

CDLNA

LAVORO

PREVIDENZA

FISCO

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

MARZO 2025

n.

3



- Consulenti del Lavoro: impegno a favore dello sviluppo economico e occupazionale del territorio in sinergia con le altre istituzioni
- Decontribuzione PMI e regime "de minimis"
- Distacco del personale: disciplina e profili di liceità, imponibilità ai fini IVA

Mensile - Registrazione Tribunale di Napoli n. 36 del 17 dicembre 2024

Editore

Consiglio Provinciale dell'Ordine
dei Consulenti del Lavoro di Napoli



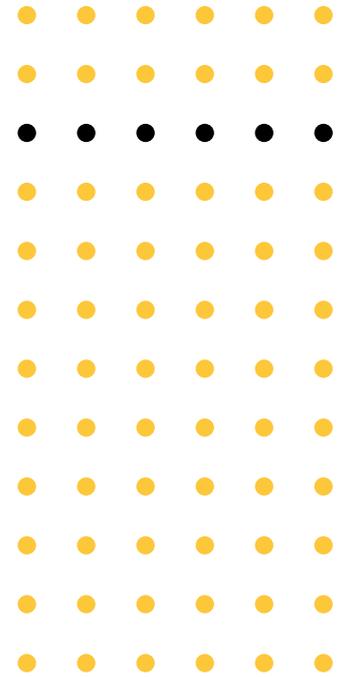
Via A. De Gasperi 55
80133 Napoli (NA)

Codice Fiscale 80017920630

Tel. 0815518566

E-mail cpo.napoli@consulentidellavoro.it

Pec ordine.napoli@consulentidellavoropec.it



Direttore 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



Progetto e realizzazione grafica

TeleConsul Editore SpA

SOMMARIO

SCENARIO

- 6 Consulenti del Lavoro: impegno a favore dello sviluppo economico e occupazionale del territorio in sinergia con le altre istituzioni
- Francesco Duraccio

NOVITÀ DEL PERIODO

- 11 I.N.P.S.
- 13 I.N.A.I.L.

LAVORO E PREVIDENZA

- 16 La natura mista dell'indennità per ferie e permessi non goduti e la responsabilità solidale negli appalti pubblici e privati
- Francesco Capaccio
- 19 La Decontribuzione PMI e l'impatto con la normativa comunitaria, con particolare riferimento al regime "de minimis" 2831/2023
- Francesco Capaccio
- 25 Il regime "de minimis"
- Monica Schiano
- 32 Il distacco "illecito" all'interno del contratto di rete
- Pasquale Assisi

- 35 I nuovi ricorsi in materia di applicazione delle tariffe dei premi assicurativi: circolare Inail 4/2025
- Carla Napoletano

- 38 Sanzioni disciplinari e termine per le giustificazioni
- Pierluigi Lanzarotti

- 41 Il distacco del lavoratore: presupposti di liceità e regime sanzionatorio
- Giuseppe Gentile

- 45 Revisione del regime sanzionatorio per omissione ed evasione contributiva
- Anna Pane

- 50 Mare in tempesta per i marittimi ammalati
- Giuseppe Coccia

FISCO E TRIBUTI

- 56 L'imponibilità ai fini Iva nei distacchi del personale: la travagliata conclusione del legislatore dopo le novità introdotte dall'art. 16-ter, D.L. n. 131 del 2024
- Pietro Di Nono
- 60 770 semplificato: luci ed ombre sulla nuova alternativa al modello dichiarativo annuale sulle ritenute e trattenute operate
- Ettore Franzoni

SOMMARIO

I FISCO E TRIBUTI

63 Adempimenti antiriciclaggio e valenza normativa delle regole tecniche del CNO

Massimiliano De Bonis

67 Dichiarazione IVA 2025 – Analisi novità fiscali

Luigi Carbonelli

70 Trattamento fiscale delle *wallbox*: Agenzia delle Entrate risposta Interpello n. 421 del 25 agosto 2023

Ivo Amodio

I RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

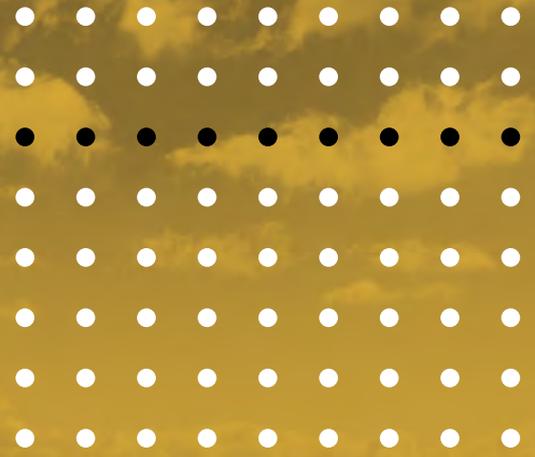
77 *Repêchage*: non è obbligatoria la ricollocazione in mansioni inferiori non compatibili con il profilo del dipendente

78 Le direttive emanate dai dipendenti della committente sono sufficienti a dichiarare non genuino l'appalto

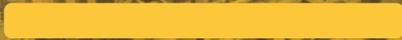
79 Sul danno da demansionamento incide anche il mancato aggiornamento del dipendente

80 Il diritto di detrazione dell'IVA, e il conseguente diritto al rimborso dell'eccedenza, non può essere subordinato al raggiungimento di un importo minimo di ricavi

81 L'accertamento dell'abuso di personalità giuridica va verificato sulla base dell'eventuale utilizzo distorto rispetto agli schemi negoziali classici, finalizzato esclusivamente all'ottenimento di un vantaggio fiscale



SCENARIO



n. 3 - MARZO 2025

CDLNA
LAVORO PREVIDENZA FISCO
RIVISTA GIURIDICA A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Consulenti del Lavoro: impegno a favore dello sviluppo economico e occupazionale del territorio in sinergia con le altre istituzioni

L'esito della seconda edizione del "Premio Edmondo Duraccio – una vita per la Categoria" ha restituito un'immagine concreta e significativa del ruolo dei Consulenti del Lavoro, ben oltre il mero riconoscimento formale. Il vero valore della categoria risiede nella sua unità e compattezza, con il Consiglio Provinciale dell'Ordine affiancato dall'ANCL e dall'AGCDL, ciascuno operante secondo le proprie competenze, a testimonianza di un impegno collettivo a favore dello sviluppo economico e occupazionale del territorio ed in sinergia con le altre istituzioni.

Francesco Duraccio

PRESIDENTE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Lo scorso 24 febbraio, nella suggestiva cornice del Teatro Mercadante, si è tenuta la seconda edizione del "Premio Edmondo Duraccio – una vita per la Categoria". L'evento ha offerto un'importante occasione di riflessione sul ruolo e sul **posizionamento dei Consulenti del Lavoro all'interno del contesto socio-economico della Campania**. Nonostante la categoria conti solo 1.650 iscritti, essa si conferma un interlocutore chiave per le organizzazioni sindacali, le associazioni datoriali e le istituzioni territoriali, contribuendo in modo significativo al dibattito su tematiche di grande rilievo e colmando il vuoto informativo lasciato da enti pre-

posti che spesso non elaborano dati utili al confronto.

Una parte dell'evento è stata dedicata alla presentazione di un rapporto realizzato dalla Fondazione Studi, volto ad analizzare lo stato di **salute dell'economia e dell'occupazione in Campania**. Questo studio, caratterizzato da rigore metodologico e obiettività, ha offerto diversi spunti di riflessione ai partecipanti e ha suscitato grande interesse anche tra i media. La rassegna stampa successiva ha evidenziato interpretazioni divergenti: **alcuni hanno letto nei dati un quadro allarmante, altri un equilibrio tra criticità e potenzialità di crescita**.

Un altro tema rilevante emerso durante l'evento è stato il **rafforzamento delle relazioni istituzionali da parte dei Consulenti del Lavoro**. Di particolare rilievo la presenza del **Prefetto di Napoli, Michele Di Bari**, che ha tenuto un intervento di alto profilo sui temi dell'etica e della legalità. Il suo invito a una maggiore sinergia tra enti e istituzioni per valorizzare il territorio è stato accolto dai partecipanti alla seconda tavola rotonda ovvero i massimi rappresentanti di **INPS, INAIL, Ispettorato del Lavoro, Agenzia delle Entrate e Regione Campania**, rappresentata dall'**Assessore Lucia Fortini**, che nel corso del confronto hanno fatto il punto sulle collaborazioni in essere e sulle iniziative future.

Un evento di grande rilievo, dunque, che ha restituito un'**immagine concreta e significativa del ruolo dei Consulenti del Lavoro**, ben oltre il mero riconoscimento formale. **Il vero valore della categoria risiede nella sua unità e compattezza**, con il Consiglio Provinciale dell'Ordine affiancato dall'ANCL e dall'AGCDL, ciascuno operante secondo le proprie competenze, a testimonianza di un impegno collettivo a favore dello sviluppo economico e occupazionale del territorio ed in sinergia con le altre istituzioni.

Tornando ai contenuti della ricerca, sul fronte economico, i dati confermano una crescita strutturale dell'occupazione in Campania. Al terzo trimestre 2024, il numero degli occupati ha raggiunto quota 1.715 milioni, con un **tasso di occupazione del 45,1%**. La crescita dell'occupazione regionale (+2,2%) ha superato la media italiana (+1,8%), pur rimanendo leggermente inferiore a

quella del Mezzogiorno (+2,4%). Positivi anche i dati sull'occupazione giovanile e sulla **riduzione dei NEET** (giovani che non studiano né lavorano), passati dal 38% nel 2019 al 31% nel 2023 nella fascia 15-34 anni.

Tuttavia, il dato più significativo riguarda l'**occupazione femminile**, che ha registrato un incremento del 5,2%, superando la media italiana (+2,3%) e quella del Mezzogiorno (+3,9%). Le lavoratrici occupate sono salite a 609 mila unità. Nonostante questo progresso, il divario di genere nel mercato del lavoro resta un problema strutturale: la Campania presenta ancora il tasso di occupazione femminile più basso d'Italia (31,4%), inferiore di 5,5 punti rispetto alla media del Mezzogiorno (36,9%) e di 22,2 punti rispetto alla media nazionale (53,6%). Questo tema sarà oggetto di approfondimenti nelle prossime edizioni della rivista, anche alla luce delle iniziative dedicate alla condizione occupazionale della donna in corso di realizzazione in questo mese di marzo.

Un altro elemento di rilievo è la crescita dell'occupazione tra le **fasce più mature della popolazione**. Tra il 2019 e il 2023, gli occupati tra i 50 e i 64 anni sono aumentati del 10,4%, mentre gli over 64 hanno registrato un incremento del 20,2%. Anche la fascia 25-34 anni ha segnato una crescita (+4,2%), mentre si è registrata una lieve flessione tra i giovanissimi (15-24 anni, -2,3%). Questo dato è da interpretare positivamente, in quanto dimostra una maggiore inclusione della forza lavoro più anziana, riducendo il rischio di emarginazione sociale ed economica.

Tuttavia, desta preoccupazione il divario nella qualità contrattuale tra giovani e lavoratori adulti. Se da un lato i contratti a tempo indeterminato sono in crescita per i lavoratori senior, dall'altro lato **le nuove assunzioni giovanili sono caratterizzate da un aumento dei contratti a termine.**

Per quanto riguarda lo sviluppo economico, la Campania continua a registrare una crescita positiva, seppur con qualche segnale di rallentamento rispetto al 2023. Il settore edile (+12,4%), il commercio e il turismo (+6%) restano i principali motori di sviluppo, mentre il comparto manifatturiero ha registrato una contrazione significativa dell'occupazione (-8,9%). Anche l'export regionale ha mostrato segnali di espansione, con un incremento del 2,7% nei primi nove mesi del 2024 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente, in controtenden-

za rispetto al calo registrato a livello nazionale (-0,7%) e nel Mezzogiorno (-1,6%).

Nonostante questi segnali positivi, permangono alcune criticità. Il **tasso di disoccupazione è sceso al 14,2% nel terzo trimestre 2024**, ma il settore industriale mostra segnali di difficoltà. L'incremento delle ore di cassa integrazione autorizzate (+17,1% rispetto al 2023, per un totale di 32 milioni di ore) e l'aumento delle domande di NASpi (231.153 tra gennaio e novembre 2024, rispetto alle 228.117 dell'intero 2023) indicano che il mercato del lavoro campano, pur in espansione, presenta ancora elementi di fragilità.

L'economia della regione si conferma dinamica, ma il quadro complessivo evidenzia la necessità di strategie mirate per consolidare la crescita e ridurre le disuguaglianze territoriali e generazionali.

CDLNA

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

27 MARZO 2025

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

DECONTRIBUZIONE PMI E REGIME "DE MINIMIS"

REGIME SANZIONATORIO INPS

DICHIARAZIONE IVA 2025

MOD. 770 SEMPLIFICATO

ADEMPIMENTI IN MATERIA DI ANTIRICICLAGGIO

DISTACCO DEL PERSONALE: DISCIPLINA E PROFILI
DI LICEITÀ E IMPONIBILITÀ AI FINI IVA

INTERVENGONO

| | |
|-----------------------|---|
| Francesco Duraccio | <i>Presidente CPO di Napoli</i> |
| Francesco Capaccio | <i>Segretario CPO di Napoli</i> |
| Massimiliano Delfino | <i>Professore di Diritto del Lavoro UNINA Federico II</i> |
| Giuseppe Gentile | <i>Docente di Diritto del Lavoro UNINA Federico II</i> |
| Pasquale Assisi | <i>Consigliere CPO Napoli</i> |
| Piero Di Nono | <i>Consigliere CPO Napoli</i> |
| Luigi Carbonelli | <i>Centro Studi CDLNA</i> |
| Massimiliano De Bonis | <i>Centro Studi CDLNA</i> |
| Ettore Franzoni | <i>Centro Studi CDLNA</i> |
| Anna Pane | <i>Centro Studi CDLNA</i> |
| Monica Schiano | <i>Centro Studi CDLNA</i> |

CONGRESS HALL RAMADA NAPLES

Via G. Ferraris 40, Napoli



con la partecipazione di





NOVITÀ DEL PERIODO

n. 3 - MARZO 2025

I.N.P.S.

Circolare 24 febbraio 2025, n. 48

L'INPS illustra le modalità per richiedere la costituzione della rendita vitalizia, introdotta dall'art. 30 della Legge n. 203 del 2024 e spettante esclusivamente ai lavoratori e loro superstiti per i contributi omessi dai datori di lavoro e prescritti.

Circolare 20 febbraio 2025, n. 46

L'INPS fornisce le informazioni relative alle aliquote contributive che le aziende agricole sono tenute ad applicare ai fini del calcolo dei contributi degli operai a tempo determinato e a tempo indeterminato per l'anno 2025, indicando altresì i minimali da applicare in caso di rapporto subordinato a tempo parziale e le agevolazioni previste nell'anno in base alla c.d. zona tariffaria.

Messaggio 19 febbraio 2025, n. 639

L'INPS fornisce chiarimenti relativi all'ipotesi di cessazione del rapporto di lavoro per c.d. "dimissioni per fatti concludenti", casistica introdotta dall'art. 19 della legge 13 dicembre 2024, n. 203, evidenziando in tale fattispecie l'esclusione dall'obbligo di versamento del contributo dovuto per l'interruzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato e fornendo il codice per comunicare sul flusso UNIFORMI tale nuova ipotesi di cessazione del rapporto di lavoro.

Circolare 19 febbraio 2025, n. 44

L'INPS illustra la disciplina previdenziale dei soggetti rientranti nella categoria dei c.d. *content creator*, fornendo la definizione di tale tipologia di attività ed illustrando il ventaglio di modalità mediante le quali si può svolgere la stessa, esponendo altresì i regimi previdenziali da applicare a seconda dei casi.

Circolare 18 febbraio 2025, n. 43

L'INPS comunica gli importi retribuzioni convenzionali per i lavoratori all'estero in Paesi non legati all'Italia da accordi in materia di sicurezza sociale valide per l'anno 2025, fornendo altresì informazioni necessarie per procedere ad eventuali regolarizzazioni contributive.

Messaggio 17 febbraio 2025, n. 595

L'INPS espone le modalità attuative della nuova disciplina, introdotta con Legge n. 207 del 30 dicembre 2024 ed in vigore dal 1° gennaio 2025, dell'Assegno Unico d'Inclusione (abbr. ADI) e del Supporto per la Formazione e il Lavoro (abbr. SFL).

Circolare 12 febbraio 2025, n. 41

L'INPS comunica i dati necessari al calcolo dei contributi dei pescatori autonomi per il 2025, focalizzandosi in particolare sull'adeguamento delle retribuzioni convenzionali e sulle aliquote di contribuzione, menzionando, inoltre, lo sgravio contributivo previsto dalla disciplina e le modalità di versamento dell'importo dovuto.

Circolare 07 febbraio 2025, n. 39

L'INPS comunica le modifiche delle disposizioni in materia di sostegno al reddito per i datori di lavoro e i lavoratori del settore moda, conseguenti alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge 20 dicembre 2024, n. 199, di conversione, con modificazioni, del decreto-legge 28 ottobre 2024, n. 160, fornendo altresì le istruzioni operative e contabili collegate.

Circolare 07 febbraio 2025, n. 38

L'INPS comunica i dati relativi ad aliquote di contribuzione, minimali e massimali utili al calcolo dei contributi a carico dei soggetti iscritti alle gestioni speciali artigiani e commercianti per l'anno 2025, menzionando altresì le agevolazioni attualmente vigenti e modalità e termini di versamento degli importi.

Circolare 04 febbraio 2025, n. 34

L'INPS comunica la variazione della misura dell'interesse di dilazione e di differimento e delle somme aggiuntive per omesso o ritardato versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, a fronte della riduzione da parte della BCE, in data 30 gennaio 2025, del tasso d'interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema al 2,90%.

I.N.A.I.L.

Circolare 27 febbraio 2025, n. 20

L'INAIL fornisce le istruzioni relative all'applicazione delle disposizioni sulla copertura assicurativa contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali per le persone impegnate nei Progetti Utili alla Collettività (PUC).

Circolare 27 febbraio 2025, n. 19

L'INAIL comunica le retribuzioni convenzionali da applicare per l'anno 2025 ai lavoratori operanti in paesi extracomunitari nei quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale di cui al D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 ottobre 1987, n. 398.

Circolare 04 febbraio 2025, n. 7

L'INAIL comunica la variazione della misura dell'interesse di dilazione e di differimento e delle somme aggiuntive per omesso o ritardato versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, a fronte della riduzione da parte della BCE, in data 30 gennaio 2025, del tasso d'interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema al 2,90%.

CDLNA

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

EVENTO FORMATIVO WEBINAR **2** CREDITI



TRATTAMENTO DELLE FERIE IN MATERIA DI APPALTI

INDENNITÀ DI MALATTIA DEI LAVORATORI MARITTIMI

SANZIONI DISCIPLINARI

RICORSI AMMINISTRATIVI INAIL

TASSAZIONE DELLE WALLBOX

INTERVENGONO

Francesco Duraccio
Francesco Capaccio
Ivo Amodio
Giuseppe Coccia
Pierluigi Lanzarotti
Carla Napoletano

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

21 MARZO 2025

DALLE 15:00 ALLE 17:00



con la partecipazione di





LAVORO E PREVIDENZA

n. 3 - MARZO 2025

CDLNA
LAVORO PREVIDENZA FISCO
RIVISTA GIURIDICA A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

La natura mista dell'indennità per ferie e permessi non goduti e la responsabilità solidale negli appalti pubblici e privati

Il presente contributo, partendo dalla recente statuizione della Suprema Corte n° 1450/2025, analizza i riflessi sul versante della responsabilità solidale negli appalti pubblici e privati dell'indennità sostitutiva per ferie e permessi non goduti, alla luce della (ri)afferzata natura mista.

 **Francesco Capaccio**

SEGRETARIO DEL CPO DI NAPOLI E AVVOCATO CASSAZIONISTA

La recente **sentenza n° 1450 del 21 gennaio 2025**, in linea con i precedenti giurisprudenziali della Corte nomofilattica¹, ha ri(afferzato) che **l'indennità sostitutiva delle ferie e dei permessi non goduti ha natura mista**.

In particolare, con la statuizione *de qua*, la Suprema Corte, a corroborazione della natura mista dell'indennità sostitutiva delle ferie e dei permessi non goduti, ha (nuovamente) precisato quanto segue:

- il diritto alle ferie, giusta previsione dell'art. 36, u.c., della Costituzione, come ulteriormente sancito dall'art. 7 della Direttiva UE 88/2003, è irrinunciabile;
- l'indennità economica sostitutiva

delle ferie maturate e non godute deve essere erogata, in concreto, quando le ferie non siano state effettivamente godute, anche senza responsabilità datoriale;

- la predetta indennità ha natura mista, atteso che **per un verso ha carattere "risarcitorio"**, laddove diretta a compensare il danno costituito dalla perdita di un bene (il riposo con recupero delle energie psicofisiche, la possibilità di meglio dedicarsi alle relazioni familiari e sociali, l'opportunità di svolgere attività ricreative e simili) al cui soddisfacimento l'istituto delle ferie è finalizzato; **dall'altro verso, ha natura**

¹ *Ex multis*, statuizioni della Suprema Corte n.ri 9009/2024, 26160/2020, 13473/2018, 20836/2013, 11462/2012.

“retributiva” perché non solo è connessa al sinallagma caratterizzante il rapporto di lavoro, ma più specificamente rappresenta il corrispettivo dell'attività lavorativa resa in un periodo che, pur essendo di per sé retribuito (in quanto lavorato), avrebbe, invece, dovuto essere non lavorato perché destinato al godimento delle ferie annuali, restando indifferente l'eventuale responsabilità del datore di lavoro per il mancato godimento delle stesse.

Pertanto, **stante la natura mista dell'indennità** in argomento, la stessa **non può ritenersi inclusa nella previsione di cui all'art. 29 c. 2 del D. Lgs. 276/2003, norma che** regola la responsabilità solidale — nel sistema degli appalti privati — del committente imprenditore o datore di lavoro², in uno con l'appaltatore e con ciascuno degli eventuali subappaltatori, **dei (soli) trattamenti economici**³ dei lavoratori impiegati nell'appalto (privato).

La Suprema Corte, con la sentenza in commento, (ri)afferma⁴ che **la locuzione “trattamenti economici” deve essere interpretata in maniera rigorosa** e, per l'effetto, l'indennità sostitutiva delle ferie e dei permessi non goduti non rientra nella responsabilità solidale del committente imprenditore.

Tuttavia, il caso esaminato dalla Corte nomofilattica riguardava un appalto pubblico, *recte* regolato dal D. Lgs. 163/2006, norma abrogata — con effetto dai bandi pubblicati successivamente alla data del 19.04.2016 — dal D. Lgs. 50/2016.

Al riguardo, la Suprema Corte ha avuto modo di precisare che **l'art. 118, c. 6, del D. Lgs. 163/2006** prevede(va) espressamente che **l'affidatario** di contratti pubblici **è tenuto ad osservare integralmente il trattamento economico e “normativo”** stabilito dal contratto collettivo nazionale e territoriale in vigore per il settore e per la zona nella quale si eseguono le prestazioni. Lo stesso, inoltre, **è responsabile in solido dell'osservanza delle norme anzidette** da parte dei subappaltatori nei confronti dei loro dipendenti per le prestazioni rese nell'ambito del subappalto.

Per effetto della garanzia economica e “normativa”, la responsabilità solidale dell'affidatario deve essere intesa in senso più estensivo, donde ricomprendere anche l'indennità per ferie e permessi non goduti.

Pertanto, considerato che **l'attuale formulazione del codice degli appalti (D. Lgs. 36/2023), all'art. 119 c. 7, ripropone la stessa previsione di cui all'art. 118, c. 6 del D. Lgs. 163/2006**, deve concludersi che **nell'ambito degli appalti pubblici, ovvero regolati dal D. Lgs. 36/2023, la responsabilità solidale dell'affidatario deve intendersi estesa anche all'indennità per ferie e permessi non goduti**, ferma la natura mista dell'indennità in questione.

Con riferimento alla responsabilità solidale del committente imprenditore o datore di lavoro negli appalti privati, regolata *ex adverso*, dal richiamato art. 29 c. 2 del D. Lgs. 276/2003, stando alla (rigorosa) interpretazione letterale, il riferimento ai **“trattamenti retributivi” dovrebbe portare**

² Recentemente è stato affermato che il condominio, non svolgendo attività di impresa, non è soggetto alla responsabilità solidale ex art. 29 c. 2 D. Lgs. 276/2003 (Cass. 19514/2023).

³ E dei contributi previdenziali, nel limite prescrizione dei 5 anni (Cass. 38151/2022).

⁴ Cfr. statuizioni 5247/2022, 23303/2019, 10354/2016.

ad escludere l'indennità per ferie e permessi non goduto dal campo di applicazione della responsabilità solidale.

Tuttavia, da qui l'utilizzo del condizionale (dovrebbe), come noto, il recente D.L. 19/2024, convertito con modificazioni dalla L. 56/2024, ha introdotto, nel corpo dell'art. 29 del D. Lgs. 276/2003, il comma 1-bis. Detta disposizione prevede che **“al personale impiegato nell'appalto di opere o servizi e nel subappalto spetta un trattamento economico e “normativo” complessivamente non inferiore a quello previsto dal contratto collettivo nazionale e territoriale stipulato dalle associazioni sindacali dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, applicato nel settore e per la zona strettamente connessi con l'attività oggetto dell'appalto e del subappalto”**.

Viene da chiedersi, dunque, se la rigorosa interpretazione della locuzione “trattamenti economici”, contenuta nell'art. 29 c. 2 del D. Lgs. 276/2003, ri(affermata) dalla sentenza 1450/2025, resa — tuttavia — con riferimento, *ratione temporis*, all'art. 29 monco del comma 1-bis, possa continuare ad essere confermata per effetto della novella del 2024.

Infatti, l'inclusione, nell'ambito delle tutele assicurate al personale impiegato negli appalti privati, del trattamento (non solo e non più) economico ma anche normativo, un'interpretazione coerente di sistema, in uno al principio di parità⁵, potrebbero far vacillare l'interpretazione rigorosa e letterale del comma 2 del D. Lgs. 276/2003, finendo per includere anche l'indennità per ferie e permessi non goduti, nonostante la (riafferma) natura mista.

... ai posteri l'ardua sentenza ...

5 Principi già utilizzati dalla Corte costituzionale che, con la sentenza n° 254/2017, ha esteso la responsabilità solidale a tutti i fenomeni di decentramento produttivo, ivi inclusa la subfornitura.

La Decontribuzione PMI e l'impatto con la normativa comunitaria, con particolare riferimento al regime "de minimis" 2831/2023

Il presente contributo intende esaminare la Decontribuzione SUD per le microimprese e le PMI, introdotta dalla Legge di Bilancio 2025, alla luce delle interferenze con la normativa comunitaria, con particolare riferimento agli aiuti *de minimis*, che la recente circolare Inps 32/2025 non sembra affrontare compiutamente.

 **Francesco Capaccio**

SEGRETARIO DEL CPO DI NAPOLI E AVVOCATO CASSAZIONISTA

La Legge 207/2024 (*id*: legge di Bilancio 2025), all'art. 1 c. 404, segna il *de profundis* della "Decontribuzione SUD", di cui alla L. 178/2020 art. 1 c. 161-167¹ che, come noto, ha lasciato, almeno al momento, sul campo di battaglia le "agenzie di assicurazione".

Al suo posto, i successivi commi da 406 al 422 istituiscono, a decorrere dal 01.01.2025 e fino a tutto il 31.12.2029, una nuova agevolazione, nella forma di esonero contributivo (Inps), applicabile esclusivamente ai **datori di lavoro privati, eccetto gli agricoli e quelli domestici**, operanti nelle **Regioni del Mezzogiorno** e precisamente Abruzzo, Molise, Campania, Basi-

licata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna. Tale agevolazione ha il fine, dichiarato *expressis verbis* dallo stesso Legislatore², di **mantenere i livelli di crescita occupazionale nel Mezzogiorno e contribuire alla riduzione dei divari territoriali**.

L'origine statale, il vantaggio selettivo (datori che occupano subordinati a tempo indeterminato nell'area geografica del Mezzogiorno), l'effetto (ancorché potenziale) pregiudizievole sulla concorrenza e sugli scambi, ne impongono un necessario confronto/raccordo (di compatibilità) con la disciplina comunitaria in materia di Aiuti di Stato, di cui agli artt. 107 e 108 del TFUE.

1 Già preconizzato dalla decisione della Commissione europea C(2024) 4512 *final* del 25.06.2024.

2 Cfr. c. 406 e 413, comprendenti le microimprese e le piccole e medie imprese.

Invero, lo stesso Legislatore nazionale, nel differenziarne le tipologie³, affronta la questione degli aiuti di Stato "compatibili", risolvendola — quanto alla decontribuzione microimprese e PMI — con la espressa qualificazione e, conseguente, attrazione nel c.d. "regime *de minimis*", subordinandola — quanto alla decontribuzione per le imprese "maggiori" — all'autorizzazione ex art. 108 TFUE, con necessaria sospensione degli effetti concreti (c.d. "*standstill*") fino al provvedimento autorizzatorio.

Tralasciando gli aspetti strutturali ed operativi della "nuova" decontribuzione SUD⁴, il presente contributo si focalizza sulle necessarie trasversalità — di carattere concreto — fra regolamentazione comunitaria, anche *de minimis*, e la decontribuzione PMI.

Sul punto, infatti, anche la circ. Inps 32/2025 non snocciola esaustivamente tutte le possibili implicazioni.

Datori di Lavoro beneficiari

I) È pacifico che i **beneficiari sono le microimprese e piccole e medie imprese private**. Il c. 407, pur richiamando l'allegato 1 al Reg. UE 651/2014, enfatizza (solo) l'aspetto quantitativo dei (soli) lavoratori dipendenti.

Sul punto deve segnalarsi che l'**art. 2 del richiamato Reg. UE** definisce le soglie degli

"effettivi" e "finanziarie" per determinare l'appartenenza delle "imprese"⁵, precisando che **appartengono alla categoria delle microimprese e PMI quelle che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di € e/o il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di €.**

I dati da verificare, pertanto, sono le "persone" (*melius*, secondo la nomenclatura europea, "**gli effettivi**") e le **soglie di "fatturato e/o bilancio"**.

II) Il superamento di (anche soltanto) uno dei valori determina, secondo quanto riportato nel par. 2 della circ. Inps 32/2025, che il soggetto dovrà beneficiare del differente regime di cui ai c. 413-420⁶.

Tale ultimo assunto non convince, per quanto *funditus* si dirà.

In primis, preme evidenziare che il reg. UE prevede, all'art. 5 dell'allegato I, che la soglia dei 250 sia riferita agli "effettivi", intendendosi per tali:

- a. dipendenti dell'impresa;
- b. persone che lavorano per l'impresa, ne sono dipendenti e, per la legislazione nazionale, sono considerati come gli altri dipendenti dell'impresa;
- c. proprietari gestori;
- d. soci che svolgono un'attività regolare nell'impresa e beneficiano di vantaggi finanziari da essa forniti.

3 Decontribuzione Sud PMI (c. 406-411) e decontribuzione imprese oltre i 250 dipendenti (c. 413-420).

4 Per i quali si rinvia ai contributi di A. Pane, *Legge di bilancio 2025: novità in materia di lavoro dipendente*, in CDLNA n° 1/2025 e M. Schiano, *Decontribuzione SUD PMI*, in CDLNA n° 2/2025.

5 L'art. 1 del Reg. UE 651/2014 prevede che "*si considera impresa qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, indipendentemente dalla sua forma giuridica. In particolare, sono considerate tali le entità che esercitano un'attività artigianale o altre attività a titolo individuale o familiare, le società di persone o le associazioni che esercitano regolarmente un'attività economica*".

6 Così testualmente la circolare: "*Al riguardo, si rammenta che, in favore dei datori di lavoro che svolgono attività di impresa occupando più di 250 dipendenti, o che superino le citate soglie previste in punto di fatturato e/o bilancio annuo, è previsto il diverso esonero contributivo di cui all'articolo 1, commi 413 e seguenti, della legge di Bilancio 2025, subordinato, per l'effettiva operatività, alla preventiva autorizzazione da parte della Commissione europea*".

Gli apprendisti con contratto di apprendistato o gli studenti con contratto di formazione non sono contabilizzati come facenti parte degli effettivi⁷. La durata dei congedi di maternità o dei congedi parentali non è contabilizzata.

Le predette persone, da a) a d) dell'art. 5, sono computate secondo il numero di unità lavorative/anno (ULA), ovvero frazioni di ULA per i lavoratori a tempo determinato, parziale o gli stagionali.

I dati da assumere a riferimento, ivi compresi gli importi finanziari (volume d'affari e/o totale attivo di bilancio) **sono quelli dell'ultimo esercizio contabile chiuso**, come prevede l'art. 4.

Tuttavia, il paragrafo 2 dell'art. 4, coerentemente con la raccomandazione 2003/361/CE, prevede che **se un'impresa constatata di aver superato su base annuale le soglie degli effettivi o le soglie finanziarie di cui all'articolo 2, o di essere scesa al di sotto di tali soglie, essa perde o acquisisce la qualifica di media, piccola o microimpresa solo se questo scostamento avviene per due esercizi consecutivi**.

Ciò posto, l'affermazione da parte dell'INPS, in base alla quale il superamento di uno dei limiti (effettivi o finanziari) comporta l'automatica riconducibilità del datore di lavoro all'area della decontribuzione per le imprese maggiori, agevolazione — al momento — in *stand by* fino all'approvazione da parte della Commissione europea, appare, in assenza delle necessarie e qui richiamate previsioni, imprecisa e (potenzialmente) fuorviante. Parimenti non in linea con quanto finora

affermato risulta essere il recente chiarimento, fornito per le vie brevi⁸, dall'Inps in ordine all'introduzione di un *check* nel *software* di invio delle denunce mensili per effetto del quale al superamento mensile del numero dei dipendenti (250) la denuncia stessa sarà bloccata se riportante la decontribuzione PMI, con decadenza dell'agevolazione, per poi riprendere, senza effetto per i periodi precedenti (di superamento), nel mese in cui il numero dei lavoratori dovesse scendere al di sotto della soglia.

L'interpretazione dell'Inps, inoltre, porterebbe risvolti anche sull'aggiornamento del RNA tali che, in ipotesi di fluttuazioni, alcuni mesi dell'anno potrebbero essere imputati al regime *de minimis* (quelli in cui la forza scende al di sotto dei 250 effettivi) ed altri no (in cui il limite risulterebbe superato), aumentando la possibilità di commettere errori nel computo.

III) Nell'ambito dei soggetti esclusi, la circ. 32/2025 riprende l'elenco di cui al c. 409 della l. 207/2024. Sul punto, tuttavia, le indicazioni dell'Istituto non sembrano tener conto, ancora una volta, della citata raccomandazione 2003/361/CE, richiamata peraltro nel considerato 30 del reg. UE 651/2014.

In particolare, si allude al punto 13 della raccomandazione 2003/361/CE, recentemente richiamato anche dalla sentenza della Corte di Giustizia europea n° 516 del 24.09.2020, laddove si afferma che **un'impresa in cui almeno il 25% dei diritti di capitale o di voto è controllato da un organismo collettivo pubblico o da un ente pubblico non è una PMI**.

⁷ L'esclusione degli "apprendisti" dal computo degli effettivi giustifica l'esclusione di tali lavoratori dal beneficio in questione.

⁸ Intervento alla web TV dei Consulenti del Lavoro del Direttore vicario Inps.

Ciò posto, per le società private a partecipazione pubblica, almeno per il 25%, dovrebbe essere preclusa la decontribuzione PMI.

IV) Infine, sempre con riferimento ai datori beneficiari, vi è da segnalare il (condivisibile) chiarimento verbale della Direzione Inps, di cui alla comunicazione del CNO prot. 2025/0000998 del 13.02.2025, ha precisato che **rientrano nel concetto europeo di "impresa" anche i liberi professionisti**.

Il regime "de minimis"

L'esonero per i datori rientranti nella dimensione di microimpresa e/o di PMI è concesso nei limiti del Reg. UE 2831/2023 (c.d. "de minimis"). Detto regolamento, in vigore dal 01.01.2024 al 31.12.2030, prevede che ciascuna impresa non possa ricevere più di **€ 300.000 nell'arco** di 3 anni, inteso come **triennio precedente mobile**⁹. Sul punto, vi è, inoltre, da rilevare che il Reg. 2831/2023 ha innovato, rispetto alla precedente speculare regolamentazione (Reg. UE 1407/2013)¹⁰, sia l'importo massimo concedibile (passato da € 200.000 a € 300.000), sia il periodo temporale della verifica, c.d. "triennio mobile", precedentemente fissato nell'esercizio finanziario di concessione e nei 2 precedenti.

Pertanto, si pongono almeno due problematiche.

I) Come si determina l'eventuale splafonamento del limite, visto il cambio di importo massimo e del triennio (mobile) di riferimento?

Sembrerebbe ragionevole, visto il mutamento (massimale e periodicità) degli elementi costitutivi, che per gli aiuti concessi dal 01/01/2024 (entrata in vigore del regolamento 2831/2023) il triennio di riferimento parta dal 01/01/2024 (azzeramento del pregresso perché non è una proroga del precedente — 1407/2013 — ma la creazione di un nuovo regime).

Diversamente, dovrebbe come dovrebbe calcolarsi il limite annuale riferito agli anni *ante 2024*, ricadenti — *ratione temporis* — sotto l'egida del Reg. 1407/2013.

Sul punto, la circ. 32/2025 non sembra tener conto, pur dandone menzione, della novella. Infatti, si afferma, par. 5, *la Decontribuzione Sud PMI può essere fruita solo se l'importo spettante non supera il massimale concedibile previsto dai citati Regolamenti UE in materia di aiuti de minimis nell'arco di tre anni (l'anno in corso e i due anni precedenti)*.

II) L'aggiornamento del Registro nazionale degli aiuti

Il c. 411 della l. 207/2024 pone a carico dell'Inps l'onere di registrare la misura nell'apposita sezione del Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (RNA). La previsione normativa trova puntuale corroborazione nel paragrafo 5 della circ. 32/2025 dell'Istituto prev.le¹¹.

Il superamento del limite potrà essere verificato mediante accesso al Registro nazionale degli Aiuti di Stato, istituito con l'art. 52 della L. 234/2012, accessibile dal link [**https://www.rna.gov.it/trasparenza/aiuti**](https://www.rna.gov.it/trasparenza/aiuti)¹², avendo cura di circo-

⁹ Così come precisato al preambolo 11 e faq 15 del registro nazionale aiuti di Stato (<https://www.rna.gov.it/>).

¹⁰ Sulla regolamentazione "de minimis" si rinvia all'articolo di M. Schiano in questa stessa Rubrica.

¹¹ Sul punto è utile il rinvio alla Circ. Inps n° 157/2019 con la quale l'Istituto fa fornito un utile *vademecum*.

¹² Ancorché, come precisato dalla FAQ n° 3.3 presente sul sito istituzionale, la responsabilità resta in capo al richiedente.

scrivere la ricerca agli "aiuti de minimis". L'art. 3 par. 3 del Reg. UE 2831/2023 prevede che l'aiuto *de minimis* si intende concesso nel momento in cui all'impresa è accordato, a norma del regime giuridico nazionale applicabile, indipendentemente dalla data di erogazione degli aiuti «*de minimis*» all'impresa.

Tuttavia, si evidenzia che l'art. 10 c. 1 del D.M. 115/2017 MISE prevede che gli aiuti, non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione¹³, **si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale nell'esercizio finanziario successivo a quello di fruizione.**

Inoltre, la circ. 32/2025 Inps, con riferimento al soggetto fruitore "impresa unica"¹⁴, prevede che *ai fini della verifica del rispetto dei massimali di aiuto concedibili nel triennio mobile di riferimento, devono essere presi in considerazione gli aiuti de minimis a qualsiasi titolo concessi, incluso l'importo della decontribuzione in argomento da fruire mensilmente.*

Ne consegue che, *rebus sic stantibus*, le modalità di registrazione dell'aiuto in questione nel RNA risulta disallineata rispetto alla fruizione effettiva.

Ciò pone, evidentemente, in uno alla (fisiologica) sfasatura temporale degli aggiornamenti da parte delle amministrazioni concedenti l'aiuto, trattandosi di un aiuto semiautomatico, tenuto conto della modifica del triennio mobile, un problema di verifica (in tempo reale) dell'eventuale splafonamento.

I soggetti fruitori, di fatto, dovranno tener

presente quanto riportato, con le relative date di aggiornamento, nel RNA, ovvero — come avviene per l'impresa unica e/o i soggetti utilizzatori nell'ipotesi di somministrazione — dovranno avere una loro contabilità specifica?

La questione ha un grande impatto pratico se sol si pensa che un'impresa di 100 dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2024 e con forza costante anche nelle annualità successive, in assenza di precedenti aiuti *de minimis*, supera il massimale ad ottobre 2026. Ciò sarebbe rilevato, se si facesse affidamento al solo RNA, soltanto nell'anno 2027, quando — cioè — sarà verosimile aspettarsi l'aggiornamento da parte dell'Inps.

Lavoratori disabili

La decontribuzione PMI, inoltre, richiede, per espressa previsione normativa (c. 410), il rispetto dell'art. 31 del D. Lgs. 150/2015, il cui c. 1 lettera a) prevede che l'agevolazione non si applichi se l'assunzione costituisca l'attuazione di un obbligo preesistente di legge e/o di contratto. Ebbene, fra gli obblighi di legge rientra certamente l'assunzione del lavoratore disabile, di cui alla l. 68/99¹⁵, donde si rende necessario chiarire, come avvenuto in altre circostanze, alla luce degli obiettivi di *mantenere i livelli di crescita occupazionale nel Mezzogiorno e contribuire alla riduzione dei divari territoriali*, dichiarati dal legislatore, che la richiamata lettera a) possa ritenersi non applicabile alla fattispecie, ciò anche alla luce della nozione

13 Si tratta dei c.d. "aiuti semiautomatici".

14 Per la relativa definizione si veda art. 2 par. 2 del Reg. UE 2831/2023.

15 Si ricorda che la regolarità con gli obblighi di cui all'art. 3 della l. 68/99 è una delle condizioni di spettanza della decontribuzione (cfr. art. 1 c. 410 l. 207/2025).

europea ed internazionale di persona con disabilità¹⁶.

A ciò si aggiunga che la decontribuzione in questione non sembra, per la finalità ontologica, rispondere alle c.d. "agevolazioni per l'assunzione", quanto piuttosto a quelle del "mantenimento dell'occupazione", donde i principi recati dall'art. 31 del D.Lgs. 150/2015 non dovrebbero essere applicati. In sostanza, ad essere agevolati non sono i singoli "soggetti", ma l'"oggetto" (*id*: mantenimento della crescita occupazione a tempo indeterminato).

Peraltro, sempre in materia di disabili, resta da comprendere se, inviato il prospet-

to informativo, valido anche quale richiesta di assunzione¹⁷, con l'indicazione della scopertura e della mansione richiesta, in assenza di riscontro da parte del competente Centro per l'Impiego dei Disabili, il soggetto potrà considerarsi regolare con gli obblighi assunzionali e, per l'effetto, beneficiare della decontribuzione.

Resta, poi, anche da chiarire se l'espressione *essere in regola con gli obblighi assunzionali* di cui all'art. 3 della l. 68/99 possa ritenersi soddisfatta nel caso in cui il datore abbia provveda al pagamento del contributo di esonero di cui all'art. 5 c. 3 della l. 68/99.

16 Sia consentito rinviare a F. Capaccio, *Il lavoro delle persone con disabilità e gli accomodamenti ragionevoli alla luce del D. Lgs. 62/2024 nel rispetto delle prerogative datoriali*, in CDLNA n° 2/2025.

17 Art. 9 c. 3 l. 68/99.

Il regime “de minimis”

Disposizioni normative, recenti e non, in tema di agevolazioni, benefici e contributi impongono ad ogni professionista l'arduo compito di doversi addentrare nell'impervio sentiero della disciplina degli aiuti di Stato. Il presente contributo offre un quadro sinottico delle disposizioni comunitarie in materia di interventi pubblici volti al sostenimento di imprese o attività produttive, con particolare riguardo al cd. regime “de minimis”.

 **Monica Schiano**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Il *primum movens* comunitario è favorire la libertà di circolazione¹ di merci, servizi, capitale e persone, **senza produrre distorsioni di mercato** nel falsare concorrenza e scambi. A tal fine, il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea demanda alla Commissione² europea la competenza esclusiva di stabilire se ogni aiuto di (singolo) Stato sia compatibile o meno con il mercato interno dell'Unione stessa, enunciandone poi principi e deroghe all'art. 107.

Prima di proseguire la dissertazione è doveroso evocare dei fondamentali concetti:

- **aiuto di Stato**³ è qualsiasi intervento:
 - a. effettuato con risorse di fonte pubblica o gestite da soggetti appartenenti alla sfera pubblica;
 - b. che determini un vantaggio⁴ a talune⁵ imprese, intese come qualunque soggetto eserciti attività economica;
 - c. che falsi, o minacci di falsare, la concorrenza, migliorando la posizione del beneficiario nei confronti di altre imprese concorrenti⁶;
 - d. che influisca⁷ sugli scambi tra Stati membri o ne sia idoneo.

1 Trattato di Roma del 1957 istitutivo della Comunità Economica Europea.

2 Principale organo esecutivo dell'U.E., il cui presidente è Ursula von der Leyen dal 2019.

3 Art. 107 c.1 TFUE.

4 Alleviando le spese cui dovrebbe altrimenti far fronte nell'ambito della propria normale attività. Sentenza della Corte di giustizia del 3 marzo 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punto 55.

5 Principio di selettività: si applica solo ad una parte del territorio di uno Stato membro o ad una particolare categoria.

6 Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE (2016/C 262/01).

7 Quando l'aiuto concesso da uno Stato membro rafforza la posizione di un'impresa rispetto ad altre imprese

- **compatibile** è quell'aiuto che, favorendo talune imprese, non generi effetti ritorsivi in termini di mercato tra i singoli Stati membri.
- **trasparenza**: ogni beneficio deve essere quantificabile a priori in modo da garantire che non vengano superate le soglie applicabili⁸.

L'intervento agevolativo dello Stato membro che non assume congiuntamente le caratteristiche elencate (lettere a-d) non è qualificabile come aiuto di Stato ed è dunque legittimamente utilizzabile all'interno del singolo Stato; se qualificato invece quale aiuto di Stato e non compatibile, ovvero produca (o possa produrre) alterazioni di concorrenza, è vietato. Deroghe a quest'ultimo principio sono contenute ai commi 2⁹ e 3¹⁰ dello stesso art. 107 TFUE, con la specifica elencazione di categorie di aiuti definiti compatibili per espressa previsione normativa¹¹.

Lo Stato, che individua nella propria legislazione un aiuto di Stato da erogare, è tenuto¹² a notificarlo preventivamente alla Commissione europea, per concederlo effettivamente solo dopo espressa autorizzazione, o in assenza di obiezioni. Diversamente, l'aiuto, seppur compatibile, è illegale¹³.

Lo stesso trattato¹⁴ ammette la possibilità di ovviare all'obbligo di notifica esclusivamente attraverso l'adozione di specifici **Regolamenti di esenzione per categoria e per entità**. Ad oggi, anche in virtù dell'approccio della Commissione Juncker¹⁵ "*big on big things and small on small things*", in regime di esenzione rientra oltre il 95% degli aiuti¹⁶, ad opera di: GBER¹⁷, Regolamento generale di esenzione per categoria, ABER¹⁸, Regolamento per il settore agricolo forestale e zone rurali, FABER¹⁹, Regolamento per il settore pesca e acquacoltura, e, *dulcis in fundo*, i cd. **Regolamenti "de minimis"**.

concorrenti nell'ambito degli scambi [intraunionali], questi ultimi devono ritenersi influenzati dall'aiuto (Sentenza della Corte di Giustizia del 14/01/2015, Eventech/The Parking Adjudicator, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, punto 66; sentenza della Corte di Giustizia dell'8/05/2013, Libert e altri, cause riunite C-197/11 e C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, punto 77).

- 8 In % rispetto alle spese ammissibili o in importo massimo a seconda della categoria di aiuto.
- 9 Cd. aiuti *de jure*: aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali.
- 10 Aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione; aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche; aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio; altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.
- 11 Fermo restando il potere della Commissione, solo in termini di attuazione per le casistiche di cui al c. 2 ed assoluto per quelle di cui al c.3.
- 12 A norma dell'art. 8 TFUE, in conformità alla procedura di cui al Regolamento n. 1989/2015.
- 13 Illegaltà rilevata dalla Commissione (Regolamento n. 1589/2015) o dal giudice nazionale (L. 234/2012).
- 14 Al c. 4 art. 108 TFUE.
- 15 2014-2019, da cui nacque il cd. "pacchetto modernizzazione".
- 16 C.E. BALDI. *La disciplina degli aiuti di Stato*. III Edizione. Maggioli Editore. 2024.
- 17 *General Block Exemption Regulation*. Regolamento (UE) 651/2014 e 1315/2023.
- 18 *Agricultural Block Exemption Regulation*. Regolamento (UE) n. 702/2014, n. 2472/2022 e n. 2607/2023.
- 19 *Fishery Block Exemption Regulation*. Regolamento (UE) n. 1388/2014 e n. 2473/2022.

Questi ultimi rispondono a quattro differenti macrocategorie:

- Generale – Regolamento n. 2831/2023;
- Settore agricolo – Regolamento n. 3118/2024;
- Settore pesca – Regolamento n. 2391/2023;
- SIEG (servizi d'interesse economico generale) – Regolamento n. 2832/2023.

Le differenti macrocategorie afferiscono solo in parte alla tipologia di beneficiario, quanto più alla natura dell'attività per cui si richiede (viene concesso) l'aiuto. Dunque, la stessa impresa potrà accedere, per diverse aree di intervento²⁰, a ciascuno dei Regolamenti *"de minimis"*²¹.

Si prosegue la trattazione approfondendo il Regolamento *"de minimis"* generale, applicabile a tutti i settori produttivi²², da qui innanzi, anche, "il regime".

Considerando che gli interventi di piccola entità non hanno impatto sensibile²³ sul commercio e sulla concorren-

za, gli aiuti *"de minimis"*, non sono, di fatto, aiuti di Stato, in quanto carenti degli elementi di cui alle lettere c e d, del concetto testé richiamato. Rispondono comunque al principio di compatibilità, attraverso il subordine a dei massimali stabiliti, progressivamente aumentati nel corso degli anni in adeguamento alle politiche di inflazione, nonché al principio di trasparenza²⁴ che si analizzerà a breve.

A partire dal Gennaio 2024, l'**invalidabile soglia** del regime, ha visto un incremento ad Euro 300.000,00²⁵ rispetto ai precedenti 200.000,00 e l'esclusione della previgente riduzione²⁶ per le attività di trasporto merci su strada. All'interno del medesimo massimale, vanno ricompresi gli aiuti erogati non solo alle aziende "singole", ma anche a quelle contemplate nella nozione di impresa unica. Per **impresa unica** si intendono tutte le imprese, operanti nel medesimo Stato, fra le quali intercorre, anche per il tramite di una o più imprese, una relazione²⁷ di controllo²⁸ o influenza dominante²⁹. La

20 Specificate all'art. 1 di ogni Regolamento. Fanno sempre eccezione le attività di esportazione, le iniziative che privilegiano l'impiego di prodotti di importazione e le imprese in difficoltà, per le quali non sono previsti aiuti.

21 Se non è possibile riferire il singolo aiuto ad una specifica attività prevarrà il Regolamento con il massimale più basso. (12° Considerando Reg. UE 2831/2023). L'importo totale a cui è possibile accedere per l'impresa, in cumulo di *"de minimis"*, non potrà comunque essere superiore al massimale previsto per il Regolamento con tetto più alto.

22 Con l'ovvia esclusione delle attività di cui agli art. 1 dei Regolamenti agricoltura, pesca e SIEG.

23 Comunicazione della Commissione - Disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore delle piccole e medie imprese. Gazzetta ufficiale n. C 213 del 19/08/1992.

24 Art. 4 Regolamenti *"de minimis"*.

25 Per il settore pesca € 40.000,00 rispetto ai precedenti € 30.000 e SIEG € 750.000,00 rispetto ai precedenti € 500.000,00. Per il settore agricolo, dal 16/12/2024, € 50.000,00 rispetto ai precedenti € 25.000,00.

26 Ad € 100.000,00 nel periodo di vigenza del Reg. UE 1407/2013.

27 Tuttavia, le imprese che non hanno relazioni tra di loro eccetto il loro legame diretto con lo stesso o gli stessi organismi pubblici non dovrebbero essere considerate imprese collegate. Si dovrebbe pertanto tenere conto della situazione specifica delle imprese controllate dallo stesso o dagli stessi organismi pubblici, in cui le imprese possono avere un potere decisionale indipendente (5° Considerando Reg. UE 2831/2023).

28 In caso di maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un'altra impresa, diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione, direzione o sorveglianza di un'altra impresa. O nel caso di un'impresa azionista o socia di un'altra impresa che controlla da sola, in virtù di un accordo stipulato con altri azionisti o soci dell'altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di quest'ultima.

29 In virtù di un contratto concluso oppure in virtù di una clausola dello statuto.

rilevante novità del Reg. UE 2831/2023 è **l'equiparazione delle persone fisiche alle imprese**, conformando il predetto concetto al principio europeo di unità economica. Il 4° Considerando³⁰ dello stesso Regolamento, infatti, specifica che, ai fini delle norme in materia di concorrenza previste nel TFUE, per impresa si intende qualsiasi entità, persona fisica o giuridica, che eserciti un'attività economica, stante l'orientamento della Corte di giustizia³¹: «un soggetto che, titolare di partecipazioni di controllo in una società, eserciti effettivamente tale controllo partecipando direttamente o indirettamente alla gestione di essa, deve essere considerato partecipe dell'attività economica» svolta dall'impresa. Chiaramente, il socio che si limita ad esercitare i suoi diritti di azionista/investitore non è considerato alla stregua di un'impresa. Il socio diviene unità economica **se esercita effettivamente il suo potere di controllo in una società**, non solo in funzione delle quote o azioni detenute. Simile casistica si concretizza attraverso operazioni di fusioni e acquisizioni di aziende (o rami di esse), per cui i benefici andranno sommati in capo al soggetto qualificato come unico ente collettivo. Qualora la somma degli aiuti di tutti gli attori dell'operazione societaria determinasse un travalicamento

di soglia, non sarà dovuta restituzione dei benefici goduti, in quanto concessi in momento antecedente alla manovra, ma, chiaramente, non sarà possibile richiederne di nuovi fino a ripristinata capienza.

Il *plafond*³² è soggetto ad una disponibilità temporale determinata in un **triennio mobile**³³, «che va dal giorno della nuova concessione, a ritroso, fino allo stesso giorno di tre anni prima, compreso»³⁴, donde, per **giorno di concessione, va inteso il momento in cui sorge per l'impresa il diritto a ricevere l'aiuto, indipendentemente dalla data di erogazione o effettiva fruizione**.

Posto che l'amministrazione concedente deve qualificare espressamente l'aiuto in regime "de minimis" sia nella norma di riferimento, che nell'atto di concessione, il momento in cui è accordato l'aiuto è fondamentale ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di trasparenza poiché, una volta individuato il *dies a quo* e quantificato l'aiuto, si dovrà verificarne la capienza nel massimale del triennio. Tale verifica, in ambito comunitario, viene effettuata dall'amministrazione concedente che richiede³⁵ una dichiarazione all'impresa interessata. Gli Stati membri istituiranno dal 01.01.2026³⁶, in conformità al Reg. UE 2831/2023, un registro centrale istituito a livello nazionale o

30 Spiegazioni delle ragioni di un intervento normativo riportate in un Regolamento UE.

31 Sentenza del 10/01/2006, C-222/04.

32 Per le criticità si rimanda all'articolo di F. Capaccio *La Decontribuzione PMI e l'impatto con la normativa comunitaria, con particolare riferimento al regime "de minimis" 2831/2023*, in questa stessa Rubrica.

33 Dal 01/01/2024 solo per i "de minimis" generale e SIEG, dal 16/12/2024 per l'agricoltura, rispetto alle precedenti modalità di calcolo riferita all'esercizio finanziario utilizzato per scopi fiscali, ancora applicata al regime pesca.

34 C.E. BALDI. *La disciplina degli aiuti di Stato*. III Edizione. Maggioli Editore. 2024.

35 Corte di Giustizia 28/10/2020 C-608/2019.

36 01/01/2027 per il "de minimis" agricolo.

comunitario degli aiuti. L'Italia³⁷, sotto questo fronte, eliminando le poco attendibili autodichiarazioni, è già attiva con il **Registro Nazionale Aiuti di Stato**³⁸ (RNA) dal 12.08.2017, all'interno del quale vengono riportati gli aiuti di concessi alle singole imprese **in regime di notifica, esenzione o "de minimis"**, nonché l'elenco dei soggetti tenuti alla restituzione degli aiuti dichiarati incompatibili dalla Commissione³⁹. Il Registro, regolamentato dal Decreto Interministeriale 31 maggio 2017, n. 115, è compilato dai Soggetti concedenti⁴⁰ e, **nel caso degli aiuti "de minimis"**, che rientrano nei cd. aiuti automatici⁴¹ o semiautomatici⁴², **viene utilizzata quale data di concessione quella in cui è effettuata la registrazione dell'aiuto individuale**⁴³. I dati del Registro comprendono, nel perimetro di impresa unica, tutte le imprese controllate, controllanti e anche le controllate e controllanti di ciascuna di

queste, sulla base delle informazioni del Registro delle Imprese⁴⁴.

Unitamente all'obbligo di trasparenza, in forza alla corretta applicazione dei massimali "de minimis", gli Stati membri applicano lo stesso metodo di calcolo per determinare l'importo complessivo degli aiuti concessi. Gli aiuti⁴⁵ non costituiti da sovvenzioni dirette, sono quantificati in ESL (equivalente sovvenzione lordo): equivalente dell'importo che sarebbe stato erogato sotto forma di sovvenzione diretta, al lordo di imposte e oneri, con attualizzazione⁴⁶ al momento della concessione, se erogato in più quote.

All'obbligo di trasparenza a carico dei soggetti concedenti, si accompagna l'obbligo di pubblicità a carico delle imprese beneficiarie. L'art. 1, commi da 125 a 125-sexies e 127, l. 124/2017, prevede che, entro il 30 giugno di ogni anno, i soggetti obbligati ad iscrizione nel Registro delle imprese, sono tenu-

37 In virtù del documento siglato nel 2016 *Common understanding on strengthening the institutional setup for State aid control in Italy*.

38 <https://www.rna.gov.it/>.

39 Di cui alla cd. "clausola Deggendorf".

40 Prima della concessione dell'aiuto, ovvero, entro sessanta giorni in caso di regimi di aiuti e di aiuti ad hoc subordinati alla preventiva comunicazione o notifica alla Commissione europea.

41 Aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione registrati nell'esercizio finanziario successivo a quello della fruizione.

42 Aiuti subordinati a provvedimenti di concessione, ma il cui importo è determinabile solo a seguito della dichiarazione effettuata dal beneficiario e registrati nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati.

43 Sul punto si rimanda all'articolo di F. Capaccio, *La Decontribuzione PMI e l'impatto con la normativa comunitaria, con particolare riferimento al regime "de minimis" 2831/2023*, in questa stessa Rubrica.

44 FAQ n. 3. Cosa è ricompreso nel perimetro di impresa unica estratto dal Registro nazionale degli aiuti di Stato? <https://www.rna.gov.it/domande-frequenti>.

45 Sussidi diretti, esenzioni fiscali, prestiti a tasso agevolato, garanzie o indennità a condizioni favorevoli, cancellazione, storno o conversione di debiti, agevolazioni per attirare investimenti in una regione. I conferimenti di capitali e investimenti in equity o quasi-equity non sono considerati aiuti "de minimis" trasparenti solo se l'apporto di capitale non supera il massimale.

46 Secondo tassi di mercato fissati conformi alla comunicazione della Commissione relativa alla revisione del metodo di fissazione dei tassi di riferimento e di attualizzazione.

ti⁴⁷ a pubblicare gli aiuti⁴⁸, superiori a 10.000 euro, ricevuti nell'esercizio finanziario precedente, nelle note integrative del bilancio di esercizio ed eventuale bilancio consolidato. I soggetti⁴⁹ che non devono redigere il bilancio, assolvono all'onere mediante pubblicazione delle medesime informazioni su propri siti internet o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza. Esulano dall'obbligo di pubblicità gli aiuti "*de minimis*" già registrati nel RNA.

Complici la divergenza tra effettiva fruizione dei benefici e data di registrazione, ed i lunghi processi di attribuzione di aiuti "a sportello", potrebbe verificarsi l'ipotesi di effettivo **superamento del massimale triennale "de minimis"**. In tal infausto caso, è prevista la **restituzione**, non solo dell'eccedenza, ma **dell'intero contributo che ha causato lo sfioramento del plafond**, oltre interessi. Esiste, invece, a discrezionalità⁵⁰ del soggetto concedente, la possibilità di optare⁵¹ per una riduzione proporzionale dell'aiuto in sede di concessione: l'importo del beneficio che determinerebbe il superamento della

soglia potrà essere oggetto di ridimensionamento da parte dell'amministrazione, quale misura alternativa all'imprescindibile rinuncia (preventiva) al contributo totale da parte dell'impresa beneficiaria o alla reiezione dello stesso da parte del soggetto concedente (che dovrebbe constatare i massimali al momento della concessione).

Il regime, infine, segue, in termini di cumulo, le medesime regole degli aiuti di Stato. È legittima la fruizione di più agevolazioni riferite agli stessi costi, rispettando i limiti di importo massimo o di intensità massima previsti per quella tipologia di intervento e comunque, fino alla copertura del 100% dei costi. Quest'ultimo limite assoluto viene chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate: spetta al beneficiario «appurare che, a seguito del cumulo degli incentivi, le spese relative agli investimenti ammissibili non risultino coperte oltre il limite massimo, rappresentato dal 100 per cento del loro ammontare⁵²». È innegabile l'*appeal* del regime: permette la concessione dell'aiuto anche *ex post* rispetto all'effettiva realizzazione di un progetto o sostenimento di una spesa, ammette costi di funziona-

47 A pena di: sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un minimo di € 2.000, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione. Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione e al pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria, si applica la sanzione della restituzione integrale del beneficio ai soggetti eroganti.

48 Sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria.

49 Società di persone, ditte individuali, associazioni art.13 l. 349/1986, associazioni art. 137 d.lgs. 206/2005, associazioni, Onlus e fondazioni.

50 Consiglio di Stato n. 2792/2021. Il Consiglio auspica il favore delle amministrazioni a riproporzionare gli aiuti in tali circostanze.

51 Corte di Giustizia 28/10/2020 C-608/2019.

52 Risoluzione AdE n.12/E del 2017.

mento⁵³ non ammissibili in altri regolamenti, non prevede limiti di intensità (in %) all'aiuto, potendo, teoricamente, coprire anche il 100% dei costi sostenuti, concede alle amministrazioni la facoltà di erogare aiuti in maniera qua-

si arbitraria. Si potrebbe perfino prevedere, nell'ambito della stessa area di intervento, un aiuto in esenzione per alcuni costi e il regime per altri. In fin dei conti, *de minimis non curat praetor*.

53 Rientrano ad esempio nelle spese di funzionamento le sostituzioni di macchinari obsoleti, che, rientrando nella normale attività dell'impresa, non rientrano nelle categorie di intervento a norma degli aiuti di stato che tendono ad agevolare "spese iniziali".

Il distacco “illecito” all’interno del contratto di rete

L’articolo evidenzia come il distacco possa essere ritenuto illecito, così come messo in risalto dal Tribunale di Perugia con la sentenza n. 378/2024, nonostante le aziende coinvolte abbiano stipulato un contratto di rete.

 **Pasquale Assisi**

CONSIGLIERE DELL’ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

L’istituto del distacco è sempre stato fonte di diatribe e controversie, spesso (o soprattutto) durante le fasi delle verifiche ispettive. Come noto, il d. lgs. n. 276/2003 sancisce che si configura un distacco “quando un datore di lavoro, **per soddisfare un proprio interesse**, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l’esecuzione di una determinata attività lavorativa”. È evidente, ed è centrale per comprendere la portata della sentenza in disamina, che affinché possa ritenersi legittimo il ricorso al distacco **deve sussistere un interesse da parte del datore di lavoro distaccante**. Il c. 4-ter dell’art. 30 del prefato decreto delegato, andando a delineare i casi di interesse del distaccante, statuisce che “qualora il distacco avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un **contratto di rete di impresa** [...] l’interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell’operare della rete [...]”.

Orbene il testo vigente, nel disciplinare l’istituto del distacco, prevede che **nel caso in cui l’istituto venga utilizzato fra aziende che abbiano stipulato un contratto di rete, mirato ad accrescere la competitività delle aziende sul mercato grazie a un programma comune e alla collaborazione reciproca, la sussistenza dell’interesse del distaccante sorge automaticamente**.

Tale previsione normativa è stata anche “recepita” dagli Organi ispettivi e fatta oggetto dell’interpello n. 1/2016 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e della successiva circolare n. 7/2018 dell’Ispettorato Nazionale del Lavoro.

Nel solco di quanto sopra esposto si colloca l’interessante sentenza n. 378, pubblicata il 16/10/2024, del Tribunale di Perugia ed emessa in decisione di un ricorso depositato da un’azienda a seguito di un verbale ispettivo emesso dall’ITL con conseguente recupero contributivo INPS e assicurativo INAIL. **Nello specifico alcune aziende aveva-**

no stipulato un contratto di rete mirato al miglioramento delle proprie attività collocate nel settore del trasporto merci per conto terzi. All'interno di tale contratto di rete una specifica società aveva distaccato circa 250 lavoratori presso altre aziende facenti parte del medesimo contratto di rete. A seguito di accesso ispettivo da parte del competente Ispettorato Territoriale del Lavoro **era stata disconosciuta la legittimità dell'istituto del distacco** con conseguente intervento dell'INPS per il recupero della omessa contribuzione previdenziale (che era stata oggetto di **irregolare compensazione da parte dell'azienda distaccante**) e dell'INAIL per i premi assicurativi (anch'essi compensati in modo fraudolento) nei confronti delle aziende **distaccatarie che avevano realmente fruito delle prestazioni lavorative.** Di qui il ricorso dei distaccatari ai Giudici di prime cure fondato sulla genuinità del distacco, attesa l'esistenza di un contratto di rete, regolarmente stipulato e registrato in ottemperanza alle previsioni di legge, che avrebbe comportato un interesse del distaccante da considerarsi *in re ipsa*.

Orbene i Giudici hanno confermato la legittimità dell'operato degli Ispettori del lavoro sulla base di quanto emerso in sede di verifica e ampiamente argomentato nel verbale di accertamento. Era infatti emerso che la società distaccante risultava **"inattiva"** presso la competente CCIAA, **non possedeva propri automezzi** né tantomeno aveva in essere contratti di leasing o similari relativi ad automezzi necessari per espletare l'attività dichiarata, **non aveva uffici o depositi, non sostene-**

va costi per acquisto di materiale di consumo, per acquisto o noleggio di apparecchiature elettroniche e altre attrezzature d'ufficio, per utenze quali energia elettrica, acqua e similari, non svolgeva attività di autotrasporto avendo assunto circa 265 addetti distaccandone 250 presso altre aziende (di cui la quasi totalità il giorno stesso dall'assunzione). **Di fatto in capo all'azienda distaccante non sussisteva alcun rischio di impresa non potendosi conseguentemente qualificare come imprenditore ex art. 1655 c.c.**

Inoltre, dall'escussione dei lavoratori **emergeva che gli stessi avevano avuto contatti solo con le aziende distaccatarie** che si erano occupate dei colloqui di lavoro, avevano predisposto le proposte di assunzione e le avevano sottoposte ai lavoratori che si rivolgevano alle aziende utilizzatrici della prestazione lavorativa per qualsivoglia esigenza come ad esempio la consegna delle buste paga mensili e la richiesta di ferie e permessi. Alcuni lavoratori, riferendosi all'azienda distaccante, avevano affermato *"quelli dell'azienda (distaccante) nemmeno li conosco"*.

Alla luce di quanto sopra esposto i Giudici hanno convenuto che **l'azienda distaccante era carente del requisito dell'effettività d'impresa** essendo, nella sostanza, una "scatola vuota" e facendo venire meno la legittimità della sua inclusione all'interno del contratto di rete, **non essendoci alcuno scopo comune o interesse da perseguire se non una mera fornitura di manodopera**, in assenza degli indispensabili requisiti previsti per le Agenzie per il lavoro autorizzate dal Ministero. Con-

seguentemente i Giudici hanno sancito l'illeceità dei distacchi confermando i recuperi contributivi e assicurativi **a carico delle aziende distaccatarie**, attese le indebite compensazioni poste in essere dal distaccante. Su tale punto i Giudici hanno colto l'occasione per evidenziare che **l'imprenditore che intende avvalersi di manodopera assunta da terzi non può disinteressarsi della regolarità della contribuzione versata dall'impresa appaltatrice o somministratrice**, potendo essere chiamato a risponderne in qualità di coobbligato solidale o, come nel caso di specie, in via autonoma qualora sia accertata l'invalidità del contratto di

appalto o di somministrazione. Allo stesso modo all'interno del contratto di rete **l'imprenditore "utilizzatore" di personale distaccato non può disinteressarsi completamente della natura del soggetto distaccante.**

In estrema sintesi è possibile affermare che non basta stipulare un contratto di rete per sentirsi al riparo da sanzioni e/o recuperi inerenti eventuali distacchi, essendo necessario utilizzare l'opportuna diligenza nel verificare i requisiti e l'effettività dell'azienda distaccante e la sua regolarità sia nei contratti di lavoro che nell'adempimento degli obblighi contributivi e assicurativi.

I nuovi ricorsi in materia di applicazione delle tariffe dei premi assicurativi: circolare Inail 4/2025

L'articolo esamina la nuova disciplina dei ricorsi in materia di applicazione delle tariffe dei premi assicurativi presentati a partire dal 12/01/2025.

 **Carla Napoletano**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

L'INAIL, con la circolare n° 4 del 29/01/2025, illustra le modifiche apportate dall'art. 2 della l. n° 203/2024 al regolamento di cui al d.P.R. n° 314/2001. Tali modifiche riguardano la disciplina dei ricorsi amministrativi in materia di applicazione delle tariffe dei premi presentati a partire dal 12/01/2025¹. In particolare il nuovo art. 1 del regolamento, **trasferisce la competenza a decidere i ricorsi** dal Consiglio di amministrazione dell'INAIL **alle Direzioni regionali, alla Sede provinciale di Aosta, alla Direzione provinciale di Trento ed alla Direzione provinciale di Bolzano competenti per territorio**. Oggetto di tale modifica sono i ricorsi riguardanti:

- la classificazione delle lavorazioni;
- l'oscillazione del tasso medio di tariffa per prevenzione degli infortuni ed igiene sui luoghi di lavoro;

- la decorrenza dell'inquadramento nelle gestioni tariffarie;
- l'inquadramento nelle gestioni tariffarie effettuato direttamente dall'INAIL, per i datori di lavoro non soggetti alla classificazione prevista dall'articolo 49 della l. n° 88/1989.

Le sedi territoriali, invece, continuano ad essere competenti a decidere per quei ricorsi che abbiano ad oggetto l'oscillazione del tasso medio di tariffa per andamento antinfortunistico². L'obiettivo di tali modifiche è quello di semplificare e razionalizzare la disciplina dei ricorsi amministrativi, velocizzando i procedimenti contenziosi e andando a modernizzare un regolamento che oramai era vecchio di oltre 20 anni. La scelta delle strutture competenti a decidere è ricaduta sulla Direzione regionale, sulla Sede provinciale di Aosta, sulla Direzione

¹ Data di entrata in vigore della legge.

² Nuovo art. 2 del regolamento.

provinciale di Trento e sulla Direzione provinciale di Bolzano, considerando la natura prevalentemente tecnica dei provvedimenti, nonché la circostanza che tali strutture si sono occupate, fino a prima della modifica, della preistruttoria dei ricorsi, che veniva poi inoltrata alla Direzione centrale rapporto assicurativo per l'istruttoria di competenza, e per la conseguente proposta di decisione al Consiglio di amministrazione. Tutti i ricorsi pendenti alla data del 12/01/2025 continuano ad essere decisi dal Consiglio di amministrazione dell'INAIL³.

Analizziamo, a questo punto, l'iter procedurale dei **ricorsi presentati a partire dal 12/01/2025**, nonché i termini di presentazione degli stessi e delle conseguenti notifiche di decisione.

Il datore di lavoro può proporre istanza di ricorso amministrativo, avverso un provvedimento emesso dalla sede territoriale dell'INAIL, **entro 30 gg. dalla ricezione dello stesso**. L'istanza può essere presentata **esclusivamente con modalità telematica**, utilizzando l'apposito servizio *online* presente sul sito istituzionale. Solo in caso di prolungata indisponibilità dei servizi, confermata dalla Direzione centrale per l'organizzazione digitale, è possibile presentare il ricorso tramite PEC alla struttura competente. Il termine dei 30 gg. non è perentorio, bensì ordinatorio. Ciò comporta da un lato l'obbligo da parte delle Unità operative di procedere ugualmente all'esame di merito, ancorché le istanze siano

state inoltrate oltre i termini stabiliti; dall'altro l'impossibilità di avvalersi dell'efficacia sospensiva che invece è configurabile nei casi in cui il ricorso venga proposto entro i termini previsti. L'INAIL, infatti, ricorda il richiamo fatto dall'art. 3 comma 2 del regolamento in base al quale il datore di lavoro che presenta ricorso (nei termini) beneficia dell'effetto sospensivo previsto dall'art. 45 comma 2 del Testo Unico⁴. La disposizione prevede che il ricorrente effettui il versamento dei premi di assicurazione, nel caso di prima applicazione, in base al tasso medio di tariffa e, negli altri casi, in base al tasso in vigore alla data del provvedimento che ha dato luogo al ricorso; il tutto salvo conguaglio per l'eventuale differenza tra la somma versata e quella che risulti dovuta, con relativa applicazione, su detta differenza, degli interessi di differimento e dilazione. I responsabili delle strutture competenti devono decidere sui ricorsi e notificarne l'esito ai ricorrenti **nel termine di 120 gg.**, qualora gli stessi abbiano ad oggetto l'oscillazione del tasso medio di tariffa per andamento antinfortunistico, **e di 180 gg.** qualora abbiano ad oggetto le casistiche previste dal novellato art. 1 del regolamento. La mancata notifica della decisione nei suddetti termini va considerata come **silenzio-rigetto**. Nel nuovo flusso istruttorio è stata prevista la fase obbligatoria denominata "incontro con il ricorrente", che prevede un apposito incontro tra l'INAIL ed il ricorrente (da tenersi an-

3 Art. 2 comma 5 l. n° 203/2024.

4 DPR n° 1124/1965.

che a distanza), durante il quale vengono esaminate le posizioni di entrambi, riportandole in un apposito **verbale di incontro**. Una volta esaminata tutta la documentazione e il parere tecnico della "Consulenza tecnica per la salute e sicurezza regionale" (qualora richiesto), l'ufficio competente propone l'esito del ricorso e predisponde la decisione dello stesso con atto di determinazione, che sarà firmato dal responsabile e notificato sia al ricorrente che alla sede INAIL competente alla gestione del rapporto assicurativo. Gli atti con cui possono essere definiti i ricorsi possono consistere in una decisione di inammissibilità oppure in una decisione di merito. Un ricorso può essere dichiarato inammissibile, ad esempio, quando il ricorrente fa riferimento ad un atto diverso da un provvedimento di variazione o rettifica di classificazione e/o inquadramento (quale può essere un verbale unico di accertamento e notificazione), oppure quando il ricorso riguarda

l'obbligo assicurativo o la sussistenza e qualificazione dei rapporti di lavoro, originati dall'attività ispettiva o da accertamenti amministrativi. La decisione di merito invece, che deve essere debitamente motivata, può consistere in un rigetto, in un accoglimento oppure in un parziale accoglimento, a seconda dei casi. È bene tener presente che nell'ipotesi di rigetto, non sarà possibile presentare ulteriori ricorsi; ai sensi dell'art. 5 comma 1, infatti, la decisione adottata dall'organo competente è da considerarsi definitiva. Fino a che non gli sia stata notificata la decisione, l'interessato può rinunciare al ricorso, generando in tal modo una definizione dello stesso per cessata materia del contendere; la stessa definizione del ricorso può essere adottata nell'ipotesi in cui sia la sede territoriale, che ha emesso il provvedimento impugnato, a provvedere ad annullarlo autonomamente in autotutela, prima che l'organo competente emetta la propria decisione.

Sanzioni disciplinari e termine per le giustificazioni

In tema di licenziamento disciplinare, sono da considerarsi valide le giustificazioni trasmesse dal lavoratore entro 5 giorni. Il termine di decadenza, infatti, è relativo al momento dell'invio e non a quello della ricezione delle giustificazioni stesse da parte del datore di lavoro. Questo quanto evidenziato dalla recente ordinanza della Cassazione n. 2066/2025.

 **Pierluigi Lanzarotti**
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La particolare natura del rapporto di lavoro subordinato ha fatto sì che le prestazioni delle due parti contrapposte non avessero solo valore di corrispettivo verso l'altra parte, ma fossero anche influenzate dalle finalità stesse della prestazione lavorativa.

In quest'ottica, il potere disciplinare, in capo al datore di lavoro, viene ad essere uno strumento utile e necessario per la realizzazione delle finalità proprie sottese al rapporto di lavoro, onde tutelare l'organizzazione aziendale e garantire il rispetto degli obblighi contrattuali da parte del lavoratore.

Il potere disciplinare del datore di lavoro non è in ogni caso del tutto libero, ma soggiace a limiti sia di natura sostanziale (pensiamo ad esempio al principio di proporzionalità dettato dall'art. 2106 c.c., piuttosto che ai limiti in materia di recidiva e dell'e-

stensione massima della multa e della sospensione) quanto di natura procedurale (tra i quali spiccano quelli stabiliti dall'articolo 7 dello statuto dei lavoratori e dalle disposizioni di alcuni CCNL).

Infatti, nella fase della formazione del provvedimento disciplinare, assume particolare rilevanza sia la formulazione della mancanza disciplinare, che il principio garantista¹ che va rispettato e che impone al datore di lavoro l'onere di contestare, **preventivamente** (fatta eccezione per il rimprovero verbale) **e per iscritto**, a pena di nullità, **l'addebito e di sentire a difesa il lavoratore**.

Queste garanzie procedurali, della previa contestazione dell'addebito, rispondono all'esigenza di consentire al lavoratore, nel rispetto del **principio del contraddittorio**, l'esercizio del diritto di difesa.

1 Comma 2, dell'art.7 della legge n. 300/1970.

Pur trattandosi di principi ormai noti, la Cassazione, in una recente pronuncia, è tornata ad occuparsi di alcuni rilevanti aspetti formali del procedimento disciplinare, sui quali è opportuno richiamare l'attenzione.

In particolare, con la recente **ordinanza del 29 gennaio 2025, n. 2066**, la Cassazione ha affermato che il termine di 5 giorni dalla contestazione dell'addebito previsto dall'art. 7, comma 5, l. 300/1970 e, nella fattispecie, dall'art. 8² (Titolo VII) del CCNL Metalmeccanica Industria, entro il quale il lavoratore può presentare le proprie giustificazioni e prima del quale il datore di lavoro non può comminare provvedimenti disciplinari, **deve considerarsi rispettato se il lavoratore ha inviato le giustificazioni entro detto termine, indipendentemente dalla data in cui le medesime vengono ricevute dal datore di lavoro.**

La vicenda trae origine dal licenziamento di un dipendente di una società a responsabilità limitata a cui veniva notificato, a seguito di contestazione disciplinare, il provvedimento disciplinare di natura espulsiva. La condotta contestata era consistita nel fatto che il dipendente, posto alla guida di un furgone aziendale, aveva effettuato una manovra procedendo in retromarcia a velocità non adeguata, fino ad urtare la tubazione di un impianto di aria compressa provocando, così, la piegatura di un tratto di tubazione e la fuoriuscita della tubazione dal suo alloggiamento, con recidiva rispetto a

violazione disciplinare già precedentemente sanzionata. Inoltre, l'azienda aveva ritenuto **tardive** le giustificazioni presentate dal dipendente, in quanto ricevute oltre il termine di cinque giorni previsto dalla normativa applicabile. Il lavoratore impugnava il provvedimento di espulsione. Il Tribunale adito, nella veste di giudice del lavoro, aveva respinto la sua opposizione per l'annullamento del licenziamento per giusta causa. Il dipendente impugnava anche la sentenza di primo grado. I giudici d'appello del tribunale dell'Aquila, condividendo l'interpretazione fornita dal tribunale di primo grado, confermavano e rigettavano, a loro volta, il reclamo proposto, ritenendo che la data di ricezione fosse il parametro da considerare per verificare la tempestività della difesa.

Il lavoratore, avverso la sentenza di appello, proponeva ulteriore ricorso per Cassazione che, accogliendo l'istanza del dipendente, osserva quanto segue: nella materia delle sanzioni disciplinari, il CCNL metalmeccanica aziende industriali non fa alcun riferimento alla **ricezione** da parte del datore del lavoro delle giustificazioni del lavoratore e che, pertanto, anche tenendo conto della sottesa *ratio* di tutela del diritto di difesa del lavoratore incolpato, l'interpretazione più ragionevole della previsione collettiva in questione è quella che dà rilievo, per valutare il rispetto del termine dei 5 giorni, **alla data di invio delle giusti-**

2 Il datore di lavoro non potrà adottare alcun provvedimento disciplinare nei confronti del lavoratore senza avergli preventivamente contestato l'addebito e senza averlo sentito a sua difesa. Salvo che per il richiamo verbale, la contestazione dovrà essere effettuata per iscritto ed i provvedimenti disciplinari non potranno essere comminati prima che siano trascorsi 5 giorni, nel corso dei quali il lavoratore potrà presentare le sue giustificazioni.

ficazioni da parte del lavoratore, piuttosto che alla data di ricezione delle stesse.

L'ordinanza in commento assume rilievo poiché prende le distanze da un precedente orientamento, affermato sempre dalla Cassazione con senten-

za del 9 maggio 2012, n. 7096, secondo il quale il termine in questione non poteva ritenersi rispettato quando, pur avendo il lavoratore inviato le proprie difese prima del suo decorso, la ricezione dell'atto fosse avvenuta in data successiva.

Il distacco del lavoratore: presupposti di liceità e regime sanzionatorio

Nel panorama delle forme di esternalizzazione di manodopera, il distacco rappresenta uno strumento di primario interesse per le imprese che necessitano di flessibilità organizzativa, garantendo una certa versatilità nella gestione delle risorse umane. Per il suo carattere dissociativo della figura datoriale, tuttavia, il distacco enuclea una serie di attitudini virtuose ma anche molte criticità che alimentano un vasto contenzioso ispettivo e giudiziario.

 **Giuseppe Gentile**

AVVOCATO E PROFESSORE DI DIRITTO DEL LAVORO UNIVERSITÀ DI NAPOLI FEDERICO II

Il distacco del lavoratore: profili normativi e qualificazione giuridica

Il distacco trova la sua fonte di disciplina nell'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003 che ha conferito dignità legislativa ad un istituto che in precedenza — nella vigenza della legge n. 1369/1960 — configurava un tipico fenomeno interpositorio, generalmente vietato.

La norma, nella sua essenzialità, stabilisce che *“l'ipotesi del distacco si configura quando un **datore di lavoro**, per soddisfare un proprio interesse, **pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa***”. Il distacco del lavoratore è dunque una pratica che comporta il **coinvolgimento di tre soggetti**: un datore di lavoro **distaccante**, un lavoratore **distaccato** e un terzo sogget-

to **distaccatario**: il distaccante pone il proprio dipendente “a disposizione” del distaccatario, che di fatto risulta essere l'effettivo fruitore della prestazione lavorativa dedotta in contratto.

Sul piano qualificatorio, il distacco **non realizza alcuna novazione soggettiva** nel rapporto di lavoro, il quale resta ancorato ai due contraenti, determinando soltanto una **modificazione nella sua esecuzione**, nel senso che l'obbligazione principale del lavoratore — adempiere alla propria prestazione lavorativa — viene temporaneamente soddisfatta con una prestazione resa in favore di un altro soggetto.

I requisiti essenziali per la legittimità del distacco

L'istituto del distacco ha carattere eccezionale, necessitando così di alcuni **presupposti di liceità**: deve innanzitutto soddisfare un **interesse del datore**

di lavoro distaccante; il lavoratore può essere messo a disposizione presso altro soggetto solo **temporaneamente**; e per l'esecuzione di una **determinata attività lavorativa**. Trattasi di presupposti che sia la Cassazione (sent. n. 5102/1998) sia il Ministero del Lavoro (Note 8 marzo e 11 aprile 2001) avevano già tipizzato, e che l'art. 30 cit. in qualche misura recepisce e rielabora.

L'**interesse del datore di lavoro distaccante** rappresenta il fondamento giuridico dell'istituto. Non occorre che si tratti di un interesse speciale o rilevante, potendo essere sufficiente anche un interesse organizzativo che, però, non deve coincidere con l'interesse alla mera somministrazione di lavoro (Circ. Min. Lav. n. 28/2005). Resta inteso che, trattandosi di requisito qualificante della fattispecie, la **prova dell'interesse** temporaneo del distaccante è a carico del datore di lavoro (Cass. n. 18595/2020).

Tipici esempi di **interesse legittimo** sono il distacco: in imprese del Gruppo per esercitare un controllo sulla distaccataria; per motivi commerciali (presso un cliente) o produttivi (verificare l'esecuzione di lavori appaltati); per motivi formativi del personale, o ancora per fronteggiare uno stato di crisi. Su quest'ultimo punto, la Cassazione ha affermato che l'elemento cardine del distacco può anche sostanziarsi nell'interesse per il datore a favorire la crescita professionale del proprio dipendente, specie in situazioni di crisi aziendale che potrebbero costringere il personale alla inattività e alla ricerca di una nuova occupazione (Cass. n. 18959/2020). Tipico esempio di **interesse illegittimo** è invece rinv-

nibile nel distacco per mera fornitura di manodopera finalizzata ad un contributo economico.

Altro requisito esistenziale del distacco è il carattere temporaneo. La **temporaneità** non è interpretata nel senso di brevità, ma più semplicemente come non definitività. Essa, infatti, va valutata in relazione alla persistenza dell'interesse del distaccante: ciò significa che un distacco può legittimamente protrarsi anche per un periodo molto lungo, purché l'interesse del distaccante permanga e sia verificabile. Questo principio trova sostegno nell'indirizzo amministrativo: con risposta ad **Interpello n. 1 del 2 febbraio 2011**, infatti, il Ministero del lavoro ha precisato che il distacco può durare per un arco temporale concettualmente delimitato, pur non essendo determinabile sin dall'inizio. Nonché nell'orientamento della **Suprema Corte** che, a più riprese, ha ribadito che: non sussistono limiti circa il momento del distacco, che in teoria potrebbe anche essere contestuale all'assunzione del lavoratore (Cass. n. 17748/2004); e che la temporaneità non richiede che il distacco "abbia una durata predeterminata fin dall'inizio [...] ma solo che la durata del distacco coincida con quella dell'interesse del datore di lavoro a che il proprio dipendente presti la sua opera in favore di un terzo" (Cass. n. 23933/2010).

Ultimo requisito, infine, è il presupposto per cui il lavoratore distaccato sia chiamato a svolgere presso il distaccatario **un'attività specifica e funzionale all'interesse del proprio datore di lavoro**. Questo comporta che l'adibizione ad una diversa attività lavorativa,

funzionalmente non collegabile all'interesse del distaccante, può costituire un valido indizio di distacco *contra legem*, e dunque una possibile ipotesi di somministrazione illecita o irregolare. Invero, proprio il carattere essenziale dell'interesse datoriale rende **superflua la coincidenza del luogo della prestazione con la sede del distaccatario**: secondo il Ministero del lavoro, infatti, la natura dell'attività esercitata dal distaccante può giustificare l'espletamento della prestazione lavorativa in una o più sedi diverse da quella propria dell'azienda distaccataria (es. trasporto, manutenzione impianti), derivandone che il luogo della prestazione non assume particolare rilievo una volta accertata la sussistenza dei tre requisiti di liceità, potendosi individuare addirittura nella stessa sede del datore di lavoro distaccante (Min. Lav. Interpello n. 1/2011).

La disciplina dell'istituto: modalità e responsabilità delle parti

Va evidenziato che, in caso di distacco che comporti un trasferimento ad una unità produttiva sita a più di 50 km da quella in cui il lavoratore è adibito, il distacco può avvenire soltanto per **comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive**. Inoltre, qualora il distacco comporti un mutamento di mansioni, è necessario il **consenso** del lavoratore interessato. Sul piano delle prerogative giuridiche delle parti, la scissione tra il titolare formale del rapporto di lavoro (il distaccante) e il soggetto che effettivamente beneficia della prestazione lavorativa e esercita il potere direttivo

(il distaccatario) comporta una **ripartizione delle responsabilità**: il datore **distaccante** mantiene la titolarità del rapporto di lavoro e, di conseguenza, resta responsabile del trattamento economico e normativo, conserva il potere disciplinare nei confronti del lavoratore distaccato; il **distaccatario**, invece, esercita su delega del primo il potere direttivo e di controllo sulla prestazione lavorativa, potendo determinare le modalità concrete di svolgimento dell'attività, e assume specifiche responsabilità in materia di **salute e sicurezza sul lavoro**, come previsto dall'art. 3, comma 6, del D.Lgs. 81/2008. Nell'ambito del rapporto previdenziale, mentre il **trattamento contributivo** deve essere adempiuto in relazione all'inquadramento previdenziale del datore di lavoro distaccante, per ciò che concerne **l'assicurazione obbligatoria INAIL**, la tariffa e il premio, pur restando a carico del distaccante, vanno comunque parametrati al rischio aziendale del distaccatario (Circ. Min. Lav. n. 3/2004).

Proprio in tema di responsabilità in materia di sicurezza sul lavoro, il Ministero del lavoro ha chiarito che in caso di distacco dei lavoratori gli **obblighi in materia di salute e di sicurezza** sul lavoro incombono, **in modo differenziato**, sia sul datore di lavoro che ha disposto il distacco che sul beneficiario della prestazione: sul primo (distaccante) grava l'obbligo di "informare e formare il lavoratore sui rischi tipici generalmente connessi allo svolgimento delle mansioni per le quali egli viene distaccato"; al secondo (distaccatario) spetta invece l'onere, a norma del medesimo articolo, di ottempera-

re a tutti gli altri obblighi in materia di salute e sicurezza sul lavoro inclusa, quindi, la sorveglianza sanitaria" (Interpello n. 8/2016).

Ed infatti, in caso di **infortunio sul lavoro**, la giurisprudenza ha consolidato il principio secondo cui entrambi i soggetti possono essere chiamati a rispondere, sebbene con diversi profili di responsabilità: il distaccante per non aver adeguatamente formato il lavoratore sui rischi generici, il distaccatario per non aver garantito un ambiente di lavoro sicuro e per non aver formato il lavoratore sui rischi specifici. (Cass. pen., n. 46567/2024).

Sugli effetti del distacco irregolare nei rapporti di lavoro: tra tutela costitutiva e risarcitoria

Sul piano sanzionatorio, quando il distacco viene attuato senza uno o più requisiti previsti dall'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003, è necessario distinguere tra quanto previsto dai commi 1 e 3 al fine di delineare correttamente le **diverse forme di tutela** riconosciute al lavoratore coinvolto in un **distacco illecito**.

In particolare, il comma 4-*bis* stabilisce che solo nelle ipotesi di **violazione dei tre requisiti di legittimità** indicati nel comma 1, il lavoratore può ricorrere al giudice per ottenere il riconoscimento di un rapporto di lavoro alle dipendenze del distaccatario, configurando così una **tutela di tipo costitutivo**.

Tale previsione ricalca in larga parte il dettato normativo relativo alla **somministrazione illecita di manodopera**, confermando la stretta analogia tra il distacco e la somministrazione, anche

sotto il profilo sanzionatorio. La mancanza dell'interesse del distaccante, che rappresenta il fondamento giuridico dell'istituto, si traduce infatti in una mera messa a disposizione di lavoratori per il distaccatario, configurando così un'ipotesi di interposizione illecita di manodopera e comportando, di conseguenza, l'instaurazione del rapporto di lavoro con l'effettivo utilizzatore (Trib. Napoli, 2 ottobre 2019, n. 6082). Diverso è invece il caso della violazione dei limiti stabiliti dal comma 3 della stessa disposizione. Il **consenso del lavoratore** in caso di mutamento di mansioni e la necessità di **comprovate ragioni aziendali** per distacchi superiori ai 50 km non sono infatti condizioni essenziali per la legittimità del distacco, ma costituiscono vincoli esterni che incidono sull'esercizio del potere unilaterale del datore di lavoro. In questi casi, in assenza di una previsione normativa specifica, si ritiene applicabile esclusivamente una **tutela di tipo risarcitorio** (Cass. n. 19414/2020; n. 19415/2020).

L'analisi della legittimità del distacco si articola dunque su due livelli distinti: da un lato, la verifica dei requisiti essenziali dell'istituto (comma 1), dall'altro, il controllo delle modalità spazio-temporali con cui esso viene attuato (comma 3). Ne consegue che solo nel primo caso, considerato di maggiore gravità, si configura la tutela costitutiva del rapporto di lavoro in capo al distaccatario; viceversa, la violazione dei requisiti previsti dal comma 3, riguardando non la struttura del distacco ma le sue modalità di attuazione, dà luogo esclusivamente a una tutela di tipo risarcitorio.

Revisione del regime sanzionatorio per omissione ed evasione contributiva

Dal 1° settembre 2024 è entrato in vigore il nuovo regime sanzionatorio in materia di contributi dovuti alle gestioni previdenziali, disciplinato dall'art. 116 della Legge n. 388/2000, così come modificato dall'art. 30 del D. L. 2 marzo 2024 n. 19, convertito con modificazioni dalla Legge 29 aprile 2024, n. 56. L'articolo ne analizza le principali modifiche intervenute, anche alla luce di recenti indicazioni aggiuntive da parte dell'Inps.

 **Anna Pane**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

L'intervento normativo entrato in vigore dal 1° settembre 2024 con l'obiettivo di *"dare attuazione alla linea II della Missione 5, Componente 1, del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza relativa alla introduzione di misure dirette e indirette per trasformare il lavoro sommerso in lavoro regolare rendendo maggiormente vantaggioso operare nell'economia regolare"*, incide sul sistema delle sanzioni civili disciplinato dalla L. 388/2000 nei casi di:

- Omissione contributiva - art. 116 c. 8, lett. a)
- Evasione contributiva - art. 116, c. 8,

lett. b)

- Accertamenti degli enti impositori - art. 116, c. 8, lett. b-bis)¹

Omissione contributiva

Ricorre nei casi di mancato o ritardato pagamento di contributi dovuti mensilmente o periodicamente il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o delle registrazioni obbligatorie presentate entro le scadenze di legge².

Resta invariato il **regime sanzionatorio ordinario** che prevede l'applicazione della sanzione civile pari al **tasso ufficiale di riferimento** (tasso di interes-

¹ Lettera introdotta dall'art. 30, c. 1, lett. b-bis) del D.L. 19/2024.

² Tra le fattispecie ricorrenti di omissioni contributiva, vi è il caso dell'UniEmens insoluto (denuncia periodica presentata nei termini mentre il pagamento è stato effettuato in ritardo o non effettuato); note di rettifica a credito dell'Istituto; indebito conguaglio di sgravi e agevolazioni contributive.

se sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema)³ **maggiorato di 5,5 punti percentuali** in ragione di anno sino ad un massimo⁴ del 40 % dell'importo dovuto. Con la revisione del regime sanzionatorio, al fine di favorire e accelerare il recupero del credito, è stata prevista l'applicazione di una **sanzione civile in misura agevolata, limitata al solo tasso ufficiale di riferimento senza l'applicazione della maggiorazione**, nel caso in cui il pagamento delle somme omesse avvenga:

- spontaneamente, ovvero prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori;
- in un'unica soluzione⁵, in quanto non è ammesso il pagamento in modalità rateale per beneficiare della riduzione della sanzione;
- entro 120 giorni dalla scadenza di legge⁶ prevista per la contribuzione dovuta.

La nuova fattispecie del ravvedimento operoso, già prevista per i casi di evasione contributiva, può essere applicata agli **inadempimenti verificatisi con decorrenza 1° settembre 2024** e quindi ai mancati pagamenti dei contributi

relativi agli obblighi di denuncia riferiti ai periodi di competenza decorrenti da tale data.

In ordine alla decorrenza della misura agevolativa e all'intervallo temporale entro cui poterne beneficiare, l'Istituto è intervenuto con il Messaggio n. 53 dell'8 gennaio 2025 specificando che **le denunce mensili insolute riferite a periodi di competenza decorrenti dal 1° settembre 2024, presentate nei termini, potranno essere trasmesse all'agente della riscossione solo dopo il decorso di 120 giorni dalla scadenza legale⁷, salvo diversa espressa richiesta del contribuente stesso.**

Viene inoltre specificato che nelle ipotesi in cui sia adottato il provvedimento di revoca della rateazione in corso⁸ (a seguito del venir meno della condizione di regolarità nel pagamento delle rate o del requisito della correntezza contributiva) da cui derivi la trasmissione all'agente della riscossione sia della residua parte dei crediti oggetto della rateazione revocata e sia della eventuale contribuzione corrente per la quale risulti l'inadempimento dell'obbligo del versamento

3 Circ. Inps n. 34 del 4 febbraio 2025.

4 Dopo il raggiungimento del tetto massimo delle sanzioni civili, continuano ad essere dovuti sul debito contributivo residuo gli interessi nella misura degli interessi di mora di cui all'art. 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come stabilito dall'articolo 116, comma 9, della legge n. 388/2000.

5 La Circ. Inps n. 90 del 4 ottobre 2024 specifica che il pagamento deve intendersi "in unica soluzione" anche se effettuato con versamenti plurimi avvenuti in date differenti, ma pur sempre entro il limite dei 120 giorni dalla data di scadenza legale e purché l'importo totale versato corrisponda all'intera contribuzione dovuta. La misura agevolata non può trovare applicazione in caso di pagamento in modalità rateale, non avendo il legislatore espressamente previsto tale facoltà.

6 Per le scadenze dei termini di versamento si fa rinvio alla specifica disciplina dettata dal legislatore in relazione a ciascuna tipologia di soggetto contribuente. (cfr. Circ. n. 90 del 4 ottobre 2024).

7 Es. I contributi relativi alla Gestione delle Aziende DM riferiti alla competenza del mese di novembre 2024 e non versati entro il 16 dicembre 2024 potranno essere trasmessi all'agente della riscossione non prima del 16 aprile 2025 (l'arco temporale dei 120 giorni si conclude il 15 aprile 2025).

8 Secondo quanto previsto dal *Regolamento di Disciplina delle Rateazioni dei debiti contributivi in fase amministrativa* (approvato con le Determinazioni presidenziali n. 229 del 14 dicembre 2012 e n. 113 del 9 maggio 2013 - cfr. Circ. n. 108 del 12 luglio 2013).

in costanza della rateazione stessa, **in presenza di insoluti riferiti a periodi di competenza decorrenti dal 1° settembre 2024, la formazione dell'avviso di addebito potrà avvenire solo al termine dei 120 giorni**, fatta salva l'espressa richiesta dell'interessato di regolarizzare presso l'agente della riscossione.

Evasione contributiva

Il legislatore mediante l'art. 30 c. 1 lett. b) del D.L. n. 19/2024 interviene sull'art. 116, c. 8, lett. b) della L. n. 388/2000 con tre ordini di modifiche:

A. Integrazione della disposizione previgente relativa alla definizione della fattispecie di evasione contributiva ricorrente in caso di mancato pagamento della contribuzione connessa a registrazioni, denunce o **dichiarazioni** obbligatorie omesse o non conformi al vero da parte dei soggetti contribuenti che, per legge, sono tenuti a tale adempimento, **posta in essere** con l'intenzione specifica di non versare i contributi dovuti mediante l'occultamento di rapporti di lavoro in essere, retribuzioni erogate o **redditi prodotti, ovvero di fatti o notizie rilevanti per la determinazione dell'obbligo contributivo**. Rispetto alla precedente versione della norma⁹ è realizzata una estensione della fattispecie di occultamento che:

- oltre a comprendere le registrazioni o denunce obbligatorie, è riferita anche alle dichiarazioni

obbligatorie;

- può riguardare non solo i rapporti di lavoro in essere e le retribuzioni erogate ma anche i fatti e le notizie rilevanti ai fini della determinazione dell'obbligo contributivo.

B. Rimodulazione dei termini previsti per il pagamento della contribuzione dovuta in quanto, rispetto al vigente c.d. ravvedimento operoso che consente di beneficiare della sanzione civile ridotta nella misura del TUR maggiorato di 5,5 punti¹⁰ (in luogo della sanzione ordinaria pari al 30% in ragione d'anno fino ad un massimo del 60 % dell'importo dei contributi non corrisposti) nei casi di denuncia della situazione debitoria effettuata spontaneamente entro 12 mesi dal termine stabilito per il pagamento dei contributi unitamente al versamento della relativa contribuzione dovuta entro 30 giorni dalla denuncia, **dal 1° settembre 2024 si aggiunge la possibilità di effettuare il versamento entro 90 giorni dalla denuncia spontanea, con applicazione delle sanzioni civili nella misura del TUR maggiorato di 7,5 punti**.

C. Operatività del ravvedimento operoso anche in caso di pagamento in forma rateale¹¹. In tale ipotesi, la misura agevolata delle sanzioni civili spetta purché, entro i termini di 30 o 90 giorni, sia presentata domanda di rateazione e si provveda

9 "[...] evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, cioè nel caso in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare i contributi o premi, occulta rapporti di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate".

10 Degradazione del regime dell'evasione a quello dell'omissione.

11 Di cui all'art. 2, c. 11 del D.L. 9 ottobre 1989 n. 338 convertito con modificazioni dalla L. 7 dicembre 1989.

al versamento della prima rata, anche nel caso in cui l'accoglimento sia determinato in una data successiva ai termini suddetti.

In merito alla decorrenza della ulteriore misura agevolativa, proprio al fine di assicurare lo scopo della sua introduzione (favorire la regolarizzazione del debito in fase amministrativa) con il Messaggio INPS n. 53/2025 è stato specificato che **le denunce mensili insolute rientranti nel campo di applicazione della nuova misura agevolata potranno essere trasmesse all'agente della riscossione solo dopo il decorso di 90 giorni dalla loro presentazione, salvo diversa espressa richiesta del contribuente stesso.**

Accertamento degli enti impositori

Con l'art. 30 c. 1, lett. c) del D.L. 19/2024 che aggiunge la lettera b-bis all'art. 116 c. 8, il legislatore ha introdotto, in caso di accertamento degli enti impositori a seguito di verifiche d'ufficio o direttamente presso i locali aziendali, la **possibilità di accedere ad una riduzione del 50 % delle sanzioni civili applicate nella misura ordinaria nei casi di omissioni o di evasione.** La

misura agevolata presuppone il pagamento da parte del contribuente della somma dovuta in un'unica soluzione o in forma rateale, entro 30 giorni dalla notifica della contestazione. Ai fini del mantenimento delle sanzioni civili in misura agevolata anche laddove il contribuente non ottemperi al versamento delle rate successivi o provveda al versamento in misura insufficiente o tardiva, non essendo stata prevista la revoca della rateazione accordata, l'Istituto provvede a notificare all'interessato un nuovo piano di ammortamento con il ricalcolo delle rate a scadere computando il differenziale dovuto a titolo di sanzioni civili nella misura ordinaria, non essendo prevista la revoca della rateazione accordata¹².

In merito alla possibilità di dilazionare il debito, l'Istituto, avendo rilevato criticità durante il processo di gestione delle istanze di rateazione, ha fornito indicazioni operative alle diverse sedi territoriali al fine di evitare che eventuali ritardi nei processi interni di contabilizzazione¹³ possano incidere negativamente sulle tempistiche di gestione della definizione delle domande di rateazione.

12 Stessa regolamentazione dei termini e della misura del pagamento delle rate successive alla prima è prevista con riguardo alla fattispecie del ravvedimento operoso previsto in caso di evasione contributiva (art. 116, c. 8, lett. b) della L. n. 388/2000).

13 Nei casi di flussi di variazione (da vigilanza documentale, da regolarizzazione spontanea ovvero da vigilanza ispettiva) non elaborati e relativi agli importi oggetto della istanza di rateazione riferiti alla Gestione delle Aziende DM o legati alle procedure gestionali delle altre Gestioni previdenziali Inps.

Si riportano nella tabella di sintesi, le sanzioni civili per omissione ed evasione contributiva previste con decorrenza dal 1° settembre 2024.

| SANZIONE CIVILE ORDINARIA | |
|--|--|
| OMISSIONE CONTRIBUTIVA (art. 116, c. 8, lett. a) L. n. 388/2000) | EVASIONE CONTRIBUTIVA (art. 116, c. 8, lett. b) L. n. 388/2000) |
| TUR + 5,5 punti (nel limite massimo del 40% della contribuzione dovuta) | 30 % dell'importo dovuto (nel limite massimo del 60% della contribuzione dovuta) |
| SANZIONE CIVILE AGEVOLATA | |
| OMISSIONE CONTRIBUTIVA (art. 116, c. 8, lett. a) L. n. 388/2000) | EVASIONE CONTRIBUTIVA (art. 116, c. 8, lett. b) L. n. 388/2000) |
| TUR Pagamento spontaneo in unica soluzione entro 120 giorni dalla scadenza di legge | Denuncia spontanea entro 12 mesi dalla scadenza legale: <ul style="list-style-type: none"> ▪ TUR + 5,5 punti se versamento in unica soluzione o della prima rata (in caso di richiesta di rateazione) entro 30 giorni dalla denuncia; ▪ TUR + 7,5 punti se versamento in unica soluzione o della prima rata (in caso di richiesta di rateazione) entro 90 giorni dalla denuncia. Sanzione entro il limite massimo del 40% dell'importo dovuto. |
| SANZIONE CIVILE RIDOTTA IN CASO DI ACCERTAMENTO DEGLI ENTI IMPOSITORI (art. 116, c. 8, lett. b-bis) | |
| Riduzione nella misura del 50% della sanzione civile ordinaria prevista in caso di omissione e di evasione in caso di pagamento in unica soluzione o della prima rata (in caso di richiesta di rateazione) della contribuzione dovuta se effettuato entro 30 giorni dalla notifica della contestazione. | |

Mare in tempesta per i marittimi ammalati

L'articolo 1 comma 156 della Legge 213/2023, in tema di indennità economiche di malattia spettanti ai lavoratori marittimi, modifica abbastanza radicalmente le regole che storicamente tutelavano i lavoratori marittimi creando luci ed ombre, ma soprattutto perplessità.

 **Giuseppe Coccia**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI E GENOVA

Per esprimere un corretto giudizio sugli effetti di tale riforma, operante dal primo gennaio 2024, è indispensabile confrontarla con le disposizioni precedentemente vigenti.

Normativa fino al 31/12/2023

Gli eventi di malattia verificatisi fino a tutto il 31 dicembre 2023 prevedevano l'utilizzo della collaudata procedura telematica di "Trasmissione e Gestione dei Flussi Retributivi Armatori" con cui, a consuntivo, venivano comunicati all'Inps tutti gli elementi retributivi relativi agli ultimi 30 giorni di lavoro precedenti la data di sbarco, utili ai fini della determinazione della base indennizzabile, divisi in macrocategorie:

- componenti fisse: paga base conglobata, scatti di anzianità, integrazione aziendale, supplementi ufficiali e tutte le altre componenti aventi natura fissa (rapportate ai 30 giorni precedenti lo sbarco);
- componenti variabili: prevalentemente

costituite dai compensi per lavoro straordinario

- valori convenzionali: il valore giornaliero contrattuale della panatica;
- ratei retributivi: i ratei della gratifica natalizia e pasquale, di eventuali ulteriori mensilità aggiuntive, delle festività nazionali e religiose, dei riposi e ferie maturati, degli assegni *ad personam*, dei *bonus d'imbarco* e dei *bonus adjustment* (rapportati ai 30 giorni precedenti lo sbarco);
- indennità di navigazione: soltanto per il 50 % soggetto a contributi.

Normativa successiva al 31/12/2023

L'art. 1 comma 156 della Legge 213/2023 stabilisce:

"Al regio decreto-legge 23 settembre 1937, n. 1918, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1938, n. 831, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a. all'articolo 6, primo comma, lettera

b), sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «per gli eventi di malattia insorti dal 1° gennaio 2024, ad una indennità giornaliera nella misura del 60 per cento della retribuzione, calcolata ai sensi dell'articolo 10, nei casi in cui la malattia impedisca totalmente e di fatto all'assicurato di attendere al lavoro ai sensi del regio decreto-legge 14 dicembre 1933, n. 1773, convertito dalla legge 22 gennaio 1934, n. 244 »;

b. all'articolo 10, primo comma, sono aggiunti, infine, i seguenti periodi: «Per gli eventi di malattia di cui agli articoli 6 e 7, insorti dal 1° gennaio 2024, l'indennità giornaliera è calcolata sulla base della retribuzione media globale giornaliera percepita dall'assicurato nel mese immediatamente precedente a quello in cui si è verificato l'evento di malattia. Nel caso in cui l'evento si è verificato nei primi trenta giorni dall'inizio del rapporto di lavoro, l'indennità giornaliera è calcolata dividendo l'ammontare della retribuzione percepita nel periodo di riferimento per il numero dei giorni retribuiti».

È evidente quindi che il legislatore ha inteso ridimensionare l'aliquota di trattamento economico delle indennità di malattia dei lavoratori marittimi riducendola dal 75 % al 60 % della retribuzione media globale giornaliera e variare la base di calcolo.

Interpretazioni dell'Inps

L'Inps fornisce progressivamente le seguenti indicazioni:

- messaggio n. 157 del 12 gennaio 2024 – prime indicazioni operative riguardo la misura e l'identificazio-

ne della retribuzione di riferimento per il calcolo dell'indennità che viene individuata nella retribuzione media globale giornaliera del mese precedente l'evento di malattia;

- circolare 55 del 4 aprile 2024 – istruzioni sulla retribuzione media globale giornaliera da considerare ai fini del calcolo delle indennità di malattia; in questa sede vengono escluse alcune voci retributive quali, a titolo meramente esemplificativo: tutte le componenti retributive collegate all'affettiva prestazione (ed. esempio straordinario non contrattualizzato);
- messaggio n. 2022 del 29 maggio 2024 – determinazione della retribuzione media globale giornaliera ed inclusione della base di calcolo del c.d. *bonus adjustment-gross up*, con onere del riproporzionamento a carico del datore di lavoro;
- messaggio n. 2829 del 9 agosto 2024 – si chiarisce che la retribuzione di riferimento è determinata sulla base dell'elemento "retribuzione teorica" esposta sul flusso Uniemens del mese antecedente l'evento di malattia e che la retribuzione teorica non può essere superiore all'imponibile contributivo;
- messaggio n. 3456 del 18 ottobre 2024 – puntualizzazioni in tema di ferie e di riposi compensativi.

Considerazioni

Naufragato l'ambizioso progetto di riunire in un unico ente (Ipsema – Istituto di previdenza del settore marittimo) la gestione di tutti gli aspetti previdenziali e assicurativi dei lavoratori marittimi (l'Ipsema nasceva dalla uni-

ficazione delle Casse Marittime, istituite nel 1933, che gestivano infortuni e malattie della gente di mare) dal 31 maggio 2010 le relative competenze furono trasferite all'Inail e all'Inps, certamente non esperte in un settore così di nicchia.

Infatti, per usi e consuetudini radicatisi nel tempo, il lavoratore marittimo qualificato concorda individualmente con l'armatore un netto garantito mensile, decisamente superiore alla semplice applicazione della contrattazione collettiva richiamata nella convenzione di arruolamento. Per raggiungere tale risultato l'armatore deve integrare l'importo degli elementi variabili di ciascun mese con un elemento integrativo, a sua volta variabile, anche in relazione alle imposte nette incidenti nel medesimo periodo.

Mentre l'Inps — con messaggio 2022 del 29.5.2024 — riconosce la coerenza di tale integrazione quale “*bonus adjustment*” costituente abituale ed integrante parte della retribuzione, ignora palesemente:

1. Che tale *bonus* è necessario a raggiungere l'effettiva retribuzione complessiva netta concordata, da qualsiasi voce formata. Pertanto, la retribuzione media globale mensile è da riconoscersi composta da tutte le voci erogate (e considerate imponibili ai fini del versamento dei contributi!) e non di alcune soltanto dichiarate fisse.
2. Che l'incidenza su base mensile del c.d. “*Bonus Adjustment*” (il cui onere di riparametrazione è posto a carico dell'armatore) non può essere validamente determinata fino al momento dell'emissione dell'ultimo cedolino conseguente lo sbarco. È evidente, quindi, che qualsiasi dato possa essere stato indicato sull'Uniemens del mese precedente allo sbarco non è attendibile.
3. Che in base alla composizione dell'equipaggio prevista dalla “tabella di esercizio” di ciascuna nave (c.d. tabella minima di armamento) già dal momento dell'imbarco è noto il numero di ore di lavoro che saranno richieste in relazione alla qualifica dell'arruolato. Ciò comporta che la voce “straordinario” — anche se non contrattualizzata — è retribuzione abituale che non può essere ignorata nella determinazione della retribuzione globale giornaliera da prendere a base per il calcolo dell'indennità. Sarebbe peraltro discriminante escludere tale voce che viene normalmente conteggiata per i lavoratori degli altri settori produttivi.
4. Che è assolutamente implausibile che, qualora la retribuzione teorica risultasse inferiore all'imponibile del mese, debba essere utilizzato, a base di calcolo, l'importo inferiore.
5. Che sostituire l'analitica e collaudata denuncia delle retribuzioni (che l'armatore era in grado di presentare in tempo reale al momento dello sbarco consentendo all'Inps di non interrompere la disponibilità economica del lavoratore) con una voce indicata nei modelli Uniemens da presentare entro il terzo mese successivo a quello di competenza, comporta degli incresciosi per quanto inevitabili ritardi nel calcolo (e nell'erogazione) dell'indennità.
6. Che, ancor peggio, anticipare la li-

quidazione sulla base dei minimi tabellari contrattuali insinua nei lavoratori il sospetto di una precarietà di attenzione/assistenza da parte degli armatori.

Conclusioni

Il problema purtroppo pare insolubile stante il silenzio delle associazioni di categoria, l'assenza delle OO.SS. firmatarie del corposo contratto nazionale

di lavoro ed il rifiuto perentorio della Direzione Generale Inps ad aprirsi ad un più volte prospettato confronto tecnico con i professionisti del lavoro di tale settore.

Ove questo stato di fatto non venga modificato, le naturali conseguenze saranno un'ulteriore contrazione delle già poche vocazioni marittime in un Paese tradizionalmente definito "di Santi e Naviganti"!

Tools PRO

Strumenti di calcolo guidati
per le tue esigenze professionali



Tools PRO è la suite professionale di strumenti in Excel dotati di formule e impostazioni di calcolo predefinite, per semplificare e velocizzare operazioni di amministrazione del personale e adempimenti fiscali.

Con **Tools PRO** potrai:

- **Gestire in maniera efficiente** le attività ripetitive grazie ad uno strumento professionale di semplice utilizzo
- **Risparmiare** tempo prezioso
- **Ridurre** il rischio di errori grazie a formule e impostazioni predefinite
- **Ottenere** risultati rapidi e personalizzati

Moduli di **Tools PRO**:

Tools PRO KIT

Una raccolta di 20 tools per la gestione efficiente e sicura degli adempimenti amministrativi e fiscali più frequenti

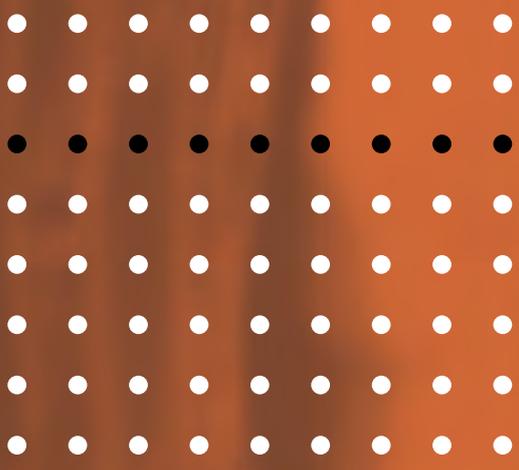
Tools avanzati per attività specialistiche

- Calcolo U.L.A. - Unità Lavorative Annue
- Calcolo sanzioni civili su irregolarità contributive
- Contabilità e rendiconto per cassa Enti del Terzo Settore

Scegli ora **Tools PRO**
e semplifica le attività quotidiane del tuo studio!

SCOPRI LA SOLUZIONE

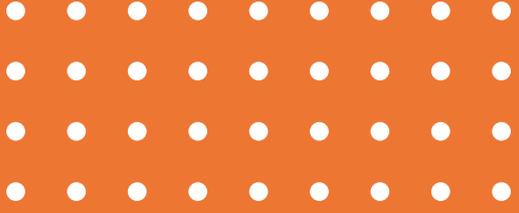




FISCO E TRIBUTI



n. 3 - MARZO 2025



CDLNA
LAVORO PREVIDENZA FISCO
RIVISTA GIURIDICA A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

L'imponibilità ai fini Iva nei distacchi del personale: la travagliata conclusione del legislatore dopo le novità introdotte dall'art. 16-ter, D.L. n. 131 del 2024

L'articolo, dopo un breve *excursus* di natura giuslavoristica sull'istituto del distacco, richiama le novità introdotte dal 1° gennaio 2025 agli effetti dell'Iva, esaminando altresì le criticità rispetto all'intera disciplina della somministrazione.

 **Pietro Di Nono**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

La disciplina del distacco del personale¹, anteriormente all'emanazione della Legge n.196/1997 — che per prima² aveva introdotto la fattispecie del "contratto di fornitura di prestazioni di lavoro temporaneo"³ quale forma in deroga al divieto di interposizione di manodopera, ex art. 1, Legge n.1369/1960 — era già stata ammessa in ambito privato dalla giurisprudenza⁴ (determinando di fatto la morfologia dell'istituto) al fine di colmare le esigenze economico-organizzative delle

imprese, a condizione della contemporanea esistenza di tre presupposti:

- l'interesse del datore di lavoro distaccante;
- la temporaneità del distacco;
- il mantenimento in capo al datore di lavoro distaccante del rapporto lavorativo.

In via normativa, la disciplina del distacco, intesa quale particolare forma di somministrazione del personale, ha trovato effettivo ingresso nel nostro ordinamento soltanto con l'emanazione

1 Conosciuto anche con il nome di "comando" nel campo del diritto pubblico ai sensi degli artt. 56 e 57 del T.U. n. 3/1957 e nell'art. 34, D.P.R. n. 1077/1970.

2 Cfr. L. 24 giugno 1997, n. 196, art. 1.

3 Intesa come forma di attività esercitata soltanto da società iscritte in apposito albo istituito presso il Ministero del lavoro e della previdenza sociale.

4 Cfr. Cass. - Sez. Lavoro - n. 5907/1993.

zione del D.Lgs. n. 276/2003⁵, laddove il legislatore delegato, al Titolo III del decreto, incluse, oltre all'ipotesi del rinnovato istituto della somministrazione di lavoro⁶ (da parte di soggetti autorizzati), anche l'ipotesi del distacco posto in essere da imprese non autorizzate, con ciò determinando un quadro normativo unitario e composto da due fattispecie: la prima a carattere lucrativo e la seconda ove la presenza dei presupposti *ut supra* richiamati, determinava la liceità della messa a disposizione a favore di un altro soggetto di uno o più lavoratori.

Orbene, dal punto di vista tributario, ovvero sugli effetti della imponibilità ai fini Iva dei corrispettivi derivanti dal mero rimborso degli oneri retributivi e previdenziali, per l'ipotesi della **somministrazione** il legislatore si era preoccupato, con l'art. 86, comma 4 del D.Lgs. n. 276/2003⁷, di stabilire che tali rimborsi dovevano intendersi non compresi nella base imponibile dell'Iva; con ciò determinando che le operazioni riguardanti le somministrazioni di lavoro avessero come base imponibile il solo *mark-up*, ovve-

ro l'aspetto lucrativo dell'operazione. Nel contempo, per l'istituto del **distacco**, attesa l'assenza di regolamentazione all'interno del D.P.R. n. 633/72, il legislatore era altresì intervenuto con l'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988⁸ stabilendo che: *"non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo"*. La norma, di tenore interpretativo, giungeva a valle di orientamenti contrastanti da parte dell'Amministrazione finanziaria⁹, ma non concluse il dibattito giurisprudenziale sulla imponibilità dei rimborsi, soprattutto nelle ipotesi di scostamento (*id*: non perfetta corrispondenza tra il costo sostenuto dal distaccante e onere rimborsato dal distaccatario), ovvero sull'eventuale *mark-up* applicato¹⁰.

Sulla scia di tali orientamenti contrapposti, si è posta l'Ordinanza 29 gennaio 2019, n. 2385 di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE¹¹ con la quale si era dibattuto sul caso di una società che, avendo ricevuto fatture imponibili Iva per importi perfettamente

5 Cfr. art. 30, comma 1: *"L'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa"*.

6 Cfr. artt. da 20 a 28, successivamente soppressi e trasfusi negli artt. da 30 a 40 del D.Lgs. n. 81/2015.

7 Norma che rinvia al contenuto dell'art. 26-bis della L. n. 196/1997.

8 Pertanto, prima ancora che l'istituto fosse regolamentato normativamente con l'art. 30, D.Lgs. n. 276/2003.

9 Cfr. R.M. 5 luglio 1973, n.502712 e, di segno opposto, R.M. 31 ottobre 1986, n. 363853.

10 Cfr. Cass., 7 settembre 2010, n. 19129: **"solo la somma eccedente il rimborso è sottoposta ad IVA"** e di parere opposto, Cass. S.U., 7 novembre 2011, n. 23021: *"il rimborso del costo del personale dipendente di una società, distaccato presso altra, è esente da IVA soltanto se la controprestazione del distaccatario consista nel rimborso di una somma pari alle retribuzioni ed agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante"*, con determinando che **in caso di addebito di somma differente si fosse in presenza di una operazione con base imponibile per l'intero importo**.

11 Affinché si pronuncino: *"se la sesta Direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, articoli 2 e 6, nonché il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata"*.

corrispondenti a quelli sostenuti per il costo di un dirigente distaccato, nel rimborsarli, aveva esercitato il relativo diritto di detrazione ai fini Iva. All'uopo, l'AdE, invocando l'art. 8, comma 35 cit., aveva provveduto al recupero dell'Iva indebitamente detratta.

Orbene, in risposta alle questioni pregiudiziali sollevate, la Corte di Giustizia¹² ha dichiarato l'incompatibilità dell'art. 8, comma 35 cit. con le disposizioni della Direttiva n.2006/112/CEE ribadendo che il **principio generale di onerosità** — per le **prestazioni di servizi**, sorrette da un negozio giuridico esistente tra le parti¹³, ai sensi dell'art. 2, punto 1, della VI Direttiva¹⁴ — stabilisce che *“è irrilevante, a tale riguardo, l'importo del corrispettivo, in particolare che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione”*.

Pertanto, in caso di distacco del personale per il quale è versato dalla distaccataria il solo rimborso del relativo costo sostenuto dal distaccante, i Giudici europei hanno ritenuto sussistente l'onerosità dell'operazione e, conse-

guentemente il requisito oggettivo ai fini Iva.

A distanza di quattro anni dalla decisione della CGUE, il Consiglio dei Ministri ha approvato il 4 settembre 2024, il D.L. n. 131/2024¹⁵ al quale, nel successivo *iter* di conversione in legge¹⁶ conclusosi il 24 novembre, è stato inserito l'emendamento che ha introdotto l'art. 16-ter¹⁷ con il quale si stabilisce l'**abrogazione dell'art. 8, comma 35 della L. n. 67/1988 a far data dal 1° gennaio 2025** ed altresì, sulla base della tutela del principio generale del legittimo affidamento del contribuente¹⁸, si legittimano i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data¹⁹.

Pertanto, la novella legislativa spiega i propri effetti per i prestiti ed i distacchi di personale derivanti da negozi **stipulati o rinnovati** a decorrere dal 1° gennaio 2025²⁰, sugli stessi sarà sempre applicabile la disciplina dell'imponibilità ai fini Iva, ancorché nelle ipotesi di perfetta coincidenza tra il costo sostenuto dal distaccante ed il valore del rimborso effettuato dal distaccatario.

12 Sent. 11 marzo 2020, Causa C-94/19, San Domenico vetraria Spa/Agenzia delle Entrate.

13 Quando cioè tra le parti sussiste un **nesso diretto** in forza del quale **“le due prestazioni si condizionano reciprocamente, [...] vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa”**.

14 Direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulle cifre di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

15 C.d. Decreto salva infrazioni, recante disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione Europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano.

16 L. n. 166/2024 del 14 novembre 2024.

17 Recante disposizioni sul “Trattamento del prestito o distacco di personale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto”.

18 Nel ns. ordinamento, contenuto nell'art. 10, L. n. 212/2000.

19 Con ciò determinando che i contribuenti potranno sia invocare la diretta applicazione della norma comunitaria applicando sull'intero importo riaddebitato l'Iva, pienamente detraibile dal distaccatario, e sia invocare la normativa domestica che si traduce nel riaddebito fuori campo Iva laddove ci sia corrispondenza tra rimborso e costo sostenuto dal distaccante.

20 Sul punto si segnala la recentissima Risposta ad interpello n. 38 del 18 febbraio 2025.

Quanto al termine "rinnovati", atteso che, sia il legislatore, sia la relazione illustrativa alla norma non forniscono alcun elemento di dettaglio, il riferimento è senza dubbio ad eventuali contratti che, spirati dopo il 31 dicembre 2024, saranno oggetto di nuova negoziazione nel 2025. In assenza di ulteriori indicazioni, si ritiene altresì che alle medesime conclusioni di applicabilità del tributo si giunga anche nei casi di proroga allo spirare del termine di un contratto stipulato nel 2024.

Resta, da ultimo, la constatazione dell'impatto delle novità introdotte dalla L. n. 166/2024 e della conseguente deteriore disciplina applicata all'istitu-

to del distacco rispetto all'istituto della somministrazione di manodopera per il quale, in ossequio all'art. 26-bis della L. n. 196/1997 (rimasto invariato), i rimborsi degli oneri retributivi e contributivi continueranno ad essere esclusi dalla base imponibile ai fini Iva; con ciò determinando notevoli dubbi sulla sua tenuta al diritto unionale allorquando si è già affermato²¹ che *"la latitudine del concetto di prestazione di servizi [...] ed il fondamentale principio di neutralità fiscale dell'Iva"*, potrebbero ostare al diverso trattamento di prestazioni riconducibili ora al distacco di personale, ora alla somministrazione di lavoro svolta da imprese autorizzate che di fatto si è concretizzato.

21 Cfr. Cass. 19 febbraio 2016, n. 3285.

770 semplificato: luci ed ombre sulla nuova alternativa al modello dichiarativo annuale sulle ritenute e trattenute operate

Dal 6 febbraio 2025 è divenuta operativa la nuova modalità di trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle ritenute alla fonte operate ed ai crediti fruiti dai sostituti d'imposta che erogano compensi che costituiscono redditi di lavoro dipendente o autonomo o a questi assimilati.

 **Ettore Franzoni**

CONSULENTE DEL LAVORO ISCRITTO ALL'ORDINE DI NAPOLI

Con la pubblicazione del provvedimento Direttoriale protocollo n. 25978/2025, avvenuta in data 31 gennaio 2025, l'Agenzia delle Entrate ha reso operativo, dal 6 febbraio, l'invio del c.d. **"770 semplificato"**, previsto a suo tempo dall'art. 16 del D. Lgs. n. 1/2024 entrato in vigore il 13 gennaio 2024.

La novità in esame rientra in un percorso di semplificazione degli adempimenti nei confronti dell'amministrazione, fondato sul processo di telematizzazione, avviato da anni, che sta permettendo all'ente erariale di ricevere le informazioni necessarie ai controlli periodici sui contribuenti con

modalità sempre più puntuali e precise.

Nel caso specifico del **"770 semplificato"**, l'obiettivo è quello di consentire l'invio del flusso dati relativo alle ritenute, operate dal sostituto d'imposta, **a cadenza mensile e non più annuale**, consentendo all'amministrazione finanziaria di ricevere le informazioni in maniera più tempestiva rispetto a quanto avviene ad oggi con il modello 770 annuale¹.

Allo scopo di poter valutare in corso d'opera utilità e criticità del nuovo strumento in esame, al momento la possibilità di ricorrere al **"770 semplificato"** è circoscritta ai soggetti indicati

¹ Si ricorda che normalmente l'invio del modello 770 ordinario all'Agenzia delle Entrate va effettuato entro il 31 ottobre dell'anno successivo rispetto a quello d'imposta oggetto della dichiarazione.

nel titolo III del D.P.R. n. 600/1973 che, come previsto dall'art. 16 co. 1 del D.Lgs. n. 1/2024 e confermato nel sopra menzionato Provvedimento Direttoriale dell'Agenzia delle Entrate:

- erogano compensi, sotto qualsiasi forma, che costituiscono per i percipienti redditi da lavoro dipendente, autonomo o a questi assimilati;
- sono obbligati ad operare ritenute e trattenute alla fonte;
- effettuano il versamento delle sopra citate ritenute **presentando il modello F24 esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;**
- al 31 dicembre dell'anno precedente, rispetto a quello d'invio del nuovo tipo di modello 770, avevano un **numero complessivo di dipendenti non superiore a cinque**².

Dal punto di vista pratico, il contribuente interessato avrà l'onere di predisporre i flussi informativi contenenti le tipologie di ritenute, i mesi di competenza e le date di "presunto versamento" in base alle modalità operative esposte dall'Agenzia delle Entrate³; giova notare, in tal senso, che la composizione del modello non si discosta molto dai già noti modelli ST e SV del 770 annuale.

Relativamente all'invio del flusso d'informazioni telematico, da effettuare **necessariamente attraverso i servizi Entratel**, l'ente erariale ha indicato **due distinte alternative**:

- invio con unica fornitura, contenente sia il file F24 che il "prospetto delle ritenute/trattenute operate";
- invio del "prospetto delle ritenute/trattenute operate" in modalità separata rispetto al file F24.

Si sottolinea che nel caso in cui il sostituto d'imposta decida di ricorrere alla prima opzione, la ricezione del flusso dati relativo al 770 "semplificato" **sarà garantito anche nell'ipotesi in cui avvenga, per qualsiasi motivo, lo scarto del modello F24.**

Per quanto riguarda i termini per l'invio dei flussi, l'Agenzia delle Entrate ha indicato come **scadenza ultima quella di presentazione del modello 770 ordinario**, specificando però che per le ritenute e le trattenute operate nei mesi di gennaio e febbraio 2025 si dovrà procedere alla trasmissione entro e non oltre il 30 aprile 2025.

La novità in esame mira allo snellimento delle attività dei sostituti d'imposta e degli intermediari, consentendo mensilmente una **più semplice ed immediata quadratura dei dati tra ritenute effettuate e versate**; vi sono, tuttavia, alcuni **elementi di criticità** da attenzionare in fase di prima applicazione di tale nuovo strumento.

Si ritiene, ad esempio, che come per la predisposizione e l'invio del modello 770 annuale, l'intermediario **debba ricevere dal sostituto d'imposta il consenso all'invio dei dati mensili**⁴; a tal proposito, la modulistica fin d'ora pub-

2 In assenza di ulteriori specifiche, si può ritenere che il computo dei lavoratori occupati vada effettuato "per teste", a prescindere dalla tipologia di rapporto di lavoro o di orario pattuito in sede contrattuale (part-time o full-time).

3 Per una migliore comprensione, si rinvia all'allegato n. 4 del Provvedimento Direttoriale AdE prot. n. 25978/2025 del 31/01/2025.

4 Si può notare anche l'assenza di una sezione dedicata ai dati relativi all'"impegno alla presentazione telemati-

blicata nulla contiene a riguardo. Inoltre, il vincolo di scelta tra le due tipologie di modello, da effettuare ad inizio anno d'imposta, può implicare **problemi di natura operativa nel caso in cui vi siano diversi intermediari dedicati alla gestione delle ritenute da lavoro dipendente ed autonomo**, costringendo gli stessi a coordinarsi in fase d'invio dei flussi informativi.

Sotto l'aspetto dei dati da inviare all'amministrazione finanziaria, si nota al momento **l'assenza di un prospetto dedicato esclusivamente ai crediti maturati e fruiti nello stesso mese** (simile al prospetto SX del

modello annuale); si sottolinea, a tal proposito, che l'elenco dei codici tributo da poter inserire nel 770 semplificato **risulta attualmente incompleto**, in quanto manca nello stesso la menzione di alcuni codici utilizzati per la fruizione dei crediti derivanti da dichiarazione, tra cui il 6781 e il 6782⁵.

A margine della disamina effettuata, si auspicano ulteriori interventi da parte dell'amministrazione finanziaria per chiarire, *in primis*, i dubbi sopra esposti e, conseguentemente, per definire in futuro **la "messa in soffitta" del modello 770 annuale**.

ca", presente invece nel frontespizio del modello 770 ordinario.

5 Si rinvia all'allegato n. 1 del Provvedimento Direttoriale AdE prot. n. 25978/2025 del 31/01/2025.

Adempimenti antiriciclaggio e valenza normativa delle regole tecniche del CNO

Un recente intervento della GdF ha sollevato dubbi riguardo la valenza delle prescrizioni antiriciclaggio regolamentate dagli Organismi di Autoregolamentazione, qualora prevedano disposizioni non allineate a quelle normative.

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

La disciplina di prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose (c.d. **normativa "antiriciclaggio"**) prevede, fin dall'ormai remoto recepimento della II direttiva dell'Unione Europea (aprile 2006)¹, specifici **obblighi e adempimenti a carico dei professionisti** che operano nel settore economico-giuridico.

Evoluzione normativa

La successiva evoluzione normativa ha affinato criteri e metodologie adottando, con sempre maggior incisività,

il principio della **prevalenza della sostanza sulla forma** e contemplando un sempre più elevato coinvolgimento attivo dei destinatari delle prescrizioni di legge.

In attesa della prossima entrata in vigore (luglio 2027) delle rivedute disposizioni sulla materia, regolamentate dal nuovo "pacchetto AML"² approvato dal legislatore europeo nell'anno 2024, la normativa di riferimento³ trae ancora origine dalla profonda revisione operata nell'anno 2017 e caratterizzata dall'introduzione di un approccio basato sul rischio⁴.

1 La direttiva 2001/97/CE è stata recepita nel nostro ordinamento con il D.Lgs. 56/2004 ma gli obblighi per i professionisti sono entrati effettivamente in vigore solamente il 22 aprile 2006 a seguito dell'emanazione del decreto attuativo, D.M. 3 febbraio 2006, n. 141.

2 I nuovi provvedimenti previsti dal "pacchetto AML (*Anti Money Laundering*)" consistono nella VI Direttiva UE (n.2024/1640) e in due nuovi regolamenti (nn.2024/1624 e n. 2024/1620) con entrata in vigore dei differenti provvedimenti "diluata" tra il 1° luglio 2025 e il 10 luglio 2029.

3 D.Lgs. 231/2007 come revisionato dal D.Lgs. 90/2017 in recepimento della IV Direttiva UE (n.2015/849) e successivamente ulteriormente aggiornato ed integrato ad opera del D.Lgs. 125/2019 (che ha recepito la V direttiva UE n.2018/843) e di altre disposizioni del legislatore "domestico".

4 C.d. "risk approach".

Il ruolo degli Organismi di Autoregolamentazione

La necessità di proporzionare la portata degli adempimenti alle peculiarità delle differenti operatività dei destinatari della normativa, ed in particolare delle categorie professionali, aveva indotto il legislatore ad attribuire nuove funzioni agli Organismi di Autoregolamentazione⁵ in materia di formazione, vigilanza e individuazione delle procedure in materia di valutazione del rischio e adozione delle misure di adeguata verifica per i professionisti iscritti ai rispettivi Albi professionali.

Va di fatto rammentato che, fino all'entrata in vigore del D.Lgs. 90/2017, le procedure e gli adempimenti antiriciclaggio risultavano uniformemente applicabili da qualsiasi destinatario della normativa, pur se inizialmente concepiti per le categorie di intermediari finanziari e che pertanto che mal si addicevano ad altre specificità (quali gli incarichi professionali).

L'obiettivo del legislatore era quindi incentivare e valorizzare il contributo qualificato delle categorie professionali, sollecitandone la collaborazione in materia di profilazione degli ambiti di rischiosità, di individuazione precoce dei fenomeni di riciclaggio e di segnalazione delle fattispecie rilevanti.

Regole tecniche

Agli Ordinamenti professionali è stata, pertanto, delegata la funzione di definire le regole applicative alle quali dovessero uniformarsi i soggetti iscritti all'albo per l'esercizio della professione, inerenti le procedure e metodologie di:

- analisi e valutazione del rischio di riciclaggio e finanziamento del terrorismo cui i professionisti sono esposti nell'esercizio della propria attività;
- adeguata verifica, anche semplificata della clientela;
- conservazione dei dati e delle informazioni acquisite in tale ambito.

Le regole tecniche, che per la nostra categoria sono state elaborate dal C.N.O. in data 7 giugno 2022, rappresentano pertanto, per espressa delega normativa⁶, una **integrazione delle prescrizioni generali**.

La posizione della Guardia di Finanza

Nel corso della consueta rassegna annuale di approfondimento delle novità e delle tematiche fiscali "Telefisco 2025", una risposta della Guardia di Finanza⁷ ad un quesito sollevato dalla stampa specializzata non ha mancato di sollevare perplessità e dubbi interpretativi riguardo la valenza normativa delle dette regole tecniche.

5 Intendendosi per tali gli Enti esponenziali delle categorie professionali e pertanto il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del lavoro (CNO), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC), il Consiglio Nazionale Forense (CNF) e il Consiglio Nazionale del Notariato.

6 Ai sensi art. 11, co. 2, del D.Lgs. 231/2007, gli organismi di autoregolamentazione risultano tenuti all'elaborazione (ed all'aggiornamento) di regole tecniche da adottare previo parere del Comitato di sicurezza finanziaria istituito presso il MEF.

7 Alla Guardia di Finanza, e specificatamente al Nucleo Speciale di Polizia Valutaria (NSPV), competono le funzioni ispettive.

In tale consesso, difatti, è stato sostenuto che le disposizioni “ordinistiche” avrebbero la funzione di “*coadiuvare i soggetti obbligati nella corretta applicazione degli adempimenti antiriciclaggio*” senza tuttavia poter rappresentare delle condotte totalmente opponibili in fase di contestazione delle eventuali infrazioni alle disposizioni antiriciclaggio.

Valenza normativa delle regole tecniche

L'adozione di regole tecniche per le categorie professionali, giova ribadire, è **prescritta dalla legislazione nazionale** e pertanto le stesse assumono funzione di **fonte normativa “integrativa” della norma primaria**, pienamente vincolante per gli iscritti agli albi professionali interessati, e non una mera indicazione o regolamentazione di natura deontologica.

Inoltre, trattandosi di **standard vincolati all'approvazione preventiva del CSF** (che pertanto ne certifica la conformità alla normativa), la loro precisa osservanza rappresenta una forma di tutela da qualsiasi ipotesi sanzionatoria, dovendosi dare per scontato che le stesse regole tecniche siano perfettamente calibrate sul rispetto della normativa vigente.

È pertanto da ritenersi che, con il proprio intervento, la GdF abbia **esclusivamente** inteso precisare quanto già chiaramente contemplato dalla normativa nelle ipotesi in cui, **a prescindere dalle fattispecie agevolative individuate dalle singole regole tecniche**

in relazione alla tipologia di incarico conferito al professionista, siano presenti **indicatori in grado di rilevare con evidenza ipotesi di riciclaggio** (o di finanziamento del terrorismo)⁸.

In tal caso, difatti, è richiesta l'attuazione di tutte le misure di adeguata verifica richieste dalla normativa, risultando evidentemente inapplicabile l'eventuale disposizione semplificativa adottata dal proprio Ordine Professionale.

Conclusioni

Non sarebbe, del resto, ragionevole ipotizzare che la GdF abbia voluto attribuire alle regole tecniche una valenza normativa a “corrente alternata” ovvero riconoscerne validità esclusivamente in relazione all'eventuale sanzionabilità per la mancata o incorretta osservazione ma, allo stesso tempo, non ammetterne l'opponibilità in sede di controllo qualora le medesime prescrizioni risultino invocabili a difesa del professionista.

È invece evidente che le disposizioni “ordinistiche” esplicheranno i propri effetti sia in caso di inosservanza (con applicazione di sanzioni per l'adeguata verifica effettuata con modalità difformi da quelle previste dal CNO) sia con riguardo alle eventuali semplificazioni introdotte.

Se difatti la mancata conformità alle prescrizioni della categoria espone il professionista ad un duplice ordine di conseguenze, ovvero all'irrogazione delle previste sanzioni di fonte normativa⁹ ed alle contestazioni (e sanzioni)

⁸ Tale assunto è pienamente recepito pressoché in tutti i regolamenti tecnici fin qui adottati.

⁹ Sanzioni amministrative di cui agli artt. 56 e 57 del D.Lgs. 231/2007.

di carattere deontologico e disciplinare, al contempo, non potrà allo stesso essere imputata alcuna responsabilità

qualora si sia attenuto alle prescrizioni impartite dal proprio organismo di categoria.

Dichiarazione IVA 2025 – Analisi novità fiscali

Il prossimo 30 aprile scadranno i termini per la presentazione della dichiarazione IVA relativa alle operazioni compiute nel 2024. Analizzeremo in questo articolo alcune situazioni particolari, che riguardano il riconoscimento del credito effettivo a seguito di eventuali discordanze con le liquidazioni periodiche IVA e le nuove previsioni sull'importazione di veicoli da San Marino e Città del Vaticano.

 **Luigi Carbonelli**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La dichiarazione IVA per l'anno di imposta 2024 deve essere presentata entro il 30 aprile. Nella compilazione della dichiarazione non emergono particolari differenze rispetto alle istruzioni già vigenti per il 2023, ma andrà comunque attenzionata una serie di particolarità relative all'esposizione dei dati in particolari situazioni.

Esenzioni

Non tutti i soggetti titolari di partita IVA sono obbligati a presentare la dichiarazione. Ricordiamo però che vige la regola generale per cui tutti i titolari di partita IVA sono obbligati alla presentazione della dichiarazione **anche nel caso in cui non abbiano effettuato operazioni imponibili.**

Tuttavia, sono previste alcune cause di esenzione dalla presentazione, ed in particolare non sono soggetti all'obbligo i contribuenti che nel 2024:

- hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti (a meno che non

debbano essere operate rettifiche alla detrazione, oppure si siano registrate operazioni intracomunitarie, oppure ancora che siano state effettuate operazioni che rientrano nei casi in cui l'IVA sia dovuta dall'acquirente);

- hanno applicato il regime forfetario;
- siano produttori agricoli con volume d'affari inferiore ad € 7.000;
- abbiano esercitato l'attività di giochi ed intrattenimenti con versamento dell'IVA con metodo forfetario;
- siano costituiti come ASD, SSD o organizzazioni senza scopo di lucro che abbiano optato per il regime forfetario e siano esonerati dagli adempimenti per attività commerciali legate agli scopi istituzionali;
- abbiano dato in affitto l'unica azienda e contemporaneamente non abbiano svolto altra attività;
- siano residenti al di fuori del territorio italiano (a determinate condizioni).

Modalità di presentazione

La dichiarazione IVA deve essere presentata esclusivamente con modalità telematiche direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati (tra cui naturalmente vi sono i Consulenti del Lavoro). Da notare che, grazie al sistema ormai rodato della fatturazione elettronica, in determinati casi il contribuente può confermare la dichiarazione IVA precompilata presente all'interno dell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate, modificando o confermando i dati ivi presenti. In particolare, tale funzione è attiva per i contribuenti che liquidano l'imposta con periodicità trimestrale, ed in ogni caso può costituire un utile supporto alla verifica dei dati autoliquidati dal contribuente. Tale funzione, ricordiamo, è attiva anche per le liquidazioni periodiche trimestrali.

Liquidazioni periodiche

Ampliando il discorso sulle liquidazioni periodiche, era data la possibilità di procedere con unico invio alla trasmissione dei dati relativi all'ultimo trimestre del 2024 direttamente in dichiarazione IVA, sempreché il relativo modello fosse stato allegato alla dichiarazione stessa e trasmesso entro il 28 febbraio.

A tal proposito va ricordato che con la presentazione della dichiarazione IVA è possibile, per il contribuente, integrare e/o modificare i dati inoltrati tramite le Li.Pe.

Ricordiamo infatti che è sempre possibile modificare i dati già trasmessi presentando una Li.Pe integrativa, che sovrascriverà quella già inviata. Alter-

nativamente, in dichiarazione annuale IVA, si potranno correggere i risultati delle liquidazioni compilando il quadro VH, che può in questi casi modificare le liquidazioni.

Sarà però da attenzionare il caso in cui possano esserci carenze od omissioni dei versamenti periodici, che incidano sulla misura del credito eventualmente vantato dal contribuente. Infatti, nei modelli Li.Pe. non vanno indicati i dati dei versamenti e, ormai da qualche anno, sulla base della presentazione delle Li.Pe., l'Agenzia delle Entrate sta anticipando l'invio degli avvisi di irregolarità dei versamenti dell'imposta dovuta esposta nelle liquidazioni periodiche fruendo delle sanzioni ridotte ex art. 54-bis DPR 633/1972 per quanto riguarda le incongruenze sui versamenti dell'IVA trimestrale dovuta. Nei casi in cui alcuni versamenti risultino omessi o carenti, ricordiamo che non sarà possibile far valere per intero il credito eventualmente risultante dalla dichiarazione.

Infatti il rigo VL41 tiene conto proprio di questa ipotesi: nel caso in cui dalle dichiarazioni periodiche siano risultati importi a debito, il credito eventualmente risultante dalla dichiarazione potrà essere fatto valere esclusivamente se siano stati effettuati tutti i versamenti dovuti. In tali casi, infatti, andranno valorizzati i campi 3, 4 e 5 del rigo VL30, e, nel caso in cui gli importi versati (incluso quanto riportato nel campo risultino inferiori all'importo indicato al campo 2 dello stesso rigo), tale differenza andrà segnalata nel rigo VL41, che riporterà la differenza tra credito potenziale e credito effettivo.

Quadro VQ

Lo stesso discorso andrà fatto per confermare i crediti delle dichiarazioni IVA relative ai periodi d'imposta anteriori al 2024. Difatti, il credito riportato dalle dichiarazioni precedenti andrà distinto tra "potenziale" ed "effettivo" nel caso in cui si siano omessi versamenti d'imposta relativi a liquidazioni periodiche degli anni precedenti.

In tali fattispecie andranno valorizzati i campi da 1 a 8 del rigo VQ1 (e successivi se le correzioni sono relative a più anni), distinguendo tra anno d'imposta, differenza tra credito potenziale ed effettivo, totale dell'imposta versata fino alla data di presentazione della dichiarazione IVA dell'anno precedente (quindi relativa al 2023), totale dell'imposta versata a seguito di avviso di liquidazione ex art.54-*bis* (nel campo 5) o a seguito di notifica di cartelle esattoriali (nel campo 6), e, salvo il caso in cui si sia fruito della sospensione dei versamenti (da indicare nel campo 7),

il credito maturato a seguito dei predetti versamenti (nel campo 8). Infatti, solo a seguito di tali indicazioni l'Ufficio riconoscerà pienamente il credito maturato.

Quadro VM

Nell'ambito delle iniziative di contrasto alla possibile evasione dell'IVA, a seguito delle previsioni contenute nella legge di bilancio 2024, è stata prevista la revisione del quadro VM, tramite il quale comunicare i versamenti effettuati a seguito della liquidazione IVA sulle cessioni a titolo oneroso dei veicoli acquistati in ambito comunitario o soggetti ad importazione.

In particolare, andranno indicati i dati del versamento dell'IVA assolta in occasione della prima cessione interna (per i veicoli provenienti da paesi intracomunitari). L'importazione dagli altri Paesi è invece subordinata alla dimostrazione dell'assolvimento dell'IVA tramite certificazione doganale.

Trattamento fiscale delle *wallbox*: Agenzia delle Entrate risposta Interpello n. 421 del 25 agosto 2023

Trattamento fiscale delle *wallbox* e delle spese per la ricarica di veicoli aziendali elettrici o ibridi concessi in uso promiscuo.

 **Ivo Amodio**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Con l'interpello in esame, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle somme erogate dal datore di lavoro per il rimborso delle spese relative alla ricarica elettrica presso l'abitazione del lavoratore di veicoli concessi in uso promiscuo, nonché dei costi per l'installazione di infrastrutture di ricarica domestica, come *wallbox* e contatori dedicati, ai sensi dell'art. 51 del TUIR.

La questione sottoposta all'attenzione dell'Agenzia riguarda una Società che, dotata di una flotta aziendale di circa 230 veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti con addebito in busta paga del "*fringe benefit*", ha avviato il rinnovamento del parco auto per includere autovetture elettriche o ibride. In tale ambito, la Società intendeva incentivare l'utilizzo di veicoli meno inquinanti **riconoscendo il rimborso delle spese sostenute per la ricarica elettrica domestica**, calcolato

sulla base del prezzo medio dell'energia comunicato da ARERA e dei consumi effettivi.

La Società aveva precisato che avrebbe fornito ai dipendenti due tessere separate per distinguere i consumi energetici privati da quelli lavorativi, al fine di calcolare i rimborsi basandosi sui chilometri percorsi per esigenze di servizio, salvo che per specifiche categorie di lavoratori, quali i Dirigenti, per i quali il rimborso sarebbe avvenuto, per l'intera ricarica, senza distinzione tra uso privato e per esigenze lavorative.

In aggiunta, la Società prevedeva di rimborsare i costi di installazione e manutenzione ordinaria di *wallbox*¹ o contatori dedicati in grado di contabilizzare univocamente il prelievo di energia destinato al veicolo, salva la facoltà per il lavoratore di documentare mensilmente la lettura di un contatore a defalco installato prima del punto di prelievo dell'utenza domestica.

1 Dispositivo per la ricarica domestica delle auto elettriche e ibride *plug-in*.

La Società chiariva che sarebbe stato lo stesso dipendente ad individuare il gestore della fornitura elettrica con carico a proprie spese dei costi relativi all'eventuale adeguamento dei KW² richiesti per l'adeguamento dell'utenza domestica all'esigenza di ricarica dell'auto aziendale.

La Società ha quindi richiesto chiarimenti sulla possibilità di escludere i suddetti rimborsi dalla tassazione, invocando l'art. 51, comma 4, lettera a) del TUIR, che disciplina le spese sostenute per autoveicoli concessi in uso promiscuo *“per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025, si assume il 50 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia elabora entro il 30 novembre di ciascun anno e comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, il quale provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente. La predetta percentuale è ridotta al 10 per cento per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica e al 20 per cen-*

to per i veicoli elettrici ibridi plug-in.”

A fronte dell'interpello, l'Agenzia ha ribadito che, ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR, il reddito di lavoro dipendente è regolato dal principio di onnicomprensività, secondo cui sia gli emolumenti in denaro, sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi ed alle opere offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti costituiscono redditi imponibili. Tuttavia, aggiungeva che l'AdE, l'art. 51, comma 4, prevede alcune deroghe per specifiche fattispecie, tra cui l'uso promiscuo di autoveicoli, il cui valore imponibile viene determinato in modo forfetario sulla base delle tabelle ACI, indipendentemente dai costi effettivi sostenuti dal dipendente³.

Quindi, dopo aver fatto una ricostruzione dettagliata della disciplina applicabile alla concessione degli autoveicoli assegnati ad uso promiscuo ai dipendenti, l'AdE ha ricordato che nonostante le modifiche normative introdotte con l'intento di incentivare il ricorso all'utilizzo di veicoli meno inquinanti, resta confermata la **tassazione forfetaria** determinata in base alla tipologia del veicolo, all'alimentazione e alle emissioni di anidride carbonica, su una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, come da tabelle ACI⁴ elaborate annualmente e pubblicate entro il 31 dicembre del periodo di imposta precedente a quello di applicazione.

La suddetta determinazione forfetaria prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mez-

2 Chilowattora.

3 Circ.MF n.326/1997 par. 2.3.2 e 2.3.2.1.

4 Automobile Club Italia.

zo e anche dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente⁵. Quindi, appare del tutto irrilevante, secondo l'AdE che il dipendente sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono già contenuti nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI.

L'Agenzia ha osservato, inoltre, che le spese sostenute per l'installazione di infrastrutture di ricarica, *wallbox* e contatori, rientrano tra i beni forniti dal datore di lavoro, e il loro valore deve essere separatamente considerato ai fini della determinazione del reddito imponibile, aggiungendo che i costi dell'energia elettrica domestica, non possono essere qualificati come *fringe benefit* poiché si tratta di spese rimborsate che, pur sostenute dal lavoratore per la ricarica del veicolo ad uso promiscuo, non sono imputabili esclusivamente all'interesse del datore di lavoro. Pertanto, tali rimborsi sono inclusi nel reddito imponibile del dipendente.

Durante l'incontro di Telefisco tenuto lo scorso 5 febbraio, l'Agenzia delle Entrate, rispondendo a uno dei quesiti presentati, ha ribadito la posizione precedentemente espressa nell'Interpello n. 421/2023, *sancendo* la piena imponibilità fiscale dei rimborsi corrisposti ai dipendenti per le spese relative alla ricarica delle auto elettriche loro assegnate in uso promiscuo.

Le conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle Entrate richiedono un'attenta riflessione, in quanto appaiono tutt'altro che prive di criticità e incongruenze interpretative.

L'Agenzia, nel confermare l'imponibilità dei rimborsi per le ricariche delle autovetture elettriche, sembra adottare un approccio in evidente contrasto con la risposta all'interpello n. 477/2023, che aveva riconosciuto la piena equiparazione tra energia elettrica e carburante per autotrazione ai fini IVA e delle imposte sui redditi. Di conseguenza, come avviene per il carburante, l'energia elettrica destinata alla ricarica dei veicoli aziendali dovrebbe essere deducibile entro i limiti fissati dall'art. 164 del TUIR commi 1 e 1-*bis*, purché il consumo sia adeguatamente documentato:

“Le spese per carburante per autotrazione sono deducibili nella misura di cui al comma 1 se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605”.

Conseguentemente, parrebbe sufficiente dimostrare puntualmente l'entità e il costo dell'energia elettrica utilizzata per il rifornimento per far rientrare i rimborsi sopra illustrati nel novero dei *fringe benefit*.

Sotto questo aspetto, l'attuale tecnologia delle *wallbox*, consentendo di ottenere dati certi e verificabili sui consumi di energia destinati al veicolo aziendale, dovrebbe rispondere ai requisiti richiesti dalla norma appena citata. Viceversa, la posizione assunta dall'Agenzia di fatto crea una disparità di trattamento tra i rimborsi per le

⁵ Circolare MF del 23.12.1997 n. 326.

spese di carburante per veicoli endotermici e quelli per la ricarica di veicoli elettrici, determinando un'ingiustificata doppia imposizione a carico del lavoratore.

Alla luce di tali considerazioni, appare opportuno un ulteriore chiarimento normativo o interpretativo che riconosca un trattamento analogo tra i rim-

borsi per carburante e quelli per l'energia elettrica, incentivando, al pari delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2025 in merito alla determinazione del valore dei *fringe benefit* per gli autoveicoli concessi ad uso promiscuo, l'adozione di veicoli a basse emissioni senza penalizzazioni fiscali per i lavoratori.

SPORTELLO APPRENDISTATO

LA SOLUZIONE SU MISURA PER TE!

Lo **Sportello Apprendistato di Time Vision** ti supporta nella gestione completa dei contratti di apprendistato: dalla redazione alla formazione obbligatoria, fino all'accesso agli incentivi.

La formazione per l'apprendistato offerta da Time Vision offre i seguenti vantaggi:

- Percorsi formativi su misura
- Aggiornamento continuo delle competenze
- Formazione in modalità flessibile
- Calendario dinamico

scopri di più >>

COSA PUÒ FARE SPORTELLO APPRENDISTATO PER LA TUA AZIENDA



Consulenza
gratuita



Gestione
contrattuale



Formazione
personalizzata



Riduzione costi
del lavoro

Verso il Festival del Lavoro 2025

Dal 29 al 31 maggio ai Magazzini del Cotone di Genova focus su etica, sostenibilità, competenze, dignità e inclusione nell'era dell'IA

L'evoluzione tecnologica ha trasformato il mondo del lavoro, cambiando non solo il modo in cui svolgiamo le attività professionali, ma anche le dinamiche occupazionali, le competenze richieste e le forme contrattuali. Questa trasformazione comporta vantaggi, come l'aumento della produttività e nuove opportunità professionali, ma anche alcuni rischi, tra cui la precarizzazione del lavoro e l'aumento delle disuguaglianze. Se ne discuterà al Festival del Lavoro, in programma dal 29 al 31 maggio ai Magazzini del Cotone di Genova, per comprendere come governare la transizione digitale senza perdere di vista l'umanità, la dignità e il ruolo sociale del lavoro. L'evento, organizzato dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro e dalla Fondazione Studi, si inserisce in un contesto di profonda trasformazione, in cui l'Intelligenza Artificiale sta ridefinendo modelli organizzativi, competenze e relazioni professionali. Se da un lato l'automazione e la digitalizzazione promettono efficienza e crescita, dall'altro emergono sfide etiche, sociali e normative sempre più urgenti. Come garantire che il progresso tecnologico sia sostenibile e inclusivo? E come evitare che l'IA comprometta il valore umano del lavoro? Questi e molti altri input alimenteranno il dibattito della tre giorni, articolato su numerose aule parallele per analizzare le migliori strategie da adottare per governare il processo di transizione digitale, focalizzando l'attenzione sulla necessità di declinare una regolamentazione specifica, che renda sostenibile l'impatto dei sistemi intelligenti sul mondo del lavoro. A questi temi si coniugheranno le sfide legate al mismatch, alla formazione e alle competenze necessarie alle rinnovate esigenze delle imprese. L'approccio al Festival del Lavoro sarà come sempre multidisciplinare, coinvolgendo esperti di diritto del lavoro, rappresentanti di istituzioni e pubbliche amministrazioni, professionisti e imprese, che analizzeranno anche il futuro delle professioni e l'evoluzione del mercato in un'ottica di sostenibilità sociale. Ma la manifestazione non sarà solo un momento di dibattito e formazione, ma anche un'occasione per condividere solidarietà.

Anche quest'anno, infatti, i partecipanti potranno contribuire a un'importante iniziativa benefica: lo sviluppo tecnologico del reparto di patologia e terapia intensiva neonatale dell'Istituto Giannina Gaslini di Genova.

Al momento dell'iscrizione sul sito www.festivaldellavoro.it, sarà possibile donare un contributo per l'acquisto di un ventilatore polmonare neonatale, che con la sua avanzatissima tecnica di ventilazione è in grado di facilitare e al tempo stesso proteggere la respirazione dei neonati prematuri. Come da tradizione, il cartellone FuoriFestival arricchirà il programma con eventi dedicati allo sport, alla cultura e alla socializzazione. Tra le iniziative più attese la Run 4 Job all'interno del Porto Antico di Genova, la mostra sui 60 anni della professione di Consulente del Lavoro - un percorso espositivo per raccontare l'evoluzione della figura professionale - e la serata tributo a Fabrizio De André per celebrare il legame tra il Festival e la città genovese attraverso la musica del cantautore simbolo del capoluogo ligure. Ma questo è solo un accenno. Numerose altre iniziative collaterali saranno comunicate prossimamente sui canali istituzionali del Festival. La sedicesima edizione si candida, dunque, a essere un punto di riferimento per chiunque voglia comprendere e guidare il cambiamento. Con un programma ricco di interventi, momenti di formazione e iniziative, il Festival del Lavoro 2025 rappresenta un'occasione imperdibile per chi vuole essere protagonista del dibattito sul futuro dellavoro.



29 | 31 MAGGIO - Magazzini del Cotone - GENOVA



RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

n. 3 - MARZO 2025

CDLNA
LAVORO PREVIDENZA FISCO
RIVISTA GIURIDICA A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Repêchage: non è obbligatoria la ricollocazione in mansioni inferiori non compatibili con il profilo del dipendente

Corte Di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 1364 del 20 Gennaio 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 1364 del 20 gennaio 2025**, ha affermato che, **in caso di licenziamento per g.m.o., il datore, per assolvere l'obbligo di repêchage, è tenuto solo a dimostrare l'inesistenza di posizioni vacanti compatibili con le mansioni del lavoratore, senza obbligo di estendere la ricerca ad altre funzioni non strettamente correlate.**

La pronuncia *de qua* riguarda l'impugnazione del licenziamento per giustificato motivo oggettivo irrogato al dipendente per soppressione del posto di lavoro cui era adibito. La Corte d'Appello rigettava la predetta domanda, ritenendo provato l'assolvimento dell'obbligo di *repêchage* da parte della società, a fronte di una valutazione effettuata su posizioni disponibili simili a quella del ricorrente.

La Cassazione, nel confermare la pronuncia di merito, ha rilevato che, in ipotesi di licenziamento per g.m.o., il datore non è tenuto a creare nuove posizioni o a modificare l'organizzazione aziendale per conservare il posto al lavoratore.

Secondo i Giudici di legittimità, il datore deve dimostrare solo l'assenza di posti liberi compatibili con la professionalità del dipendente licenziato.

Per la sentenza, una volta emersa la prova della soppressione del posto, il giudice non può imporre al datore di mantenere una posizione di lavoro anche inferiore, poiché si sostituirebbe all'imprenditore nel compito di organizzazione aziendale che a lui compete.

Su tali presupposti, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso proposto dal lavoratore, confermando la legittimità dell'impugnato recesso anche con riferimento all'assolvimento dell'obbligo di *repêchage*.

Le direttive emanate dai dipendenti della committente sono sufficienti a dichiarare non genuino l'appalto

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 3280 del 9 Febbraio 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 3280 del 9 febbraio 2025**, ha affermato che **si integra la fattispecie dell'appalto non genuino nell'ipotesi in cui i lavoratori dell'appaltatore ricevano disposizioni specifiche e costanti sulla concreta esecuzione dell'attività dai dipendenti della committente**, che in tal modo esercitano un vero e proprio potere conformativo nei loro confronti.

L'ordinanza in argomento riguarda un lavoratore adibito ad un appalto che ha impugnato il recesso irrogatogli dall'appaltatore (formale datore) chiedendo il riconoscimento del suo diritto alla costituzione del rapporto di lavoro alle dipendenze dell'impresa committente. La Corte d'Appello accoglieva la predetta domanda, sul presupposto della non genuinità dell'appalto.

La Cassazione, nel confermare la pronuncia di merito, ha rilevato, preliminarmente, che l'appaltatore, in relazione alle peculiarità dell'opera o del servizio, può limitarsi a mettere a disposizione dell'utilizzatore la propria professionalità, intesa come capacità organizzativa e direttiva delle maestranze, a prescindere dalla proprietà di macchine ed attrezzature. Tuttavia, continua la sentenza, è imprescindibile, ai fini della configurabilità di un appalto lecito, che sia l'appaltatore stesso ad organizzare il processo produttivo con impiego di manodopera propria, esercitando nei confronti dei lavoratori un potere direttivo in senso effettivo e non meramente formale.

Alla luce di ciò, secondo i Giudici di legittimità, si configura intermediazione illecita ogniqualvolta l'appaltatore metta a disposizione del committente una prestazione lavorativa, rimanendo eventualmente in capo al medesimo, quale datore di lavoro, i soli compiti di gestione amministrativa del rapporto (retribuzione, pianificazione delle ferie, ecc.), senza tuttavia una reale organizzazione della prestazione stessa, finalizzata ad un risultato produttivo autonomo.

Su tali presupposti, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso proposto dalla società e confermato la non genuinità dell'appalto, posto che il lavoratore aveva sempre ricevuto disposizioni specifiche e costanti sulla concreta esecuzione dell'attività dai dipendenti della committente.

Sul danno da demansionamento incide anche il mancato aggiornamento del dipendente

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 3400 del 10 Febbraio 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 3400 del 10 febbraio 2025**, ha affermato **che sulla quantificazione del risarcimento del danno, da riconoscere al dipendente in ipotesi di demansionamento, incide anche il mancato aggiornamento tecnologico soprattutto se il medesimo operava in un settore caratterizzato da una veloce evoluzione.**

Oggetto della controversia è l'accertamento dell'avvenuto demansionamento e la conseguente condanna della società datrice alla reintegra nelle mansioni precedentemente svolte nonché al risarcimento del danno alla professionalità. La Corte d'Appello accoglieva la predetta domanda, ritenendo provata la sussistenza sia del demansionamento che del danno dallo stesso cagionato.

La Cassazione, nel confermare la pronuncia di merito, ha rilevato che, in tema di dequalificazione professionale, è risarcibile il danno non patrimoniale ogni qualvolta si verifichi una grave violazione dei diritti del lavoratore, che costituiscono oggetto di tutela costituzionale.

Per la sentenza, detto danno deve accertarsi in base alla persistenza del comportamento lesivo, alla durata e alla reiterazione delle situazioni di disagio professionale e personale, all'inerzia del datore rispetto alle istanze del prestatore di lavoro, anche a prescindere da uno specifico intento di declassarlo o svilirne i compiti.

In ordine a ciò, secondo i Giudici di legittimità, uno dei parametri da utilizzare per la liquidazione di detto ristoro, quantificabile in via equitativa, è rappresentato anche dal mancato aggiornamento del lavoratore in merito al settore cui lo stesso era addetto, soprattutto nel caso in cui si tratti di un ambito caratterizzato, come nel caso di specie, dalla velocità dell'evoluzione tecnologica.

Su tali presupposti, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso proposto dalla società, confermando la debenza del risarcimento del danno riconosciuto al dipendente.

Il diritto di detrazione dell'IVA, e il conseguente diritto al rimborso dell'eccedenza, non può essere subordinato al raggiungimento di un importo minimo di ricavi

Corte di Cassazione – Sez. Tributaria – Sentenza N. 4151 del 18 Febbraio 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Tributaria –, **sentenza n° 4151 del 18 febbraio 2025**, si è pronunciata su una controversia riguardante il diritto alla detrazione dell'IVA per una società risultata "di comodo", secondo l'applicazione del c.d. "test di operatività", a causa della mancata effettuazione di operazioni attive rilevanti ai fini dell'IVA per tre periodi di imposta consecutivi.

La Corte di Cassazione aveva preliminarmente sospeso il giudizio per sottoporre alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea le questioni pregiudiziali sulla compatibilità della normativa nazionale (art. 30, co. 4, della l. 724/1994) con il diritto unionale.

La CGUE, con sentenza del 7 marzo 2024, si era pronunciata sulla questione ribadendo il principio che **la normativa nazionale non possa negare la qualità di soggetto passivo IVA sulla base di una soglia minima economica di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta**.

La Corte di Cassazione, pertanto, in linea con la decisione della CGUE, ha accolto il motivo di ricorso della società, affermando che **il diritto alla detrazione dell'IVA non possa essere limitato sulla base dell'entità delle operazioni realizzate, a meno che non si configuri una frode o un abuso, ovvero non vi sia partecipazione consapevole a fenomeni di evasione o nella realizzazione di costruzioni artificiali**.

Nella fattispecie è stata riconosciuto l'effettivo esercizio di un'attività economica ed il concreto impiego dei beni e servizi acquistati per operazioni soggette ad imposta.

Non è pertanto possibile basarsi esclusivamente sulle presunzioni legate al volume d'affari ma risulta sempre necessaria una verifica dell'effettiva operatività, a prescindere dai risultati economici conseguiti.

L'accertamento dell'abuso di personalità giuridica va verificato sulla base dell'eventuale utilizzo distorto rispetto agli schemi negoziali classici, finalizzato esclusivamente all'ottenimento di un vantaggio fiscale

Corte di Cassazione – Sez. Tributaria – Sentenza N. 2284 del 31 Gennaio 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Tributaria –, **sentenza n° 2284 del 31 gennaio 2025**, affronta il tema dell'abuso della personalità giuridica come forma di abuso del diritto in ambito tributario.

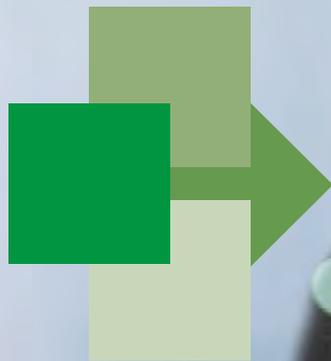
La controversia trae origine da un'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate che aveva contestato **l'elusione fiscale attuata mediante l'utilizzo di un soggetto (società) interposto**.

L'Ufficio aveva ritenuto che la società avesse l'unica funzione di poter schermare la condotta elusiva che, nella fattispecie, era finalizzata a realizzare una riduzione della base imponibile relativa ad una operazione di compravendita immobiliare, assoggettando ad imposta unicamente la plusvalenza realizzata per la vendita delle quote anziché quella effettiva derivante dalla vendita dell'immobile e dalla tassazione sugli utili distribuiti.

L'amministrazione finanziaria ricorreva in cassazione lamentando la violazione di norme processuali e sostanziali, contestando la motivazione della sentenza della C.T.R. e l'errata applicazione delle norme sull'abuso del diritto.

I Giudici di Cassazione hanno ritenuto fondate le doglianze relative all'erronea valutazione, affermando che **l'abuso del diritto si configura quando**, pur in assenza di violazioni specifiche, **si realizza un vantaggio fiscale ottenuto mediante l'uso distorto di strumenti giuridici, in mancanza di valide ragioni economiche diverse dal mero risparmio d'imposta**. Non è sufficiente che la società sia stata costituita senza fini abusivi, ma è necessario valutare se le operazioni compiute nel corso della sua esistenza siano state piegate a scopi esclusivamente soggettivi. Spetta tuttavia all'Amministrazione finanziaria provare sia il disegno elusivo sia le modalità di manipolazione degli schemi negoziali.

**Fon
AR
Com**



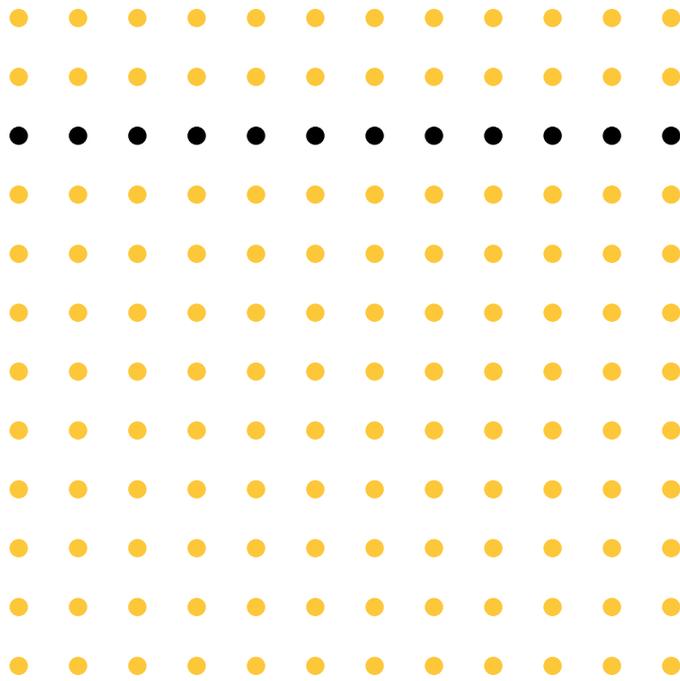
SEMPLICE | DIGITALE | FLESSIBILE

DIAMO FORMA ALLE COMPETENZE

FONDO PARITETICO INTERPROFESSIONALE
NAZIONALE PER LA FORMAZIONE CONTINUA



fonarcom.it



CDLNA

LAVORO PREVIDENZA FISCO

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

Consiglio Provinciale dell'Ordine
dei Consulenti del Lavoro di Napoli

