agreement* di cui alla circ. Inps n° 71/2021. Sono, inoltre, compresi i Paesi aderenti all'accordo SEE (Liechtenstein, Norvegia e Islanda), nonché la Svizzera.

3 L'art. 14, paragrafo 1, de regolamento 987/2009 include nell'ipotesi del distacco previdenziale anche i lavoratori subordinati che siano assunti in prospettiva del distacco in altro Stato membro, purché, immediatamente prima dell'inizio del rapporto di lavoro in questione, la persona interessata fosse già assoggettata alla legislazione dello Stato membro in cui il datore di lavoro è stabilito.

4 Alcune indicazioni (puramente indicative) sono contenute nella circ. Inps n° 173/2002.

5 Anche a prescindere dal concetto di residenza fiscale (Corte di Cassazione, statuizioni n.ri 13674/2018 e 17646/2016).

Queste ultime sono stabilite annualmente entro il 31 gennaio di ciascun anno con decreto del Ministero del Lavoro, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. Si tratta di importi forfettariamente determinati, variabili in funzione del settore di appartenenza e della categoria legale⁶ del lavoratore, sulla base di "fasce di retribuzione", che prescindono da quanto effettivamente corrisposto al lavoratore.

La **fascia retributiva è individuata** tenendo presente il trattamento economico mensile previsto dal contratto collettivo per il lavoratore in questione, comprensivo anche degli emolumenti di maggior favore concordati con il lavoratore (es. superminimo) e con **esclusione dell'indennità estero**⁷. L'importo così determinato va diviso per 12 e sulla base di tale risultato va individuata la fascia retributiva di riferimento per l'assolvimento dell'obbligazione contributiva. Gli importi di cui alle retribuzioni convenzionali non possono essere ragguagliati a giornata, tranne che nel (solo) caso di assunzione in corso di mese⁸.

Relativamente all'anno 2024, il Mi-

nistero del Lavoro, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il D.M. 6 marzo 2024 ne ha determinato gli importi che sono stati diramati dall'Inps con la circ. 49 del 25/03/2024.

Il datore di lavoro distaccante italiano provvederà ad accendere apposita posizione previdenziale presso l'Inps per ogni Paese estero, contrassegnato dal codice di autorizzazione "4C".

Saranno, pertanto, assoggettate all'imponibile convenzionale le contribuzioni IVS, disoccupazione, malattia⁹, maternità¹⁰, fondo di garanzia TFR. Invece, non saranno applicate le contribuzioni CIGO, CIGS e fondi di integrazione salariale¹¹. Parimenti, è esclusa la contribuzione CUAF.

Inoltre, relativamente all'IVS e alla DS, in considerazione del fatto che potrebbe operare nel Paese non convenzionato un sistema previdenziale obbligatorio, è prevista una riduzione del 10%.

Anche i premi Inail saranno determinati sulla base delle retribuzioni convenzionali¹² e versati su un'unica posizione assicurativa, gestita dall'unità operativa in cui il datore ha la propria

6 Il riferimento è alla classificazione di cui all'art. 2095 c.c.: dirigenti, quadri, impiegati e operai.

7 Ministero del Lavoro, circ. 72/1990.

8 In tale ultimo caso, l'importo mensile deve essere diviso per 26 e, successivamente, moltiplicato per il numero dei giorni, domeniche escluse, compresi nella frazione di mese interessata (da ultimo, circ. Inps 49/2024).

9 Per ottenere le prestazioni di malattia, il lavoratore deve trasmettere, entro 2 gg. dal rilascio, il certificato di malattia alla locale rappresentanza diplomatica o consolare corredata da una dichiarazione ed inviare — entro lo stesso termine — al datore un certificato attestante l'inizio e la fine presunta della stessa (cfr. Inps, circ. 136/2003 — punto 11 — e guida informativa Inps dell'ottobre 2008).

10 Per ottenere il trattamento è necessario presentare al proprio datore di lavoro e all'Inps specifica domanda. Le certificazioni mediche da allegare debbono essere corredate da un visto di verifica medico-legale da parte di un sanitario di fiducia della locale rappresentanza diplomatica o consolare. Nei casi di interdizione anticipata, è necessaria specifica autorizzazione rilasciata dalla medesima rappresentanza diplomatica o consolare.

11 Artt. 26 e seg. D.Lgs. 148/2015.

12 Ad eccezione delle collaborazioni coordinate e continuative per le quali il premio è calcolato sulla base dei compensi effettivamente percepiti dal collaborator nel rispetto del minimale e massimale previsto dall'art 5 del D. Lgs. 38/2000 (circ. Inail n° 10/2024).

sede, per Paese extracomunitario e riferibili alla stessa voce di tariffa¹³. Qualora nello Stato estero sia obbligatoria l'assicurazione contro gli infortuni e malattie professionali, il datore, previa dimostrazione di aver ottemperato al relativo obbligo, potrà inoltrare istanza al Ministero del Lavoro che, di concerto con quello dell'Economia, potrà emanare apposito decreto per la riduzione, in misura corrispondente, dei valori di tariffa.

Anche in questo caso sarà necessario procedere a richiedere agli Istituti il certificato di assicurazione in Italia.

Ambito extracomunitario in presenza di accordi di sicurezza sociale¹⁴

A tali lavoratori sarà applicato lo speciale regime del distacco previdenziale previste per l'area comunitaria, relativamente al (solo) periodo di distacco (e dell'eventuale proroga) previsto dalla convenzione. Cessato tale periodo, al lavoratore in questione si applicherà il principio della territoriali-

tà. Tuttavia, si verifica che, nonostante la convenzione, vi siano delle tutele inferiori a quelle minime obbligatorie di cui alla richiamata l. 398/87, donde andranno versate le relative contribuzioni sulla base delle retribuzioni convenzionali.

Pertanto, i contributi andranno così calcolati¹⁵:

- sulle retribuzioni effettivamente corrisposte relativamente all'IVS ed alle altre assicurazioni coperte dalle convenzioni internazionali;
- sulle retribuzioni convenzionali per le assicurazioni non comprese nella convenzione.

Prima del distacco in tali Paesi si rende necessario che il datore richieda all'Inps il rilascio del formulario che attesta che il lavoratore resta assicurato, limitatamente alle tutele di cui alle convenzioni, in Italia ai fini previdenziali.

Inoltre, il datore provvederà ad accendere specifica posizione previdenziale contrassegnata dal codice autorizzazione "4Z".

13 Inail, circ. n° 54/1988.

14 Per un elenco completo *cfr.* circ. Inps 49/2024 e Inail 10/2024.

15 Inps, circ. n° 23/2009.

La maxi-sanzione per lavoro sommerso

Una breve panoramica sugli aspetti sanzionatori connessi all'impiego irregolare di lavoratori subordinati alla luce delle intervenute variazioni normative recepite anche nel "nuovo" *vademecum* pubblicato dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro.

 **Pasquale Assisi**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con un apposito *vademecum* allegato alla nota n. 1156 pubblicata il 26 giugno u.s., fa il punto sull'applicabilità della **maxi-sanzione per lavoro sommerso** anche alla luce delle modifiche normative intervenute nel corso degli ultimi mesi, anche sull'onda mediatica di alcune tragedie che hanno scosso la pubblica opinione, ed al fine di "adeguarsi" agli ultimi orientamenti della Giurisprudenza.

In primis, l'INL con la nota *de qua* evidenzia che, alla luce delle ultime pronunce della Corte di Cassazione, l'impiego irregolare di personale dipendente in assenza della preventiva comunicazione di assunzione integra un **illecito di tipo omissivo istantaneo con effetti permanenti** che pertanto si consuma nel momento in cui decorso il termine normativamente stabilito per la comunicazione di assunzione agli Uffici competenti la stessa non viene effettuata. Conseguentemente **la sanzione applicabile corrisponde a**

quella vigente al momento dell'omessa comunicazione e non è applicabile l'eventuale principio del *favor rei*.

Allo stesso modo nei casi di dissociazione tra **sede legale** (luogo di consumazione dell'illecito) e **sede operativa** (luogo di accertamento dell'illecito) il personale ispettivo dovrà trasmettere l'apposito rapporto — ex art. 17 l. 689/81 — all'ITL competente in base alla sede legale dell'azienda.

A seguito dell'incremento del 30% delle sanzioni per lavoro nero, ad opera del d.l. n. 19/2024, ad oggi la misura della maxi-sanzione è stabilita nel **range** da un **minimo di euro 1.950 ad un massimo di euro 46.800** (a seconda del periodo di occupazione irregolare fino a 30 giorni, ovvero da 31 a 60 giorni, ovvero oltre 60 giorni, ed a seconda dell'ottemperanza o meno al provvedimento di diffida, ove applicabile).

Tale sanzione è incrementata di un ulteriore 20% nei casi di irregolare occupazione di:

- Lavoratori **stranieri** privi di permesso di soggiorno idoneo al lavoro subordinato;
- **Minori** in età non lavorativa (16 anni di età e almeno 10 anni di istruzione scolastica).

Si ricorda che in questi casi per la revoca dell'eventuale **provvedimento di sospensione dell'attività**, non essendoci possibilità di regolarizzazione del rapporto di lavoro, va dimostrato il "solo" adempimento dell'obbligazione contributiva. Inoltre, sempre nelle predette fattispecie, non potrà essere applicata la sanzione nella misura minima non essendoci i presupposti per l'adozione dell'istituto della diffida.

La maxi-sanzione non è applicabile al **lavoro domestico** (mancando la natura "imprenditoriale" dell'attività) ma è *ex adverso* applicabile se un lavoratore domestico, seppur regolarmente assunto, venga occupato in attività imprenditoriale o professionale (quindi un'attività diversa da quella di "sostegno" al datore di lavoro privato). Allo stesso tempo, nel caso di **collaboratori familiari o coadiutori familiari**, o comunque di lavoro fra familiari, non è applicabile la maxi-sanzione salvo i casi in cui sia ravvisabile la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato non dichiarato.

Stesso dicasi per i **tirocini** che non sono sanzionabili con la maxi-sanzione in assenza di preventiva comunicazione di assunzione sempreché si tratti di tirocinio "genuino" e conseguentemente manchi "solo" la mera CO. Viceversa, laddove ci si trovi di fronte ad un rapporto di lavoro subordinato, è pienamente applicabile la maxi-sanzione. La stessa è applicabile anche nel caso di

tirocinio già avviato nelle more del rilascio della convenzione e del progetto formativo individuale da parte del Soggetto promotore.

L'INL, nel *vademecum* oggetto del presente articolo, si sofferma anche sui casi di **riqualificazione del rapporto di lavoro**. Laddove ci si trovi di fronte ad un rapporto di lavoro regolarmente denunciato, o comunque conosciuto dalla P.A., a seguito di adempimenti regolarmente posti in essere, ma in sede ispettiva e/o di contenzioso emerge che il rapporto di lavoro era stato denunciato utilizzando una tipologia "impropria" (ad esempio prestazione autonoma occasionale ex art. 2222 che invece viene riqualificata quale rapporto di lavoro subordinato) **non è applicabile la sanzione per lavoro nero in quanto non ci troviamo dinanzi ad un rapporto di lavoro occultato in quanto comunicato alla P.A. ma utilizzando una forma contrattuale non corretta**. Pertanto in tali casi ci saranno le opportune conseguenze contrattuali, contributive e fiscali ma non troverà applicazione la maxi-sanzione.

Altra fattispecie degna di attenzione è quella inerente la **prosecuzione del contratto di lavoro a tempo determinato oltre la naturale scadenza ma entro il limite dei periodi di sfornamento** (30 o 50 giorni a seconda della durata contrattuale inferiore ovvero superiore a sei mesi). In tale caso non è applicabile la maxi-sanzione, seppur in assenza delle comunicazioni obbligatorie, se ci si colloca all'interno dei periodi cuscinetto per i quali, solitamente, la contrattazione collettiva prevede l'erogazione di specifiche maggiorazioni retributive.

Nel vademecum particolare attenzione viene dedicata anche alla “cumulabilità” della maxi-sanzione con le specifiche sanzioni inerenti il mancato rispetto della **tracciabilità del pagamento delle retribuzioni**. L'emersione di un rapporto di lavoro sommerso comporta l'applicazione della normativa inerente la tracciabilità laddove nel corso del periodo di lavoro a nero siano state corrisposte al lavoratore somme di denaro in contanti (viceversa se non c'è ancora stato il materiale pagamen-

to di alcuna somma non si è configurato l'illecito).

Invece nei casi di **appalto/somministrazione/distacco** non genuini, in linea generale (salvo casi specifici), non ci si trova in fattispecie che comportano l'applicazione della maxi-sanzione per lavoro sommerso ma trova applicazione la specifica e stringente normativa, da poco oggetto di nuove e importanti modifiche normative, con conseguenze non solo di natura civile ma anche penale.

Sicurezza e salute dei lavoratori: valutazione dei rischi, visite mediche e formazione

Il d.lgs 81/2008 disciplina gli obblighi in capo al datore di lavoro relativi alle misure di prevenzione da attuare per tutelare la salute e la sicurezza dei propri lavoratori

 **Ettore Franzoni**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La **salute dei lavoratori** e la **sicurezza sui luoghi di lavoro** sono ambiti centrali per la società e per il legislatore, il quale, per ridurre il rischio d'infortuni e di malattie professionali, si è particolarmente concentrato sulla **prevenzione**, stabilendo, in tal senso, una serie di obblighi in capo al datore di lavoro.

Il primo tra questi è la **valutazione dei rischi per la salute e sicurezza dei lavoratori**, che deve avere ad oggetto non solo quanto collegato all'attività svolta ed all'ambiente di lavoro, ma anche, ad esempio, le eventuali criticità per le lavoratrici in stato di gravidanza ed i pericoli relativi al potenziale stress da lavoro correlato; un esame ad am-

pio spettro, dunque, mirato soprattutto ad "individuare le adeguate misure di prevenzione e di protezione e ad elaborare il programma delle misure atte a garantire il miglioramento nel tempo dei livelli di salute e sicurezza"¹.

All'esito di tale operazione, da effettuare **entro 90 giorni** dall'inizio dell'attività d'impresa, dovrà essere redatto, rispettando i principi di semplicità, brevità e comprensibilità, il **DVR**². Lo stesso, datato e firmato dal datore di lavoro, dal RSPP³ e dal medico competente, dovrà avere tutti i contenuti previsti dall'art. 28 comma 2 del D. Lgs. 81/2008⁴. La legge dispone, inoltre, l'obbligo di **aggiornare il documento**

1 Cit. Art. 2, comma 1, lettera q), D. Lgs. 81/2008.

2 Documento di valutazione dei rischi.

3 Responsabile del servizio di prevenzione e protezione.

4 La norma prevede che il DVR debba contenere: una relazione sulla valutazione di tutti i rischi per la sicurezza e la salute durante l'attività lavorativa, nella quale siano specificati i criteri adottati per la valutazione stessa; l'indicazione delle misure di prevenzione e di protezione attuate e dei dispositivi di protezione individuali adottati; il programma delle misure ritenute opportune per garantire il miglioramento nel tempo dei livelli di sicurezza; l'individuazione delle procedure per l'attuazione delle misure da realizzare, nonché dei ruoli dell'organizzazione aziendale che vi devono provvedere, a cui devono essere assegnati unicamente

ogni 4 anni (3 in caso di presenza di agenti cancerogeni e biologici), oppure entro 30 giorni nei seguenti casi:

- modifiche del processo produttivo o della organizzazione del lavoro significative ai fini della salute e sicurezza dei lavoratori;
- evoluzione della tecnica, della prevenzione o della protezione;
- accadimento di infortuni significativi;
- risultati della sorveglianza sanitaria che evidenzino la necessità di revisione.

L'ultima ipotesi menzionata nell'elenco fornisce lo spunto per approfondire il secondo obbligo previsto in capo al datore di lavoro in materia di salute e sicurezza dei lavoratori: la **sorveglianza sanitaria**.

La stessa è disciplinata dall'art. 41 del d. lgs. 81/2008, che dispone l'obbligo di valutare, attraverso il **medico competente** nominato dal datore di lavoro, l'idoneità fisica a svolgere la mansione oggetto del rapporto di lavoro. La normativa di riferimento, a tal proposito, prevede:

- la **visita medica preventiva**, da poter svolgere anche in **fase pre-assuntiva**, volta a "constatare l'assenza di controindicazioni al lavoro cui il lavoratore è destinato al fine di valutare la sua idoneità alla mansione specifica"⁵, che si sostanzia non solo nell'esame del-

le condizioni di salute del soggetto, ma anche del controllo di organi e apparati che potrebbero potenzialmente essere esposti a rischio in funzione dell'attività da svolgere;

- la **visita medica periodica**, finalizzata a "controllare lo stato di salute dei lavoratori ed esprimere il giudizio di idoneità alla mansione specifica"⁶ in seguito all'esposizione a fattori di rischio avvenuta nel corso del rapporto di lavoro, allo scopo di cogliere precocemente eventuali problemi per individuare i provvedimenti preventivi da attuare;
- la **visita medica su richiesta del lavoratore**, da effettuare qualora il medico competente la ritenga "correlata ai rischi professionali o alle sue condizioni di salute, suscettibili di peggioramento a causa dell'attività lavorativa svolta, al fine di esprimere il giudizio di idoneità alla mansione specifica".
- la **visita medica in ipotesi di cambio di mansione**;
- la **visita medica alla cessazione del rapporto di lavoro**, da svolgere obbligatoriamente nel caso in cui il lavoratore sia stato iscritto almeno una volta nel registro dei soggetti esposti all'amianto o se lo stesso sia stato a contatto, nello svolgimento delle sue mansioni, con agenti chimici pericolosi.

soggetti in possesso di adeguate competenze e poteri; l'indicazione del nominativo del RSPP, del rappresentante dei lavoratori per la sicurezza o di quello territoriale e del medico competente che ha partecipato alla valutazione del rischio; l'individuazione delle mansioni che eventualmente espongono i lavoratori a rischi specifici che richiedono una riconosciuta capacità professionale, specifica esperienza, adeguata formazione e addestramento.

5 Cit. Art. 41, comma. 2, lett. a), D. Lgs. 81/2008.

6 Cit. Art. 41, comma. 2, lett. b), D. Lgs. 81/2008.

La sorveglianza sanitaria **non può essere volta** ad accertare lo stato di gravidanza e l'eventuale presenza d'infezione da HIV; inoltre, le risultanze delle visite mediche dovranno essere riportate nella c.d. **cartella sanitaria del lavoratore**, che dovrà essere a questi consegnata in caso di cessazione del rapporto di lavoro. Sul punto, va ricordato che è previsto l'obbligo in capo al medico competente di richiedere, durante la visita medica preventiva, la cartella sanitaria rilasciata dal precedente datore di lavoro, del cui contenuto dovrà tenere conto ai fini della formulazione del giudizio di idoneità⁷. Resta da esaminare la terza, non meno importante, colonna portante del sistema di prevenzione dei rischi, prevista dall'art. 37 del D. Lgs. 81/2008: la **formazione ai lavoratori in materia di salute e sicurezza sul lavoro**.

Il corso da erogare deve necessariamente essere costituito:

- da una **parte generale**, della durata minima di 4 ore, in cui trattare i principi generali in materia di salute e sicurezza sul lavoro, i diritti e doveri dei vari soggetti aziendali e gli organi di vigilanza e controllo;
- da una **parte specifica**, della durata minima di 4, 8 o 12 ore, a seconda del livello di pericolosità dell'attività in azienda, ricavabile dal codice ATECO di appartenenza della stessa, nella quale saranno trattati i rischi specifici a cui saranno soggetti i lavoratori in base alle mansioni svolte, nonché i potenziali danni e le procedure di prevenzione e protezione da rispettare.

È importante, in conclusione, sottolineare come non si possa prescindere dal pieno rispetto di tutti gli obblighi in materia di sicurezza e salute dei lavoratori, ai quali deve essere garantita la possibilità di poter svolgere le proprie mansioni con un rischio d'imprevisti quanto più basso possibile⁸. Il tema è talmente centrale che, si ricorda, non sono solo previste **ammende** in caso d'inadempimenti, ad esempio il pagamento da € 2.000,00 a € 4.000,00 nell'ipotesi di mancata sorveglianza sanitaria⁹, ma può essere disposta, come indicato nell'art. 14 del D. Lgs. 81/2008, la **sospensione dell'attività** nelle ipotesi di violazioni gravi in tale ambito¹⁰.

7 Rif. Art. 25, comma 1, lett. e-bis), D. Lgs. 81/2008, come da modifica introdotta dal D.L. 48/2023, convertito con L. 85/2023.

8 Tale aspetto assume ancor più rilevanza se si considera che l'ultimo bollettino relativo alle denunce pervenute all'INAIL, aggiornato al 2° trimestre 2024 e reperibile sul sito dell'ente, riporta un aumento delle stesse rispetto al 2023, soprattutto di quelle collegate alle malattie professionali. Cit. Art. 2, comma 1, lettera q), D. Lgs. 81/2008.

9 Rif. Art. 55, comma 5, lettera e), D. Lgs. 81/2008.

10 L'elenco completo delle violazioni gravi è contenuto nell'allegato I al D. Lgs. 81/2008; tra queste, si menzionano in questa sede la mancata redazione del DVR e l'inadempimento all'obbligo di formazione ai lavoratori in materia di salute e sicurezza.

Il lavoro dei minori

L'articolo esamina regole, divieti e deroghe relative all'utilizzo da parte del datore di lavoro di mano d'opera minorile.

 **Carla Napoletano**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Tema piuttosto delicato è quello riguardante il lavoro dei minori, cioè coloro che non hanno compiuto il 18° anno di età e che hanno un contratto o un rapporto di lavoro. La fattispecie è disciplinata dalla l. 977/1967 integrata e modificata dal D.lgs. 345/1999 che, *in primis*, nel dare una definizione di minori, opera una distinzione tra **bambini** (minori di 15 anni o ancora soggetti all'obbligo scolastico) e **adolescenti** (età compresa tra i 15 e i 18 anni e che hanno assolto all'obbligo scolastico) indicando, in seconda battuta, **requisiti di età minima e di istruzione** per poter essere ammessi al lavoro. In particolare la norma vieta l'adibizione al lavoro dei bambini, consentendo invece l'ammissione al lavoro dell'adolescente che abbia compiuto il 16° anno di età ed abbia assolto all'obbligo scolastico; quest'ultimo è titolare della **capacità lavorativa**, ovvero la capacità giuridica di essere parte di un rapporto di lavoro, e pertanto può sottoscrivere autonomamente il contratto di lavoro senza aver bisogno dell'assistenza genitoriale (che invece è richiesta se

l'adolescente ha 15 anni e stipula un contratto di apprendistato). Rispetto ai suddetti requisiti minimi di età sono previste delle **deroghe**:

- in caso di assunzione con contratto di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale (dai 15 anni compiuti);
- nell'ipotesi in cui le attività lavorative abbiano carattere culturale, artistico, sportivo o pubblicitario;
- nel settore dello spettacolo.

In tal caso, escludendo però la sola ipotesi di assunzione con contratto di apprendistato, sarà necessario l'assenso dei titolari della potestà genitoriale, nonché l'autorizzazione della ITL¹. A tal proposito, nell'apposita sezione del sito istituzionale è presente la modulistica aggiornata relativa alle istanze di autorizzazione; l'INL precisa che non è obbligatorio utilizzare la suddetta modulistica, purché la stessa venga tenuta a riferimento in merito ai contenuti ed alla documentazione da allegare. Le istanze complete di tutte le informazioni e documentazione richieste, saranno autorizzate nei 15 giorni di

1 Art. 2 DPR 365/94.

calendario successivi alla data di presentazione dell'istanza²; in mancanza è previsto l'istituto del "silenzio-accoglimento" (salvo nei casi di carenza di uno o più elementi essenziali nell'istanza, compreso gli allegati richiesti)³. L'autorizzazione è valida solo per il tempo strettamente necessario allo svolgimento delle attività e nell'ambito territoriale di competenza dell'ITL che la rilascia⁴. Il Ministero del lavoro e della previdenza sociale, con Circ. n° 1/2000 chiarisce che la suddetta autorizzazione non è necessaria nell'ipotesi in cui le attività a cui sono adibiti i minori, "per la loro natura intrinseca, per le modalità di svolgimento o per il loro carattere episodico ed estemporaneo, non siano in alcun modo assimilabili al concetto di lavoro e neppure ad una vera e propria "occupazione", la quale di per sé esige una prefigurazione in termini soggettivi, oggettivi, temporali e programmatici dell'intervento del minore". Sono altresì escluse dall'obbligo della preventiva autorizzazione le attività non retribuite svolte nell'ambito di iniziative didattiche promosse da organismi pubblici aventi istituzionalmente compiti di educazione e formazione dei minori. Esistono delle **attività**, dettagliatamente elencate nell'allegato I della l. 977/67, **per le quali vige il divieto di adibizione dei minori** alle specifiche lavora-

zioni, processi e lavori indicati. Anche per questo aspetto esistono delle fattispecie derogatorie, che consentono lo svolgimento delle attività altrimenti vietate, purché preventivamente autorizzazione dalla ITL⁵:

- quando le stesse siano svolte in aula o in laboratorio adibito ad attività formativa per indispensabili motivi didattici o di formazione professionale e per il tempo strettamente necessario alla formazione stessa;
- quando siano svolte in ambienti di lavoro di diretta pertinenza del datore di lavoro dell'apprendista, a condizione che siano garantiti la sorveglianza di formatori competenti anche in materia di prevenzione e protezione, nonché il rispetto della legislazione in materia di sicurezza.

Il datore di lavoro che intende assumere un minore, dovrà necessariamente provvedere preventivamente alla valutazione dei rischi con particolare riguardo agli aspetti elencati all'art. 7 della l. 977/67⁶, nonché ad accertare l'idoneità allo svolgimento dell'attività lavorativa cui saranno adibiti attraverso visita medica preassuntiva⁷.

Fermo restando il diritto dei minori alla parità di trattamento economico e di prestazioni assicurative rispetto alla generalità dei lavoratori, l'attività svolta dagli stessi è soggetta a taluni **limiti**:

2 L'autorizzazione dovrà essere conservata ed esibita in caso di visita ispettiva.

3 Circ. INL n° 4 del 25/09/2020.

4 Nel caso di attività itineranti sarà necessario presentare ulteriori istanze alle ITL competenti.

5 Prima di dare la sua autorizzazione, la ITL sente il parere dell'ASL competente per territorio in ordine al rispetto, da parte del datore di lavoro richiedente, della normativa in materia di igiene e sicurezza sul lavoro.

6 Valutazione da ripetere in occasione di ogni modifica rilevante delle condizioni di lavoro.

7 La visita medica dovrà essere effettuata dall'ASL competente per territorio o dal medico competente e dovrà ripetersi con cadenza annuale.

- non possono essere superate le 7 ore giornaliere (35 settimanali) per i bambini liberi da impegni scolastici, e le 8 ore giornaliere (40 settimanali) per gli adolescenti;
- non possono essere adibiti a lavorazioni effettuate con il sistema dei turni a scacchi, salvo esplicita previsione da parte dei contratti collettivi di lavoro⁸;
- non possono svolgere lavoro notturno salvo talune eccezioni (quale ad esempio il caso di forza maggiore che ostacola il funzionamento dell'azienda)⁹;
- l'attività continuativa giornaliera non può superare le 4 ore e mezza, decorso il quale si ha diritto ad almeno un'ora di pausa¹⁰. Tale limite

può essere ulteriormente ridotto a 3 ore da parte dell'ITL in caso di lavori particolarmente faticosi;

- il riposo settimanale deve essere di almeno due giorni, possibilmente consecutivi e comprendenti la domenica¹¹.

Per quanto riguarda il **diritto alle ferie annuali**, i minori hanno diritto ad un periodo non inferiore a 30 giorni, se di età inferiore a 16 anni, e non inferiore a 20 giorni dai 16 anni compiuti.

Per le **violazioni in materia**, si precisa che l'istituto della prescrizione ispettiva, con la concessione di un termine per sanare l'inadempienza, è applicabile solo alle violazioni relative alle modalità di impiego del minore e a quelle relative alle visite mediche.

8 In tal caso sarà necessaria l'autorizzazione preventiva da parte della ITL.

9 Art. 7 Circ. M.L. n° 1/2000.

10 Nel caso in cui il lavoro non presenti carattere di pericolosità o gravosità, la durata del riposo intermedio può essere ridotta a mezz'ora se tale ipotesi è prevista dal CCNL applicato o, in mancanza, previa autorizzazione della ITL sentite le competenti associazioni sindacali.

11 Tale periodo può essere ridotto, ma non può essere inferiore a 36 ore consecutive, salvo casi particolari. Inoltre per alcuni settori è possibile concedere il riposo settimanale in un giorno diverso dalla domenica – art. 22 l. 977/67.

Consulta e *Jobs Act*: tutela reintegratoria in caso di licenziamento per g.m.o. privo di motivazione

Il presente contributo mette in evidenza le argomentazioni della recente sentenza della Corte Costituzionale (n. 128 del 16 luglio 2024) che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, c. 2, d.lgs. n. 23/2015 (tutele crescenti) nella parte in cui non prevede che la tutela reintegratoria attenuata (in luogo di quella meramente economica) si applichi anche nei casi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo, qualora sia dimostrata in giudizio l'insussistenza del fatto materiale addotto dal datore di lavoro. Di certo interesse è anche la conferma della tutela risarcitoria in caso di violazione dell'obbligo di *repêchage*, in contrasto con la recente Cass. n. 9937/2024.

 **Giuseppe Gentile**

PROFESSORE DI DIRITTO DEL LAVORO NELL'UNIVERSITÀ DI NAPOLI FEDERICO II, AVVOCATO GIUSLAVORISTA

A distanza di pochi mesi dal "trittico" di pronunce di inizio 2024¹, la Corte costituzionale è nuovamente intervenuta sulla disciplina dei licenziamenti con altre due sentenze — le nn. 128 e 129 del 16 luglio 2024 — a riprova della grande instabilità della complessa materia, a quasi dieci anni dalla riforma del *Jobs Act*.

Più in particolare, con la sentenza n. 128/2024 la Consulta torna sul tema dei licenziamenti per *giustificato motivo oggettivo* (g.m.o.), contribuendo così alla graduale, e sempre più strut-

turale, demolizione della architettura normativa predisposta dal legislatore del *Jobs Act*.

Le questioni poste alla Consulta

La sentenza in commento trae origine da una ordinanza di rimessione del Tribunale di Ravenna (n. 140/2023) che ha sollevato dubbi di legittimità costituzionale in ordine alla disciplina del licenziamento per g.m.o. di cui all'art. 3, comma 1, d.lgs. n. 23/2015 (c.d. "contratto a tutele crescenti"), nel punto in cui, per i dipendenti assunti dal 7

1 Cfr. Corte cost. nn. 7, 22 e 44, tutte annotate nel n. 5/2024 di questa *Newsletter*.

marzo 2015 (entrata in vigore del decreto), non prevede la reintegrazione nel posto di lavoro e le conseguenze risarcitorie previste dal comma 2 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015 in tema di licenziamento disciplinare, anche nell'ipotesi in cui il giudice accerti che il licenziamento per g.m.o. sia fondato su un **fatto insussistente**. In specie, le censure di illegittimità costituzionale si sono concentrate sulla distinzione di disciplina tra il caso del licenziamento per *motivo soggettivo* e per *motivo oggettivo*, in relazione all'ipotesi in cui per entrambi il giudice ne accerti la giustificazione su *fatti insussistenti*: trattandosi di fenomeni identici, o quantomeno del tutto omogenei, tale distinzione sarebbe ingiustamente discriminatoria atteso che soltanto nell'ipotesi di licenziamento disciplinare viziato da insussistenza del fatto contestato (e non anche in quella di licenziamento per g.m.o. viziato da insussistenza del fatto) la normativa del 2015 prevede la tutela ripristinatoria. Il Tribunale rimettente ha avanzato, poi, un ulteriore vizio di legittimità della disciplina del Jobs Act nel punto in cui esclude la reintegra per l'ipotesi di vizio grave del licenziamento riconducibile alla insussistenza del fatto per mancato **repêchage**.

La disciplina del licenziamento per g.m.o.: un breve cenno

Prima ancora di dar conto delle argomentazioni fornite dalla Corte costituzionale è opportuno ricordare che il licenziamento per g.m.o. — la cui disciplina è tutt'ora rinvenibile nell'art. 3 della legge n. 604 del 1966 — è determinato «*da ragioni inerenti all'atti-*

vità produttiva, all'organizzazione del lavoro e al regolare funzionamento di essa». Ragioni aziendali, dunque, riconducibili ad esigenze economiche dell'impresa o a particolari condizioni personali del lavoratore che possono incidere sul regolare funzionamento della stessa impresa.

Trattasi, dunque, di “scelte gestionali” che, in quanto espressione della libertà di iniziativa economica tutelata dall'art. 41 Cost., sono rimesse alle valutazioni del datore di lavoro, e come tali insindacabili dal giudice, cui spetta esclusivamente la **verifica della reale sussistenza** del motivo addotto dall'imprenditore. Il vaglio giudiziale, dunque, opera esclusivamente sull'effettività e **concreta esistenza** della ragione organizzativa e/o produttiva.

La decisione della Consulta: il Jobs Act è incostituzionale per assenza della tutela reintegratoria se il fatto che giustifica il licenziamento per g.m.o. risulti insussistente

Anche richiamandosi a tali assunti, la Corte costituzionale ha accolto le ragioni di incostituzionalità sollevate dal Tribunale di Ravenna, fornendo motivazioni tutto sommato condivisibili.

Pur premettendo che la reintegrazione non costituisce il solo e indefettibile modello di tutela del prestatore di lavoro, a fronte dell'illegittimità del licenziamento — come peraltro ha confermato il legislatore delle ultime riforme (Fornero e Jobs Act) con la previsione di criteri di tutela (non più generalizzati ma) “selettivi”, ispirati alla gravità del motivo di illegittimità del licenziamento — la Consulta con-

centra le proprie convinzioni sull'elemento di sussistenza (o insussistenza) del "fatto materiale" che giustifica il licenziamento.

Si precisa che il "**fatto materiale**" allegato dal datore di lavoro a fondamento del licenziamento deve essere "*sussistente*"; se non sussiste, è violato il principio della necessaria causalità del recesso datoriale e il licenziamento regredisce a recesso senza causa. E ciò, indipendentemente da quale che sia la qualificazione che il datore di lavoro abbia dato al "fatto insussistente": se, cioè, riferibile a ragioni "soggettive" (come, ad esempio, una contestazione disciplinare al lavoratore per condotta inadempiente, che in realtà non c'è stata) o a ragioni "oggettive" (ad esempio, che il posto di lavoro non sia stato effettivamente soppresso).

Per la Corte, dunque, l'insussistenza del fatto materiale posto a fondamento del licenziamento è un fattore "neutro" e la differenziazione creata dal legislatore del 2015 in ragione della qualificazione (soggettiva o oggettiva) che ne dà il datore di lavoro è del tutto artificiosa, atteso che in entrambe le ipotesi manca radicalmente la causa del licenziamento.

Ben vero, la discrezionalità di cui pur gode il legislatore nel dettare le (diverse) regole di tutela per le (diverse) ipotesi di illegittimità del licenziamento non può — per il Giudice delle Leggi — estendersi fino al punto di consentire di rimettere questa alternativa ad una scelta di qualificazione del licenziamento (per g.m.o. o disciplinare) operata dal datore di lavoro.

Ne discende, dunque, in termini di garanzia per il lavoratore illegittimamen-

te licenziato, che la tutela reintegratoria attenuata prevista per l'ipotesi del licenziamento che si fondi su un "fatto materiale insussistente", qualificato dal datore di lavoro come rilevante sul piano disciplinare, non può che estendersi anche all'ipotesi del licenziamento per g.m.o. fondato su ragioni insussistenti.

Quanto al secondo motivo di rimessione, incentrato sulla supposta illegittimità della disciplina del Jobs Act nel punto in cui esclude la reintegra per l'ipotesi di vizio grave del licenziamento riconducibile alla insussistenza del fatto per **mancato repêchage**, la Consulta ha invece rigettato l'istanza.

È pur vero che la giustificatezza del licenziamento per g.m.o. impone che il lavoratore non sia utilmente ricollocabile in altra posizione aziendale; in difetto di osservanza dell'obbligo di *repêchage*, dunque, il licenziamento rimane senza giustificato motivo oggettivo, e come tale illegittimo, ma non può dirsi che esso si fondi su un fatto materiale insussistente. Dunque, il mancato rispetto di tale contegno si colloca al di fuori della nozione di "fatto insussistente", e come tale non è interessato dalla estensione analogica della tutela reintegratoria attenuata determinata dalla declaratoria di illegittimità costituzionale *de qua*.

In altri termini, l'estensione della tutela reintegratoria operata dalla Corte costituzionale riguarda esclusivamente l'ipotesi dell'insussistenza del fatto materiale posto a fondamento del licenziamento per g.m.o. Mentre resta fuori dalla sua portata applicativa l'ipotesi in cui il fatto addotto come g.m.o. di licenziamento sussista, ma il recesso-

so debba considerarsi illegittimo per violazione dell'obbligo di *repêchage*; in siffatta circostanza, infatti, continua a trovare applicazione la sola tutela indennitaria.

Brevi considerazioni conclusive

Con la sentenza n. 128/2024, la Consulta prosegue l'opera di "riscrittura" materiale della disciplina delle "tutele crescenti", in un'ottica espansiva del campo applicativo della tutela reintegratoria attenuata, per i casi in cui il licenziamento sia affetto da insussistenza delle ragioni fattuali poste a fondamento del recesso stesso.

La Corte ritiene di dover accogliere i dubbi di irragionevolezza della diversi-

tà di trattamento dell'assenza di causa, a seconda che questa sia riconducibile a motivi soggettivi (per i quali l'art. 3, comma 2, d.lgs. n. 23/2015 prevede la tutela reintegratoria attenuata) ovvero a motivi oggettivi (per i quali, invece, la norma contestata prevede una mera tutela indennitaria, nel tempo divenuta più consistente). Il segnale più efficace, ad avviso di chi scrive, è rinvenibile nel punto in cui la Corte solleva dubbi rispetto ad un articolato normativo che potrebbe incentivare un uso distorto del licenziamento per causa oggettiva che mascheri una causa soggettiva, al solo scopo di escludere il rischio della reintegrazione per insussistenza del fatto contestato.

Tutele crescenti: sì alla reintegrazione in caso di mancanze disciplinari tipicizzate dal CCNL con sanzione conservativa

La Corte costituzionale, con sentenza n. 129, depositata il 16 luglio 2024, interviene nuovamente sulla "tormentata" disciplina prevista dal Jobs Act in materia di licenziamenti stabilendo che la tutela reintegratoria attenuata si applica anche al licenziamento disciplinare intimato per un fatto punito, dalla contrattazione collettiva, solo con una sanzione conservativa.

 **Pierluigi Lanzarotti**
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

In tema di esercizio del potere disciplinare attribuito al datore di lavoro, ha da sempre rivestito una posizione centrale il principio, già contenuto nell'art. 2106 cod. civ., di **proporzionalità** o **adeguatezza** della sanzione irrogata rispetto alla gravità del fatto addebitato al lavoratore. L'applicazione del richiamato principio, che presuppone l'esercizio di un potere largamente discrezionale da parte del datore di lavoro, occupa infatti un posto centrale nel procedimento valutativo del giudice chiamato, spesso, a stabilire in quali casi sia giustificata l'adozione della massima sanzione disciplinare, quella di tipo espulsivo, in luogo di una delle sanzioni conservative astrattamente disponibili.

Al riguardo, è opinione largamente condivisa sia in dottrina che in giurisprudenza che l'adozione della sanzione espulsiva debba essere limitata ai soli casi di maggiore gravità, quelli cioè in cui il fatto sia così grave da **ledere in maniera irrimediabile il vincolo fiduciario** che costituisce il fondamento del rapporto di lavoro stesso.

Il giudizio di proporzionalità o adeguatezza della sanzione assume profili particolarmente delicati allorché **illecito disciplinare sia stato tipizzato dalla contrattazione collettiva**, nel qual caso si pone il problema se, e fino a che punto, il sindacato del giudice ne sia vincolato. Ed infatti, è opinione largamente condivisa che la contrattazione collettiva costituisca

lo strumento privilegiato attraverso il quale, tramite l'individuazione delle specifiche condotte sanzionate, anche di natura privata, possa essere qualificato l'esatto adempimento della prestazione lavorativa e di conseguenza correttamente vagliato l'eventuale inadempimento. Assai meno certo appare, invece, il margine di autonomia interpretativa attribuita al giudice nel verificare la congruità delle clausole collettive rispetto ai canoni legali che presiedono al licenziamento per motivi disciplinari.

Nella fattispecie in esame, la Corte costituzionale si è pronunciata con la sentenza n° 129/2024 relativamente al mancato riconoscimento, ad opera dell'art. 3, comma 2, del D.Lgs 23/2015¹ della tutela reintegratoria, nella parte in cui non prevede che il Giudice possa annullare il licenziamento e disporre la reintegrazione del lavoratore, nelle ipotesi di licenziamento intimato per un fatto per cui il CCNL prevede una sanzione di tipo conservativo. Questa volta, la questione di verifica della legittimità costituzionale, sollevata dal Tribunale di Catania², era stata evidenziata nel corso di un giudizio di impugnazione di un licenziamento disciplinare, con richiesta di tutela reintegratoria, basato su un fatto puni-

to dalla contrattazione collettiva solo con una sanzione conservativa e che la norma censurata, secondo il Tribunale stesso, fosse in contrasto con una pluralità di disposizioni di rango costituzionale.

In questo contesto la Consulta, pur non giungendo alla dichiarazione di incostituzionalità, propone una interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina rimediabile nell'ipotesi in cui il **fatto contestato** sia **sussistente** ma questo, se pur previsto dalla **contrattazione collettiva**, sia da punire, come detto, con una **sanzione conservativa**.

In particolare, i togati di Piazza del Quirinale, ritengono che la norma contenuta nell'art. 3 comma 2 vada interpretata — **in aderenza all'art. 39 Cost.** — nel senso che laddove il fatto contestato sia sanzionato dalle specifiche previsioni della contrattazione collettiva con una sanzione non di natura espulsiva il lavoratore avrà diritto all'applicazione della reintegrazione equiparando di fatto così, sul piano sanzionatorio, questa ipotesi a quella **dell'insussistenza del fatto materiale contestato**.

La Consulta, in estrema sintesi, rileva innanzi tutto che un principio fondamentale che governa il licenziamento

1 Esclusivamente nelle ipotesi di licenziamento per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa in cui sia direttamente dimostrata in giudizio l'insussistenza del fatto materiale contestato al lavoratore, rispetto alla quale resta estranea ogni valutazione circa la sproporzione del licenziamento, il giudice annulla il licenziamento e condanna il datore di lavoro alla reintegrazione del lavoratore nel posto di lavoro e al pagamento di un'indennità risarcitoria commisurata all'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto, corrispondente al periodo dal giorno del licenziamento fino a quello dell'effettiva reintegrazione, dedotto quanto il lavoratore abbia percepito per lo svolgimento di altre attività lavorative, nonché quanto avrebbe potuto percepire accettando una congrua offerta di lavoro ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 21 aprile 2000, n. 181, e successive modificazioni. In ogni caso la misura dell'indennità risarcitoria relativa al periodo antecedente alla pronuncia di reintegrazione non può essere superiore a dodici mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto.

2 Ordinanza del novembre 2023.

disciplinare è **il principio di proporzionalità di cui all'art. 2106 c.c.**, che vuole appunto che la sanzione disciplinare, e quindi anche il licenziamento, sia commisurato alla gravità dell'addebito commesso dal lavoratore: **“nella fattispecie in esame, non è in discussione l'applicazione di tale principio, né è dubbio che la sua violazione comporti che la causa del recesso datoriale non sia “giusta”³ o che il motivo soggettivo dello stesso non sia “giustificato”⁴:**

il licenziamento, ove il giudice ritenga il difetto di proporzionalità, è certamente illegittimo”.

La Corte con questa pronuncia tiene fede al monito rivolto al legislatore, nelle precedenti proprie pronunce, circa la **necessità di intervenire** su un **contesto normativo ormai stratificato**, in assenza del quale, la stessa, continuerà a sentenziare, motu proprio, con tutti i limiti e le criticità che da ciò discendono.

3 Art. 2119 cod. civ.

4 Art. 3 della l. 604/1966.

Il contratto certificato può essere riqualficato dal Giudice tributario

La recente ordinanza n° 21090 del 29 luglio 2024 della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria —, ha statuito la possibilità di riqualficazione del contratto certificato ad opera del Giudice Tributario.

 **Ivo Amodio**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

L'istituto della certificazione dei contratti¹ permette alle parti stipulanti di richiedere e ottenere da parte delle Commissioni di certificazione, la corretta qualificazione del contratto di lavoro stipulato.

La certificazione avviene su base volontaria e consensuale e può essere richiesta all'atto della sottoscrizione del contratto o anche successivamente, producendo i suoi effetti nei confronti delle parti e dei terzi interessati (INPS, INAIL, Amministrazione finanziaria e Ministero del Lavoro).

L'atto certificato è impugnabile solo per motivi specifici che illustreremo più avanti.

La Certificazione del contratto di lavoro offre anche il vantaggio dell'inversione dell'onere della prova, rimanendo, in capo a chi contesta la regolarità del contratto, dimostra-

re l'invalidità del testo "certificato". Anche in sede di verifica ispettiva, l'organo di vigilanza non può adottare atti o provvedimenti amministrativi in relazione alla qualificazione del rapporto di lavoro, così come in sede giudiziale, il giudice, non può fornire valutazioni discordanti rispetto alle valutazioni delle parti espresse in sede di certificazione², salvo casi particolari.

Lo scopo del Legislatore è quindi quello di dare certezza alle parti della regolarità del contratto sottoscritto e ridurre, di conseguenza, il contenzioso in materia di rapporti di lavoro.

Chiaramente, la legittimità del contratto certificato rimane subordinata alla effettiva esecuzione del rapporto che dovrà rimanere conforme al contenuto del contratto.

La parte o il terzo interessato che intende impugnare³ l'atto certificato,

1 Artt. 75 e segg. del D.Lgs.n. 276/2003.

2 Art. 30, c. 2, L. 183/2010.

3 Art. 80 D.Lgs. n. 276/2003.

prima di poter proporre ricorso, **dovrà rivolgersi obbligatoriamente⁴ alla Commissione** che ha certificato il contratto, per espletare il tentativo di conciliazione⁵.

L'abrogazione del tentativo obbligatorio di conciliazione prevista dalla legge 183/2010, non stende i propri effetti sui contratti certificati.

Di conseguenza, solo dopo avere esperito negativamente il tentativo di conciliazione, sarà possibile proporre **ricorso al giudice del lavoro⁶**, per uno dei seguenti motivi:

- erronea qualificazione del contratto;
- difformità tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione.

La parte, potrà adire il Giudice del Lavoro anche nel caso in cui lamenti vizi del consenso.

Viceversa, in caso di violazione della procedura di certificazione o eccesso di potere, la parte o il terzo interessato, dovrà rivolgersi entro 60 giorni dalla notifica al TAR nella cui giurisdizione rientra la Commissione di Certificazione.

Illustrato sommariamente l'istituto della Certificazione, andiamo ad esaminare l'Ordinanza della Corte di Cassazione in esame.

La decisione, depositata il 29 luglio scorso, stabilisce il seguente principio: *"L'esercizio del potere - dovere del giudice tributario di qualificare l'operazione economica sottostante il contratto, anche sulla base dell'esecuzione dello*

stesso, e di pronunciarsi sull'obbligazione tributaria instauratasi al verificarsi di un atto o fatto rilevatore di capacità contributiva ex art.53 Cost., non è precluso dalla certificazione del contratto di cui agli artt.75 e ss. del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 e dalla mancata impugnazione di tale certificazione davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro".

In sostanza, si stabilisce che la Certificazione non può limitare il potere-dovere del giudice tributario di qualificare l'operazione economica sottostante il contratto in senso difforme alla certificazione medesima.

La vicenda ha origine da un Avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate riferito all'anno di imposta 2014, avente ad oggetto due contratti di appalto stipulati con una cooperativa che, sebbene fossero stati "certificati", erano stati *"riqualificati come di somministrazione di manodopera, in ragione della rilevata assenza di autonomia organizzativa, nonché della riscontrata mancata assunzione del rischio di impresa"*.

I rapporti intrattenuti dalla contribuente venivano quindi ritenuti riconducibili non a prestazioni di servizi e come tali fatturate dalla cooperativa a fini IVA, bensì a semplici somministrazioni di manodopera da parte dei dipendenti della cooperativa, per cui l'Amministrazione finanziaria riteneva che le prestazioni fatturate andassero qualificate come relative ad un mero rimborso dei costi relativi al personale

4 Nota ML. 25 novembre 2010 n. 3428.

5 Art. 410 c.p.c.

6 Circ. INL 01.06.2018 n. 9.

impiegato dalla cooperativa, e non fossero soggette ad IVA per mancanza del presupposto oggettivo di imposta ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972. Per effetto di ciò venivano recuperate a tassazione le deduzioni dalla base imponibile IRAP dei costi per il personale fittiziamente configurati quali prestazioni di servizi, nonché la detrazione della relativa IVA.

L'azienda proponeva ricorso dinanzi la Commissione tributaria provinciale di Modena per violazione della procedura prevista dagli artt. 75 e segg. della legge Biagi in quanto doveva ritenersi illegittima l'autonoma riqualificazione del contratto certificato da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in assenza di attivazione delle speciali procedure previste dalle disposizioni di legge.

Risultando soccombente in primo grado, l'azienda proponeva appello alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, che ribaltava la decisione di primo grado ed accoglieva le ragioni dell'azienda. Alla base della motivazione, la Corte territoriale, richiamando fedelmente il testo della legge, poneva la questione sulla "sindacabilità" del contratto di appalto certificato in base all'art. 75 del D.Lgs. 276/2003, secondo cui tutti i terzi, compresa l'amministrazione finanziaria, "aveva l'onere di impugnare la certificazione davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro, sia ai fini della corretta qualificazione giuridica sia ai fini di accertare l'eventuale difformità tra l'oggetto del contratto e la sua esecuzione, adempimento non compiuto

dall'Agenzia nel caso di specie". Con l'Ordinanza 21090, il Collegio giudicante afferma il principio di diritto per il quale il Giudice tributario ha il potere-dovere di qualificare correttamente il rapporto impositivo senza limitazioni, stabilendo il principio che tale potere deve valere anche in presenza di un provvedimento di certificazione, in quanto la legge Biagi, nel conferire efficacia verso i terzi, farebbe riferimento solo alla qualificazione civilistica del contratto, senza incidere sull'obbligazione tributaria, essendo questa rientrante nel diritto pubblico, e quindi la qualificazione dell'operazione economica sottostante.

La decisione del Collegio, fonda le proprie ragioni interpretative sul primo comma dell'art. 80 della legge 276/2003, dove il legislatore individua nel Giudice del lavoro⁷ l'organo a cui proporre ricorso per erronea qualificazione del contratto oppure difformità tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione. Non vi è traccia secondo la Corte di Cassazione, nella legge delega 14 febbraio 2003 n. 30, di riferimenti al rapporto tributario e al giudice tributario.

Sulla base di tale assunto, il Collegio ha ritenuto "che il quadro normativo sopra ricostruito non abbia inteso introdurre una deroga ai poteri ordinari del giudice tributario di qualificazione del rapporto controverso inerente all'obbligazione tributaria".

Un piano è quello della qualificazione civilistica del contratto, in questo caso di appalto, oggetto di certificazione e di azione presso il giudice ordi-

⁷ Autorità giudiziaria di cui art. 413 cpc.

nario in funzione di giudice del lavoro i cui effetti sono regolati dal D.Lgs n. 276/2003 per espressa ratio legis, altro riguarda l'obbligazione tributaria, di diritto pubblico, la qualificazione dell'operazione economica sottostante e la pronuncia sull'obbligazione tributaria generata. Della questione il giudice tributario sarebbe pienamente investito, dovendo tener conto della certificazione in quanto fatto dedotto del processo ed elemento che compone il quadro probatorio complessivo, ma potendo agire autonomamente senza l'obbligo di procedere con il tentativo di conciliazione dinanzi la Commissione che ha certificato il contratto.

Una interpretazione parecchio discutibile di una legge che è apparsa ed appare ancora, molto chiara nella scrittura e nella volontà del legislatore, che ha voluto conferire una efficacia al provvedimento di certificazione generalizzata verso i terzi, fin qui confermata da numerose sen-

tenze della magistratura del lavoro. Appare logico prevedere un acceso e lungo contrasto giurisprudenziale, che, a prescindere dall'esito che potrà avere, se mai lo avrà, non sottrae rilevanza all'Istituto della Certificazione, che, rimanendo una protezione e garanzia per le parti contraenti, dovrà continuare a rappresentare un istituto deflattivo fondamentale del contenzioso, rimanendo intatta la sua efficacia e con essa l'inversione dell'onere della prova, come peraltro ribadito anche dall'Ordinanza in esame:

*“Questa previsione non comporta l'abrogazione implicita, né l'inefficacia della previsione della certificazione sopra descritta, dal momento che la certificazione del contratto **resta valida ed efficace sul piano civile**, né si limita ad opera sul piano processuale anziché sostanziale, poiché investe il potere - dovere del giudice tributario di pronunciarsi sul rapporto qualificandolo”.*

eLaborHub **PLUS**

Il service paghe
dedicato ai
Professionisti
del Lavoro

eLaborHub PLUS è il service paghe che unisce le funzionalità di un software paghe di ultima generazione e l'esperienza pluriennale nell'elaborazione massiva delle paghe.



COME FUNZIONA

Un servizio chiavi in mano con canone annuale che include:

- + Software paghe **eLaborHub**
- + Portale Azienda, dove le aziende possono visualizzare i documenti messi a disposizione dal Professionista e compilare il foglio presenze
- + Elaborazione paghe mensile
- + Portale Dipendente (in versione sia web che mobile) per comunicazioni e interazioni tra azienda e dipendente.

**Contatta il tuo Consulente
Commerciale per maggiori
informazioni sul servizio**

Carmine Caruso

carmine.caruso@teleconsul.it
347976550



FISCO E TRIBUTI



n. 08/09 - AGOSTO/SETTEMBRE 2024

NEWSLETTER

PERIODICA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

L'invio all'estero dei lavoratori: profili fiscali

La gestione della delocalizzazione delle prestazioni all'estero, con particolare riferimento al cosiddetto personale outbound, presuppone una preliminare analisi della posizione fiscale dei lavoratori, oltre all'individuazione dell'istituto contrattuale da utilizzare in ragione, tra le altre, della specifica durata della prestazione da rendere oltre il territorio nazionale.

Francesco Capaccio

SEGRETARIO DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI ED AVVOCATO CASSAZIONISTA

Monica Schiano

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

In materia tributaria i criteri di tassazione mondiale dei redditi sono essenzialmente:

- *worldwide taxation principle*, basato sulla residenza, per effetto del quale sono imponibili, per i soggetti fiscalmente residenti¹, i redditi ovunque prodotti;
- *source taxation of income system*, in base al quale per i soggetti non (fiscalmente) residenti, sono imponibili i (soli) redditi prodotti nel territorio dello Stato (c.d. "requisito della territorialità").

Tali criteri trovano una puntuale declinazione, nel ns. ordinamento, negli artt. 2 c. 1 e 3 c. 1 del TUIR.

Inoltre, con la finalità di evitare doppie imposizioni, è stata demandata all'OCSE — Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico — la redazione di un modello di accordo tra gli Stati che definisca la potestà impositiva².

Quanto ai redditi di lavoro dipendente, l'art. 15 del modello di convenzione predisposto dall'OCSE prevede che, nel caso in cui vi sia, in capo al lavoratore, una discrepanza fra Paese di residenza e Paese della fonte (*id*: in cui, cioè, è svolta l'attività lavorativa), la tassazione possa rimanere in capo al Paese di residenza se:

1. il percettore soggiorni³ nel Paese della fonte per un periodo comples-

1 In alcuni Paesi è considerata fiscalmente residente la persona fisica che abbia (anche) la cittadinanza (es. Stati Uniti d'America).

2 L'Italia attualmente conta un centinaio di trattati <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/acordi-sulle-doppie-imposizioni>.

3 Intesa quale presenza fisica (cfr. circ. 201/1996 Min. Finanze).

sivamente non superiore a 183 gg. (anche non consecutivi)⁴ nell'anno fiscale considerato;

2. le retribuzioni⁵ siano erogate da o per conto di un datore di lavoro non residente nel Paese della fonte;
3. l'onere della retribuzione non sia sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa del datore nello Stato della fonte.

Qualora anche una soltanto delle tre condizioni non sia soddisfatta ovvero in assenza di convenzione, si applicherà la doppia imposizione, donde — al fine di neutralizzare/mitigare gli effetti — il ns. ordinamento, all'art. 165 del TUIR, prevede il meccanismo del "credito d'imposta per i redditi prodotti (e tassati) all'estero".

Inoltre, in caso di presenza di una convenzione, debitamente ratificata, le relative previsioni (anche in ordine alla possibilità di recupero del credito corrispondente alle imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti⁶) prevarranno sul ns. diritto interno, come espressamente previsto dagli artt. 169 TUIR e 75 del D.P.R. 600/73 e confermato dalla Consulta⁷.

Determinante, dunque, ai fini della corretta applicazione dell'imposizione fiscale dei lavoratori distaccati all'este-

ro, è il concetto di residenza fiscale in combinato al requisito di permanenza su territorio dello Stato (della fonte).

Residenza fiscale

La residenza fiscale della persona fisica è espressamente declinata dall'art. 2 c. 2 (e 2-bis⁸) del TUIR, recentemente novellato dall'art. 1, c. 1. Del D. Lgs. 209/2023, in vigore dal 1° gennaio 2024⁹.

In sostanza e fermi gli approfondimenti che saranno svolti in altro articolo della presente rubrica¹⁰, *si considerano fiscalmente residenti le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorni, hanno la residenza ai sensi del cod. civ.¹¹ o il domicilio nel territorio dello Stati ovvero siano ivi presenti.*

La disposizione in questione specifica, inoltre, che per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo la prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo d'imposta nelle anagrafi della popolazione residente¹².

Come agevolmente evincibile dalla formulazione letterale, il concetto di residenza, da un punto di vista fiscale,

4 Per il calcolo dei giorni si veda la richiamata circ. 201/1996.

5 Per tali intendendosi anche quelle corrisposte in natura (alloggi, veicoli, assicurazioni, ecc), oltre che in denaro (cfr. commentario OCSE).

6 Cfr. circ. AdE 9/E del 2015.

7 Corte costituzionale, sentenze 311/2009 e 348-349/2007.

8 Quanto ai Paesi a fiscalità privilegiata di cui all'elenco contenuto nel D.M. 4/5/1999.

9 Inserite nel computo del periodo di imposta anche le frazioni di giorno.

10 Cfr. A. Pane, *Profili fiscali connessi all'attività di lavoro da remoto*.

11 Il riferimento è all'art. 43 c.c. in base al quale essa coincide con la "dimora abituale".

12 Presunzione, oggi, relativa, a differenza della precedente versione della norma in cui la mera iscrizione nelle anagrafi rivestiva presunzione assoluta di residenza (cfr. Corte di Cassazione, statuizioni n.ri 16634/2018, n.1355/2022).

va verificato *de facto*¹³ tenendo presenti le tre (alternative) declinazioni (residenza, domicilio o presenza).

Gioverà inoltre verificare la legislazione locale applicabile per definire, nel Paese in cui viene svolta l'attività lavorativa, la definizione ed i relativi termini di residenza fiscale¹⁴. Infatti, potrebbe palesarsi, in presenza di determinate condizioni, il caso di una doppia residenza ai fini fiscali. In tal ultima casistica si applicano, secondo un principio di priorità, le cd. *tie breaker rules*¹⁵.

Elemento Temporale

Ognuna delle condizioni per definirsi residenti in Italia deve verificarsi per almeno 183 giorni¹⁶ (184 giorni anno bisestile¹⁷) anche non continuativi, con riferimento al periodo di imposta.

Dove e come adempiere agli obblighi impositivi?

Definita la residenza fiscale in Italia, in presenza di convenzione contro le doppie imposizioni e verificate le condizioni di cui al richiamato art. 15 del modello OCSE (trasfuse nella convenzione), l'imponibile da prendere in considerazione seguirà, ordinariamente, il

dettato TUIR art. 51 commi da 1 a 8 e il soggetto non subirà il prelievo fiscale nel Paese fonte.

In mancanza (o in difetto delle condizioni) di (cui allo) specifico accordo bilaterale, invece, il reddito prodotto all'estero sarà anche ivi tassato. Si renderà, per l'effetto, applicabile — in Italia — il meccanismo del credito d'imposta *ex art. 165 TUIR*, di cui meglio si dirà *infra*.

Inoltre, ai fini della individuazione del reddito imponibile da lavoro dipendente, **l'art. 51 c. 8-bis del TUIR** prevede un'eccezione rispetto alle ordinarie regole di cui ai precedenti commi da 1 a 8, consistente nella determinazione del reddito sulla base delle **retribuzioni convenzionali**¹⁸ valide ai fini previdenziali *ex art. 4 c. 1 del D.L. 317/1987* convertito dalla l. 398/87 (*id*: quindi, senza tener conto della retribuzione effettivamente percepita). Tale eccezione sarà applicabile allorquando il lavoratore abbia prestato all'estero (ivi soggiornandovi) e come oggetto esclusivo del rapporto lavorativo¹⁹ la propria attività per un periodo superiore ai 183 gg. nell'arco di dodici mesi²⁰. A tali presupposti, la prassi ha aggiunto che il potenziale beneficiario:

13 A nulla rilevando anche l'eventuale iscrizione del soggetto all'AIRE (da ultimo, AdE circ. 25/E del 2023).

14 In UK *Statutory Residence Test* (SRT). In USA *Substantial Presence Test*.

15 Comma 2 dell'art. 4 del Modello OCSE. Trattasi di: possesso dell'abitazione permanente, ovvero, in caso di possesso di abitazioni in entrambi gli stati, il soggetto si presumerà residente in quella in cui detiene il centro degli interessi vitali; soggiorno abituale in termini di frequenza, durata e regolarità; la nazionalità. Nel caso in cui nessun elemento fosse idoneo ad indentificare l'effettiva residenza fiscale di un soggetto, «le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo».

16 Art. 51 c. 8 bis TUIR.

17 Da ultimo risposta AdE interpello n. 73 del 18 gennaio 2023 e circolare AdE 25/E 2023.

18 Riproporzionata in caso di part-time (*cf.* circ. AdE n. 20/E del 2011).

19 Pertanto, si ritiene **non applicabile in ipotesi di trasferta estera**.

20 Da notare che l'eccezione *de qua* fa espresso riferimento ad un periodo di 12 mesi (intervallo "mobile") non coincidenti, come — *ex adverso* — previsto dall'art. 15 del modello OCSE e dall'art. 2 del TUIR, con il periodo di imposta.

- debba continuare ad essere qualificato come residente fiscalmente in Italia, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2 c. 2 del TUIR;
- sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto ministeriale abbia fissato la retribuzione convenzionale (valide per il solo settore privato²¹)²²;
- sia inserito in uno speciale ruolo estero²³.

Dal reddito complessivo potranno essere detratti i contributi previdenziali a carico del lavoratore, giusta previsione dell'art. 10 c. 1 lettera e) del TUIR²⁴.

Il meccanismo del credito d'imposta

Il doppio versamento delle imposte è mitigato, in assenza di una specifica convenzione (ovvero in mancanza di una disciplina specifica ivi contenuta), mediante l'attribuzione di un credito di

imposta in conformità all'art. 165 TUIR, in base al quale le imposte versate in Paese estero a titolo definitivo²⁵ sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite ammesse in deduzione.

Il reddito prodotto all'estero, ai fini del credito di imposta, deve essere «inteso come reddito determinato secondo le norme dell'ordinamento tributario italiano»²⁶, compresa quindi di eventuali benefit pattuiti. In ogni caso, l'ammontare massimo di imposta estera detraibile in Italia non può superare la quota di imposta italiana relativa al reddito di fonte estera.

Infatti, la finalità del credito d'imposta è quella di rendere definitivo il livello di imposizione più elevato fra quello del Paese di residenza e quello del Paese della fonte.

21 Risoluzione AdE 71/E del 2005.

22 L'AdE con la circ. 20/e del 2011 ha previsto che «la mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione del particolare regime».

23 Cfr. risposta ad interpello AdE n° 54/2022, ma anche la già richiamata circ. 207/2000.

24 Sul punto AdE circ. 17/2015 par. 4.7. Si veda anche la recente sentenza n° 17747/2024 che, nel pronunciarsi sulla deducibilità dal reddito complessivo (quadro RP) dei contributi prev.li versati all'estero, ha affermato il seguente principio di diritto: *“in tema di imposte dirette, la determinazione del reddito di lavoro dipendente sulla base della retribuzione convenzionale, di cui all'art. 51 c. 8-bis del TUIR, pur escludendo la deducibilità degli oneri contributivi e assistenziali di cui al comma 2, lett. a), del cit. art. 51, non esclude la deducibilità degli oneri medesimi nella determinazione del reddito complessivo del contribuente, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. e), del TUIR, poiché tra le norme sulla determinazione delle singole categorie di reddito e quelle sulla determinazione del reddito complessivo esiste un rapporto di specialità reciproca, tale che l'esclusione normativa della deducibilità di taluni oneri per una determinata categoria non ne esclude, in mancanza di una norma espressa, la deducibilità dal reddito complessivo”*. La sentenza, tuttavia, comporta dei riverberi sul credito d'imposta ex art.165 TUIR, di cui *infra*.

25 I pagamenti delle imposte all'estero, al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia del periodo per il quale si richiede il credito, devono essere definitivi e quindi non più ripetibili. Il soggetto dovrà, pertanto, provvedere autonomamente al versamento delle imposte su territorio estero secondo la legislazione ivi vigente e detenere apposite quietanze. Se i versamenti all'estero sono effettuati successivamente alla scadenza dei termini di dichiarazione in Italia dovrà effettuarsi, al fine di recuperare suddetti crediti, una dichiarazione integrativa riliquidando le imposte. Il soggetto potrà in alternativa, sempre a fronte di pagamenti già effettuati, recuperare il credito tramite il conguaglio di fine anno, ai sensi della dell'articolo 23, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973 come disposto dalla circolare AdE n. 12/2002.

26 C.d. “lettura a specchio” dell'art. 23 del TUIR (circ. 9/E del 2015 e risoluzione AdE n. 43/E 2013).

Inoltre, come precisato nella risoluzione n° 48/E dell'AdE del 2013, se il reddito prodotto all'estero (e su cui sono state versate le relative imposte), rappresenta un di cui del reddito complessivo (da dichiarare in Italia) e le imposte versate in Italia sono state determinate sulla base delle retribuzioni convenzionali, ex art. 51 c. 8-bis TUIR, il credito d'imposta (per le imposte versate all'estero) deve riproporzionato tenendo presente il reddito determinato secondo le norme dell'ordinamento tributario italiano, in via ordinaria (con esclusione, quindi, del comma 8-bis dell'art. 51 TUIR), secondo la seguente

formula: reddito convenzionale/reddito estero determinato in via ordinaria²⁷ x imposta estera definitiva.

Se i redditi sono prodotti in più Stati esteri, il comma 3 dell'art. 165 TUIR prevede che la detrazione venga applicata separatamente per ciascuno Stato.

Soggetti fiscalmente non residenti

Infine, se il soggetto è fiscalmente non residente, i redditi prodotti all'estero, salvo eccezioni espresse²⁸, non subiranno prelievo fiscale in Italia per mancanza del requisito di territorialità²⁹.

27 Scorporato, dunque, degli (eventuali) contributi versati all'estero (art. 51, comma 2 lettera a).

28 Tra cui il rispetto delle condizioni di cui all'Art. 15 Modello OCSE.

29 Artt. 3 e 23 TUIR.

Profili fiscali connessi all'attività di lavoro da remoto

Negli ultimi anni, dapprima sulla spinta del progresso tecnologico e della necessità di fronteggiare l'emergenza pandemica dovuta al Covid-19 e poi per il suo posizionamento quale leva dall'elevata valenza strategica nelle politiche di gestione del personale, si è avuto un notevole incremento dell'introduzione nei modelli organizzativi di forme di lavoro agile* (cd. *smart working*), modalità di svolgimento della prestazione di lavoro subordinato che, realizzando la **dissociazione tra il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa e i locali aziendali**, comporta una serie di valutazioni ai fini della corretta individuazione della residenza fiscale e del conseguente regime impositivo applicabile.

 **Anna Pane**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 18 agosto 2023 fornisce chiarimenti e istruzioni relative al profilo fiscale del lavoro da remoto, partendo dai concetti di residenza e domicilio alla luce sia della normativa interna e sia delle disposizioni del diritto convenzionale, attraverso l'analisi di ipotesi esemplificative e di casistiche oggetto degli ultimi interpelli.

La circ. in questione, sebbene emanata prima della modifica all'art. 2 c. 2

del TUIR avvenuta ad opera dell'art. 1 c. 1 del D. Lgs. 209/2023, in vigore dal 01.01.2024, offre chiarimenti utili — validi anche all'esito della richiamata novella — sul concetto di residenza fiscale in Italia.

Più in dettaglio, viene dapprima ribadito il **concetto di residenza fiscale ai sensi dell'art. 2 c. 2 del TUIR¹ con espresso richiamo alla disciplina codicistica ex art. 43 c.c. relativa alle nozioni di:**

* Legge 22 maggio 2017, n. 81 (artt. 18-24), come da ultimo modificata dalla Legge 4 agosto 2022, n. 122 (che ha convertito con modificazioni il D.L. 21 giugno 2022, n. 73, c.d. Decreto Semplificazioni).

1 Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917. Si considerano residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta considerando anche le frazioni di giorni (183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile): sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente (dato formale); hanno nel territorio dello Stato italiano il proprio domicilio; hanno nel territorio dello Stato italiano la propria residenza. Le tre condizioni, da verificare caso per caso, sono tra loro alternative ai fini della configurazione nel territorio dello Stato della residenza fiscale di un soggetto. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente

- **domicilio**, individuato nel luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi sia di natura economica e sia di natura personale², costituendo, secondo la giurisprudenza, una **situazione di fatto** che presuppone la permanenza in un determinato luogo (requisito oggettivo) e l'intenzione di abitarvi in modo stabile (presupposto soggettivo) così come evinto dalle abitudini di vita e l'instaurazione di relazioni sociali³;
- **dimora abituale**, coincidente con il luogo di residenza, che conserva il carattere della "abitualità" anche nel caso in cui il soggetto si allontani per periodi più o meno prolungati dal comune di residenza purché vi faccia periodicamente ritorno (in relazione alle sue esigenze) e mostri l'intenzione di mantenervi la sede delle proprie relazioni in quanto l'abitualità non è riferita alla continuità o definitività della permanenza, così come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità⁴.

Inoltre, per effetto della modifica introdotta dal richiamato D. Lgs. 209/2023, si considerano fiscalmente residenti in Italia anche **le persone fisiche che**, per la maggior parte del periodo di imposta, **sono ivi presenti**, proprio a corro-

borare il concetto, già elaborato dalla Giurisprudenza, che la nozione *de qua* è da ricercare in una situazione "di fatto", da acclarare — caso per caso — sulla base della "effettività" della "**permanenza**" sul territorio italiano.

Inoltre, salvo prova contraria, opera poi una **presunzione relativa di residenza** fiscale in Italia (art. 2 c. 2-bis TUIR) per le persone cancellate dall'anagrafe delle persone residenti e trasferite in Stati o territori a fiscalità privilegiata⁵.

La definizione della residenza fiscale determina per tutti i redditi delle persone residenti in Italia la soggezione ad imposizione ai sensi dell'art. 3 c. 1 del TUIR. Per i non residenti si applicano, invece, le disposizioni contenute nell'art. 23 del TUIR che prevede la tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato.

La residenza per i lavoratori da remoto

I criteri suesposti di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche restano validi anche per i lavoratori in smart working in quanto, nonostante abbia avuto notevoli implicazioni da un punto di vista organizzativo⁶ sotto diversi profili⁷, **la sua diffusione non ha comportato modifiche nel nostro ordinamento** rendendo però

2 Cass. 14 maggio 2021, n. 14240; Cass. 1° marzo 2019, n. 6081; Cass. 29 dicembre 2011, n. 29576; Cass. 29 dicembre 2011, n. 29576; Cass., SS UU, 29 novembre 2006 n. 25275.

3 La valutazione di tali criteri qualitativi della individuazione in Italia della residenza fiscale va effettuata anche prescindendo dal dato formale della iscrizione anagrafica, finanche nei casi di trasferimenti fittizi della residenza all'estero, favoriti negli ultimi anni proprio in virtù della diffusione del lavoro agile.

4 Cass. n. 2561/1975; Cass. SS UU n. 5292/1985; Cass. n. 1738/1986, richiamata dalla più recente Cass. n. 25726/2011.

5 Trattasi dell'elenco di Stati a fiscalità privilegiata ai fini IRPEF ai sensi del Decreto del MEF del 4 maggio 1999.

6 Si tratta di cambiamenti che hanno interessato le strutture organizzative di imprese, professionisti e pubblica amministrazione.

7 Si vedano tra gli altri, gli adempimenti specifici relativi alla tutela della salute e sicurezza dei lavoratori.

necessarie valutazioni ulteriori degli indici definitivi la residenza fiscale, dovuti proprio all'individuazione del luogo di svolgimento della prestazione lavorativa, spesso coincidente con la propria dimora abituale o abitazione permanente.

Pertanto, sono considerati fiscalmente residenti in Italia:

- il cittadino straniero non iscritto nelle anagrafi della popolazione residente che lavora per un datore di lavoro estero in *smart working* dall'Italia dove risiede con il coniuge e i figli in quanto, permanendo sul territorio dello Stato per la maggior parte dell'anno solare unitamente alla sua famiglia, mantiene stabilmente nel territorio dello Stato la sede principale dei suoi rapporti personali e affettivi (familiari) e la sua dimora abituale⁸;
- la cittadina italiana che si è trasferita all'estero dove presta attività lavorativa in *smart working* mantenendo l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta (salvo eventuale applicazione della normativa convenzionale);
- il cittadino italiano iscritto all'AIRE⁹ per la maggior parte del periodo di imposta che ha stipulato un con-

tratto di lavoro con un datore di lavoro estero nel quale sia indicata come sede ordinaria di lavoro il Paese risultante dall'iscrizione all'AIRE o altro Stato estero, nel caso in cui mantenga in Italia la dimora abituale¹⁰ dalla quale svolga la prestazione lavorativa con modalità agile (salvo quanto previsto dalla eventuale applicazione di normativa convenzionale).

Invece, non sono assoggettati ad imposizione i soggetti non residenti in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR che dal loro Paese di residenza prestano attività lavorativa in modalità agile per un datore di lavoro italiano.

L'opportunità di svolgere l'attività lavorativa in un luogo diverso dai locali aziendali dà al lavoratore la possibilità di lavorare per un datore di lavoro residente in uno Stato estero (partner negoziale di un Trattato), anche senza modificare la propria residenza coincidente, pertanto, con lo Stato della fonte (Stato in cui è stata svolta l'attività lavorativa). Pertanto, particolarmente rilevante, ai fini delle implicazioni sullo *smart working*, è il coordinamento della normativa interna con la normativa convenzionale¹¹ contro le doppie imposizioni ai fini della individuazione della residenza fiscale¹². Resta confermata invece la determinazione della

8 Al pari, si rimanda alla risposta a interpello n. 458/2021.

9 Sono tenuti ad iscriversi all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.), istituita con legge 27 ottobre 1988, n. 470, i cittadini che fissano all'estero la dimora abituale e i cittadini che già vi risiedono, sia perché nati all'estero sia per successivo acquisto della cittadinanza italiana a qualsiasi titolo.

10 Tale principio è stato ribadito anche in risposta all'interpello n. 626/2021.

11 Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è disposto dall'art. 169 del TUIR e dall'art. 75 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

12 Individuata secondo i criteri definitivi della legislazione interna degli Stati contraenti e in relazione all'applicazione delle regole cd. *tie breaker rules* (criteri, gerarchicamente considerati, dell'abitazione permanente, il

residenza, unicamente ai sensi dell'art. 2 del TUIR, in assenza di conflitto con le normative interne degli Stati Contraenti o in assenza di specifica Convenzione contro le doppie imposizioni. Così come anticipato da altro articolo di questa rubrica¹³, l'art. 15 del Modello OCSE (recepito nelle Convenzioni negoziate con l'Italia) dispone la **tassazione esclusiva dei redditi da lavoro dipendente nello Stato di residenza** quando l'attività lavorativa:

- è svolta nello Stato di residenza (paragrafo 1 art. 15);
- è svolta nello Stato della fonte e ricorrono congiuntamente tre condizioni¹⁴ (paragrafo 2 art. 15).

È invece disposta la **tassazione concorrente in entrambi i Paesi** nel caso di divergenza tra Stato di residenza e Stato della fonte.

Ai fini del corretto regime applicabile rileva pertanto, anche in caso di lavoro agile, **il luogo della prestazione** ovvero *il luogo in cui il lavoratore è fisicamente presente quando svolge la prestazione per cui è remunerato, indipen-*

*dentemente dalla circostanza che la manifestazione di tale lavoro abbia effetti nell'altro Stato contraente*¹⁵.

Questo comporta, riportando come esempio alcune vicende oggetto di recenti interpelli:

- **la tassazione esclusiva in Italia**¹⁶ dei redditi da lavoro dipendente percepiti dal cittadino italiano iscritto all'AIRE e rientrato in Italia trasferendovi sia la residenza¹⁷ e sia l'abitazione permanente¹⁸ per la maggior parte del periodo di imposta, continuando a svolgere attività lavorativa in modalità agile per il datore di lavoro inglese dall'Italia (risposta interpello n. 127/2023);
- **imposizione concorrente in Italia e nello Stato di residenza** dei redditi da lavoro dipendente percepiti della cittadina italiana non residente e iscritta all'AIRE rientrata in Italia per la maggior parte del periodo di imposta prestando attività lavorativa in *smart working* per il datore di lavoro del Lussemburgo¹⁹ (risposta interpello n. 626/2021).

centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità del contribuente) in caso di conflitto dovuto alla qualificazione del lavoratore fiscalmente residente (a prescindere dalla iscrizione anagrafica) in entrambi gli Stati.

13 Cfr. F. Capaccio e M. Schiano, *L'invio all'estero dei lavoratori: profili fiscali*.

14 Il beneficiario dei redditi di lavoro dipendente soggiorna nello Stato della fonte per periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nell'anno fiscale considerato; le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente nello Stato della fonte l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato della fonte. In tali casi la tassazione esclusiva nello Stato di residenza viene ripristinata.

15 Tale precisazione, contenuta nel paragrafo 1 del Commentario all'art. 15 del Modello OCSE, è in linea con quanto disposto dall'art. 23 c. 1, lett. c) del TUIR, laddove — per i non residenti — viene precisato che si considerano prodotti in Italia *i redditi di lavoro dipendente prestato* (da intendersi quale luogo in cui il dipendente è fisicamente presente — cfr. il richiamato interpello 458/2021) *nel territorio dello Stato*.

16 Ai sensi dell'art. 15, paragrafo 1 della Convenzione tra Italia e Regno Unito.

17 Ai sensi dell'art. 43 c.c.

18 Ai sensi dell'art. 4, paragrafo 2 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito.

19 Ai sensi dell'art. 15, paragrafo 1 della Convenzione tra Italia e Lussemburgo.

La riforma del sistema sanzionatorio tributario: rapporti tra processo penale e tributario – la mitigazione del cd. *doppio binario*

L'articolo offre una disamina del Decreto Legislativo n. 87 del 2024 in ordine al "tentativo" di riformulare il rapporto di influenza delle sentenze penali nel processo tributario e viceversa, al fine di superare il sistema del "*doppio binario*", nonché di mitigare il principio del *ne bis in idem* tra sanzione amministrativa e penale.

 **Pietro Di Nono**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Nell'attuale sistema penale-tributario¹, in ordine alla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, vige il criterio denominato di "**specialità**"² della norma a mente del quale, quando **lo stesso fatto** è punito sia a livello penale sia a livello amministrativo, si applica la sola disposizione speciale, che, generalmente, è quella penale.

Il principio di specialità previsto dal legislatore ha incontrato non pochi problemi applicativi e taluni orientamenti giurisprudenziali³ hanno in sostanza "eluso" il criterio invocando un

rapporto di "progressione criminosa" in base al quale entrambe le sanzioni restano applicabili, giacché la fattispecie penale costituisce una violazione molto più grave di quella amministrativa, pur contenendo necessariamente quest'ultima.

Inoltre, il principio enunciato risulta ulteriormente ostacolato dalla totale autonomia tra il processo penale che contempla i reati tributari di cui al citato D.Lgs. n.74/2000 e il processo tributario che attiene alle sole sanzioni amministrative tributarie, cd. regime del "*doppio binario*"⁴, con ciò escluden-

1 D.Lgs 10 marzo 2000, n.74.

2 Art. 19, D.Lgs. 74/2000; la *ratio* della disposizione è duplice: riservare la sanzione penale alle fattispecie più gravi; non duplicare sanzioni punitive per la stessa condotta (*ne bis in idem* sostanziale).

3 Cass. SS.UU. 12.09.2013, nn. 37424 e 37425.

4 Art. 20, co. 1, D.Lgs. 74/2000: "*Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*".

do qualsiasi pregiudizialità e/o vincolo sospensivo tra il processo tributario e quello penale ed inoltre contemplando la possibilità di un contrasto di giudizi in ordine alla medesima fattispecie.

In tale contesto si inserisce la legge delega di riforma fiscale⁵, compulsata anche dalle necessità imposte a livello comunitario⁶, con la conseguente adozione, da parte del Governo, del Decreto Legislativo 14 giugno 2024, n.87⁷ che contiene numerose novità, con effetto sui procedimenti pendenti e nei rapporti tra processo penale e tributario.

Principio di specialità

Sul punto, l'art. 1, comma 1, lett. m) ha introdotto nel D.Lgs n.74/2000 una ulteriore disposizione, l'**art. 21-ter** il quale prevede che quando ad un soggetto sia stata applicata, per lo stesso fatto, con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva, una sanzione penale, una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa che procede ne tenga conto, nell'irrogare la sanzione di propria competenza, al fine di ridurne l'entità. Restano numerose perplessità in ordine alla possibile attuazione che implica la necessità dell'adozione di una sanzione definitiva, per il medesimo fatto, con ciò (ri)proponendo il caso,

dibattuto più volte in Cassazione, del rapporto di progressione criminosa.

Al momento, salva la necessità di una verifica sulla operatività dell'istituto, sembrerebbe una mera (ulteriore) norma di principio per la quale, ai fini dell'apertura ad un rinnovato sistema, ancorché basato sul doppio binario, occorrerebbe una più razionale integrazione — temporale — tra i processi.

Superamento del sistema del "doppio binario"

Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative

Al fine di superare il sistema del doppio binario tra i due giudizi, si prevede, con il nuovo **art. 21-bis** nel D.Lgs. n.74/2000, che il giudicato penale di assoluzione sia vincolante per il Giudice tributario. Più nel particolare, la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo abbia commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha in quest'ultimo efficacia di giudicato, in ogni stato e grado ai medesimi fatti. Viene così espressamente riconosciuta la piena efficacia della sentenza irrevocabile di assoluzione (nelle due formule descritte) nel processo tributario, laddove giurisprudenza contrastante aveva caratterizzato l'argomento⁸.

5 Art. 20, co. 1, Legge n. 111 del 2023, recante **delega al Governo per la riforma fiscale**, che prevede la **razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale**, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al **principio del ne bis in idem**.

6 Art. 4 del Protocollo Addizionale n. 7 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo; art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

7 G.U. n.150, 28 giugno 2024 recante "Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'art. 20 della legge 9 agosto 2023, n.111.

8 Cass. Civ., Sez. V, ord. n. 17258 del 27 giugno 2019: "La sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato

Rapporti tra procedimento penale e processo tributario

A posizioni invertite, l'art. 1, comma 1, lettera i), inserisce il **nuovo comma 1-bis all'art. 20** del D.Lgs. n.74/2000 che consente l'acquisizione⁹ nel processo penale ai fini della prova dei fatti, delle sentenze definitive rese nel giudizio tributario e degli atti di definitivo accertamento in sede amministrativa, **anche a seguito di adesione**, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale. In tal modo, le sentenze rese nei giudizi tributari e divenute irrevocabili assumono **efficacia probatoria** nel processo penale fino al punto di poter ritenere non superata l'eventuale soglia di punibilità.

Resta, anche in questo caso, da verificare se la novella legislativa avrà conseguenze rispetto al passato in ordine alla effettiva efficacia nel processo penale degli atti tributari deflattivi di rideterminazione dell'imposta una volta raggiunto l'accordo con il Fisco. In via generale, la pretesa tributaria, ancorché rideterminata (o anche annullata) in sede di accordo non vincola il giudice penale che, su elementi di fatto eventualmente non considerati dal giudice tributario, può giungere ad un diverso convincimento¹⁰. Lo stru-

mento deflattivo, infatti, non sempre assurge a nuovo e concreto elemento, ovvero ad un diverso contenuto dell'obbligazione tributaria. In pratica, la locuzione "possono essere acquisiti" gli atti anche a seguito di adesione, inserita dal legislatore nel nuovo comma 1-bis dell'art. 20, risulterebbe una mera facoltà rimessa al giudice che, in vero, potrebbe integrare con l'assunzione di testi (militari della G.d.F. e funzionari dell'Ufficio delle Entrate), escludendo, tra questi, quelli appartenenti all'Ufficio che ha eseguito la segnalazione in Procura e, successivamente, abbia proceduto alla adesione, conciliazione e/o parziale autotutela dell'atto.

Nessun dubbio, quindi, circa la permanenza del doppio binario punitivo, a condizione che sia comunque garantito un meccanismo compensativo, alla luce del nuovo art. 23-ter, onde evitare che la sanzione complessivamente irrogata risulti sproporzionata.

In questo senso la Corte di Cassazione penale, nella recente sentenza n. 26527, depositata il 5 luglio 2024 apre le porte ad un rinnovato senso di razionalizzazione del sistema sanzionatorio, come disegnato dal legislatore con il decreto in commento ed ha affermato che il problema del doppio

tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare".

9 In tal senso il nuovo comma 1-bis recita: "Le sentenze rese nel processo tributario [...] **possono** essere acquisite nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato".

10 Cass., Sez. III pen., sentenza n. 5640 del 14 febbraio 2012: "il ridimensionamento della pretesa non vincola il giudice penale e quindi non può escludersi che quest'ultimo possa eventualmente pervenire — sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario — ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario [...] il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria".

binario, con le conseguenze derivanti dall'applicazione del principio del *ne bis in idem* riguarda essenzialmente la congruità della complessiva richiesta — in base all'interpretazione fornita dalla giurisprudenza sovranazionale ed interna — del trattamento sanzionatorio nel momento dell'irrogazione

della "seconda" sanzione, nella specie penale che non può prescindere dalla valutazione dell'afflittività o meno della sanzione "tributaria" irrogata "per prima" — anche se in accordo con l'Amministrazione Finanziaria — al fine di verificare la proporzionalità della risposta punitiva statale.

Riforma del sistema sanzionatorio tributario: omesso versamento IVA e ritenute, indebite compensazioni e cause di non punibilità

La revisione del sistema sanzionatorio tributario ha apportato significative modifiche anche alla disciplina dei reati tributari.

 **Massimiliano De Bonis**
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Il provvedimento di revisione del sistema sanzionatorio tributario (D.Lgs. 14 giugno 2024, n.87), recentemente adottato dall'Esecutivo in attuazione della delega legislativa conferitagli con l'art.20 della l. 9 agosto 2023, n. 111, ha inciso profondamente sulle disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali, apportando modifiche sostanziali alla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Si ritiene opportuno sottolineare che tali modifiche, indirettamente, vanno ad impattare altresì sull'individuazione di talune (ricorrenti) fattispecie di autoriciclaggio e conseguentemente sugli "alert" che possono determinare la necessità dei relativi adempimenti a carico dei professionisti.

L'intervento legislativo, nello specifico, ha incentrato la propria attenzione sui reati tributari riconducibili al mancato versamento di IVA e di ritenute certi-

ficato, nonché alle ipotesi di indebita compensazione riferibile a crediti fiscali inesistenti o non spettanti.

Proprio le casistiche di indebita compensazione assumono particolare rilievo in considerazione della moltiplicazione dei crediti di imposta avvenuta negli ultimi anni per effetto di politiche di incentivazione e/o agevolative basate sullo strumento dei *bonus* fiscali e sulle relative modalità di utilizzo, generando, conseguentemente anche il proliferare di connessi fenomeni di abuso.

Indebita compensazione

Per fronteggiare tale patologia del sistema fiscale, il legislatore si è premurato di fornire una definizione normativa dei "crediti inesistenti" e dei "crediti non spettanti", individuandone i caratteri essenziali o quantomeno un perimetro interpretativo più delineato, avvalendosi e recependo gli

orientamenti giurisprudenziali in materia¹.

Pertanto, alla luce della definizione introdotta nel corpo del testo del D.Lgs. 74/2000², i **crediti inesistenti** sono identificati come tali se fruiti **in mancanza dei requisiti** oggettivi o soggettivi **normativamente stabiliti** dalla relativa disciplina di riferimento. L'assenza dei presupposti normativi va effettuata con riferimento alla mancanza totale o parziale dei requisiti o all'ipotesi che i medesimi siano stati realizzati mediante condotte fraudolente e/o utilizzo di documenti falsi.

ESEMPIO

Qualora la disciplina che istituisce un credito di imposta preveda un requisito basato sulla residenza, il bonus fruito in mancanza di tale requisito risulterà inesistente anche qualora il contribuente abbia prodotto un falso certificato di residenza o abbia fittiziamente trasferito la propria residenza nel territorio agevolato.

La definizione di **credito "non spettante"** va invece ad intercettare le eventuali disfunzioni nelle procedure tecniche di fruizione, individuando le ipotesi di compensazione effettuate in:

- violazione delle modalità di utilizzo previste;
- misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;

- difetto dei prescritti adempimenti amministrativi (se previsti a pena di decadenza);
- difetto di elementi o particolari qualità richieste ai fini del riconoscimento.

Seppur le definizioni introdotte non appaiono in grado di dipanare qualsivoglia dubbio interpretativo³ tra le due fattispecie in fase di applicazione pratica, appare comunque chiara l'intenzione del legislatore di voler attribuire un **ruolo centrale** alla **normativa di riferimento** del singolo credito di imposta, alla quale far riferimento per l'individuazione esatta dei requisiti che originano e caratterizzano la genuinità del credito.

La necessità di limitare il margine di interpretazione tra le **due ipotesi di indebita compensazione** è evidentemente amplificata dal **differente peso sanzionatorio** che ne deriva, sia in ambito di conseguenze amministrative che di pene detentive.

	CREDITI NON SPETTANTI	CREDITI INESISTENTI
Sanzioni Amministrative* 	25%	70% <small>(in caso di requisiti rappresentati con operazioni fraudolente o documenti falsi la sanzione è applicata nella misura che va dal 105% al 140%)</small>
Sanzioni penali: Reclusione 	minimo: sei mesi massimo: due anni	minimo: un anno e sei mesi massimo: sei anni

* Percentuali applicabili per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

1 Giurisprudenza che, in realtà, non sempre ha condiviso coerentemente le posizioni di volta in volta assunte dai giudici di Cassazione penale rispetto a quelli di Cassazione civile. Cfr. da ultimo Cass. terza sez. penale del 2 gennaio 2024, n.6.
 2 Lett. g-quater) e g-quinquies) del co.1, art. 1, D.Lgs. 74/2000.
 3 Va in ogni caso segnalato che in fase di approvazione del D.Lgs. 87/2024 si è comunque provveduto a semplificare e rendere meglio comprensibile il testo deliberato in prima scrittura nello schema del decreto.

La distinzione tra le due tipologie assume un aspetto ancor più rilevante in considerazione di una **fattispecie di impunibilità**, introdotta dal medesimo decreto ma **limitata alle ipotesi di indebita compensazione con crediti non spettanti**, qualora sussistano condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

Eventualità che, in considerazione del carente tecnicismo che caratterizza sempre più spesso i provvedimenti legislativi di carattere fiscale (la cui interpretazione è di sovente "arbitrariamente" assunta dall'Agenzia delle Entrate con propri documenti di prassi) potrebbe costituire un importante strumento difensivo nel procedimento tributario.

Omesso versamento delle ritenute certificate

L'omesso versamento delle ritenute certificate, la cui soglia di punibilità riguardo l'ammontare (superiore ad euro 150.000,00 per ciascun periodo di imposta) e la portata della sanzione (reclusione da sei mesi a due anni) non risultano in ogni caso modificate dal decreto in esame, con la pubblicazione del decreto in esame beneficia di una consistente **dilazione dei termini** allo spirare dei quali **si possa considerare realizzata l'ipotesi di reato**⁴.

La punibilità difatti non scatterà più per versamenti non effettuati entro il

termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (mod. 770) ma esclusivamente qualora tali versamenti non siano effettuati nel **più ampio termine del 31 dicembre dell'anno successivo** a quello di **presentazione della dichiarazione annuale**, consentendo altresì di depenalizzare la condotta in caso di estinzione del debito mediante rateazione⁵.

ESEMPIO

Un sostituto di imposta ha certificato, mediante consegna ai percettori delle CU 2024, ritenute non effettivamente versate per il complessivo importo di euro 200.000,00.

Al fine di non vedersi imputare il previsto reato, il sostituto potrà ottemperare al versamento dell'importo certificato entro il più ampio termine del 31 dicembre 2025 (e non più entro il 31 ottobre 2024, scadenza di presentazione del mod. 770/2024).

Omesso versamento IVA

La medesima "indulgenza" adottata dal legislatore per l'omesso versamento delle ritenute certificate è stata altresì riprodotta nel testo dell'art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000 relativo all'omesso versamento di imposta sul valore aggiunto⁶. Anche in questo caso, la condotta risulterà perseguibile in relazione al più ampio termine (31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA), prevedendo altresì che in caso decadenza dall'e-

4 Art. 10-bis, D.Lgs. 74/2000.

5 In caso di decadenza dal beneficio della rateazione la soglia di punibilità è individuata nella misura superiore ad euro 50.000,00 di debito residuo.

6 La soglia di punibilità resta fissata per importi superiori ad euro 250.000,00 annui.

ventuale rateazione richiesta⁷, l'azione penale sia procedibile in relazione ad un debito residuo di importo superiore ad euro 75.000,00.

Cause di non punibilità

Il decreto in esame, seppur non intervenendo sulla portata delle pene previste, introduce elementi di "contenimento" delle fattispecie perseguibili.

Oltre alla già citata **dilatazione dei termini di versamento di IVA e ritenute certificate** in grado di avverare l'ipotesi di reato (nonché alla **nuova disposizione che sottrae all'azione penale** i soggetti che hanno provveduto ad accedere ad un **procedimento di estinzione mediante rateazione**), è sancito che il **sequestro dei beni**, finalizzato alla confisca, **non vada disposto** qualora il **contribuente abbia intrapreso procedure conciliative** o di accertamento con adesione⁸.

I medesimi reati non risultano inoltre più **punibili** qualora il mancato o parziale adempimento sia scaturito da **cause**

non imputabili al contribuente in relazione a fenomeni di crisi per mancanza di liquidità causate da inesigibilità dei crediti vantati verso terzi (ad esempio per accertata insolvenza o crisi da sovraindebitamento dei debitori), al mancato incasso di crediti vantati verso la Pubblica Amministrazione o comunque qualora l'entità del debito residuo e/o lo scostamento tra debito e soglia di punibilità sia valutata (con potere di discrezionalità da parte del Giudice) esigua. Infine, qualora sia invece accertata la perseguibilità della fattispecie contestata, il contribuente avrà la possibilità di vedersi riconosciuto uno **sconto di pena** (nella misura della metà e senza applicazione delle pene accessorie quali l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche, l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione, ecc...) **qualora il debito risulti comunque estinto** (o in fase di estinzione mediante procedure conciliative⁹) **entro la fine del dibattimento di I grado**.

7 Si rammenta tuttavia che i reati di mancato versamento di ritenute certificate e di IVA (oltre le soglie previste) non sono in ogni caso punibili se estinti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche mediante procedure conciliative, di accertamento con adesione o di ravvedimento operoso.

8 Tale disposizione resta valida esclusivamente qualora il contribuente sia in regola con i pagamenti dilazionati disposti mediante le procedure conciliative, di rateazione o di accertamento con adesione.

9 In tale ipotesi il procedimento è sospeso per un anno con interruzione della prescrizione.

La riforma del sistema sanzionatorio tributario: le modifiche in tema di cumulo giuridico, continuazione e ravvedimento operoso

L'articolo offre una disamina del Decreto Legislativo n.87 del 2024. Tra le principali novità inserite al sistema sanzionatorio tributario amministrativo, si segnalano le modifiche in tema di cumulo giuridico e di continuazione delle violazioni, nonché le modifiche in tema di ravvedimento operoso.

 **Luigi Carbonelli**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Le novità introdotte dal D.Lgs. n.87 del 2024, in tema di modifiche al sistema sanzionatorio tributario, comportano, a livello generale, una mitigazione delle sanzioni amministrative, nonché la riforma di alcuni istituti ad esse collegati, in ossequio ai principi indicati all'art. 20, della Legge delega n.111/2023¹.

In particolare, con riguardo all'istituto del "Cumulo giuridico – concorso di violazioni e continuazione"² si ricorda che l'attuale testo normativo *ante* modifiche, disciplina le ipotesi in cui il contribuente con una sola azione viola disposizioni diverse (Concorso formale), ovvero commette più viola-

zioni formali della stessa disposizione (Concorso materiale formale) o, ancora, commette violazioni di diverse disposizioni della legge tributaria che, in progressione tendono a pregiudicare la base imponibile³ (Continuazione e progressione) o, da ultimo, distinte violazioni che tendono a pregiudicare (o meno) la base imponibile, commesse in anni diversi⁴; in questi casi, il legislatore, ai fini dell'applicazione del cumulo giuridico ai casi di concorso materiale formale, aveva indicato esclusivamente violazioni **formali** della medesima disposizione. Pertanto, al fine di poter applicare l'istituto in que-

1 Migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie; assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni.

2 Art. 12, D.Lgs. 472/97, comma 1 e 2.

3 Omessa fatturazione, recepita in dichiarazione dei redditi.

4 Omessa presentazione modelli Intrastat per più annualità.

stione ed il più mite regime sanzionatorio (violazione più grave aumentata da $\frac{1}{4}$ al doppio), occorre una attenta verifica sulla natura della violazione⁵, esclusivamente formale. La riformulazione dell'art. 12, ad opera del Decreto in commento, non contenendo più il riferimento alle violazioni **formali**, elimina la necessità della verifica circa la natura della violazione, prevedendo una generale mitigazione del trattamento sanzionatorio anche per il contribuente che commette plurime violazioni anche sostanziali della medesima disposizione⁶.

Da contraltare al trattamento migliorativo come sopra esplicitato, si segnala, per contro, la novità legata al comma 5 dell'art. 12⁷ che adesso risulta essere servente rispetto ai primi 2 commi, risultando pertanto applicabile soltanto nei casi ivi indicati.

La riforma dell'art. 12 ha investito anche il contenuto del comma 8 (sanzione unica **in caso di progressione**). In particolare è stato introdotto il principio del cumulo giuridico anche in fase di ravvedimento, oltre ai casi già indicati *ante* riforma relativi all'accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale.

Ricordiamo infatti che per il cosiddetto concorso di violazioni commesse fino al 31 agosto 2024, e per le quali il contribuente abbia voluto avvalersi

dell'istituto del ravvedimento operoso, l'Amministrazione Finanziaria ha finora escluso la possibilità di avvalersi del cumulo giuridico, prevedendo che il calcolo delle sanzioni, e del relativo ravvedimento, fosse effettuato singolarmente per ciascuna violazione commessa.

Ciò significa che in caso di ravvedimento il contribuente calcolava separatamente per ogni violazione la sanzione corrispondente e poi applicava le riduzioni previste dal ravvedimento. Per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024 sarà invece possibile, per il contribuente che si trovi nella condizione di un concorso di violazioni in progressione e voglia avvalersi del ravvedimento operoso, effettuare il calcolo delle sanzioni fruendo del cumulo giuridico, ovvero prendendo in considerazione solo la sanzione per la violazione più grave ed operando su di essa l'aumento previsto dal novellato comma 3 dell'art. 12 del D.Lgs. 472/1997, ovvero da $\frac{1}{4}$ al doppio.

Il sistema del cumulo giuridico potrà però essere fatto valere "separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta" e solo nell'ipotesi della progressione: ciò significa che se un comportamento implicherà più violazioni su tributi diversi, per ciascun tipo di imposta andrà effettuato il calcolo del cumulo giuridico⁸.

5 Sul punto la prassi, Cfr. Circ. Ag. Entrate n.52, del 29.07.2007, aveva escluso dal cumulo le reiterate omesse/tardive trasmissioni da parte degli intermediari abilitati ex art. 7-bis, D.Lgs. n.241/97, tesi contrastata da numerosi arresti giurisprudenziali: Cass. n.7661/2017, Cass. n.1892/2021, Cass. n.35124/2021.

6 Esempio: errore ripetuto nella fatturazione (errore sostanziale) seguito da dichiarazione Iva/redditi regolare.

7 Nell'attuale comma 5 dell'art. 12, recante disposizioni sulla mitigazione della sanzione — dalla metà al triplo — per violazione **della stessa indole**, commesse in periodi diversi, non vi era un richiamo espresso ai commi 1 e 2; pertanto la giurisprudenza, Cass. 3885/2024 aveva ammesso il cumulo giuridico anche agli omessi versamenti, considerando la disposizione come fattispecie di continuazione a sé stante.

8 Ad esempio se uno stesso comportamento potrà determinare l'applicazione di più sanzioni in progressione

Da ultimo si segnala che il novellato comma 1 dell'art.12 D.Lgs. 472/1997 rimarca l'esclusione dalla possibilità di avvalersi del cumulo giuridico, in caso di ravvedimento, per le violazioni in materia di obblighi di versamento o di indebite compensazioni.

Per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024 cambiano anche le regole del ravvedimento operoso⁹ e le modalità applicative delle relative sanzioni che, fino all'introduzione della riforma, erano cadenzate attraverso una mera differenza temporale calcolata dall'anno di riferimento della violazione in relazione alla presentazione della conseguente dichiarazione. Si segnala una generale riduzione dell'ammontare edittale della sanzione amministrativa per le regolarizzazioni spontanee in materia di omessi o insufficienti versamenti di imposta che passa dall'attuale 30% al 25%.

Con la riforma in commento ci saranno soltanto 2 macro scaglioni di riferimento: il primo, relativo all'anno di ri-

ferimento della dichiarazione (ovvero entro la presentazione della dichiarazione) in cui è stata commessa la violazione, rispetto al quale le sanzioni continueranno ad essere regolarizzate con la riduzione ad 1/8 del minimo; il secondo, per le regolarizzazioni intervenute nei periodi successivi alla presentazione della dichiarazione cui la violazione si riferisce che potrà essere regolarizzata con riduzione a 1/7 del minimo.

Al di fuori dei casi come sopra riportati, la sanzione non sarà più calcolata in funzione del decorso del tempo ma in relazione al ricevimento dello schema di atto¹⁰ previsto per il nuovo contraddittorio preventivo e sarà caratterizzata quale forma di adesione allo schema di atto.

Restano invariate le misure di riduzione entro 90 giorni dalla violazione.

Per completezza si propone lo schema seguente, prendendo a riferimento la formulazione del nuovo comma 1 dell'art.13 del D.Lgs. 472/1997:

ART.13 COMMA 1	TERMINE	RIDUZIONE	APPLICABILITÀ
Lettera a)	Entro 30 giorni dalla violazione	1/10 del minimo	Mancato versamento
Lettera a-bis)	Entro 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione	1/9 del minimo	Errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo
Lettera b)	Entro un anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/8 del minimo	Errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo
Lettera b-bis)	Oltre un anno dalla violazione o oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/7 del minimo	Errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo

inerenti all'applicazione dell'Irpef e più sanzioni inerenti all'applicazione della normativa Iva, per ciascun tributo (Irpef ed Iva nell'esempio) andranno calcolate disgiuntamente le sanzioni e conseguentemente il cumulo giuridico andrà applicato a ciascun tributo.

9 Art. 13, comma 1.

10 Art. 6-bis, comma 3, legge n.212/2000.

ART.13 COMMA 1	TERMINE	RIDUZIONE	APPLICABILITÀ
Lettera b-ter)	Oltre la notifica dello schema dell'atto di cui all'art.6-bis, comma 3 del D.Lgs.212/2000 e senza domanda di adesione	1/6 del minimo	Errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo
Lettera b-quater)	Oltre la notifica del PVC, senza domanda di adesione e prima della notifica dello schema dell'atto di cui all'art.6-bis, comma 3 del D.Lgs.212/2000	1/5 del minimo	Errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo (no omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri)
Lettera b-quinqies)	Oltre la notifica dello schema dell'atto di cui all'art.6-bis, comma 3 del D.Lgs.212/2000 derivante da PVC senza istanza di accertamento	1/4 del minimo	Errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo (no omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri)
Lettera c)	Entro 90 giorni dal termine di presentazione	1/10 del minimo	Tardiva presentazione dichiarazione

FORMAZIONE 5.0

ACCELERA LA TRANSIZIONE 5.0
DELLA TUA AZIENDA VERSO IL FUTURO



Grazie alla **Formazione 5.0**, il tuo personale sarà in grado di sfruttare al massimo le tecnologie emergenti, migliorando l'efficienza, l'innovazione e la produttività aziendale.

Investire nella Formazione 5.0 offre importanti **agevolazioni fiscali** che consentono alle aziende di recuperare una parte significativa dei costi (art.4 DM "Transizione 5.0"), in particolare se finalizzati all'acquisizione o consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la **transizione digitale ed energetica**.

[scopri il catalogo corsi >>>](#)

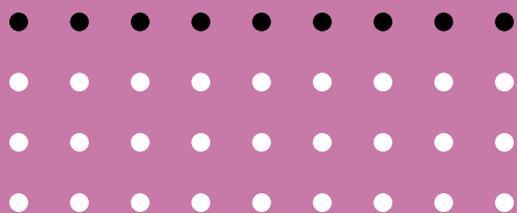
CREDITO DI IMPOSTA: le consizioni per ottenerlo

- Le spese per la formazione devono rientrare nel **limite del 10%** degli investimenti in beni strumentali materiali e immateriali
- Il totale del credito di imposta non può superare i **300 mila euro**
- Sono **incluse le spese** per formatori, costi di esercizio, servizi di consulenza e i costi del personale dipendente partecipante alla formazione



PROFESSIONAL- MENTE

PROFESSIONALITÀ, COMUNICAZIONE & BUSINESS
PER IL LIBERO PROFESSIONISTA 5.0



Leadership in azienda. Dirigente, coach, mentore: ecco il nuovo leader

Quanto la nostra leadership, la nostra capacità di influenzare, guidare ed ispirare, può farci emergere come azienda e come professionisti? Qual è il nostro stile? E quale lo stile di leadership migliore?

 **Simona Letizia Ilardo**

CONSULENTE DEL LAVORO, LIFE & BUSINESS COACH

Ci siamo lasciati in luglio con un approfondimento dedicato alla leadership personale; una domanda senza apparente risposta nel titolo dell'articolo; l'osservazione di quanto e come questo insieme di "strumenti" — detto leadership — sia la chiave per aprire le porte di un nuovo modo di pensare, comunicare, agire, relazionarsi.

L' "Abracadabra" di noi, persone — prima che professionisti — della Nuova Era.

Se ritenete che essere pionieri ed innovatori — come piace alla sottoscritta — non sia per voi un motivo sufficientemente valido per mettervi all'opera o, quantomeno, per terminare la lettura dell'articolo, vi offro un altro spunto economicamente motivante.

Negli ultimi anni — in rapida crescita — si sta imponendo sul mercato del lavoro — quello che viene definito "Skills-First Approach", un metodo di selezione delle persone sulla base non già dei titoli conseguiti scolasticamente — le cosiddette hard skills — ma prioritariamente sulla base delle competenze "soft" e trasversali. Un metodo di selezione incentrato sulle competenze effettive e rilevanti per la prestazione lavorativa.

Focus sulle competenze trasferibili e capacità comprovate; nuovo indirizzo, nuovo cambiamento.

La leadership è una di queste: non viene insegnata all'università, ma è frutto di un insieme di competenze, interconnesse tra loro, che sono in grado di far dialogare, chi la possiede, con tutti gli "interessati all'attività dell'azienda", i famosi "**stakeholders**", tra cui figurano sia i vostri, eventuali, possibili, clienti, sia i vostri eventuali, possibili, collaboratori.

E questo, per me, è fattore economicamente motivante.

I furbi, tra noi, sin da luglio, saranno andati a rileggere tutte le newsletter precedenti per ritrovare esercizi e suggerimenti relativi alle competenze della **comunicazione**, del **mindset**, del **successo**, degli **obiettivi**, dell'**efficacia personale** e ne avranno creato un vademecum.

I furbissimi, tra noi, lo staranno anche utilizzando e avranno già posto in essere nuovi schemi relazionali all'interno dei propri studi professionali, con i propri clienti, nei loro rapporti personali.

Gli innovatori, tra noi, avranno approfittato delle vacanze con famiglia, amici e vicini di ombrellone per tessere nuovi tipi di relazione.

Non lo avete ancora fatto?

Sì perché tutte le competenze di cui ho trattato sinora, oltre ad essere connesse tra loro, sono competenze proprie di un leader.

Se ci affidassimo, a questo punto, al nostro amico Mr. Google, in tema di leadership potremmo sentirci come chi cerca il proprio ago (stile di leadership) in un pagliaio (azioni della leadership).

Smarriti tra il leader ispiratore ed il motivatore; il collaboratore e il dirigente; incerti se fraternizzare o comandare; friendship, leadership, partnership... tutto, il contrario di tutto e la voglia di chiudere l'ufficio e scappare al mare. Ho indovinato?!

Alt! Sai già che di dirimere le controversie con Mr. Google mi occupo io.

Siediti comodo, leggi, ascolta.

Creiamo insieme il tuo stile di leadership verso gli altri e lo facciamo fissando alcuni punti, come boe nel mare, entro cui iniziamo a muovere i primi, consapevoli, passi di leadership.

Consapevoli sì, come tutto ciò che viene fatto sapendo ciò che si vuole fare e come farlo.

È utile ricordarlo: maggiore, e più profonda, sarà la conoscenza che hai di te stesso, migliore sarà la tua capacità di guidare ed ispirare gli altri, oltre che la tua abilità nell'essere flessibile.

Cosa c'entra la flessibilità? Seguimi, ci arriviamo.

Punto primo, imprescindibile: un leader esercita pienamente l'onore e l'onere della **responsabilità** intesa come **abilità a rispondere** (dal latino *respònsus*, participio passato del verbo *respòndere*, rispondere, impegnarsi a rispondere, a qualcuno o a se stessi, delle proprie azioni e delle conseguenze che ne derivano).

Non c'è colpa, c'è responsabilità. Tuo l'onore di guidare e di ispirare, tuo l'onere di essere responsabile di scelte, modalità e risultati. Questo è lo start da cui partire, a cui arrivare.

Nel precedente articolo ti ho detto che condurre gli altri è più semplice che condurre noi stessi.

Confermo e aggiungo: è più facile essere guidati che guidare. Ma vuoi mettere la possibilità di creare in base alla tua visione?!... Forza, al lavoro!

Sono sei gli "stili della leadership", che qui ti elenco: dal più classico (conosciuto) al più moderno (innovatore):

- **Direttivo: richiede obbedienza;**
- **Autorevole: spinge per portare a termine i progetti;**

- **Partecipativo:** costruisce dedizione tramite la collaborazione;
- **Affiliativo:** crea armonia nei rapporti di lavoro;
- **Coaching:** fa crescere i dipendenti nel lungo periodo;
- **Visionario:** fornisce visione e direzione di lungo periodo.

Vi illustro le note comportamentali di questi stili di leadership e vi invito – carta e penna alla mano, a valutare, man mano, quali sono le vostre caratteristiche di leadership.

Appunto importante: ricordate “**le persone non sono i loro comportamenti**” — Newsletter n. 4 N.D.R. — qui parliamo di comportamenti e, volutamente abbassiamo il volume della vocina interiore del “critico e del giudice” — evento di formazione in presenza N.D.R.

Non esiste giusto o sbagliato, solamente più utile e meno utile, in base ai nostri obiettivi, in questo caso, aziendali.

Lo stile direttivo è caratteristica di chi offre direttive chiare ed ascolta poco; ha una scarsa sollecitazione di contributi da parte dei collaboratori e si aspetta un’obbedienza immediata; utilizza prevalentemente feedback negativi e personali. È efficace soprattutto quando i compiti del team sono relativamente semplici ed in situazioni di emergenza e crisi; quando i collaboratori hanno bisogno di indicazioni precise ed il capo possiede informazioni che essi non hanno. Quanto più il compito è complesso tanto più questo stile si rivela inefficace e provoca scontento all’interno del gruppo collaboratori/dipendenti e lo è, inoltre, nel lungo periodo per la mancanza di valorizzazione dei collaboratori.

Lo stile autorevole è caratteristica di chi definisce, per l’organizzazione, direttive precise e chiare, con tatto, ma senza lasciare dubbi su chi sia a prendere le decisioni.

Richiede il punto di vista dei collaboratori sul modo di raggiungere gli obiettivi ed ascolta l’idea degli altri.

Convince spiegando le ragioni delle sue direttive ed evidenziando i benefici di lungo periodo; utilizza, in eguale misura sia il feedback positivo che quello negativo. È efficace nei periodi di cambiamento, quando c’è bisogno di una nuova visione ed orientamenti chiari. Se il capo è percepito come “esperto” ed anche nei contesti in cui i collaboratori neo-inseriti che hanno bisogno di essere guidati, orientati.

Si rivela uno stile inefficace quando il capo è percepito come poco credibile e se il collaboratore ha molta esperienza e talento.

Lo stile partecipativo si caratterizza dal comportamento di chi ha fiducia nelle capacità di autogestione dei collaboratori. Sollecita i collaboratori a partecipare alle decisioni che influenzano direttamente il loro lavoro; decide sulla base del consenso; ricompensa le prestazioni adeguate e raramente offre feedback negativi.

È efficace con i collaboratori competenti ed anche se il capo non ha ben chiaro

quale sia la miglior decisione da prendere ed ha collaboratori competenti che possono aiutarlo.

Non è efficace in situazioni di crisi e, in genere, con collaboratori che hanno bisogno di una stretta supervisione.

Lo stile affiliativo è caratterizzato da un comportamento volto a promuovere relazioni amichevoli tra i collaboratori; non dà molta enfasi alle proprie direttive, obiettivi e standard.

Chi lo esercita è attento alle persone ed al loro benessere, dà sicurezza del posto di lavoro; è favorevole ai premi; favorisce i rapporti di lavoro flessibili.

Evita i richiami e le discussioni sulle prestazioni ed è per questo che viene, talvolta, accusato di favoritismi e di eccessiva tolleranza.

Quando è efficace? Se alternato ad altre stili; per fornire supporto personale e counseling; per integrare persone o gruppi in conflitto.

Non è efficace se la prestazione del collaboratore è inadeguata e sono necessari feedback correttivi per migliorare il comportamento, così come in situazioni complesse e critiche che necessitano di controllo e direttive chiare.

Lo stile coaching si evidenzia quando il comportamento del leader è volto ad aiutare i collaboratori ad identificare i propri punti di forza e quelli di miglioramento. Fornisce suggerimenti ed istruzioni usando, spesso ed in modo corretto, il feedback.

È l'orientamento di chi può anche rinunciare ad ottenere alte prestazioni nell'immediato a favore di obiettivi di crescita professionale — a lungo termine — dei propri collaboratori.

È efficace se i collaboratori percepiscono la discrepanza, tra il loro livello di prestazione attuale e quello che vorrebbero raggiungere; così come lo è con collaboratori orientati all'iniziativa, all'innovazione e allo sviluppo personale.

Quando non è efficace? Se il capo ha carenze di competenza ed in periodi di crisi.

Lo stile visionario si individua in quei leader che tengono un comportamento di "guida" attraverso il proprio esempio. Il visionario è un lupo solitario, fornisce poco supporto e scarse indicazioni; ha standard molto elevati; non delega se non è più che sicuro che il compito verrà eseguito secondo i suoi standard.

In genere ritiene di poter fare meglio dei propri collaboratori e può accumulare molto stress proprio perché tende ad accollarsi molto del lavoro dei propri collaboratori.

È efficace con collaboratori molto motivati e competenti che hanno bisogno di poco coordinamento e direzione.

Si rivela poco efficace nei momenti di crescita dell'organizzazione se i collaboratori hanno bisogno di essere diretti, sviluppati e coordinati.

E adesso a te la mano: le mie ultime domande per guidarti verso la creazione della tua leadership.

Hai individuato il tuo stile di leadership attuale?

Hai individuato lo stile di leadership che — da oggi — potrebbe meglio fornire una crescita ed uno sviluppo al tuo team ed al contempo al tuo business?

Qual è lo stile migliore e più efficace?... Bravissimi, risposta esatta!

Ricordate che vi avevo parlato di flessibilità?!

“Non è la specie più forte che sopravvive, né la più intelligente. Ma quella che meglio si adatta al cambiamento”, pare lo abbia detto Charles Darwin.

Per quanto mi riguarda lo stile migliore è quello che — di volta in volta — riesce a porre in luce l'azienda, le risorse umane, le persone del team, il manager e, magari, porta un buon risultato anche fuori dall'azienda.

“Win, win” vinco io, vinci tu!

Buona leadership e buon ascolto.

<https://www.youtube.com/watch?v=ziOZCSBy4YE>

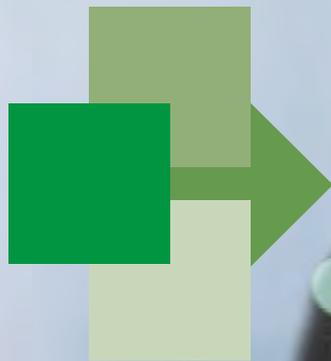
P.S.:

Per la scelta della canzone da inserire in questo articolo, sulle mie pagine social, ho dato vita ad un contest.

Ringrazio tutti coloro che hanno partecipato, alcuni sono tra voi e sono colleghi Consulenti del Lavoro.

È stato bellissimo sentire cosa per voi è “leadership” attraverso le vostre canzoni, la vostra musica. Grazie!

**Fon
AR
Com**



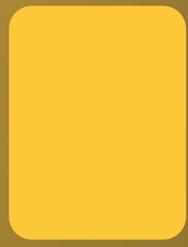
SEMPLICE | DIGITALE | FLESSIBILE

DIAMO FORMA ALLE COMPETENZE

FONDO PARITETICO INTERPROFESSIONALE
NAZIONALE PER LA FORMAZIONE CONTINUA



fonarcom.it



RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE



n. 08/09 - AGOSTO/SETTEMBRE 2024

NEWSLETTER
PERIODICA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Obbligatorio indicare la collocazione dei turni nel contratto *part-time*

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro - Ordinanza N. 11333 del 29 Aprile 2024

La Corte di Cassazione, **ordinanza n° 11333 del 29 aprile 2024**, ha affermato che **la mancata indicazione della collocazione dei turni** all'interno del contratto di lavoro a **tempo parziale è contraria alla ratio protettiva del *part-time***, che richiede una immediata indicazione dell'articolazione oraria dell'attività, al fine di consentire al dipendente una migliore organizzazione del tempo di lavoro e del tempo libero. La pronuncia in argomento ha riguardato il ricorso giudiziale sollevato dalla dipendente — adibita al lavoro a turni con orario *part-time* verticale — al fine di ottenere il risarcimento del danno per la mancata indicazione, all'interno del suo contratto, della stabile collocazione della prestazione.

La Corte d'Appello accoglieva la predetta domanda, riconoscendo alla ricorrente, a titolo risarcitorio, una somma pari al 5% della retribuzione percepita nei periodi lavorati.

La Cassazione, nel confermare la pronuncia di merito, ha rilevato, preliminarmente, che la possibilità di prevedere lo svolgimento dell'orario *part-time* in turni (anche mediante rinvio a turni programmati di lavoro articolati su fasce orarie prestabilite) non comporta la deroga all'esigenza della puntuale indicazione dei turni nel contratto di lavoro. Diversamente ragionando, per la sentenza, si finirebbe con l'avallare l'assunto per cui sarebbe sufficiente articolare il lavoro in turni per superare l'esigenza di indicazione puntuale dell'orario di lavoro nel contratto *part-time*. Secondo i Giudici di legittimità, ciò andrebbe in aperto contrasto con la normativa sul lavoro a tempo parziale, che si pone l'obiettivo di contemperare le esigenze del datore di utilizzazione della prestazione in forma ridotta, da una parte, e del lavoratore di poter consapevolmente organizzare il suo tempo, in modo da poter gestire le sue ulteriori (eventuali) attività di lavoro e la sua vita privata, dall'altra. Su tali presupposti, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso proposto dalla società e confermato la debenza del risarcimento richiesto dalla dipendente.

Retribuito il tempo necessario per raggiungere il tornello all'ingresso dell'azienda

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro - Ordinanza N. 14848 del 28 Maggio 2024

La Corte di Cassazione, **ordinanza n° 14848 del 28 maggio 2024**, ha affermato che **rientra nell'orario di lavoro** l'arco temporale trascorso dal lavoratore, all'interno dell'azienda, nell'**espletamento di attività prodromiche ed accessorie allo svolgimento delle mansioni affidategli**.

Oggetto della controversia sono stati i 5 minuti spesi dai lavoratori, in entrata, per recarsi dal luogo deputato alla timbratura del cartellino al tornello posto all'ingresso dell'azienda e, in uscita, per effettuare il percorso inverso. I dipendenti ne chiedevano il riconoscimento quale tempo effettivo di lavoro. La Corte d'Appello accoglieva la predetta domanda, riconoscendo ai ricorrenti il diritto a ricevere la retribuzione relativa a detto lasso temporale giornaliero.

La Cassazione, nel confermare la pronuncia di merito, ha rilevato, preliminarmente, che **deve essere retribuito il tempo impiegato dal dipendente per porre in essere le operazioni anteriori o posteriori alla conclusione della prestazione di lavoro che siano necessarie e obbligatorie**.

Nello specifico, per la sentenza, rientra nell'attività lavorativa vera e propria il tempo impiegato per raggiungere il luogo di lavoro, allorché lo spostamento sia funzionale rispetto alla prestazione.

Secondo i Giudici di legittimità, ne consegue che, tale lasso temporale, sia retribuito allorquando le attività prodromiche alla prestazione integrino operazioni **eterodiretta**.

Circostanza, quest'ultima, pacificamente presente nel caso di specie, posto che è la datrice di lavoro che ha deciso come strutturare la propria sede.

Su tali presupposti, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso proposto dalla società e confermato la debenza della somma riconosciuta ai dipendenti.

Per la tempestività della revoca del licenziamento va considerata la data di invio da parte del datore

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro - Ordinanza N. 16630 del 14 Giugno 2024

La Corte di Cassazione, **ordinanza n° 16630 del 14 giugno 2024**, ha affermato che **il datore può liberamente revocare il licenziamento** inviando la relativa comunicazione al lavoratore entro 15 giorni dall'impugnativa del recesso, senza che assuma alcuna rilevanza la data di ricezione della revoca da parte del dipendente.

La pronuncia in esame ha riguardato l'impugnazione giudiziale di due licenziamenti irrogati alla lavoratrice: il primo per giustificato motivo oggettivo, poi revocato, ed il secondo per giusta causa per non essersi presentata in servizio a seguito della revoca del primo recesso.

La Corte d'Appello rigettava la predetta domanda, ritenendo valida la revoca del primo licenziamento, stante l'invio della relativa comunicazione entro 15 giorni dall'impugnativa della dipendente.

La Cassazione, nel confermare la pronuncia di merito, ha rilevato, preliminarmente, che, a decorrere dall'entrata in vigore della L. 92/2012, l'istituto della **revoca del licenziamento** è un **diritto potestativo** del datore cui soggiace il lavoratore.

Secondo i Giudici di legittimità, è una sorta di autotutela esercitabile dal datore di lavoro che determina il ripristino del rapporto senza soluzione di continuità, non essendo necessario il concorso di una analoga manifestazione di volontà da parte del dipendente in tal senso e senza che ciò sia fonte di risarcimento del danno.

Per la sentenza, unica condizione necessaria è che detta **revoca sia inviata**, ma **non anche ricevuta** dal destinatario, **nei quindici giorni dalla comunicazione dell'impugnazione** del licenziamento.

Ritenendo soddisfatta la predetta condizione nel caso di specie, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso proposto dalla dipendente e confermato la legittimità dell'impugnata sanzione espulsiva.

La cessione di prodotti, effettuata tra imprese collegate a prezzi notevolmente superiori a quelli di mercato, non è identificabile come “fatturazione per operazioni inesistenti”

Corte di Cassazione – Sez. Tributaria - Sentenza N. 26520 del 5 Luglio 2024

La Corte di Cassazione, **sentenza n° 26520 del 5 luglio 2024**, ha esaminato una condotta fiscale contestata dall'Amministrazione Finanziaria ad una società agricola, per valutarne l'eventuale fattispecie penalmente rilevante.

Nello specifico la questione posta alla Suprema Corte era attinente ad una casistica eventualmente annoverabile nella definizione di cui all'art. 1, comma 1, lett. a del D.Lgs. 74/2000 e pertanto perseguibile per emissione di fatture per operazioni inesistenti.

L'operatività accertata dall'Amministrazione finanziaria riguardava una fatturazione di prodotti agricoli ceduti per importi notevolmente superiori a quelli di mercato con il palese intento di procurare al cessionario (in concorso di colpa con il cedente) elementi passivi fittizi al fine di evadere imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Riformando quanto sentenziato dalla Corte di Appello, la Suprema Corte ha riconosciuto la legittimità dell'operazione commerciale, argomentando che, **sebbene i prezzi praticati fossero superiori a quelli di mercato**, tali operazioni **risultavano effettivamente realizzate**, documentate, regolate e correttamente registrate nelle contabilità delle due società.

L'operazione in questione pertanto poteva essere valutata esclusivamente sotto il punto di vista dell'eventuale tentativo di elusione fiscale o di abuso del diritto, ma **risultava penalmente irrilevante**.

Anche in considerazione che l'operazione sia avvenuta tra soggetti collegati facenti capo ai medesimi amministratori, presumendo pertanto che la stessa fosse finalizzata ad ottenere una pianificazione ed ottimizzazione fiscale (mediante un irregolare utilizzo di “*transfer pricing interno*”) non può determinare l'applicazione di sanzioni di carattere penale.

Distrazione di fondi verso altre società, quando è configurabile anche il reato di autoriciclaggio

Corte di Cassazione - Sez. Penale – Sentenza N. 31608 del 1° Agosto 2024

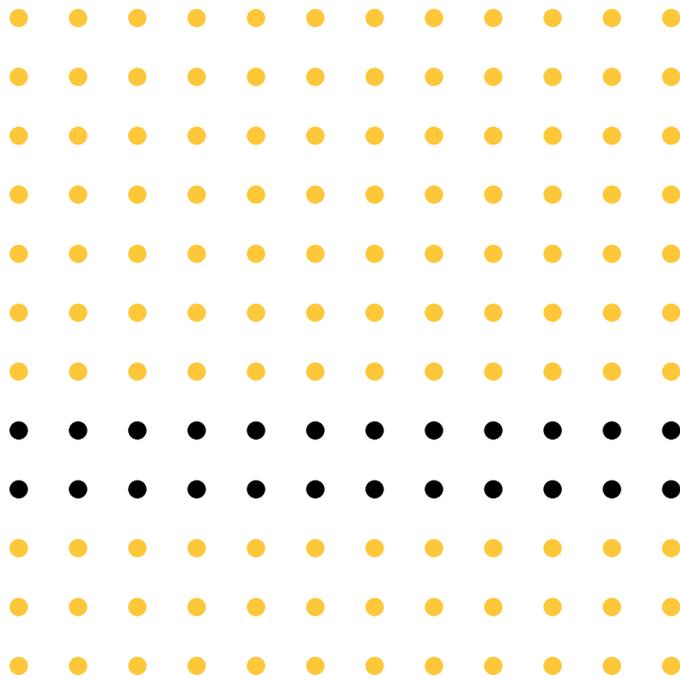
La Corte di Cassazione, Sez. VI Penale, **sentenza n° 31608 del 1° agosto 2024**, nell'esaminare una vicenda collegata ad una fattispecie di bancarotta fraudolenta, provvede a delineare e riepilogare i principi cardine che caratterizzano le ipotesi del reato di autoriciclaggio.

La vicenda processuale trae origine da una richiesta di sequestro preventivo avanzata dal Procuratore della Repubblica nei confronti di un soggetto che aveva trasferito liquidità dai conti di una società in bancarotta a beneficio di altre due società amministrate dal medesimo soggetto.

Tale richiesta era stata respinta in prima istanza dal Gip e successivamente dal Tribunale del riesame.

Il Giudice di legittimità ha argomentato che **ai fini della configurabilità del reato di autoriciclaggio** (di cui all'art. 648-ter.1 c.p.) è necessario che **i beni di provenienza illecita siano reimmessi nei canali finanziari**, ostacolandone la tracciabilità ed inquinando l'economia legale con l'utilizzo di profitti realizzati illecitamente.

La Corte precisa tuttavia che, perché sia integrato il reato di autoriciclaggio, non è sufficiente il semplice trasferimento di denaro derivante dal reato presupposto, ma **è necessaria** una ulteriore e successiva **condotta** che **renda difficoltosa l'identificazione della provenienza delittuosa dei beni**. Non è pertanto di per sé il cambio di titolarità (passaggio dei beni da un soggetto privato ad un altro) a determinare l'ipotesi di reato di riciclaggio ma l'impiego del profitto da parte delle società cessionarie (come poi effettivamente accertato).



NEWSLETTER

A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

CDLNA
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI
LAVORO PREVIDENZA FISCO

Ordine dei Consulenti del Lavoro
di Napoli

