

CDLNA

LAVORO

PREVIDENZA

FISCO

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

MAGGIO 2025

n.

5



- Genere e generazioni: l'impegno dei Consulenti del Lavoro per una professione inclusiva e proiettata al futuro
- Dimissioni, somministrazione, patto di prova
- Novità della riforma fiscale nel modello redditi

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

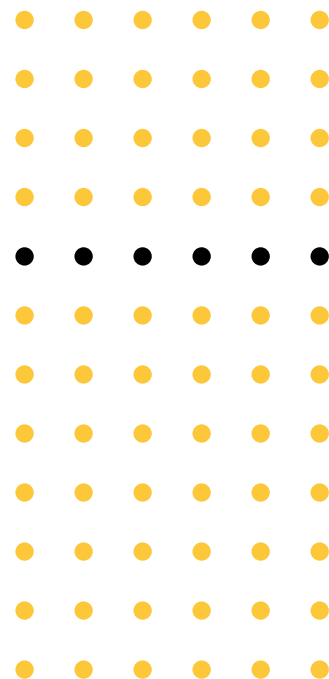
Con la collaborazione di



Associazione Giovani
Consulenti del Lavoro
Napoli

Progetto e realizzazione grafica

TeleConsul Editore SpA



SOMMARIO

SCENARIO

- 6 Genere e generazioni: l'impegno dei Consulenti del Lavoro per una professione inclusiva e proiettata al futuro
Francesco Duraccio

NOVITÀ DEL PERIODO

- 11 I.N.P.S.
- 13 I.N.A.I.L.
- 14 ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO

LAVORO E PREVIDENZA

- 17 Le dimissioni implicite, alla luce della circ. 6/2025 del Ministero del Lavoro
Francesco Capaccio
- 22 I chiarimenti del Ministero del Lavoro in materia di somministrazione dopo il "Collegato lavoro"
Pasquale Assisi
- 25 Contratto di apprendistato
Carla Napoletano
- 30 La disciplina della copertura INAIL per soci ed amministratori
Ettore Franzoni

- 32 AAA Cercasi apprendista con esperienza
Monica Schiano

- 35 La Cassazione recepisce i principi della Consulta: anche nelle tutele crescenti sussiste la tutela reintegratoria nel licenziamento per g.m.o. privo di motivazione
Giuseppe Gentile

- 39 Il periodo di prova nel contratto a termine: Circolare ML n.6/2025
Pierluigi Lanzarotti

- 42 Genitorialità e carriera nella libera professione: sfide, dati e prospettive
Commissione Pari Opportunità del CPO di Napoli

- 46 Il peso della genitorialità nella professione di Consulente del Lavoro
Commissione Pari Opportunità del CPO di Napoli

FISCO E TRIBUTI

- 54 Modello Unico SC 2025: il concordato preventivo biennale tra opzione già espressa e nuove regole per l'adozione dell'istituto
Pietro Di Nono

SOMMARIO

I FISCO E TRIBUTI

- 58 Maxi deduzione costo del lavoro: calcolo ed esposizione nei modelli Redditi 2025

Massimiliano De Bonis

- 64 Imponibilità della quota di retribuzione variabile convertita in *welfare*

Anna Pane

- 68 Iscrizione pec amministratori di imprese: termine del 30 giugno

Luigi Carbonelli

- 71 Trattamento di Fine Mandato

Ivo Amodio

I RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

- 77 La Cassazione esclude dal computo le assenze dovute a patologie da inadempimento datoriale
-

- 78 Invalidità della conciliazione sindacale in sede aziendale
-

- 79 Licenziamento privo di motivazione: la Cassazione ribadisce l'applicazione della tutela reintegratoria attenuata
-

- 80 Trust e interposizione: la Cassazione ribadisce la centralità del possesso effettivo ai fini fiscali
-

- 81 L'inerenza dei costi va ancorata esclusivamente alla verifica della concreta operatività imprenditoriale
-



SCENARIO



n. 5 - MAGGIO 2025

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

Genere e generazioni: l'impegno dei Consulenti del Lavoro per una professione inclusiva e proiettata al futuro

Le nostre attività evidenziano l'impegno concreto dei Consulenti del Lavoro sui temi della parità di genere e del ricambio generazionale, attraverso iniziative, convegni e progetti formativi. Focus su occupazione femminile, conciliazione vita-lavoro, e orientamento dei giovani alla professione, con una visione inclusiva e moderna della categoria.

 **Francesco Duraccio**

PRESIDENTE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Uno degli obiettivi centrali del nostro mandato è quello di porre al centro dell'azione professionale due temi fondamentali: la parità di genere e il ricambio generazionale. Non si tratta di semplici parole chiave, ma di linee guida concrete che stanno orientando la nostra programmazione con determinazione e coerenza, fin dai primi mesi di consiliatura.

Già nel mese di marzo abbiamo partecipato attivamente a iniziative di grande rilievo promosse da enti come l'INPS e da diverse università, offrendo il nostro contributo e testimoniando l'impegno della categoria nel promuovere una cultura della parità nei luoghi di lavoro e nelle istituzioni. Ad aprile abbiamo invece organizzato in prima

persona una serie di attività mirate, tra cui il convegno del 17 aprile interamente dedicato al tema **"Donne e lavoro nel Mezzogiorno"**. Un appuntamento importante che ha affrontato, in chiave critica e costruttiva, le molteplici barriere – culturali, normative ed economiche – che ancora ostacolano la piena partecipazione femminile al mondo del lavoro.

Al centro dell'incontro, oltre agli incentivi all'occupazione femminile e agli strumenti di conciliazione dei tempi di vita e lavoro, ci sono state testimonianze di grande valore umano e professionale. Alessandra Nencioni, Club Manager del Napoli Femminile, e Vivien Beil, calciatrice della stessa squadra, hanno condiviso le loro esperienze

in un ambito ancora segnato da disparità e da pregiudizio. La sociologa Anna Malinconico, autrice del libro *Io non mi salvo da sola*, ha offerto una riflessione lucida sulle radici profonde del gap di genere.

Accanto a loro, interventi istituzionali di grande rilievo: Luana Di Tuoro (Segretaria Regionale Filcams CGIL), Daniela Santarpia (Presidente della Cooperativa Sociale Eva), Loredana Raia (Vicepresidente del Consiglio Regionale della Campania), Ilaria Perrelli (Presidente della Consulta Regionale per la Condizione della Donna) e la professoressa Filomena Buonocore (Università Parthenope).

Un ruolo fondamentale nell'organizzazione e nella riuscita dell'iniziativa è stato svolto dalla Commissione Pari Opportunità dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli, che ha presentato i risultati di un'interessante **indagine sulle ricadute dell'esperienza genitoriale sull'attività lavorativa**. Un contributo prezioso che offriamo integralmente in questo numero della nostra rubrica, a beneficio dell'intera categoria.

Dati significativi ci giungono anche dall'ENPACL: nel solo 2024 si sono iscritti all'Ente 420 nuovi Consulenti del Lavoro, di cui ben 228 donne. Al 31 dicembre 2024, il totale degli iscritti alla nostra previdenza era di 25.378, con una componente femminile del 47%. Un trend in crescita, che testimonia un cambiamento strutturale già in atto, confermato dal fatto che oggi sono nove le Regioni italiane in cui le donne iscritte superano numericamente i colleghi uomini, rispetto alle sette del 2023.

Sul fronte generazionale, prosegue con energia il nostro impegno per i giovani. In collaborazione con ANCL abbiamo organizzato il **corso "Maestrale"**, pensato per la preparazione all'esame di abilitazione. Ma l'attenzione alla nuova generazione di professionisti si traduce anche in una forte presenza nei contesti formativi: università, ITS e soprattutto scuole secondarie di secondo grado. Grazie al lavoro di nostri giovani colleghi e all'Associazione Giovani Consulenti del Lavoro, portiamo avanti azioni costanti di orientamento che contribuiscono a far conoscere il nostro ruolo e a trasmettere i valori della legalità, dell'etica e della sicurezza sul lavoro.

Anche quest'anno, il nostro Ordine ha partecipato con entusiasmo al programma regionale **Orientalife**, portando i nostri interventi in oltre 180 scuole della provincia di Napoli. Un'occasione per dialogare con migliaia di studenti, anche attraverso strumenti innovativi come **"GenL - Generazione Legalità"**, il videogioco educativo sviluppato dalla nostra Fondazione Studi, che si è rivelato un efficace strumento formativo. Dal 12 al 14 maggio scorsi si è tenuto al Palazzo Reale di Napoli l'evento conclusivo del programma con la partecipazione di tutte le scuole e della rete delle istituzioni che ne hanno reso possibile la realizzazione. Altro evento con la stessa finalità a cui ho avuto il piacere di partecipare è **SanniOrienta** organizzato dai Consulenti del Lavoro di Benevento, l'ente provincia, i Centri per l'impiego e Sviluppo Lavoro Italia nella Rocca dei rettori di Benevento. Infine, un'iniziativa che voglio ricordare: il CNO, in collaborazione con

ENPACL, ha avviato una campagna di comunicazione rivolta ai giovani abilitati che, pur avendo superato l'esame, non si sono ancora iscritti all'Ordine. A loro rivolgiamo un messaggio semplice ma essenziale: la nostra categoria vi attende. È inclusiva, dinamica, ricca di opportunità. Esistono strumenti di *welfare* e supporti professionali pensati appositamente per i primi anni di attività. Siamo pronti ad accompa-

gnarvi in questo percorso, a valorizzare il vostro talento e a costruire insieme il futuro della professione.

L'attenzione al genere e alle generazioni non è un dovere formale, ma una visione concreta e condivisa. Una direzione di marcia che ci consente di crescere come comunità professionale e come corpo sociale. E che ci permette, ogni giorno, di essere protagonisti di un cambiamento reale e positivo.



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

20 MAGGIO 2025

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

APPRENDISTATO E SISTEMA DUALE

DIMISSIONI, SOMMINISTRAZIONE, PATTO DI PROVA

NOVITÀ DELLA RIFORMA FISCALE SUL MODELLO REDDITI

INTERVENGONO

Francesco Duraccio	<i>Presidente CPO di Napoli</i>
Francesco Capaccio	<i>Segretario CPO di Napoli</i>
Giuseppe Patania	<i>Direttore Direzione Interregionale del Lavoro del Sud</i>
Giovanni Viggiano	<i>Sviluppo Lavoro Italia</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>
Pierluigi Lanzarotti	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Carla Napoletano	<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. 5 - MAGGIO 2025

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

I.N.P.S.

Circolare 24 aprile 2025, n. 83

L'istituto fornisce indicazioni circa la riduzione contributiva del 50% prevista dalla legge di Bilancio 2025 a favore dei lavoratori che si iscrivono per la prima volta nel corso del 2025 ad una delle gestioni speciali autonome degli artigiani e degli esercenti attività commerciali di cui all'art. 1 c. 1 l. n° 233/90, e che percepiscono redditi di impresa, anche in regime forfettario. La riduzione contributiva, in misura alternativa ad altre agevolazioni contributive vigenti, spetta anche ai soci di società che abbiano titolo all'iscrizione alle citate gestioni, ed ai collaboratori familiari.

Messaggio 22 aprile 2025, n. 1348

L'istituto fornisce istruzioni operative, per le imprese appartenenti al settore dell'editoria, in ordine al recupero delle quote di TFR maturate in regime di contratto di solidarietà con trattamento di integrazione salariale straordinaria (CIGS) in vigore del regime assicurativo e regolamentare dell'INPGI.

Messaggio 18 aprile 2025, n. 1322

L'istituto fornisce precisazioni circa le modalità di computo e le modalità di compilazione e trasmissione delle denunce Uniemens, relativamente ai lavoratori intermittenti.

Circolare 18 aprile 2025, n. 80

L'istituto comunica la variazione del tasso di interesse di dilazione per la regolarizzazione rateale dei debiti per contributi e sanzioni civili, a decorrere dal 23/4/2025.

Messaggio 16 aprile 2025, n. 1303

L'istituto comunica il rilascio, a partire dal 17/4/2025 dell'applicativo per la presentazione delle domande relative all'importo *una tantum* di € 1.000,00 denominato "bonus nuovi nati", previsto dalla legge di Bilancio 2025.

Circolare 14 aprile 2025, n. 76

L'istituto riepiloga la disciplina relativa alla erogazione dell'importo *una tantum* di € 1.000,00 denominato "bonus nuovi nati", previsto dalla legge di Bilancio 2025 per ogni figlio nato o adottato dal 1/1/2025.

Messaggio 10 aprile 2025, n. 1246

L'istituto, ad integrazione della circolare n° 71 del 31/3/2025, fornisce istruzioni ope-

relative circa l'aggiornamento delle procedure di iscrizione e variazione azienda a seguito della nuova classificazione delle attività economiche Ateco 2025.

Messaggio 7 aprile 2025, n. 1185

L'Istituto, relativamente alla filiera delle telecomunicazioni, illustra le modalità di accesso e gli adempimenti procedurali delle prestazioni integrative della CIGS, della CIGO e dell'assegno di integrazione salariale.

Messaggio 4 aprile 2025, n. 1173

L'Istituto comunica l'avvio di una campagna di comunicazione, nei confronti dei soggetti titolari dell'assegno sociale che, essendo esonerati dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, non hanno adempiuto nell'anno 2020 all'obbligo di comunicazione all'INPS della propria situazione reddituale.

Messaggio 4 aprile 2025, n. 1165

L'Istituto, ad integrazione della circolare n° 60 del 20/3/2025, fornisce precisazioni circa le agevolazioni per la frequenza di asili nido pubblici e privati a favore di bambini, al di sotto dei 3 anni, affetti da gravi patologie croniche.

Circolare 3 aprile 2025, n. 73

L'Istituto fornisce indicazioni in merito alle modifiche apportate dal D.P.C.M. n° 13/2025 al Regolamento ISEE, di cui al D.P.C.M. n° 159/2013.

Circolare 2 aprile 2025, n. 72

L'Istituto, ad integrazione della circolare n° 26 del 30/1/2025, indica gli importi da prendere a riferimento nell'anno 2025 per le prestazioni di malattia, maternità/paternità e tubercolosi, nonché dei valori per il calcolo delle contribuzioni dovute per la generalità dei lavoratori dipendenti, a seguito della variazione percentuale, comunicata dall'ISTAT, dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati.

Messaggio 1 aprile 2025, n. 1115

L'Istituto comunica l'introduzione, a partire dal flusso Uniemens di competenza 05/2025, del nuovo elemento <QualProf>, che identifica le mansioni effettivamente esercitate dal lavoratore nel mese secondo la nuova codifica ISTAT (CP2021). Ciò al fine di rendere più agevole e tempestivo il riconoscimento dei requisiti che danno diritto ai benefici in fase di accesso al trattamento pensionistico.

I.N.A.I.L.

Circolare 28 aprile 2025, n. 28

L'INAIL comunica l'aggiornamento dell'importo della diaria spettante ai soggetti assicurati, inviati fuori residenza, presso gli Uffici dell'Istituto, per accertamenti medico-legali, amministrativi o per finalità terapeutiche.

Circolare 22 aprile 2025, n. 27

L'Istituto comunica la variazione, con decorrenza 23/04/2025, del tasso di interesse di rateazione dei debiti per premi assicurativi ed accessori, nonché delle sanzioni civili.

Avviso del 16 aprile 2025

L'Istituto comunica che con decorrenza 16/05/2025, la comunicazione di infortunio e la denuncia/comunicazione di infortunio, conterranno un nuovo campo obbligatorio denominato "attività svolta in cantiere", finalizzato alla gestione della patente a crediti nei cantieri temporanei o mobili.

Circolare 07 aprile 2025, n. 26

L'Istituto, al fine di garantire uniformità di comportamento nello svolgimento degli accertamenti ispettivi, riepiloga le vigenti istruzioni operative sull'attività di vigilanza, riassumendo la disciplina in materia di prescrizione dei crediti per premi ed accessori di competenza dell'INAIL secondo i consolidati orientamenti giurisprudenziali.

ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO

Nota 3984 del 29 aprile 2025: dimissioni di fatto – aggiornato il modello di comunicazione all'ITL

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro con la nota in esame, tenendo conto delle indicazioni fornite dal Ministero del Lavoro con la circolare n. 6 del 27 marzo 2025, aggiorna il modello di comunicazione all'Ispettorato territoriale del Lavoro, riguardante l'informativa circa l'assenza ingiustificata commessa dal lavoratore, prevista dall'articolo 26, comma 7-bis, del decreto legislativo n. 151/2015, introdotto dall'articolo 19 della Legge n. 203/2024.

Nota 616 del 3 aprile 2025: anticipazione quote TFR

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL) si è pronunciato sulla corretta gestione dell'anticipazione del trattamento di fine rapporto (TFR) con riferimento a quanto previsto in materia dall'articolo 2120 del Codice Civile, tenuto conto di alcuni comportamenti aziendali rilevati in fase di ispezione.

Secondo l'INL **il trattamento di fine rapporto** rappresenta una somma di denaro che viene accumulata mensilmente dal datore di lavoro, per conto del dipendente, allo scopo di assicurare un **supporto economico al termine del rapporto di lavoro**. Pertanto, laddove siano accertate determinate condotte aziendali, l'Ispettorato potrà procedere al **disconoscimento delle somme erogate a titolo di ratei di TFR e all'intimazione al datore di lavoro di accantonare le quote di TFR illegittimamente anticipate**, escludendo così la possibilità che si riconosca l'accantonamento del TFR come rateo mensile in busta paga.



CDLNA

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

EVENTO FORMATIVO WEBINAR **2** CREDITI



REGIME FISCALE DEL T.F.M.

DOMICILIO DIGITALE AMMINISTRATORI DI SOCIETÀ

CONVERSIONE RETRIBUZIONE VARIABILE IN WELFARE

TUTELA REINTEGRATORIA NEL LICENZIAMENTO PER G.M.O.

COPERTURA ASSICURATIVA INAIL SOCI E AMMINISTRATORI

INTERVENGONO

Francesco Duraccio
Francesco Capaccio
Pietro Di Nono
Giuseppe Gentile
Ivo Amodio
Luigi Carbonelli
Ettore Franzoni
Anna Pane

Presidente CPO di Napoli
Segretario CPO di Napoli
Consigliere CPO Napoli
Professore di Diritto del Lavoro UNINA Federico II
Centro Studi CDLNA
Centro Studi CDLNA
Centro Studi CDLNA
Centro Studi CDLNA

26 MAGGIO 2025

DALLE 15:00 ALLE 17:00



con la partecipazione di

Fon
AR
com



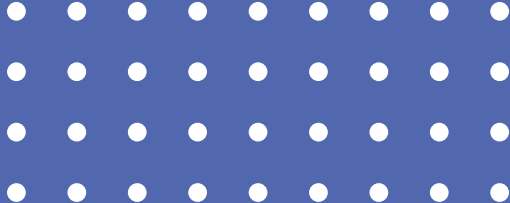
TeleConsul

TIME VISION
FORMAZIONE CONSULENZA LAVORO



LAVORO E PREVIDENZA

n. 5 - MAGGIO 2025



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

Le dimissioni implicite, alla luce della circ. 6/2025 del Ministero del Lavoro

L'articolo si prefigge una disamina della disposizione di cui all'art. 19 del Collegato Lavoro (l. 203/2024) tenendo presenti gli ulteriori chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro con la recente circ. 6 del 27 marzo 2025 e la nota 5257 del successivo 10 aprile 2025.

 **Francesco Capaccio**

SEGRETARIO DEL CPO DI NAPOLI E AVVOCATO CASSAZIONISTA

Il Ministero del Lavoro, con la **circ. n° 6 del 27 marzo 2025**, dopo i precedenti interventi di prassi in materia¹, rilegge le disposizioni introdotte, con decorrenza dal 12 gennaio 2025, dal Collegato Lavoro, l. 203/2024.

Quanto alla previsione di cui all'art. 19 della prefata legge, avente per oggetto le c.d. "dimissioni per *facta concludentia*", nel precisare che la novella ha inciso sull'art. 26 del D. Lgs. 151/2015 introducendo il c. 7-bis, il Dicastero ha chiarito quanto segue:

1. La disposizione riconosce al datore di lavoro la **possibilità** che il rapporto di lavoro si concluda per effetto delle dimissioni implicite, *recte* un comportamento del lavoratore consistente in una assenza ingiustificata, prolungata per un certo periodo di tempo, stabilito dal CCNL applicato o, in mancanza, fissato in 15 giorni.
2. I **giorni di assenza**, salvo diversa previsione della contrattazione collettiva, debbono intendersi come **giorni di calendario**;
3. Decorso il termine (contrattuale) o legale (15 giorni di calendario) in cui l'assenza ingiustificata del lavoratore si protrae, il datore **può** dare specifica comunicazione, a decorrere – quindi –, di massima, dal 16° giorno consecutivo di assenza, all'Ispezzorato, secondo il modulo di cui alla nota 579/2025. **Copia della comunicazione dovrà essere trasmessa, a cura del datore, anche al lavoratore**, al fine di consentirgli di esercitare il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.
4. Dalla predetta comunicazione all'ITL decorre il termine di 5 giorni per l'invio dell'UNILAV di cessazione, donde la suddetta comunicazione opera anche quale *dies a quo* per

1 Cfr. note 9740 del 30/12/2024 e 579 del 22/01/2025 dell'INL.

la comunicazione obbligatoria di cessazione;

5. Il termine (legale) di 15 giorni (di calendario) deve intendersi quale termine minimo. Pertanto, qualora la contrattazione collettiva dovesse prevedere un termine inferiore, dovrà farsi riferimento al termine legale. Viceversa, se il termine contrattuale fosse superiore a quello legale si applicherà il primo (contrattuale). La presente precisazione è stata – altresì – confermata dalla successiva **nota 5257 del 10 aprile 2025**, all'esito dei chiarimenti richiesti dal Consiglio nazionale dei Consulenti del Lavoro.
6. In presenza di una assenza ingiustificata che, secondo le previsioni del contratto collettivo, comporti conseguenze di rilievo disciplinare (es. licenziamento), il datore dovrà seguire il percorso, **del tutto alternativo** a quello previsto dall'art. 19 della l. 203/2024, quindi con avvio della procedura disciplinare ex art. 7 della l. 300/70;
7. Qualora il lavoratore presenti, anche successivamente all'invio — da parte del datore — della comunicazione di cui all'art. 19 in commento, comunicazione di dimissioni (anche per giusta causa²), quest'ultima prevale sulla procedura di cessazione per fatti concludenti avviata dal datore di lavoro;
8. La cessazione del rapporto per dimissione implicita, comunicata dal datore mediante UNILAV, non potrà avere una decorrenza antecedente

la comunicazione di assenza ingiustificata all'ITL;

9. Il periodo di assenza ingiustificata, da cui è scaturita la comunicazione all'ITL, non avrà incidenza sugli obblighi retributivi e contributivi a carico del datore di lavoro;
10. Il datore, inoltre, conclusa la procedura ex art. 19 del Collegato Lavoro, potrà trattenere l'indennità di mancato preavviso contrattuale;
11. **La prova della impossibilità a comunicare al datore di lavoro i motivi dell'assenza ovvero la circostanza di avervi provveduto grava esclusivamente sul lavoratore;**
12. L'effetto risolutivo di cui al predetto c. 7-bis non troverà applicazione qualora il lavoratore dia effettivamente prova dell'impossibilità a comunicare i motivi al datore, ovvero nel caso in cui l'Ispettorato dovesse accertare la non veridicità della comunicazione datoriale. In tale ultima ipotesi, il datore potrebbe esporsi alle relative responsabilità penali.
13. La procedura di cui all'art. 19 della l. 203/2024 **non trova applicazione** nelle ipotesi di cui all'art. 55 del D. Lgs. 151/2001 (lavoratrice durante il periodo di gravidanza, lavoratrice madre o lavoratore padre durante i primi tre anni di vita del bambino o nei primi tre anni di accoglienza del minore adottato o in affidamento, o, in caso di adozione internazionale, nei primi tre anni decorrenti dalle comunicazioni della proposta di incontro con il minore adottato ov-

2 La cui ricorrenza deve essere dimostrata, da parte del lavoratore, alla luce dei chiarimenti di cui alla circ. Inps n° 163/2003.

vero della comunicazione dell'invito a recarsi all'estero per ricevere la proposta di abbinamento). In tali casi, infatti, stante la specialità della normativa e considerata la particolare vulnerabilità dei soggetti coinvolti, è richiesta la convalida obbligatoria.

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, all'esito dei predetti chiarimenti ministeriali, **con propria nota n° 3984 del 29 aprile 2025**, ha **aggiornato il modulo di comunicazione**³ ex art. 26 c. 7-bis D. Lgs. 151/2015, di cui alla precedente nota prot. 579 del 22 gennaio 2025.

I chiarimenti ministeriali pongono, tuttavia, alcune perplessità.

In primis, il termine di 15 giorni, stando alla chiara formulazione normativa⁴, è destinato ad operare nei **sol**i casi in cui non esista una disposizione contrattuale⁵ e **non certamente quale termine minimo legale**, ancorché vi fosse una previsione contrattuale inferiore ai 15 giorni. Né, invero, convince quanto *ad adiuvandum* della interpretazione quale termine minimo legale, il Ministero ha precisato con la nota 5257/2025. Il Dicastero⁶, infatti, poggia il suo assunto sul fatto che le parti (collettive nazionali) contrattuali potrebbero prevedere anche un termine talmente esiguo da non poter porre il lavoratore nelle condizioni di giustificare la sua assenza.

Più in dettaglio.

I) Ebbene, la valutazione di adeguatezza delle parti collettive nazionali ad una tale previsione è stata già operata, a monte, direttamente dal Legislatore e dunque difficilmente superabile, peraltro in via interpretativa, dalla prassi.

II) L'assenza di una previsione contrattuale è supplita dal Legislatore stesso con la previsione del termine dei 15 giorni. È noto che il diritto del lavoro è animato da *un favor praestatoris* e, dunque, sotto tale aspetto il termine legale si porrebbe già come "termine di favore" per il lavoratore. Non sfuggirà, infatti, che 15 giorni di calendario in cui il lavoratore non comunichi nulla in ordine alla sua assenza sono una enormità, sia rispetto alla speculare previsione che di norma regola il licenziamento per giusta causa (previa attivazione della procedura ex art. 7 della l. 300/70), sia rispetto proprio alle esigenze lavorative del datore. A ciò si aggiunga che la stessa previsione legale prevede che la causa di forza maggiore non produrrà l'effetto risolutivo.

III) Peraltro, in via concreta, appare difficile che le parti sociali scendano al di sotto dei 15 giorni, potendo — semmai — agire sul criterio di computo degli stessi, di *cui funditus*.

Peraltro, il Ministero ha precisato che la previsione contrattuale debba intendersi come specifica, quindi che espressamente

3 Gli aggiornamenti più rilevanti, oltre ad una implementazione delle informazioni concernenti il datore ed il lavoratore, riguardano: la notifica e il modo della stessa al dipendente, la dichiarazione di responsabilità ex art. 47 D.p.R. 445/2000 e l'informativa *privacy*.

4 *In caso di assenza ingiustificata del lavoratore protratta oltre il termine previsto dal contratto collettivo nazionale di lavoro applicato al rapporto di lavoro o, in mancanza di previsione contrattuale, superiore a quindici giorni, il datore di lavoro ne dà comunicazione alla sede territoriale dell'Ispettorato nazionale del lavoro, che può verificare la veridicità della comunicazione medesima...omissis...*

5 Sul punto converge anche il Ministero che, con la nota 5257/2025, precisa testualmente non *pare potersi dubitare,...*, che il termine legale operi in via residuale in assenza di previsione contrattuale.

6 Con riserva di rivedere tale soluzione ove si consolidassero interpretazioni giurisprudenziali difformi sul punto.

contempli *la dimissione per fatti concludenti*. Ebbene, mentre tale interpretazione, concernente cioè la “specificità” della previsione contrattuale, potrebbe trovare corroborazione proprio per la previsione del termine legale, in carenza di disposizione contrattuale, non pare — tuttavia — che il legislatore abbia voluto, *ex adverso*, conferire a tale termine legale la qualificazione di “termine minimo”, finanche in presenza di una (specifica) previsione contrattuale ma con numero di giorni di assenza ingiustificata inferiore ai 15. Dunque, secondo il Ministero, **il termine specificatamente individuato dalla contrattazione collettiva affinché si verifichi la “dimissione implicita” avrà efficacia solo laddove fosse superiore ai 15 giorni**, dovendosi diversamente applicare quello minimo legale. Peraltro, la contrattazione collettiva è (certamente) facultata a stabilire un differente computo dei giorni di assenza ingiustificata, individuandoli come giorni in cui era prevista la prestazione lavorativa (*id*: giorni di effettivo lavoro) e non come giorni di calendario. Parimenti desta perplessità la previsione che la comunicazione datoriale, inviata all’ITL, debba essere trasmessa anche al lavoratore. Infatti, se questa interpretazione potrebbe – *prima facie* - sembrare condivisibile attesa la finalità di garantire il diritto (costituzionale) di difesa, vi è da precisare che tale ipotesi, così come espressamente chiarito dallo stesso Ministero, non si inserisce in un procedimento disciplinare, donde non vi è un’“accusa”, una contestazione, bensì una mera constatazione di un’inerzia del prestatore rispetto al suo (unico) preciso dovere di effettuare la prestazione lavorativa e/o di giustificarne l’impossibilità. A ciò si aggiunga che il legislatore pone

l’onere (*recte* conferisce la possibilità⁷) di verifica in capo all’Ispettorato e non certamente sul datore che, conseguentemente, quale soggetto leso dal comportamento del lavoratore, non è tenuto nei confronti di quest’ultimo ad effettuare alcun ulteriore adempimento. Sembrerebbe, a dire il vero, addirittura paradossale che il datore debba “ricordare” al lavoratore di dover giustificare la sua (ingiustificata) assenza dal lavoro. Il Ministero, inoltre, con riferimento alle conseguenze in capo al datore nel caso in cui abbia reso una comunicazione all’Ispettorato non vera, precisa che la stessa possa esporre parte datoriale a conseguenze penali.

Sul punto, tuttavia, vi è da precisare che già con la nota 579/2025, l’INL aveva chiarito che, accertata la non veridicità della comunicazione datoriale ovvero la impossibilità del lavoratore di comunicare la propria assenza, *l’Ispettorato avrebbe provveduto a comunicare l’inefficacia della risoluzione sia al lavoratore — il quale avrà diritto alla ricostituzione del rapporto laddove il datore di lavoro abbia già provveduto alla trasmissione del relativo modello Unilav — sia al datore di lavoro possibilmente riscontrando, con lo stesso mezzo, la comunicazione via PEC ricevuta*.

Tale precisazione, tuttavia, con la circ. 6/2025 in commento, è più sfumata. Infatti, il Ministero precisa che la non veridicità ovvero la prova del lavoratore della impossibilità di comunicare l’assenza non realizza l’effetto risolutivo del rapporto così come previsto dal c. 7-*bis* dell’art. 26 del D. Lgs. 151/2015.

Restava, infine, il dubbio, pur sollevato fra gli interpreti, sul concreto significato del termine “ricostituzione del rapporto” e sul-

⁷ La disposizione, infatti prevede testualmente che l’Ispettorato **può verificare la veridicità** della comunicazione.

la legittimazione dell'Ispettorato ad emettere un provvedimento che contenesse un tale "ordine". Sul punto, la nota 5257/2025 ha chiarito che **il rapporto di lavoro dovrà pur sempre essere ricostituito per iniziativa del datore di lavoro.**

Sarà, evidentemente, la sede giudiziaria, con la garanzia del pieno contraddittorio delle parti, a dirimere la questione.

Infine, desta ulteriore perplessità la precisazione ministeriale in base alla quale le dimissioni per giusta causa, anche successive alla ricezione da parte dell'ITL (e del lavoratore) della comunicazione ex c. 7-bis art. 26 D. Lgs. 151/2015, prevalgono sempre sulla procedura delle dimissioni per fatto concludente.

Non può sfuggire, infatti, che la dimissione per giusta causa, ex art. 2119 c.c., si sostan-

zia in un comportamento talmente grave che non consente la prosecuzione — **nemmeno provvisoria** — del rapporto di lavoro. Orbene, la dimissione per giusta causa, successiva all'attivazione della procedura in commento da parte del datore di lavoro (comunicazione che, secondo l'interpretazione ministeriale, deve essere inviata anche al lavoratore), quindi, dopo oltre (almeno) 15 giorni di calendario sembrerebbe più una "reazione" alla comunicazione datoriale che la "reazione" (tempestiva e indifferibile) ad un comportamento datoriale. Certo, da valutare caso per caso, dunque, proprio per questo motivo, non sembrerebbe plausibile un effetto automatico di non ricorrenza dell'ipotesi risolutoria per fatto concludente, come interpretato dal Ministero.

I chiarimenti del Ministero del Lavoro in materia di somministrazione dopo il "Collegato lavoro"

L'articolo offre una breve disamina dei chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro sull'istituto della somministrazione di lavoro dopo la definitiva pubblicazione della l. 203/2024.

 **Pasquale Assisi**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, con la circolare n. 6 pubblicata il 27 marzo u.s., ha fornito alcuni importanti chiarimenti sul "Collegato lavoro" — L. n. 203 del 13 dicembre 2024 — andando a illustrare (anche) quelle che sono le novità in materia di **somministrazione lavoro**.

Come noto (vedi anche il n. 1/2025 della presente Rivista) la prefata norma è intervenuta su alcuni aspetti inerenti la somministrazione eliminando, *in primis*, lo speciale **regime transitorio** (originariamente previsto fino al **30 giugno 2025**) che consentiva agli utilizzatori di superare il limite complessivo di 24 mesi, anche non continuativi, per le missioni a tempo determinato di un medesimo lavoratore somministrato laddove l'agenzia di somministrazione avesse comunicato all'utilizzatore di averlo assunto a tempo indeterminato. Pertanto, a seguito dell'eliminazione di tale regime transitorio, nel caso in cui l'utilizzatore si avvalga del lavoratore per uno o più periodi di missio-

ne che eccedano complessivamente la soglia dei 24 mesi sarà possibile, per il lavoratore somministrato, richiedere la costituzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato in capo all'utilizzatore stesso.

La circ. n. 6/2025 precisa che il conteggio dei 24 mesi deve essere effettuato a decorrere dal 12 gennaio 2025, data di entrata in vigore della l. 203/2024.

Pertanto:

- Per i contratti stipulati **ante** 12/01/2025, e che utilizzavano la "deroga" consentita fino al 30/06/2025, sarà possibile proseguire tali contratti **fino alla naturale scadenza** (che ovviamente non potrà essere successiva al 30/06/2025);
- Per i nuovi contratti (**post** 12/01/2025), ovvero per quelli già esistenti ma che si protraggano oltre il 12/01/2025, il limite massimo dei 24 mesi di utilizzo andrà verifi-

cato **conteggiando solo ed esclusivamente i periodi post 12/01/2025.**

La modifica normativa de qua trova fondamento nelle sentenze della **Corte di giustizia europea** (cause C-681/18 e C-232/20 con sentenze del 14/10/2020 e 17/03/2022) le quali hanno affermato che **il ricorso al lavoro somministrato regolato dalla direttiva 2008/104/CE deve rispondere ad esigenze di temporaneità dell'impresa utilizzatrice ribadendo l'obbligo per gli Stati membri di preservare la natura temporanea di tale tipologia di lavoro.** Tale principio è stato fatto proprio, a più riprese, dalla Corte di Cassazione (fra l'altro con le sentenze nn. 22861/2022 e 29570/2022) portando al **superamento** della possibilità che i lavoratori assunti dall'agenzia a tempo indeterminato possano essere inviati in missione senza limiti di durata (come precedentemente affermato, fra l'altro, con la circ. n. 17/2018 che, conseguentemente, è da ritenersi superata).

La Circ. n. 6/2025 del MLPS affronta poi le modifiche ai **limiti percentuali** inerenti la somministrazione andando ad evidenziare una sorta di "armonizzazione" operata dalla l. 203/2024 la quale indica che **non rientrano nei limiti del 30% di lavoratori a tempo determinato somministrabili** (limite legale di riferimento in assenza di esplicita previsione ad opera della contrattazione collettiva) le stesse categorie per le quali non si applica il limite di assunzioni con contratto a tempo determinato e più precisamente:

- Lavoratori assunti nelle fasi di avvio di **nuove attività** per i periodi definiti dai contratti collettivi;
- Lavoratori assunti da **start up** innovative nei primi quattro anni dalla loro costituzione;

- Lavoratori assunti per lo svolgimento di attività **stagionali**;
- Lavoratori assunti per specifici **spettacoli** ovvero specifici programmi radiofonici o televisivi;
- Lavoratori assunti per la **sostituzione** di lavoratori assenti con diritto alla conservazione del posto di lavoro;
- Lavoratori con **età** anagrafica superiore a cinquanta anni;
- Lavoratori inviati in missione a tempo determinato che risultano assunti dal somministratore con contratto di lavoro a **tempo indeterminato**.

Per quanto concerne la somministrazione a tempo determinato **eccedente la durata dei dodici mesi** — ex art. 19 d. lgs. 81/2015 — viene rimarcato che **è escluso l'obbligo di indicare una specifica causale se la somministrazione è riferita a lavoratori rientranti in una delle seguenti categorie:**

- **Disoccupati** che godono da almeno sei mesi di disoccupazione non agricola o di ammortizzatori sociali;
- **Lavoratori svantaggiati** che per essere definiti tali devono essere in possesso di almeno uno dei seguenti requisiti (trattasi pertanto di requisiti che sono **alternativi** fra di loro):
 - non avere un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi;
 - avere un'età compresa tra i 15 e i 24 anni;
 - non possedere un diploma di scuola media superiore o professionale (livello ISCED 3) o aver completato la formazione a tempo pieno da non più di due

anni e non avere ancora ottenuto il primo impiego regolarmente retribuito;

- aver superato i 50 anni di età;
- essere un adulto che vive solo con una o più persone a carico;
- essere occupato in professioni o settori caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna che supera almeno del 25% la disparità media uomo-donna in tutti i settori economici se il lavoratore interessato appartiene al genere sottorappresentato;
- appartenere a una minoranza etnica di uno Stato membro UE e avere la necessità di migliorare

la propria formazione linguistica e professionale o la propria esperienza lavorativa per aumentare le prospettive di accesso ad un'occupazione stabile".

- **Lavoratori molto svantaggiati** e più precisamente (requisiti alternativi fra di loro):
 - soggetti che sono privi da almeno 24 mesi di un impiego regolarmente retribuito;
 - soggetti che, privi di un impiego regolarmente retribuito da almeno 12 mesi, appartengono a una delle categorie previste dalle lettere da b) a g) del numero 1) del D.M. 17/10/2017.

Contratto di apprendistato

L'articolo illustra le varie tipologie di contratto di apprendistato, analizzandone caratteristiche, vantaggi e obblighi.

 **Carla Napoletano**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Il contratto di apprendistato rappresenta da sempre lo strumento utilizzato dal legislatore per favorire l'inserimento dei giovani nel mondo del lavoro. L'istituto ha subito nel corso degli anni una serie di evoluzioni fino ad arrivare all'attuale disciplina, interamente contemplata negli artt. da 41 a 47 del D.lgs n. 81/2015. Dall'articolo 41 possiamo ricavare la definizione e la natura del contratto: **l'apprendistato è un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a causa mista**. Esso infatti è finalizzato alla formazione e all'occupazione dei giovani, pertanto il datore di lavoro, a fronte della prestazione lavorativa, si obbliga a corrispondere all'apprendista, oltre alla retribuzione, gli insegnamenti e le attività formative necessarie al raggiungimento delle finalità previste dalla tipologia di contratto di apprendistato instaurata. Il legislatore ha individuato tre tipologie di contratto attivabili:

- apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di

istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore (di primo livello);

- apprendistato professionalizzante (di secondo livello);
- apprendistato di alta formazione e ricerca (di terzo livello).

Per ciascuna di esse sono previste delle specificità, ma anche una disciplina comune. Qualunque forma di apprendistato venga presa in considerazione, dovrà infatti seguire delle regole ben precise tra cui la forma scritta *ad probationem*; il contratto dovrà necessariamente contenere, seppur in forma sintetica, il piano formativo individuale che, nell'ipotesi di apprendistato di secondo livello, dovrà essere predisposto dal datore di lavoro¹, mentre nell'ipotesi di apprendistato di primo e terzo livello, dovrà essere predisposto dalla istituzione formativa con il coinvolgimento dell'impresa. La durata non può essere inferiore a sei mesi²; la durata massima, invece, varia a seconda della tipologia attivata. Il legislatore legit-

1 Facendo riferimento a moduli e formulari previsti dalla contrattazione collettiva o dagli enti bilaterali.

2 Fatte salve le ipotesi in cui eccezionalmente il legislatore prevede la possibilità che il contratto di apprendistato sia stipulato a tempo determinato, e cioè quelle previste dall'art. 43 comma 8 e art. 44 comma 5.

tima esplicitamente il ricorso al contratto di apprendistato da parte delle agenzie di somministrazione, seppur **limitatamente alla somministrazione a tempo indeterminato**³; non fa invece alcun riferimento esplicito alla possibilità di stipulare un contratto di apprendistato *part-time*. Ciò nonostante, la compatibilità dell'apprendistato con un regime orario *part-time* è rinvenibile dall'indirizzo assunto dal Ministero del Lavoro in più interventi; da ultimo la circ. n° 34/2010 con la quale, pur riconoscendo che non è previsto alcun minimo di orario da osservarsi nella stipula del contratto è comunque necessario che la riduzione oraria non sia di ostacolo alla realizzazione delle finalità formative caratterizzanti il contratto. Possono stipulare contratti di apprendistato i datori di lavoro appartenenti a qualunque settore produttivo che, a seconda della tipologia di impresa, è soggetto a limitazioni relativamente al numero complessivo di apprendisti da poter assumere. Infatti le imprese non artigiane possono assumere direttamente o per il tramite di agenzie di somministrazione autorizzate:

- al massimo 3 apprendisti se il numero di dipendenti è inferiore a tre⁴;
- 1 apprendista per ogni lavoratore qualificato o specializzato in servizio se il numero di dipendenti è compreso tra 4 e 9;

- 3 apprendisti ogni 2 lavoratori qualificati o specializzati in servizio se il numero di dipendenti è superiore a 9.

Qualora si tratti di impresa artigiana, invece, i limiti numerici sono quelli previsti dall'art. 4 della l. n° 443/1985. Gli apprendisti assunti in violazione dei limiti suddetti sono considerati ordinari lavoratori subordinati a tempo indeterminato sin dalla data di costituzione del rapporto di lavoro. Il D.lgs 81/2015 all'art. 42 comma 8, prevede inoltre una clausola di stabilità, limitatamente ai datori di lavoro che occupano almeno 50 dipendenti, che subordina l'assunzione di nuovi apprendisti di secondo livello, alla prosecuzione del rapporto, al termine del periodo di apprendistato, nei 36 mesi precedenti la nuova assunzione, di almeno il 20% degli apprendisti dipendenti dello stesso datore di lavoro⁵, ferma restando la possibilità di assumere in ogni caso un apprendista con contratto professionalizzante⁶. Figura fondamentale in tutte le tipologie di apprendistato è quella del *tutor aziendale*⁷, il quale ha il compito di affiancare l'apprendista, trasmettendogli le competenze necessarie all'esercizio delle attività lavorative, di favorire l'integrazione tra le iniziative formative esterne all'azienda e la formazione *on the job*, nonché di collaborare con le strutture di formazione esterna all'azienda, esprimendo

3 Art. 48 comma 7.

4 O se i lavoratori qualificati o specializzati in servizio c/o l'azienda sono in numero inferiore a tre.

5 Diversi limiti possono essere individuati dai CCNL stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

6 Ai fini del computo della predetta percentuale, non rilevano i rapporti cessati per recesso durante il periodo di prova, per dimissioni o per licenziamento per giusta causa.

7 Figura prevista dall'art. 41 comma 5, lett. c).

valutazioni sulle competenze acquisite dall'apprendista. Il *tutor* deve essere scelto dall'impresa tra i lavoratori qualificati o specializzati in servizio⁸ che posseggano i requisiti individuati dalla contrattazione collettiva. Fatte salve diverse previsioni di legge o di contratto collettivo, i lavoratori assunti con contratto di apprendistato sono esclusi dal computo dei limiti numerici previsti da leggi e contratti collettivi per l'applicazione di particolari normative ed istituti⁹. Dal punto di vista retributivo, è rimessa ai CCNL stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative, la determinazione del *quantum*, scegliendo tra la possibilità di inquadrare il lavoratore fino a due livelli inferiori rispetto a quello previsto dal CCNL per le qualifiche corrispondenti a quella da conseguire dall'apprendista, o, in alternativa, di stabilire la retribuzione in misura percentuale e proporzionata all'anzianità di servizio.

Andiamo ora ad analizzare le particolarità delle singole tipologie di apprendistato.

A) **Apprendistato di primo livello:** per-

segue **la finalità** di far acquisire una qualifica o un diploma Professionale, oppure il diploma di istruzione secondaria superiore e certificato di specializzazione tecnica superiore. Fondamentale in tale tipologia contrattuale è la sinergia tra formazione conseguita in azienda e quella erogata dall'ente formativo. La **durata massima** è di 3 anni (4 nel caso di diploma quadriennale)¹⁰, prorogabile al massimo per un anno¹¹. E' possibile assumere giovani di **età compresa tra i 15 ed i 25 anni**, sottoscrivendo apposito protocollo con l'istituzione formativa a cui lo studente è iscritto¹². Per le ore di formazione svolte nella istituzione formativa, il datore di lavoro non ha alcun obbligo retributivo nei confronti dell'apprendista; mentre per le ore di formazione *on the job* è prevista una retribuzione pari al 10% di quella che gli sarebbe dovuta¹³. Successivamente al conseguimento della qualifica e del diploma professionale, o del diploma di istruzione secondaria superiore e del certificato di specializzazione tecnica, sarà possibile trasformare il contratto di primo livello, previo aggiornamento

8 Nel caso di imprese con meno di 15 dipendenti e nelle imprese artigiane tale ruolo può essere rivestito dal titolare della stessa impresa o da un familiare coadiuvante.

9 Art. 47 comma 3.

10 La durata in ogni caso va determinata in base alla qualifica o al diploma da conseguire.

11 Nell'ipotesi in cui il giovane abbia concluso positivamente i percorsi scolastici, al fine di consolidare e acquisire ulteriori competenze tecnico-professionali e specialistiche, finalizzate eventualmente all'acquisizione di certificati di specializzazione tecnica superiore; è possibile prorogarlo di un anno anche nell'ipotesi in cui, al termine del periodo di formazione, l'apprendista non abbia conseguito il titolo di qualifica, diploma o specializzazione professionale.

12 All'interno del protocollo sarà stabilito il contenuto e la durata degli obblighi formativi del datore di lavoro, i criteri generali per la realizzazione dei percorsi di apprendistato ed il monte ore massimo del percorso scolastico che può essere svolto in apprendistato, nonché i requisiti delle imprese nelle quali si svolge ed il numero di ore da effettuare in azienda. In ogni caso la formazione esterna all'azienda dovrà svolgersi necessariamente nell'istituzione formativa cui è iscritto lo studente e non potrà superare il 60% dell'orario ordinamentale per il secondo anno e del 50% per il terzo e quarto anno.

13 Salvo diverse previsioni dei contratti collettivi.

del piano formativo individuale, in contratto di secondo o di terzo livello¹⁴.

B) Apprendistato di secondo livello: persegue la **finalità** di far acquisire una qualifica professionale a fini contrattuali, individuata dalle parti del contratto sulla base dei profili professionali previsti per il settore di riferimento dai sistemi di inquadramento del personale di cui ai contratti collettivi stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale. La **durata massima** è di 3 anni (5 nel caso di profili professionali caratterizzanti la figura dell'artigiano)¹⁵. È possibile assumere giovani di **età compresa tra i 18 ed i 29 anni**^{16 17 18}. La formazione deve essere svolta sotto la responsabilità dell'azienda e deve essere integrata, nei limiti delle risorse annualmente disponibili, dall'offerta pubblica formativa, interna o esterna all'azienda, finalizzata all'acquisizione di competenze di base e trasversali. È previsto, a tal proposito, un monte ore complessivo non superiore a 120 per la durata del triennio¹⁹.

C) Apprendistato di terzo livello: persegue la **finalità** di far conseguire un titolo di studio universitario e di alta formazione, compreso il dottorato di ricerca, nonché la specializzazione tecnica superiore ed il praticantato per l'accesso alle professioni ordinarie. È possibile assumere giovani di **età compresa tra i 18 ed i 29 anni che siano in possesso di un diploma di istruzione secondaria superiore o di un diploma professionale conseguito nei percorsi di istruzione e formazione professionale integrato da un certificato di specializzazione tecnica superiore o del diploma di maturità professionale all'esito del corso annuale integrativo**. Il datore di lavoro dovrà sottoscrivere apposito protocollo con l'istituzione formativa a cui lo studente è iscritto, o con l'ente di ricerca, nel quale sarà stabilita la durata e le modalità, anche temporali, della formazione a carico del datore di lavoro²⁰, nonché il numero di crediti formativi riconoscibili a ciascuno studente per la formazione svolta *on the*

14 L'aggiunta dell'ipotesi di trasformazione in contratto di apprendistato di terzo livello è stata prevista dal Collegato Lavoro.

15 Durata e modalità di erogazione della formazione sono in ogni caso stabilite dalla contrattazione collettiva in ragione del tipo di qualificazione professionale ai fini contrattuali da conseguire.

16 Coloro che sono in possesso di una qualifica professionale, conseguita ai sensi del D.lgs 226/2005, possono essere assunti con contratto di apprendistato professionalizzante già a partire dal diciassettesimo anno di età (art. 44 c. 1 D.lgs 81/2015).

17 È possibile assumere in apprendistato professionalizzante, senza limiti di età, lavoratori beneficiari di indennità di mobilità o di un trattamento di disoccupazione, nonché i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e i detenuti assegnati al lavoro all'esterno ai sensi dell'art. 21 l. n. 354/1975 (art. 47 c. 4 D.lgs n. 81/2015).

18 Per le società e associazioni sportive professionistiche che assumono lavoratori sportivi con contratto di apprendistato professionalizzante il limite di età è ridotto a 23 anni (art. 1 c. 154 L. n° 234/2021 c.d. Legge di Bilancio 2022).

19 La disciplina della formazione di tipo professionalizzante è demandata alle regioni ed alle province autonome di Trento e Bolzano, sentite le parti sociali, e dovrà tenere conto del titolo di studio e delle competenze dell'apprendista.

20 La regolamentazione e la durata del periodo di apprendistato per attività di ricerca o percorsi di alta formazione è rimessa alle regioni ed alle province autonome di Trento e Bolzano, per i soli profili che attengono alla formazione (art. 45 c. 4 D.lgs n° 81/2015).

*job*²¹. Per le ore di formazione svolte nella istituzione formativa, il datore di lavoro non ha alcun obbligo retributivo nei confronti dell'apprendista; mentre per le ore di formazione *on the job* è prevista una retribuzione pari al 10% di quella che gli sarebbe dovuta²².

Per quanto riguarda **l'aspetto contributivo**, ferma restando la percentuale a carico dell'apprendista pari al 5,84%, l'aliquota a carico del datore di lavoro è pari all'11,61% (5% per l'apprendistato di primo livello). Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro **alla data di instaurazione del rapporto di apprendistato** occupi un numero di addetti pari o inferiore a 9, le aliquote a suo carico saranno le seguenti: 3,11% per i primi 12 mesi; 4,61% dal 13° al 24° mese; 11,61% oltre il 24° mese²³. A tali aliquote andranno aggiunte, ove ne ricorrano le condizioni, quelle relative al finanziamento del-

la CIGO/CIGS o dei Fondi di solidarietà. Fatta eccezione per gli apprendisti assunti ai sensi dell'art. 47 c. 4 del D.lgs n. 81/2015, il regime contributivo di cui sopra viene mantenuto per un ulteriore anno nel caso in cui il rapporto di lavoro venga stabilizzato al termine del periodo di apprendistato. La contrattazione collettiva ha la possibilità di prevedere il **prolungamento** del periodo di apprendistato in caso di malattia, infortunio o altra causa di sospensione involontaria del lavoro, di durata superiore a 30 giorni²⁴ ²⁵. Durante il periodo di apprendistato è possibile recedere dal contratto solo per giusta causa o giustificato motivo. Al termine del periodo di apprendistato, invece, è consentito alle parti di recedere liberamente dal contratto, fermo restando l'obbligo di preavviso che decorre dalla conclusione del contratto di apprendistato²⁶.

21 La formazione esterna all'azienda è svolta nell'istituzione formativa a cui lo studente è iscritto e nei percorsi di istruzione tecnica superiore e non può, di norma, essere superiore al 60% dell'orario ordinamentale (art. 45 c. 2 D.lgs n° 81/2015).

22 Salvo diverse previsioni dei contratti collettivi.

23 Per l'apprendistato di primo livello le aliquote a carico del datore di lavoro che occupi addetti in misura pari o inferiore a 9 sono: 1,50% per i primi 12 mesi; 3% dal 13° al 24° mese; 5% oltre il 24° mese.

24 La durata deve essere obbligatoriamente prorogata nell'ipotesi di fruizione di trattamenti di integrazione salariale, in misura equivalente all'ammontare delle ore di cassa integrazione fruita (art. 2 D.lgs n° 148/2015).

25 Sarà necessario effettuare una comunicazione scritta all'apprendista, prima della scadenza del termine, nonché la comunicazione obbligatoria di proroga tramite mod. UNILAV.

26 Tale previsione non si applica all'ipotesi di apprendista assunto ai sensi dell'art. 47 c. 4 del D.lgs n° 81/2015; in tal caso si applica la disciplina prevista in materia di licenziamenti individuali.

La disciplina della copertura INAIL per soci ed amministratori

L'obbligo di assicurazione contro gli infortuni sul lavoro non opera solo nei confronti dei lavoratori dipendenti, ma anche per altri soggetti che partecipano al processo produttivo in funzione del proprio ruolo.

 **Ettore Franzoni**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La copertura assicurativa contro gli infortuni sul lavoro non riguarda solo i lavoratori dipendenti, ma tutti i soggetti che svolgono nei luoghi di lavoro le attività comprese tra quelle indicate dall'art. 1 del d.p.r. n. 1125/1965.

Tra le figure rientranti in tale categoria, sono da attenzionare i **soci di società** e gli **amministratori**, i cui ruoli possono essere anche coincidenti, a seconda dell'organizzazione interna alla società, e per i quali può scattare, ove previsto, l'**obbligo di copertura INAIL**. Sul punto, è bene ricordare che il pilastro normativo in tale ambito è rappresentato dal T. U. **d.p.r. n. 1124/1965** e dal **D.lgs. n.38/2000** all'interno dei quali sono enunciate le definizioni, i requisiti e le regole fondamentali.

Con particolare riferimento al socio di società, ricopre un'importanza fondamentale, ai fini della sussistenza o meno dell'obbligo assicurativo all'INAIL, la **c.d. dipendenza funzionale**, definizione spesso utilizzata in giurisprudenza che sintetizza il contenuto delle di-

sposizioni contenute all'art. 4 del sopra menzionato decreto. Tale requisito si verifica nel momento in cui il socio svolge *"un'attività lavorativa, manuale o non manuale in favore della società medesima con carattere di abitudine, professionalità e sistematicità"*¹, che si concretizza in un rapporto di collaborazione tecnica con la propria società volto a perseguire, con gli strumenti da questa forniti ed **a prescindere dalla presenza o meno di un rapporto di subordinazione vero e proprio**, un fine produttivo di beni o servizi strumentale al conseguimento dello scopo sociale. La "dipendenza funzionale" rappresenta il requisito fondamentale nella valutazione di sussistenza dell'obbligo d'iscrizione all'INAIL anche nel caso di **amministratore di società**. In questo caso, tuttavia, in fase di valutazione deve essere considerata anche la **coesistenza o meno della qualifica di socio della società**. A seconda della situazione, infatti, possono configurarsi le seguenti ipotesi:

1 Rif. nota INAIL n. 1501 del 27/02/2015.

- amministratore unico - socio: nei casi in cui partecipi all'attività aziendale, il soggetto deve essere necessariamente assicurato contro gli infortuni sul lavoro a prescindere dal riconoscimento o meno di un compenso;
- amministratore unico - non socio, ma inquadrato come "parasubordinato", in questo caso sussiste sempre l'obbligo di copertura INAIL²;
- amministratore - non socio, che ricopre questo ruolo da esterno rispetto alla compagine sociale in quanto professionista che abbia quest'attività tra i compiti istituzionali o nell'oggetto proprio dell'arte o della professione: in questo caso, il reddito verrà attratto nel lavoro autonomo e, dunque, **non scatterà alcun obbligo assicurativo**³.

Nel momento in cui si realizza che il socio e/o amministratore va effettivamente iscritto all'INAIL, dal punto di vista operativo può risultare importante

tenere in mente quanto segue:

- la comunicazione di assicurazione del socio avviene attraverso la compilazione sul portale telematico INAIL della sezione "assicurazione soci e familiari non artigiani" (c.d. **Quadro P**), in cui vanno inseriti i dati anagrafici del soggetto da assicurare.
- per chi ricopre il ruolo di socio e/o di amministratore, l'imponibile utile sul quale calcolare il premio assicurativo annuale deve essere calcolato con riferimento alle retribuzioni convenzionali **definite annualmente dall'INAIL per i soci e familiari non artigiani**.
- per il calcolo del premio assicurativo annuale dell'amministratore non socio che percepisce un compenso, la base imponibile è sempre rappresentata dal "retribuito" lordo nel rispetto dei minimali e massimali **pubblicati annualmente dall'Istituto Assicuratore**.

² Rif. art. 5, d. lgs. n. 38/2000.

³ Rif. circolare INAIL n. 32/2000.

AAA Cercasi apprendista con esperienza

Prosegue il consolidamento della giurisprudenza di legittimità in ambito di contratto di apprendistato e mancata o carente formazione, da ultimo con Ordinanza n. 6990 del 16 marzo 2025.



Monica Schiano

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Sia consentita un'ovvietà. Qual è l'*appeal* dei contratti di apprendistato professionalizzante? Oltre a profili retributivi più bassi, almeno per i primi periodi, l'aliquota di contribuzione ridotta. Agevolazioni — in accezione non strettamente tecnica — derivanti non dalla magnanimità del legislatore, bensì contrappesi dell'**obbligo in capo ai datori di lavoro di erogare adeguata formazione**. Ma nel Paese dei balocchi, quest'ultimo passaggio sembra sfuggire completamente. Senza voler generalizzare eccessivamente, capita spesso di trovarsi di fronte a rapporti di apprendistato instaurati, di fatto, solo per beneficiare di un costo del lavoro più esiguo, proprio come nell'ennesimo caso giunto in Cassazione e definitosi con la pronuncia dello scorso 16 Marzo.

Il fatto. La Corte d'Appello di Genova dichiarava, nel 2019, la nullità di un contratto di apprendistato (con relativa proroga intervenuta, trattandosi di pseudo-stagionale) convertendolo in

un ordinario rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e condannando il datore al pagamento delle relative differenze retributive.

Motivo. La lavoratrice, detentrica di un contratto di apprendistato professionalizzante, iniziato effettivamente prima della data apposta allo stesso, in qualità di cameriera part-time, non aveva ricevuto, e non per sua responsabilità, la prevista formazione, né tantomeno era stata assistita dal tutor contrattualmente previsto. Il fatto che fosse affiancata da altro personale di grado superiore veniva rilevata quale circostanza priva di importanza, posto che, secondo la Corte, *«l'attività formativa propria di un rapporto di apprendistato non consiste in un generico addestramento o affiancamento (che caratterizza, di norma, tutti i lavoratori neo assunti nel periodo iniziale del rapporto), bensì in insegnamenti specifici funzionali al conseguimento della qualificazione professionale prevista nel piano di formazione»*.

Il Giudizio di Legittimità. Avverso la sentenza il datore di lavoro proponeva ricorso per cassazione, evidenziando che l'impianto legislativo del D.Lgs. n. 81/2015 prevede l'ipotesi di conversione del rapporto al solo art. 42 c. 8, ovvero in caso di violazione dei limiti di contingentamento¹ e non anche in caso di violazione degli obblighi formativi, di cui alle più specifiche sanzioni rinvenibili all'art. 47 della norma. Suddetto art. 47, gioverà ricordare, prevede che il datore di lavoro, in caso di mancata formazione per sua esclusiva responsabilità, impendendo così la realizzazione delle finalità dell'apprendistato², è tenuto a versare la differenza tra la contribuzione versata e quella dovuta con riferimento al livello di inquadramento contrattuale superiore che sarebbe stato raggiunto dal lavoratore in sede di qualificazione.

Decisione. Gli Ermellini, respingendo il ricorso, ribadiscono principi più e più volte richiamati in altre sentenze³ e che si riportano di seguito, come un *vademecum*.

Forma scritta del contratto ad probationem⁴.

Il riordino dei contratti del 2015 ha modificato il regime della forma del contratto di apprendistato, previsto ad *substantiam* dal Legislatore del 2011.

Tale "attenuazione" non deve trarre in inganno in quanto, secondo i giudici, il datore di lavoro «*che intende assumere un apprendista deve stipulare e sottoscrivere il contratto di lavoro e inviare la comunicazione obbligatoria di instaurazione del rapporto di lavoro al Centro per l'impiego competente*». Sulla base di giurisprudenza acclarata il primo indice di un apprendistato genuino è l'inserimento nello stesso contratto del Piano Formativo Individuale, senza rimando a documento separato o momento successivo, in virtù del diritto del lavoratore ad avere necessaria capacità negoziale, nonché contezza delle peculiarità del percorso finalizzato alla sua qualificazione professionale.

L'elemento professionalizzante qualifica la causa del contratto di apprendistato.

L'acquisizione, attraverso la formazione *on the job* e di base/trasversale, di una specifica qualifica è l'elemento caratterizzante il contratto di apprendistato. È la causa. È *la conditio sine qua non*. L'inadempimento dell'obbligo formativo «*integra un vizio che incide sulla causa contrattuale ed è suscettibile di determinare, sin dall'inizio del rapporto, la trasformazione in lavoro subordinato a tempo indeterminato*», anche nel nuovo quadro normativo.

1 "Esclusivamente per i datori di lavoro che occupano almeno cinquanta dipendenti, l'assunzione di nuovi apprendisti con contratto di apprendistato professionalizzante è subordinata alla prosecuzione, a tempo indeterminato, del rapporto di lavoro al termine del periodo di apprendistato, nei trentasei mesi precedenti la nuova assunzione, di almeno il 20 per cento degli apprendisti dipendenti dallo stesso datore di lavoro, restando esclusi dal computo i rapporti cessati per recesso durante il periodo di prova, dimissioni o licenziamento per giusta causa."

2 Inteso quale contratto di lavoro a tempo indeterminato finalizzato alla formazione e alla occupazione dei giovani.

3 A titolo meramente esemplificativo: Cass. 6704/2024, Cass. 10826/2023, Cass. n. 17373/2017, Cass. n. 2365/2020, Cass. n. 1695/2020, Corte Cost. n. 14/1970.

4 In mancanza, il datore di lavoro è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 100 a 600 euro. In caso di recidiva la sanzione amministrativa pecuniaria è aumentata da 300 a 1500 euro. Art. 47 c.2 D.Lgs. 81/2015.

Pur essendo espressamente prevista riqualificazione *ex tunc* nel solo caso di cui all'art. 42 c. 8 del D.Lgs. n. 81/2015, la gravità dell'inosservanza dell'elemento caratterizzante l'apprendistato — *rectius* onere formativo — comporta la nullità del contratto per mancanza di causa. E, in conformità all'art. 1 del D.Lgs. n. 81/2015 secondo cui il contratto a tempo indeterminato è la forma comune del rapporto di lavoro, la conversione *ab origine* nel tipo realmente esistente è, per giudici, inevitabile.

Equo bilanciamento tra esigenza formativa ed addestramento tecnico pratico.

È da tenere in buon conto la regola, valevole in giudizio, secondo cui, a se-

guito di contestazione, l'onere dell'esatto adempimento della formazione incombe al datore di lavoro. Grava su quest'ultimo il dover dimostrare di aver effettuato, o messo in condizione di effettuare, le ore di formazione previste dal piano formativo e ciò attraverso registri delle attività, presenza e supervisione effettiva del tutor assegnato. Anche l'erogazione parziale, limitata ad un addestramento di tipo pratico, determina insufficienza nell'assolvimento dell'obbligazione assunta dal datore di lavoro in sede di stipula del contratto.

Morale. Senza formazione, si assume un soggetto già qualificato.

La Cassazione recepisce i principi della Consulta: anche nelle tutele crescenti sussiste la tutela reintegratoria nel licenziamento per g.m.o. privo di motivazione

Con l'ordinanza di Cassazione n. 6221/2025 arriva il primo pronunciamento di legittimità che, ritenendo ingiustificato il licenziamento per "riorganizzazione aziendale" irrogato ad una dipendente, dà accoglimento alla pronuncia della Corte costituzionale n. 128/2024 di incostituzionalità dell'art. 3, comma 1, d.lgs. n. 23 del 2015 (c.d. Jobs Act), nella parte in cui non prevede che la tutela reintegratoria attenuata (in luogo di quella meramente economica) si applichi anche nei casi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo, qualora sia dimostrata in giudizio l'insussistenza del fatto materiale addotto dal datore di lavoro.

 **Giuseppe Gentile**

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

Premessa

La recente ordinanza della Corte di cassazione n. 6221/2025 rappresenta un significativo passaggio evolutivo nella tutela dei lavoratori in caso di licenziamento per giustificato motivo oggettivo (g.m.o.) illegittimo. La pronuncia si colloca in diretta conseguenza della sentenza della Corte costituzionale n. 128/2024, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, c. 2, d.lgs. n. 23/2015 (*Jobs Act*), nella parte in cui non prevedeva l'applicazione della tutela

reintegratoria attenuata anche nei casi di licenziamento per g.m.o. quando sia dimostrata in giudizio l'insussistenza del fatto materiale addotto dal datore di lavoro (cfr. su questa *Rivista*, n. 8-9/2024).

L'ordinanza della Cassazione n. 6221/2025

La vicenda oggetto dell'ordinanza n. 6221/2025 riguarda il caso di una lavoratrice, licenziata insieme al suo staff per una supposta "riorganizzazione aziendale finalizzata ad ottenere una

maggiore efficienza ed economicità di gestione". Nel giudizio di merito, il licenziamento veniva dichiarato illegittimo, ritenendosi non provato il g.m.o. addotto dalla società, in quanto le allegazioni relative alla riorganizzazione aziendale erano apparse generiche e prive di prova. Tuttavia, applicando l'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23/2015, la Corte territoriale aveva disposto la sola tutela indennitaria (sei mensilità di retribuzione) anziché la reintegrazione nel posto di lavoro.

Contro questa sentenza, la lavoratrice ha proposto ricorso per Cassazione, contestando, tra l'altro, la mancata applicazione della tutela reintegratoria. La Suprema Corte, con l'ordinanza in esame, ha accolto uno dei motivi del ricorso, relativo alla corretta applicazione del regime sanzionatorio conseguente all'accertata insussistenza della ragione organizzativa posta a base del licenziamento.

La Cassazione ha rilevato che la tutela prevista dall'art. 3, d.lgs. n. 23/2015 è stata incisa dalla sentenza della Corte costituzionale n. 128/2024, la quale ha dichiarato l'incostituzionalità della norma nella parte in cui non prevedeva la tutela reintegratoria ove il fatto che giustifica il licenziamento per g.m.o. risulti insussistente. Di conseguenza, la Suprema Corte ha cassato la sentenza impugnata e rinviato alla Corte d'appello affinché applicasse l'art. 3 del d.lgs. n. 23/2015 come risultante a seguito della pronuncia di incostituzionalità.

La sentenza della Corte costituzionale n. 128/2024: un necessario inquadramento

Per comprendere appieno la portata

dell'ordinanza della Cassazione, è opportuno richiamare i principi espressi dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 128/2024.

La Consulta aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, c. 2, d.lgs. n. 23/2015 nella parte in cui non prevedeva che la tutela reintegratoria attenuata si applicasse anche nei casi di licenziamento per g.m.o. qualora fosse dimostrata in giudizio l'insussistenza del fatto materiale addotto dal datore di lavoro.

Le argomentazioni della Corte costituzionale si fondavano sul principio che **l'insussistenza del fatto materiale** posto a fondamento del licenziamento è un **fattore "neutro"**, e la differenziazione operata dal legislatore in ragione della qualificazione che ne dà il datore di lavoro — e cioè di giustificato motivo oggettivo (g.m.o.) per il quale non è prevista la tutela ripristinatoria, o di giustificato motivo soggettivo (g.m.s.) per il quale invece la suddetta tutela è sancita — appariva del tutto artificiosa, atteso che in entrambe le ipotesi manca radicalmente la causa del licenziamento. In particolare, la Consulta aveva precisato che il "fatto materiale" allegato dal datore di lavoro a fondamento del licenziamento deve essere "sussistente"; se non sussiste, è violato il principio della necessaria causalità del recesso datoriale e il licenziamento regredisce a recesso senza causa, indipendentemente dalla qualificazione (soggettiva o oggettiva) data dal datore di lavoro.

L'impatto dell'ordinanza sulla disciplina del Jobs Act

L'ordinanza della Cassazione n.

6221/2025 rappresenta la prima applicazione concreta dei principi enunciati dalla Corte costituzionale. Essa segna un punto di svolta nel regime delle tutele previsto dal *Jobs Act*, contribuendo alla graduale, ma sempre più strutturale, rivisitazione dell'architettura normativa della disciplina delle c.d. "tutele crescenti".

L'elemento più rilevante dell'ordinanza è la **parificazione della tutela tra licenziamento disciplinare e licenziamento per g.m.o.** nei casi di insussistenza del fatto (materiale) posto a base del licenziamento. La Cassazione ha, infatti, recepito il principio secondo cui, quando manca radicalmente la causa del licenziamento, non può essere operata una discriminazione in ragione della qualificazione (soggettiva o oggettiva) data dal datore di lavoro.

Tale parificazione risponde a esigenze di razionalità e coerenza del sistema, evitando che la scelta del tipo di licenziamento possa essere determinata non dalle reali esigenze aziendali, ma dalla convenienza in termini di possibili sanzioni in caso di accertata illegittimità del recesso.

È importante sottolineare che l'estensione della tutela reintegratoria riguarda **esclusivamente l'ipotesi dell'insussistenza del fatto materiale** posto a fondamento del licenziamento per g.m.o. Resta invece fuori dalla sua portata applicativa l'ipotesi in cui il fatto addotto sussista, ma il recesso debba considerarsi illegittimo per altre ragioni, come la violazione dell'obbligo di *repêchage*.

Questa precisazione, già presente nella sentenza della Corte costituzionale, è implicitamente accolta anche

dall'ordinanza della Cassazione, che si limita a rinviare al giudice di merito per l'applicazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 23/2015 come risultante a seguito della pronuncia di incostituzionalità.

Le implicazioni sul contenzioso in materia di licenziamenti...

Un aspetto di grande rilevanza pratica riguarda l'impatto che questa nuova interpretazione avrà sul contenzioso in materia di licenziamenti per g.m.o. Con la possibilità di ottenere la reintegrazione in caso di insussistenza del fatto materiale, è prevedibile un **aumento del contenzioso**, con particolare attenzione all'accertamento dell'effettiva sussistenza delle ragioni organizzative addotte dal datore di lavoro.

I giudici saranno chiamati a **distinguere con maggiore rigore** le ipotesi di insussistenza del fatto materiale dalle altre ipotesi di illegittimità del licenziamento per g.m.o., con conseguente diversificazione delle tutele applicabili. Come anticipato, la **parificazione della tutela** tra licenziamento disciplinare e licenziamento per g.m.o. nei casi di insussistenza del fatto materiale risponde a esigenze di razionalità e coerenza del sistema, evitando discriminazioni irragionevoli e possibili elusioni della normativa. In particolare, viene neutralizzato il rischio, già paventato dalla Consulta, che il datore di lavoro possa essere incentivato ad un uso distorto del licenziamento per causa oggettiva al solo scopo di mascherare una causa soggettiva, eludendo così il rischio della reintegrazione.

Al contempo, la **distinzione tra insussistenza del fatto materiale e altre**

ipotesi di illegittimità del licenziamento per g.m.o. (come la violazione dell'obbligo di repêchage) mantiene una differenziazione delle tutele che appare coerente con i principi generali in materia di licenziamento. Tale differenziazione si giustifica considerando che, nel caso di insussistenza del fatto materiale, viene meno del tutto la causa giustificativa del recesso, mentre negli altri casi di illegittimità permane comunque un fatto materiale sussistente, seppur non sufficiente a integrare il g.m.o.

...e sulla gestione aziendale dei licenziamenti

L'ordinanza avrà un impatto significativo sulle **strategie di gestione del personale** da parte delle imprese. I datori di lavoro dovranno prestare particolare attenzione alla sussistenza effettiva e alla documentabilità delle ragioni organizzative poste a fondamento di eventuali licenziamenti per g.m.o. Donde, a *fortiori*, sarà necessario dimostrare concretamente l'esistenza di tali esigenze e la loro connessione causale con la soppressione del posto di lavoro.

Inoltre, le aziende dovranno essere più caute nell'utilizzo del licenziamento per g.m.o. in situazioni "*border line*", in cui potrebbe essere contestata l'effettiva sussistenza delle ragioni organizzative; e potrebbe favorire un maggior ricorso a soluzioni consensuali per la cessazione dei rapporti di lavoro.

Prospettive future e possibili sviluppi

L'evoluzione giurisprudenziale sul Jobs Act, di cui l'ordinanza in commento

è solo l'ultimo tassello, solleva interrogativi sulla tenuta complessiva del sistema delle tutele crescenti. A quasi dieci anni dalla sua introduzione, il d.lgs. n. 23/2015 ha subito numerosi **interventi correttivi**, sia da parte della Corte costituzionale (si pensi, oltre alla sentenza n. 128/2024, anche alla sentenza n. 194/2018 sull'indennità risarcitoria), sia da parte del legislatore (con il c.d. "Decreto Dignità").

È lecito chiedersi se non sia ormai necessaria una rivisitazione organica della disciplina, che tenga conto dei principi costituzionali come interpretati dalla Consulta e che ricomponga in modo coerente il **quadro delle tutele**. In particolare, potrebbe essere opportuno superare la rigida dicotomia tra tutela reintegratoria e tutela indennitaria, prevedendo un sistema più flessibile che gradui le conseguenze dell'illegittimità del licenziamento in base all'effettiva gravità della violazione.

In questo senso, l'ordinanza della Cassazione n. 6221/2025 potrebbe rappresentare non solo un punto di arrivo, ma anche un punto di partenza per una riflessione più ampia sulla disciplina dei licenziamenti nel nostro ordinamento. Essa completa il percorso avviato dalla Corte costituzionale, confermando che **l'insussistenza del fatto materiale**, quale che sia la qualificazione formale del licenziamento, **impone la tutela reintegratoria**. Ciò rappresenta un importante riequilibrio del sistema delle tutele in caso di licenziamento illegittimo, restituendo al lavoratore una protezione adeguata nei casi più gravi di violazione delle regole sul recesso datoriale.

Il periodo di prova nel contratto a termine: Circolare ML n. 6/2025

Con la circolare n. 6 del 2025 il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha fornito chiarimenti sull'applicazione delle principali novità del Collegato lavoro (L. n. 203 del 2024). Si tratta, in particolare, delle nuove regole applicabili alla somministrazione di lavoro, alla definizione delle attività stagionali, al calcolo della durata del periodo di prova e relativamente alla procedura per l'accertamento delle dimissioni per fatti concludenti. Con particolare riferimento alla durata del periodo di prova quali dubbi vengono risolti?

 **Pierluigi Lanzarotti**
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Com'è noto il patto di prova è un istituto pattizio di matrice tendenzialmente contrattuale, disciplinato, in sede codicistica, dall'art. 2096¹ c.c. e finalizzato alla reciproca verifica, delle parti interpreti del rapporto di lavoro, circa l'eventuale convenienza della prosecuzione lavorativa, all'esito della materiale "sperimentazione". In particolare, l'istituto ha la fondamentale funzione da un lato di consentire, al datore di lavoro, di verificare in concreto le capacità professionali e di adattamento all'organizzazione produttiva del lavoratore in prova prima di renderne definitiva l'assunzione e dall'altro, al lavoratore, di comprendere l'esatta caratterizzazio-

ne della prestazione e delle mansioni richieste, simultaneamente alle effettive condizioni lavorative in cui il rapporto di lavoro è destinato a svolgersi. Il richiamato art.2096 c.c., rubricato **"assunzione in prova"**, non è mai rientrato nel novero delle norme che più spesso sono state oggetto di progettualità riformatrice. In origine il *R.D.L. 1825/1924* fissava a **3 mesi** il tetto per gli impiegati senza funzioni direttive, mentre consentiva fino a **6 mesi** per impiegati con funzioni direttive e qualifiche superiori. Tale distinzione storica si è riflessa in molti contratti collettivi, sebbene in nessun caso oggi si possa superare il limite generale di

1 "l'assunzione del prestatore di lavoro per un periodo di prova deve risultare da atto scritto. L'imprenditore e il prestatore di lavoro sono rispettivamente tenuti a consentire e a fare l'esperimento che forma oggetto del **patto di prova**".

6 mesi, così come ribadito **dall'art. 19** della **legge 604/1966** e dall'ancora più recente direttiva trasparenza², ovvero quel limite massimo in cui il **rapporto di lavoro esce dall'area "non protetta"** del **recesso libero** (*ad nutum*) ed **entra nell'area "protetta"** del **recesso giustificato**.

Nel contesto dei **contratti a tempo determinato**, però, il periodo di prova assume caratteristiche particolari, ovvero soggiace all'applicazione **del criterio della proporzionalità** della durata del periodo di prova rispetto alla durata del contratto stipulato. Il comma 2 dell'art. 7 del nominato decreto trasparenza, infatti, ribadisce il principio di proporzionalità, già introdotto dal D.Lgs.104/2022 in linea con la **Direttiva UE 2019/1152**, se pur senza indicare le modalità con cui applicare tale criterio, evidenziando che *"nel rapporto di lavoro a tempo determinato, il periodo di prova è stabilito in misura proporzionale alla durata del contratto e alle mansioni da svolgere in relazione alla natura dell'impiego. In caso di rinnovo di un contratto di lavoro per lo svolgimento delle stesse mansioni, il rapporto di lavoro non può essere soggetto ad un nuovo periodo di prova"*. Tuttavia, mancando indicazioni specifiche per determinare la durata effettiva del periodo di prova nei contratti a termine la norma poteva lasciare spazio ad eventuali forzature e/o abusi, tendenzialmente nei confronti dei lavoratori. Ed è probabile che, per tale ragione, il recente legislatore del 2024 ha quindi voluto introdurre, tra le diverse previ-

sioni del c.d. "collegato lavoro", alcune integrazioni³ che dessero maggiore certezza al computo del periodo di prova per tali fattispecie. Infatti a seguito delle novità introdotte con l'articolo 13 della L. 203/2024, viene ridefinita la disciplina del periodo di prova nei contratti a termine. La norma tenta di garantire una maggiore equità nella determinazione del periodo di prova in relazione alla durata del contratto a tempo determinato, pur lasciando spazio alle disposizioni più favorevoli della contrattazione collettiva.

Nel dettaglio il legislatore stabilisce che la **durata del periodo di prova è ora fissata in 1 giorno di effettiva prestazione per ogni 15 giorni di calendario**, a partire dalla data di inizio del rapporto e per tutti i contratti stipulati dal 12 gennaio 2025 in poi. Tuttavia, sono stati introdotti anche dei limiti minimi e massimi, ovvero:

- Il periodo non può essere inferiore a 2 giorni né superare i 15 giorni per contratti di durata non superiore a 6 mesi.
- Per contratti con durata superiore a 6 mesi ma inferiore a 12 mesi, il periodo di prova non può superare i 30 giorni.

Un altro aspetto significativo riguarda la **sospensione del periodo di prova**. Eventi come malattia, infortunio o congedo obbligatorio di maternità o paternità comportano un prolungamento automatico del periodo, garantendo così il pieno svolgimento della fase di valutazione per entrambe le parti.

² Art.7, comma 1, Dlgs 104/2022.

³ all'art.7, comma 2, del D.Lgs. 104/2022.

La normativa, inoltre, conferma anche **l'impossibilità di sottoporre un lavoratore a un nuovo periodo di prova in caso di rinnovo del contratto** per lo svolgimento delle stesse mansioni. Questo principio tutela il dipendente da eventuali abusi, assicurando coerenza e continuità nel rapporto di lavoro.

Nonostante le nobili intenzioni del Legislatore, però, anche quest'ultime disposizioni normative presentano delle evidenti criticità, sia in riferimento al rinvio alle **"disposizioni più favorevoli della contrattazione collettiva"**, sia in riferimento ai periodi minimi e massimi del periodo di prova previsti dal Legislatore. Il Ministero del Lavoro ha quindi tentato di superare tali criticità con la pubblicazione della **circ. n. 6 del 27.03.2025** ma le soluzioni interpretative prospettate non convincono del tutto e le stesse rischiano, comunque, di generare contenzioso.

In particolar modo la norma recita testualmente **"fatte salve le disposizioni più favorevoli della contrattazione collettiva"** non definendo però quali siano i parametri oggettivi per misurare cosa sia più favorevole o cosa no. Il Ministero del Lavoro richiama il principio generale del *"favor prestatoris"* secondo cui sarebbe da privilegiare l'interpretazione che "consente" una maggiore tutela al lavoratore, laddove sarebbe più favorevole una durata ridotta del periodo di prova indistintamente per qualsiasi ruolo, livello e mansione. Tuttavia, a mio avviso, partendo dal presupposto che, anche per ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, non viene apposto un

periodo di prova ai contratti di lavoro nel solo interesse del datore di lavoro, ma serve ad entrambe le parti a sperimentare la reciproca convenienza al contratto **chi può stabilire, aprioristicamente, più sfavorevole per il lavoratore un periodo di prova più lungo rispetto ad uno più breve?**

Il legislatore, inoltre, ha voluto quantificare il periodo di prova fissandone la durata, fermo restando la possibilità da parte della contrattazione collettiva di introdurre disposizioni più favorevoli, omettendo, però, di individuare il livello di contrattazione: **il riferimento è quindi a quale CCNL applicato al rapporto?**

L'unico dubbio che sembrerebbe essere stato risolto, e per i contratti con durata superiore a 12 mesi, nonostante il legislatore non precisi nulla in materia, la circolare evidenzia che il periodo di prova seguirà il calcolo aritmetico previsto dalla norma (un giorno di effettiva prestazione per ogni 15 giorni di calendario), anche oltre la durata massima di 30 giorni, stabilita per i contratti di durata inferiore a 12 mesi.

La legge ha cercato di rendere **più chiara** la disciplina del periodo di **prova nei contratti a termine**, ma, come spesso accade, non basta limitarsi ad applicare pedissequamente il dettato normativo. Anche se l'articolo 13 del Collegato lavoro rappresenta un passo avanti nella definizione della proporzionalità del periodo di prova nei contratti a termine le lacune, sopra evidenziate, vista anche la loro complessità, richiedono un'attenta valutazione, caso per caso, onde evitare di incorrere in sfide applicative e ricadute giudiziali.

Genitorialità e carriera nella libera professione: sfide, dati e prospettive

Il sondaggio promosso dalla Commissione Pari Opportunità e Politiche Giovanili dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli è dedicato al rapporto tra genitorialità e carriera nella nostra professione. Si tratta di un lavoro che parte da una semplice ma fondamentale domanda: quanto pesa oggi la scelta o la condizione di essere genitori nel nostro percorso professionale? E ancora di più: quali sono le difficoltà concrete che viviamo ogni giorno?

Attraverso le risposte di oltre 220 colleghi e colleghe della nostra provincia, abbiamo raccolto dati preziosi che ci restituiscono una fotografia chiara e sorprendente della nostra categoria professionale.

 A CURA DELLA **Commissione Pari Opportunità del CPO di Napoli**

Le proposte emerse dal nostro sondaggio si caratterizzano per la loro concretezza e rispondono in modo diretto ai bisogni reali della categoria. In primo luogo, si evidenzia l'esigenza di una piena **equiparazione delle tutele** riservate ai liberi professionisti con quelle già previste per i lavoratori dipendenti, soprattutto in relazione ai periodi di maternità, paternità o altre situazioni familiari delicate.

Altro punto centrale riguarda la richiesta di un sostegno economico temporaneo durante i periodi di astensione dall'attività professionale, per permettere ai consulenti del lavoro genitori di affrontare con maggiore serenità le fasi più complesse della vita familiare. Particolarmente sentita è anche la necessità di attivare meccanismi efficaci

di **sostituzione temporanea**, in modo da garantire la continuità operativa degli studi professionali anche in caso di assenze prolungate.

Tra le proposte trova spazio anche l'introduzione di **agevolazioni fiscali** per le spese legate alla genitorialità, come ad esempio quelle per l'assistenza all'infanzia o per il supporto domestico.

Infine, emerge con forza il desiderio di promuovere **reti di supporto tra colleghi e colleghe**, creando uno spazio di condivisione, collaborazione e solidarietà, utile ad affrontare insieme le difficoltà quotidiane legate alla conciliazione tra vita professionale e familiare. Dal questionario emerge una visione della genitorialità, nelle libere professioni, vissuta come un peso, più che come una risorsa. Il carico mentale, le

difficoltà organizzative, la mancanza di sostegni economici adeguati sembrano pesare quotidianamente sulle spalle dei genitori professionisti.

Il messaggio è chiaro, il cambiamento non solo è necessario ma anche desiderato da larga parte della nostra categoria. Appare anche chiaramente che gli strumenti di *welfare* previsti per la nostra categoria sono quasi totalmente sconosciuti dai colleghi.

L'Ente Nazionale di Previdenza e Assistenza per i Consulenti del Lavoro (**ENPACL**), in attuazione della propria missione istituzionale, promuove un articolato sistema di *welfare* integrato volto a garantire tutela previdenziale e assistenziale, sostegno economico e strumenti formativi a favore degli iscritti liberi professionisti.

Nel 2025 l'ENPACL conferma il proprio impegno nel costruire un sistema di *welfare* professionale ampio, moderno e strutturato, pensato specificamente per le esigenze dei consulenti del lavoro liberi professionisti. Attraverso una rete integrata di prestazioni, l'Ente si propone di accompagnare l'iscritto in tutte le fasi della vita professionale, offrendo tutele sanitarie, previdenziali, familiari e finanziarie, oltre a concrete opportunità per la crescita personale e lo sviluppo dello studio.

Uno dei capisaldi del *welfare* ENPACL è rappresentato dall'**assistenza sanitaria integrativa**, attiva in forma gratuita per tutti gli iscritti e gestita attraverso il circuito EMAP/Previmedical. Questa polizza copre i grandi interventi chirurgici, le patologie gravi e prevede *check-up* annuali per la prevenzione, con la possibilità di estendere la copertura anche al nucleo familiare. Inoltre,

l'ENPACL offre specifici pacchetti per la **maternità**, con rimborsi fino a 2.000 euro per esami, visite specialistiche e supporto psicologico *post-partum*, e una polizza *Long Term Care* (LTC) che assicura una rendita vitalizia di 1.700 euro in caso di non autosufficienza.

Sul fronte previdenziale, l'Ente consente di integrare la pensione di base attraverso un **contributo facoltativo aggiuntivo**, libero nella misura e interamente deducibile fiscalmente, che costituisce una quota pensionistica autonoma. Ai giovani professionisti sotto i 35 anni è concessa una contribuzione ridotta al 6% per i primi cinque anni, e sono previste agevolazioni anche per i pensionati che proseguono l'attività.

Per quanto riguarda il sostegno alla famiglia, **le indennità di maternità** vengono riconosciute anche in caso di adozione o gravidanza a rischio, senza obbligo di astensione dall'attività lavorativa. A ciò si aggiunge un programma di **sostegno alla genitorialità** che prevede *corsi online*, *e-book* e abbonamenti a riviste specializzate per facilitare il rientro al lavoro e il mantenimento delle competenze.

L'ENPACL eroga inoltre **provvidenze straordinarie** nei casi di calamità naturali, malattie gravi, incidenti o eventi che compromettono l'attività professionale, con un importo che può superare i diecimila euro, incrementabile in base ai familiari a carico.

Non mancano gli **strumenti economici**: sono previste numerose tipologie di prestiti agevolati, finalizzati all'acquisto di beni strumentali, al pagamento dei contributi previdenziali, oppure destinati ai neo-iscritti. A questi si ag-

giungono prestiti personali e mutui per l'acquisto o la ristrutturazione dell'abitazione o dello studio professionale, grazie a convenzioni con diversi istituti di credito.

L'Ente supporta anche la **formazione e l'aggiornamento professionale**, tramite borse di studio, corsi di alta formazione e il progetto "Universo-Previdenza", una piattaforma interattiva che consente di simulare scenari pensionistici e di valutare l'impatto di scelte previdenziali e fiscali. I giovani professionisti possono inoltre accedere a una carta ENPACL multifunzione, che integra credito, rateizzazione e pagamenti contributivi, senza costi fissi. In sintesi, il sistema di *welfare* integrato dell'ENPACL per il 2025 si configura come una rete di protezione e promozione della professione, capace di accompagnare il consulente in ogni aspetto della vita lavorativa e personale, garantendo sicurezza, sostegno concreto e opportunità di crescita.

E' necessario precisare che anche il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro promuove un sistema di *welfare* articolato, volto a sostenere i professionisti iscritti in diverse fasi della loro carriera. Tra le iniziative più significative rientra il progetto **WEL.CO.M.E.** (*Welfare* dei Consulenti del Lavoro Misure Efficienti), che offre supporto ai colleghi che, per motivi personali, familiari o di salute, si trovano in difficoltà nell'esercizio della professione. Questo progetto prevede la possibilità di sostituzioni temporanee o affiancamenti mirati, gestiti attraverso le Commissioni Pari Opportunità dei Consigli Provinciali, per garantire la continuità dell'attività professionale.

Inoltre, l'Ordine ha sviluppato la **Rete delle Opportunità**, una piattaforma informatica che facilita la condivisione di informazioni e il supporto tra i professionisti, rafforzando la collaborazione e la solidarietà all'interno della categoria. Questa rete è particolarmente utile per affrontare situazioni di emergenza o per promuovere iniziative comuni.

L'Ordine promuove anche la **formazione continua e l'aggiornamento professionale**, offrendo corsi e risorse per approfondire le tematiche legate al *welfare* aziendale, ai fringe benefit e ai premi di risultato. Queste iniziative mirano a fornire ai Consulenti del Lavoro gli strumenti necessari per supportare le aziende nell'implementazione di politiche di *welfare* efficaci e conformi alle normative vigenti.

Tra le misure di tutela un ruolo centrale è assunto dalla possibilità di richiedere la **sospensione degli adempimenti fiscali** in caso di maternità, malattia o assistenza a figli minori, garantendo così la continuità del rapporto fiduciario con i clienti e la gestione corretta degli obblighi tributari.

In particolare, per quanto riguarda la maternità, la normativa prevede che, in caso di parto o di interruzione della gravidanza successiva al terzo mese, tutti gli adempimenti tributari riferibili all'attività del professionista possano essere sospesi a partire dall'ottavo mese di gravidanza fino al trentesimo giorno successivo al parto o all'interruzione. A tutela della genitorialità, questa sospensione può essere estesa anche a situazioni in cui il consulente debba occuparsi di un **figlio** minorenne ricoverato d'urgenza o sottoposto

a interventi chirurgici. In questi casi, la sospensione si applica dal giorno del ricovero fino al trentesimo giorno dopo la dimissione.

Analogamente, la sospensione può essere attivata in caso di **malattia grave, infortunio o intervento chirurgico** che comportino per il professionista una inabilità temporanea all'attività professionale superiore a tre giorni consecutivi. La tutela parte dal giorno del ricovero o dell'inizio delle cure domiciliari, e si estende fino a trenta giorni oltre la fine del periodo di inabilità.

In sintesi, il sistema di *welfare* a supporto dei Consulenti del Lavoro si configura come un insieme di misure integrate, pensate per garantire il benessere e la continuità professionale dei suoi iscritti, attraverso supporti concreti, formazione e strumenti di collaborazione. Questi strumenti rappresentano un passo significativo verso una **maggiore tutela dei liberi pro-**

fessionisti, riconoscendo l'importanza di conciliare le esigenze lavorative con quelle personali e familiari.

I risultati presentati non sono solo numeri: sono la voce dei Consulenti del Lavoro, la voce della nostra categoria, che esprime con lucidità le sfide, ma anche le richieste di cambiamento e le speranze per una professione sempre più inclusiva e sostenibile.

Dal sondaggio e dal confronto emerso durante la tavola rotonda "Donne e Lavoro nel Mezzogiorno", tenutasi in occasione del convegno del 16 aprile scorso, sono scaturiti spunti di riflessione e proposte concrete.

L'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli si farà promotore di quanto emerso dal dialogo, con l'obiettivo di proporre e attuare le istanze raccolte, affinché le iniziative intraprese rappresentino un passo concreto verso un cambiamento reale, e non solo auspicato.

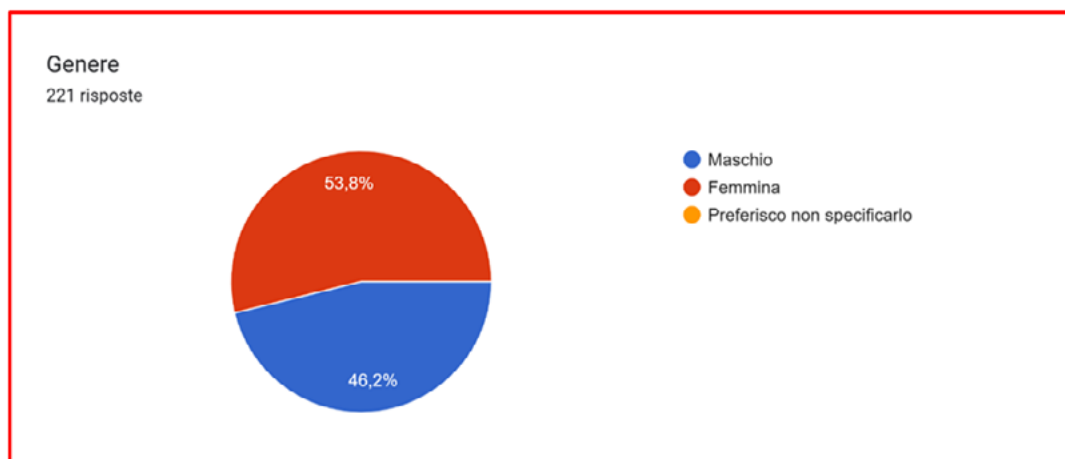
Il peso della genitorialità nella professione di Consulente del Lavoro

A CURA DELLA **Commissione Pari Opportunità del CPO di Napoli**

Relazione e analisi dei risultati

Il tema della conciliazione tra genitorialità e carriera è una questione sentita trasversalmente in tutti gli ambiti professionali, e la categoria dei Consulenti del Lavoro non fa eccezione. La ricerca promossa dalla *Commissione Pari Opportunità e Politiche Giovanili dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli*, condotta su un campione di 221 professionisti, ha evidenziato che nella no-

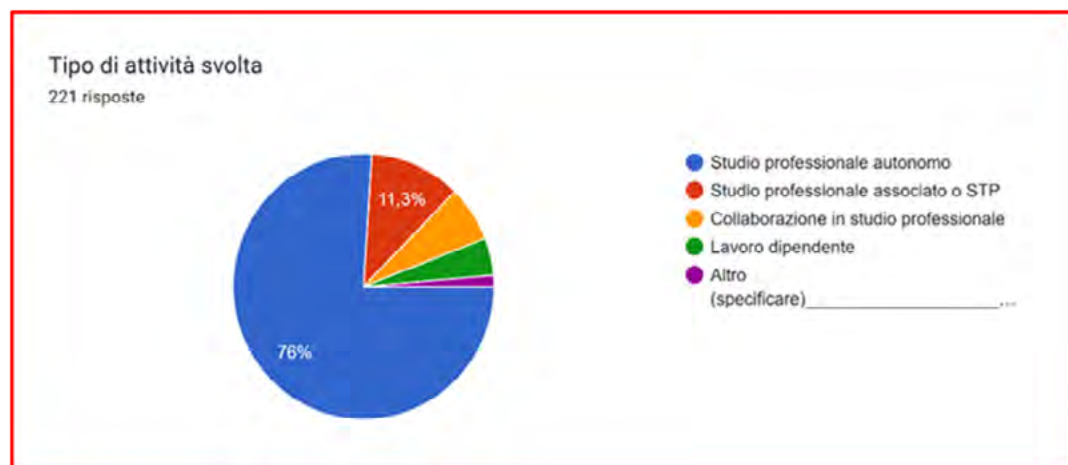
stra provincia la professione è ancora a prevalenza maschile: le donne iscritte al Consiglio Provinciale di Napoli rappresentano infatti solo il 35%. Tuttavia, un dato meritevole di attenzione emerge dall'analisi del campione: il 53,8% dei rispondenti è costituito da donne, contro il 46,2% di uomini. Questo evidenzia in modo inequivocabile come il genere femminile si dimostri particolarmente sensibile a queste tematiche.



Profilo dei rispondenti

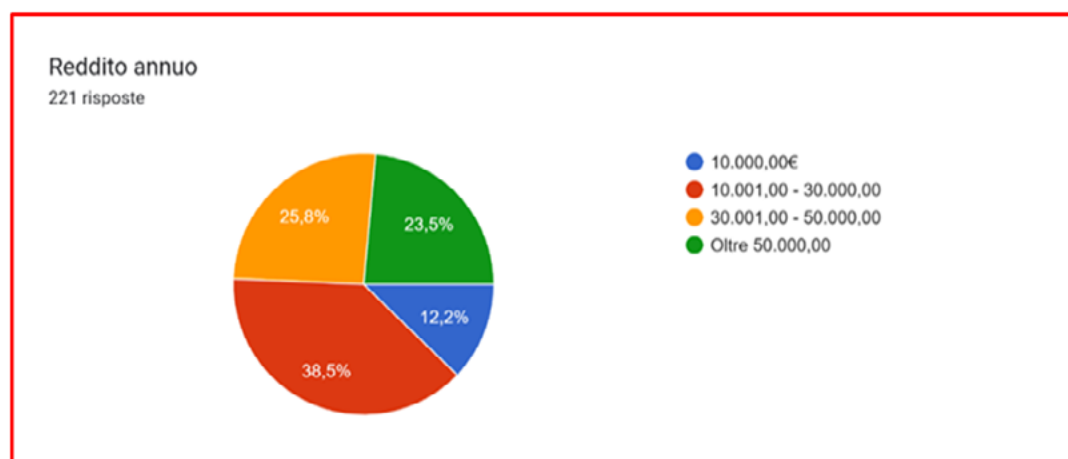
Il campione è composto prevalentemente da professionisti di età compresa tra i 36 e i 55 anni, con un'anzianità di iscrizione significativa: il 70%

è iscritto da oltre 10 anni, e un buon numero esercita la professione da più di 20 anni. La forma di esercizio prevalente è lo studio professionale autonomo (76%), seguito dagli studi associati e dalle collaborazioni (11,03%).



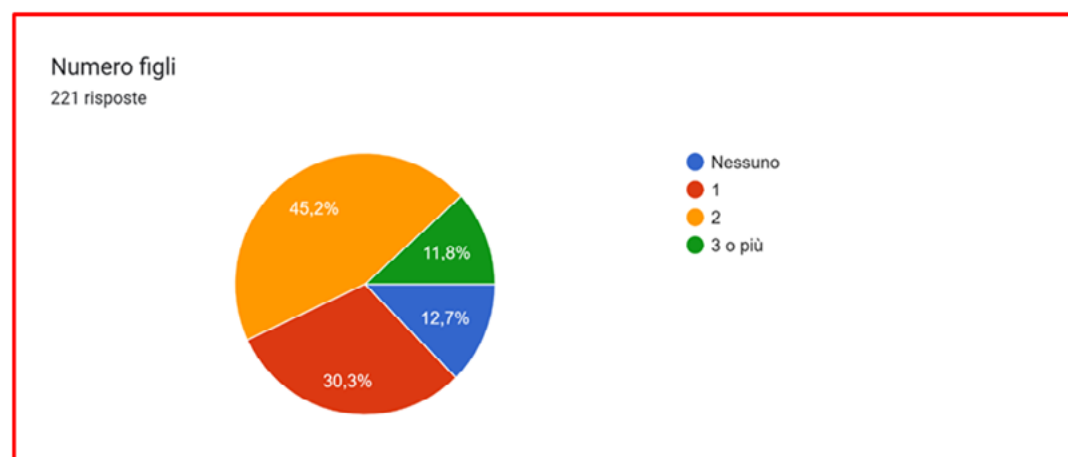
La distribuzione reddituale è omogenea, con una leggera prevalenza nella

fascia tra i 10.000 e i 30.000 euro annui.



La maggior parte dei rispondenti ha uno o due figli, anche se non man-

cano professionisti senza figli o con più di tre figli.



Genitorialità e conciliazione dei tempi di vita e di lavoro

Alla domanda: *“Ritieni che nella nostra professione la maternità/paternità rappresenti un ostacolo alla carriera?”*, il 72% dei partecipanti ha risposto affermativamente (il 30,8% ne è sicuro, il 41,2% ritiene che possa accadere). La genitorialità viene dunque percepita come un ostacolo alla carriera sia dagli uomini che dalle donne, sebbene con marcate differenze: l'84% delle

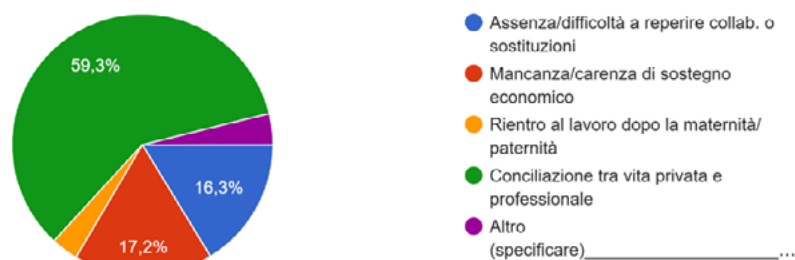
donne e il 57% degli uomini condividono questa percezione.

Le principali motivazioni individuate riguardano:

- La difficoltà di conciliare gli impegni professionali con quelli familiari.
- La carenza di collaboratori o di sostituzioni adeguate.
- L'assenza di un sostegno economico strutturato.
- Le complessità legate al rientro dopo la maternità o la paternità.

Quali difficoltà hai riscontrato?

209 risposte

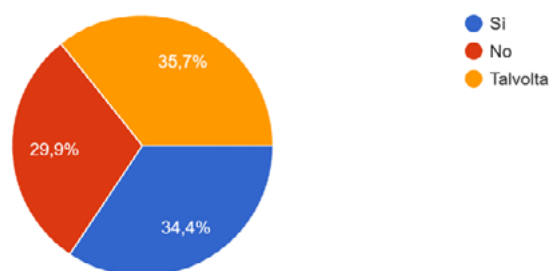


Solo il 29,9% dei rispondenti ha dichiarato di non aver mai avvertito la sensazione di dover scegliere tra carriera e famiglia. Tra le donne,

quasi l'86% ha percepito questa difficoltà, e anche il dato riferito agli uomini (circa il 51%) risulta significativo.

Hai mai avuto l'impressione di dover scegliere tra lavoro e genitorialità?

221 risposte

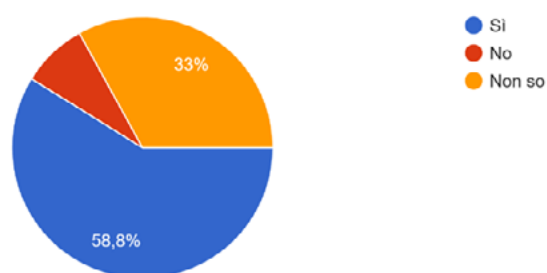


Quasi il 60% del campione ritiene necessarie ulteriori misure di supporto ai genitori professionisti, tra cui:

- Maggior sostegno economico.
- Collaborazione più strutturata tra colleghi.
- Sospensione temporanea degli adempimenti lavorativi.
- Servizi di asilo nido.
- Astensione retribuita anche per i liberi professionisti.

Ritieni che siano necessarie ulteriori misure di supporto per i genitori professionisti?

221 risposte

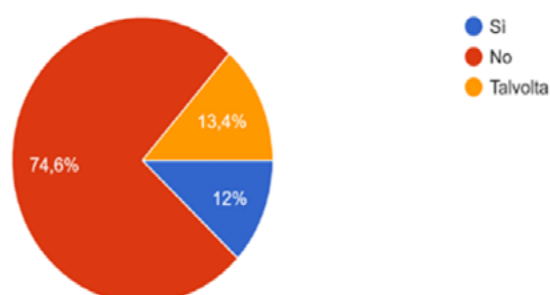


È rilevante osservare che solo il 13% dei partecipanti ha usufruito di un periodo di astensione dal lavoro, e comunque per un arco di tempo molto limitato. Questo dato sottolinea con forza quanto sia difficile per i professionisti della nostra categoria interrompere anche temporaneamente la propria attività.

Due domande, potenzialmente suscettibili di rivelare atteggiamenti discriminatori — *“Se hai comunicato l'arrivo di un figlio, hai notato un cambiamento negativo negli atteggiamenti di colleghi o dirigenti?”* e *“Ti sono mai state rivolte frasi svalutanti in merito alle tue prestazioni professionali in relazione alla genitorialità?”* — hanno ricevuto per la maggior parte risposte negative.

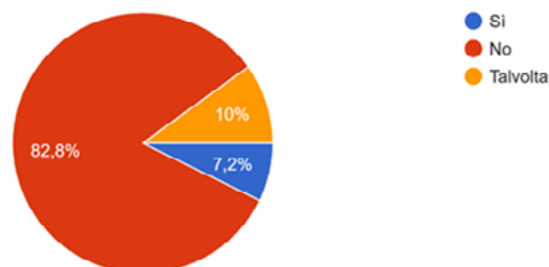
Se hai comunicato l'arrivo di un figlio (gravidanza/nascita/adozione), hai notato un mutamento in negativo degli atteggiamenti di colleghi/e o dei dirigenti nei tuoi confronti?

209 risposte



Ti sono mai state rivolte frasi svalutanti da colleghi/colleghe/dirigenti inerenti alle tue prestazioni professionali soltanto perché in stato di gravidanza...ne o nel periodo di maternità post-parto/adozione?

221 risposte

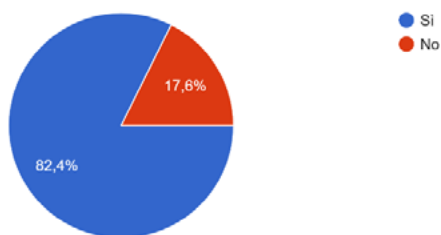


Un elemento positivo emerge, infine, riguardo alla continuità professionale durante i periodi legati alla genitorialità: oltre l'82% degli intervistati ha dichiarato di aver mantenuto le stesse funzioni durante gravidanza, adozio-

ne o periodi di maternità/paternità. I pochi che hanno cambiato mansione non hanno percepito il cambiamento come peggiorativo; tuttavia, tra coloro che hanno riferito un impatto negativo, il 58% sono donne.

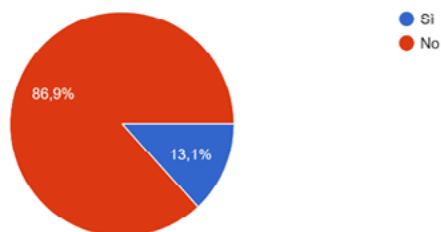
Durante la gravidanza, nel corso delle procedure per l'adozione, o nel periodo di maternità/paternità, post-parto/adozione, hai continuato a svolgere le medesime funzioni?

221 risposte



Ritieni che il cambiamento di funzioni abbia influito sul tuo ruolo negativamente?

221 risposte



Proposte e suggerimenti emersi

A conclusione del questionario, è stato chiesto ai partecipanti di avanzare proposte e suggerimenti. Le richieste principali sono state:

- Equiparare le tutele dei liberi professionisti a quelle dei lavoratori dipendenti (congedi, indennità, ecc.).
- Prevedere un sostegno economico temporaneo durante i periodi di astensione.
- Introdurre meccanismi di sostituzione temporanea negli studi professionali.
- Offrire agevolazioni fiscali per le spese legate alla genitorialità.
- Promuovere una rete di supporto tra colleghi e favorire una cultura lavorativa più inclusiva e flessibile.



FESTIVAL DEL LAVORO

2025

Staremo insieme in tre imperdibili eventi formativi con protagonisti illustri e temi importanti quali l'intelligenza artificiale, la finanza agevolata e la digitalizzazione.

GIOVEDÌ 29 MAGGIO | ORE 15:30-16:30 | AULA OPPORTUNITÀ 2

L'impatto dell'AI sulle attività lavorative delle persone

Stato dell'arte e scenari futuri

Alessandro Piva

Direttore Osservatorio Artificial intelligence - Politecnico di Milano

VENERDÌ 30 MAGGIO | ORE 15:00-16:00 | CONFERENCE HALL

PNRR e Finanza Agevolata

Strumenti e strategie per la crescita e lo sviluppo dei consulenti del lavoro e dei loro clienti

Michele Bonelli

CEO & Co-founder Muffin

Valerio La Torre

Senior Grant Manager Muffin

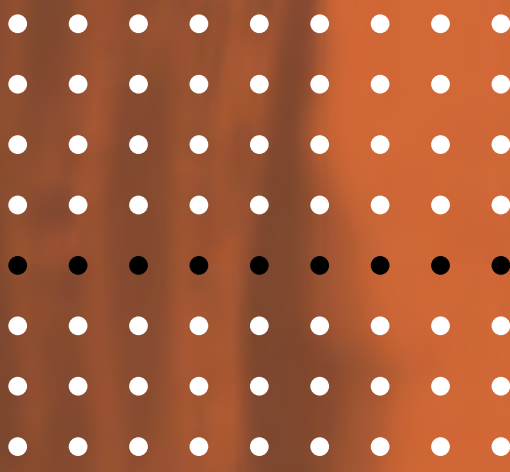
SABATO 31 MAGGIO | ORE 10:00-11:00 | CONFERENCE HALL

La Digitalizzazione del Consulente del Lavoro

Connettere persone e processi

Marcella Loporchio

Consulente del Lavoro



FISCO E TRIBUTI



n. 5 - MAGGIO 2025



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

Modello Unico SC 2025: il concordato preventivo biennale tra opzione già espressa e nuove regole per l'adozione dell'istituto

L'articolo, dopo aver esaminato gli effetti della accettazione della proposta di concordato preventivo sulla dichiarazione dei redditi Modello Unico SC 2025, analizza le principali novità che si prospettano in tema di concordato preventivo per il biennio 2025-2026.

 **Pietro Di Nono**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Con l'intento di introdurre, nell'ambito della riforma del sistema fiscale, una opportunità di prevenzione e compliance di facile opzione, il concordato preventivo biennale istituito con D.Lgs. n.13/2024, al contrario, si è rivelato uno strumento complesso ed articolato, soprattutto per i numerosi interventi normativi¹ e di prassi² che si sono succeduti nei pochi mesi dall'abbrivio fino ad oggi.

Quanto agli effetti dell'adesione, rispet-

to alla proposta formulata dall'Agenzia delle Entrate per il biennio 2024/2025 ed accettata dal contribuente (come presenti nel CPB 2024), gli stessi dovranno essere puntualmente considerati all'interno del modello redditi per l'anno 2025 nel quadro "CP" di nuova istituzione³, ricompreso in tutti i modelli dichiarativi; l'accettazione del CPB 2024 avrà altresì ricadute specifiche anche nei quadri RF, RS, RH, TN, PN e GN del Modello Redditi SC 2025;

1 Cfr. D.Lgs n.13/2024 di introduzione al Cpb - D.Lgs. n.108/2024 di modifica al Cpb - DI n.113/2024 sul trattamento sanzionatorio e regime di ravvedimento - DI 155/2024 sulla riapertura termini Cpb - DM 14.06.2024 di approvazione metodologia soggetti Isa - DM 15.07.2024 di approvazione metodologia soggetti forfettari.

2 Cfr. Circ. AdE n. 18/E del 17.09.2024 - Ris. AdE n.48/E del 19.09.2024- Ris. n.50/E del 17.10.2024 - Faq AdE - Risp. AdE nn. 247e 248 del 06.12.2024.

3 Con l'adesione al CPB 2024 il contribuente si è impegnato a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi 2024 e 2025. L'accettazione da parte dei soggetti di cui agli artt. 5, 115 e 116 del Tuir, obbliga al rispetto della proposta anche i soci e gli associati.

si ricorda, inoltre, che i contribuenti già concordatari dovranno opportunamente compilare i quadri relativi ai dati ISA per l'anno 2024⁴ secondo le risultanze contabili effettive, al pari degli altri contribuenti, con l'unica differenza di aver già acquisito (per effetto dell'accettazione) il regime premiale che consente loro di mitigare i rischi di accertamento e superare eventuali soglie per l'utilizzo di crediti in compensazione.

In particolare, la tecnica adottata dal legislatore per l'adesione al CPB 2024 prevede la possibilità di assoggettare la parte di reddito derivante dall'adesione al concordato, eccedente rispetto al reddito rettificato 2023, ad una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese. Il nuovo quadro "CP" consente appunto di determinare, all'interno del modello redditi 2025, l'imposta sostitutiva dovuta sul maggior reddito concordato ed al contempo di calcolare il reddito rettificato da riportare nel quadro "RF" rigo RF63, considerando eventuali variazioni in aumento e/o in diminuzione.

Il reddito concordato, infatti, non è per definizione il reddito tassabile ma è il reddito di partenza, come accettato e concordato, al quale si applicano le variazioni per:

- **plusvalenze** ex artt. 58, 86 e 87 e **sopravvenienze attive** di cui all'art. 88, nonché **minusvalenze**, **sopravvenienze passive** e **perdite su crediti** di cui all'art. 101;
- **utili o perdite** derivanti da **partecipazioni** in soggetti di cui all'art. 5, o

in un GEIE, o derivanti da partecipazioni in società di capitali aderenti al regime di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR, o utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti di cui all'art. 73, c. 1 del citato testo unico. Pertanto, in fase di compilazione del quadro "CP" occorrerà isolare questi componenti che costituiranno variazioni rispetto al reddito accettato (ex rigo P06 del CPB 2024).

ESEMPIO

Si ipotizzi una SRL con reddito ante CPB 2024 pari a euro 100.000, rettificato ad euro 103.000 con voto ISA pari a 9 e reddito concordato ad euro 110.000. Nel 2024 ha realizzato un reddito di euro 95.000, sopravvenienze attive pari a euro 2.000 e minusvalenze pari a euro 1.000.

Il reddito concordato sarà inizialmente ridotto della parte soggetta ad imposta sostitutiva (nel caso in esame, considerato il punteggio ISA pari a 9, pari al 10% di euro 7.000) e successivamente per la parte residua (euro 103.000), opportunamente "rettificato", come indicato in CP7, col. 5 (euro 104.000). Il medesimo importo sarà riportato in RF63 e conseguentemente in RN1, col. 1 per la relativa tassazione.

L'imposta sostitutiva, come sopra calcolata (Rigo CP1, col. 5), sarà riportata nel quadro "RX", al rigo RX38, col. 1 e versata entro il prossimo 30.06 indicando nel modello F24 il codice tributo "4071" imposta sostitutiva CPB soggetti ISA.

Quanto alle nuove regole che si prospettano per i contribuenti che voles-

⁴ Si precisa che i modelli ISA dovranno essere individuati con riferimento all'attività prevalente in base ai nuovi codici Ateco 2025 entrati in vigore dal 1° aprile 2025.

sero aderire alla proposta concordataria per il nuovo biennio 2025-2026, si ricorda che il Consiglio dei Ministri del 13 marzo 2025 ha delineato un nuovo quadro⁵ correttivo per l'istituto del 2025 con l'introduzione di alcune significative novità che probabilmente renderanno meno attraente la proposta del fisco.

In primo luogo, dopo il primo tentativo per altro in via sperimentale, di inserire nel novero dei soggetti potenziali anche i contribuenti in regime forfettario, dal 2025 questa possibilità sarà definitivamente preclusa determinando con ciò l'abrogazione del regime "speciale" del CPB per i contribuenti forfettari.

Il decreto di prossima emanazione interviene altresì sull'art 20 bis del D. Lgs. n.13 del 2024, ovvero sulla disciplina del c.d. reddito incrementale, limitando la possibilità di accesso all'imposta sostitutiva, variabile in funzione del punteggio ISA ottenuto. Si prevede, sul punto, che il contribuente potrà calcolare l'imposta sostitutiva (ridotta) fino all'eccedenza massima (calcolata tra

il reddito proposto ed il reddito rettificato dell'anno precedente) di euro 85.000, mentre per importi superiori si applicheranno le aliquote ordinarie. La modifica in questione, sebbene deteriore rispetto alle condizioni precedenti, non modifica l'art. 19, c.1 del decreto citato⁶ lasciando perciò inalterata la condizione della non imponibilità dell'*extra* reddito effettivo (ulteriormente incrementale) rispetto alla proposta accettata.

Da ultimo, si segnala la modifica relativa al termine per l'esercizio dell'opzione al CPB. Rispetto al biennio precedente (2024-2025) il cui termine per effetto di proroga è spirato il 12 dicembre 2024, la modifica *in itinere*⁷ fissa il nuovo termine a regime al 30 settembre 2025 con ciò determinando, da un lato, un maggior termine per la valutazione della scelta del contribuente e, dall'altro, la possibilità di un invio separato dell'opzione rispetto all'invio del modello Unico 2025 per il quale resta fermo il termine del 31 ottobre 2025⁸.

5 Cfr. Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, contenzioso tributario e sanzioni tributarie (A.C. 262 del 7 aprile 2025), alla data di redazione dell'articolo, all'esame della Camera dei Deputati.

6 Cfr. art. 19, c.1, D.Lgs. n.13/2024: "[...] **gli eventuali maggiori o minori redditi effettivi**, o maggiori o minori valori della produzione netta effettivi, nel periodo di vigenza del concordato, non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei contributi previdenziali obbligatori".

7 Di fatto interviene sull'art. 9, c.3 del D.Lgs. n.13/2024 che a regime prevedeva: "Il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il 31 luglio, ovvero entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare".

8 Sul punto, Cfr. Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 195422 del 24 aprile 2025.



SOCIETÀ DI CAPITALI
2025
agenzia entrate

REDDITI
QUADRO CP
Concordato preventivo biennale

PERIODO D'IMPOSTA 2024

CODICE FISCALE

Mod. N.

SEZIONE I Imposta sostitutiva (art. 20-bis del decreto CPB)	CP1	Impresa	Reddito concordato	1	110.000,00	Reddito ante CPB rettificato	2	103.000,00	Imponibile	3	7.000,00	Aliquota	4	10 %	Imposta	5	700,00
	CP3	Trasparenza fiscale	Codice fiscale	1											Imposta	2	,00
	CP4	Trasparenza fiscale	Codice fiscale	1											Imposta	2	,00
	CP5	Trasparenza fiscale	Codice fiscale	1											Imposta	2	,00
SEZIONE II Reddito d'impresa concordato assoggettato ad imposizione	CP6	Variazioni art. 16, comma 1, lett. a) e b)	Plusvalenze	1	,00	Sopravv. attive	2	2.000,00	Redditi da partecipazione	3	,00	Utili distribuiti	4	,00			
			Minusvalenze	5	1.000,00	Sopravv. passive	6	,00	Perdite su crediti	7	,00	Perdite da partecipazione	8	,00			
			Reddito concordato	1	103.000,00	Variazioni	2	1.000,00	Reddito minimo	3	,00						
			Soglia CPB	4	,00	Reddito concordato rettificato	5	104.000,00	Perdita non compensata	6	,00						
	CP7	Reddito d'impresa															
	SEZIONE IV Reddito effettivo	CP10	Reddito/perdita effettivo quadro RF	1	95.000,00	Reddito effettivo quadro RH	2	,00	Reddito complessivo effettivo	3	,00						
	SEZIONE V Cessazione o decadenza	CP11	Cessazione	1		Decadenza	2		Fine primo periodo d'imposta	3	giorno mese anno						



CDLNA
LAVORO PREVIDENZA FISCO

RITORNA AL SOMMARIO

57

Maxi deduzione costo del lavoro: calcolo ed esposizione nei modelli Redditi 2025

L'incentivo fiscale, introdotto a partire dall'anno 2024, rappresenta una significativa opportunità per imprese e autonomi che hanno incrementato l'occupazione stabile, ma richiede una attenta verifica dei requisiti applicativi e della sua quantificazione.

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

Tra le agevolazioni fiscali di maggior impatto previste per il periodo d'imposta 2024 va senza dubbio annoverata la **deduzione integrativa** (c.d. "maxi-deduzione per il costo del personale") introdotta dall'art. 4 del D.Lgs. 216/2023¹.

Si tratta, come noto, di una misura concepita per sostenere l'occupazione stabile e incentivare le assunzioni a tempo indeterminato, ed è rivolta ai **titolari di reddito d'impresa** ed ai **lavoratori autonomi**, nonché agli enti non commerciali limitatamente alla

quota di attività d'impresa esercitata².

In concreto, tale beneficio si traduce nella possibilità di **dedurre, ai fini IRPEF/IRES, un importo aggiuntivo** pari al 20% dei costi sostenuti per i nuovi rapporti di lavoro stabili, elevando di fatto la deduzione complessiva al 120% del relativo onere. La maggiorazione si estende al 30%, elevando la deducibilità complessiva al 130%, qualora le assunzioni riguardino specifiche categorie di soggetti in condizione di svantaggio³.

-
- 1 La Legge di Bilancio 2025 (art. 1, comma 399, L. 207/2024) ha prorogato l'agevolazione inizialmente prevista per il solo anno di imposta 2024, rendendola applicabile anche per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024 (esercizi 2025, 2026 e 2027).
 - 2 Sono ammessi al beneficio anche i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia mentre restano esclusi gli imprenditori agricoli che producono solo reddito agrario.
 - 3 L'elenco dettagliato di queste categorie è riportato nell'Allegato 1 del D.Lgs. 216/2023 e comprende, tra gli altri, i soggetti disabili, degenti di ospedali psichiatrici, tossicodipendenti, alcolisti, minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, detenuti, donne vittime di violenza, soggetti decaduti dal beneficio del reddito di cittadinanza, disoccupati di lunga durata, donne con almeno due figli minori o residenti in aree svantaggiate ecc.

Si tratta, dunque, di un **incremento meramente figurativo** del costo del personale, rilevante unicamente ai fini della determinazione dell'imponibile fiscale, **senza ripercussioni né sul bilancio redatto secondo i principi civili-stici**, né sulla base imponibile IRAP, né tantomeno sull'applicazione degli indici sintetici di affidabilità (ISA)⁴.

Sebbene la rappresentazione dell'agevolazione nei modelli dichiarativi non comporti, di per sé, alcuna difficoltà operativa, l'effettiva fruizione del beneficio impone una preliminare quanto accurata verifica delle condizioni di spettanza e di quantificazione dell'importo deducibile.

Tale attività coinvolge pienamente i consulenti del lavoro, anche qualora gli stessi non siano direttamente incaricati dell'attività di elaborazione e trasmissione delle dichiarazioni fiscali, al fine di garantire l'esatta determinazione del beneficio applicabile.

In via preliminare, vanno accertate le **condizioni oggettive** di accesso al beneficio, ovvero che:

- l'attività sia esercitata in regime di **ordinaria operatività** e in continuità gestionale⁵;
- l'**inizio dell'attività** economica sia avvenuto **in data non successiva al 1° gennaio 2023**⁶;

- **il reddito imponibile non sia determinato secondo criteri forfetari**, come nei casi del regime c.d. *"tonnage tax"* applicabile agli armatori o del regime forfetario ex art. 1, L. 190/2014.

A tali condizioni generali si affianca una duplice verifica di tipo quantitativo, volta a rilevare un effettivo incremento della forza lavoro. Più precisamente, risulterà necessario accertare che:

- **il numero di dipendenti a tempo indeterminato** in forza al 31 dicembre 2024 risulti superiore alla media annua⁷ dei medesimi lavoratori registrata nell'anno 2023;
- **il numero complessivo dei dipendenti**⁸, indipendentemente dalla tipologia contrattuale, alla medesima data del 31 dicembre 2024 sia superiore alla media complessiva degli occupati riferita al periodo d'imposta precedente, attestando così un incremento reale dell'organico aziendale nel suo insieme.

Calcolo della deduzione

Una volta verificata la sussistenza dei requisiti di accesso, occorrerà procedere alla determinazione della "base di calcolo" sulla quale applicare la maggiorazione deducibile, che corrisponderà al minore tra i seguenti importi:

4 L'importo relativo alla maxi-deduzione va difatti esposto al rigo F17 e non al rigo F14 (destinato ad accogliere il dato relativo all'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro) e, pertanto, non incide sul parametro di calcolo "per addetto".

5 Non sono ammessi al beneficio i soggetti coinvolti in procedure di liquidazione ordinaria o giudiziale o che comunque hanno intrapreso procedure di concordato, accordi di ristrutturazione del debito con finalità liquidatorie (restano invece ammessi i soggetti che si trovano in una procedura di risanamento aziendale finalizzata alla continuazione dell'attività, come chiarito dall'Ag. Entrate con circolare 1/E del 20 gennaio 2025).

6 È richiesto l'esercizio effettivo dell'attività nei 365 giorni antecedenti a quello in corso al 31/12/2023.

7 Vanno considerate le U.L.A. al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate / collegate ex art. 2359, c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

8 Computando anche i lavoratori assunti con contratto a tempo determinato.

- costo complessivo riferibile ai lavoratori assunti nel 2024 con contratto a tempo indeterminato⁹;
- incremento del costo del personale complessivamente sostenuto nel 2024 rispetto all'esercizio precedente.

I costi da considerarsi rilevanti ai fini del calcolo sono esclusivamente quelli iscritti alla voce B9 del Conto Economico, comprendenti quindi salari e stipendi, oneri previdenziali e assistenziali,

accantonamenti al trattamento di fine rapporto, nonché eventuali versamenti a forme integrative di previdenza.

Restano, invece, espressamente esclusi dall'ambito applicativo della deduzione i costi registrati in altre voci contabili, quali, ad esempio, le spese per buoni pasto, attività formative, indennità di trasferta e rimborsi per vitto e alloggio, che confluiscono ordinariamente nella voce B14 del medesimo prospetto contabile¹⁰.

ESEMPIO

Situazione organico	Numero dipendenti al 31/12/2024	Media occupati anno 2023 (U.L.A.)	Differenza (incremento se valore positivo)
dipendenti a tempo indeterminato	14	12,6	+ 1,4
dipendenti complessivi	15	12,8	+ 2,2
<i>Diritto alla Maxi deduzione</i>			SI

Nuove Assunzioni a T.I.	Dipendente: Piano Guido	Dipendente: Canta Giorgia	Totale
Costo stipendi lordi	18.560,00	8.700,00	27.260,00
Oneri sociali	7.324,00	2.560,00	9.884,00
T.F.R.	1.956,00	1.009,00	2.965,00
Ticket mensa	230,00	221,00	non rileva
Totale	28.070,00	12.490,00	40.109,00

⁹ Da determinarsi "analiticamente" per ciascun lavoratore.

¹⁰ Per i soggetti che non adottano gli schemi di bilancio di cui all'art. 2425 c.c. (ditte individuali, lavoratori autonomi, IAS adopter ecc.) si dovrà comunque fare riferimento alle voci di costo teoricamente imputabili alla voce B9. I costi riferibili al personale dipendente sono imputati in base al principio di competenza ovvero al principio "misto" cassa/competenza per i lavoratori autonomi.

Verifica costi del personale da bilancio (raffronto costi 2024 / 2023)

	Esercizio 2024	Esercizio 2023
9) per il personale		
a) salari e stipendi	226.525	171.034
b) oneri sociali	45.817	29.046
c), d), e) trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza, altri costi del personale	16.520	17.174
c) trattamento di fine rapporto	16.520	17.174
d) trattamento di quiescenza e simili	-	0
e) altri costi	-	0
Totale costi per il personale	288.862	217.254

Differenza costi del personale anni 2024-2023 = euro 288.862,00 – 217.254,00 = **71.608,00**

Rileva il minor importo tra 40.109,00 e 71.608,00

Maxi deduzione 20% di 40.109,00 = **8.022,00**

Riflessi dichiarativi nei modelli Redditi 2025

La deduzione va indicata nei quadri reddituali con specifici codici, nei modelli¹¹:

- Redditi SC, SP, PF in contabilità ordinaria: quadro RF, rigo RF55, con co-

dice 66 (maggiorazione 20%) o 67 (maggiorazione 30%);

- Redditi PF/SP in contabilità semplificata: quadro RG, rigo RG22, codici 53 o 54;
- Redditi PF (professionisti): quadro RE, rigo RE11, colonna 1 (20%) o 2

11 Nel caso di enti non commerciali, la deduzione applicabile va indicata nel quadro RF o RG del modello ENC, a seconda del regime contabile adottato.



RF55	1 66 2		3 4		5 6		7 8		9 10		11 12		13 14		15 16		17 18		19 20		21 22		23 24		25 26		27 28		29 30		31 32		33 34		35 36		37 38		39 40		41 42		43 44		45 46		47 48		49 50		51 52		53 54		55 56		57 58		59 60		61 62		63 64		65 66		67 68		69 70		71 72		73 74		75 76		77 78		79 80		81 82		83 84		85 86		87 88		89 90		91 92		93 94		95 96		97 98		99 100		101 102		103 104		105 106		107 108		109 110		111 112		113 114		115 116		117 118		119 120		121 122		123 124		125 126		127 128		129 130		131 132		133 134		135 136		137 138		139 140		141 142		143 144		145 146		147 148		149 150		151 152		153 154		155 156		157 158		159 160		161 162		163 164		165 166		167 168		169 170		171 172		173 174		175 176		177 178		179 180		181 182		183 184		185 186		187 188		189 190		191 192		193 194		195 196		197 198		199 200		201 202		203 204		205 206		207 208		209 210		211 212		213 214		215 216		217 218		219 220		221 222		223 224		225 226		227 228		229 230		231 232		233 234		235 236		237 238		239 240		241 242		243 244		245 246		247 248		249 250		251 252		253 254		255 256		257 258		259 260		261 262		263 264		265 266		267 268		269 270		271 272		273 274		275 276		277 278		279 280		281 282		283 284		285 286		287 288		289 290		291 292		293 294		295 296		297 298		299 300		301 302		303 304		305 306		307 308		309 310		311 312		313 314		315 316		317 318		319 320		321 322		323 324		325 326		327 328		329 330		331 332		333 334		335 336		337 338		339 340		341 342		343 344		345 346		347 348		349 350		351 352		353 354		355 356		357 358		359 360		361 362		363 364		365 366		367 368		369 370		371 372		373 374		375 376		377 378		379 380		381 382		383 384		385 386		387 388		389 390		391 392		393 394		395 396		397 398		399 400		401 402		403 404		405 406		407 408		409 410		411 412		413 414		415 416		417 418		419 420		421 422		423 424		425 426		427 428		429 430		431 432		433 434		435 436		437 438		439 440		441 442		443 444		445 446		447 448		449 450		451 452		453 454		455 456		457 458		459 460		461 462		463 464		465 466		467 468		469 470		471 472		473 474		475 476		477 478		479 480		481 482		483 484		485 486		487 488		489 490		491 492		493 494		495 496		497 498		499 500		501 502		503 504		505 506		507 508		509 510		511 512		513 514		515 516		517 518		519 520		521 522		523 524		525 526		527 528		529 530		531 532		533 534		535 536		537 538		539 540		541 542		543 544		545 546		547 548		549 550		551 552		553 554		555 556		557 558		559 560		561 562		563 564		565 566		567 568		569 570		571 572		573 574		575 576		577 578		579 580		581 582		583 584		585 586		587 588		589 590		591 592		593 594		595 596		597 598		599 600		601 602		603 604		605 606		607 608		609 610		611 612		613 614		615 616		617 618		619 620		621 622		623 624		625 626		627 628		629 630		631 632		633 634		635 636		637 638		639 640		641 642		643 644		645 646		647 648		649 650		651 652		653 654		655 656		657 658		659 660		661 662		663 664		665 666		667 668		669 670		671 672		673 674		675 676		677 678		679 680		681 682		683 684		685 686		687 688		689 690		691 692		693 694		695 696		697 698		699 700		701 702		703 704		705 706		707 708		709 710		711 712		713 714		715 716		717 718		719 720		721 722		723 724		725 726		727 728		729 730		731 732		733 734		735 736		737 738		739 740		741 742		743 744		745 746		747 748		749 750		751 752		753 754		755 756		757 758		759 760		761 762		763 764		765 766		767 768		769 770		771 772		773 774		775 776		777 778		779 780		781 782		783 784		785 786		787 788		789 790		791 792		793 794		795 796		797 798		799 800		801 802		803 804		805 806		807 808		809 810		811 812		813 814		815 816		817 818		819 820		821 822		823 824	
------	--------	--	-----	--	-----	--	-----	--	------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	-------	--	--------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--	---------	--

(30%), con inclusione della maggiorazione nel costo complessivo in colonna 3.

Casi particolari

Occorre, in ogni caso, considerare che la quantificazione dell'effettivo beneficio spettante può risultare significativamente più articolata laddove la deduzione si componga congiuntamente della maggiorazione ordinaria del 20% e di quella ulteriormente incrementata al 30%.

In tali ipotesi, qualora la base imponibile su cui applicare la maggiorazione sia rappresentata dall'incremento del costo complessivo del personale rispetto all'anno precedente, si renderà necessaria una ripartizione proporzionale tra la quota riferibile ai lavoratori ordinari e quella afferente ai lavoratori "svantaggiati".

Alcune fattispecie particolari sono state oggetto di specifici chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, contenuti nella circolare n. 1/E. In particolare, per quanto concerne gli enti non commerciali, la maggiorazione spettante dovrà essere commisurata esclusivamente alle assunzioni di personale impiegato nello svolgimento dell'attività commerciale, ovvero calcolata proporzionalmente sulla base del rapporto tra i proventi derivanti da tale attività e l'ammontare complessivo di ricavi e proventi dell'ente.

Un criterio analogo trova applicazione nei confronti dei soggetti che esercitano, contestualmente, attività con

redditi determinati secondo modalità analitiche e attività per le quali il reddito è calcolato in forma forfetaria¹².

In ogni caso **rientrano nell'ambito applicativo dell'agevolazione:**

- **le trasformazioni di contratti di lavoro a termine** in contratti a tempo indeterminato;
- **i lavoratori a tempo parziale**, valutati in base al monte ore effettivamente prestato;
- **i soci lavoratori di cooperative**, ove ricorrano le condizioni soggettive e oggettive richieste dalla normativa.

Con riferimento ai lavoratori distaccati, la **deduzione compete all'impresa distaccante**, fatta eccezione per i periodi in cui il dipendente risulti distaccato all'estero, durante i quali l'agevolazione non risulta applicabile.

Diversamente, nei casi di **somministrazione** di manodopera, il beneficio fiscale **spetta all'impresa utilizzatrice**, limitatamente ai lavoratori assunti a tempo indeterminato dall'agenzia somministratrice, e va calcolato proporzionalmente alla durata effettiva della prestazione resa presso la medesima impresa.

In presenza di **operazioni straordinarie**, quali fusioni, scissioni o cessioni d'azienda o di rami aziendali, si rende necessario un accurato ricalcolo della forza lavoro, al fine di evitare la rilevazione di incrementi meramente formali o artificiosi.

In tale contesto, i **trasferimenti infragruppo** di personale non possono essere considerati come nuove as-

¹² In tali circostanze, la quota di deduzione riferibile ai lavoratori impiegati promiscuamente in entrambe le sfere operative dovrà essere determinata in proporzione al rapporto tra i ricavi dell'attività ordinaria e il totale complessivo dei ricavi prodotti.

sunzioni valide ai fini dell'agevolazione, dovendo l'aumento occupazionale risultare sostanziale, effettivo e riferibile all'intero perimetro del gruppo societario.

Si segnala, infine, che in sede di **calcolo degli acconti** IRPEF/IRES, sia mediante il metodo storico che con

quello previsionale, la maggiorazione derivante dalla maxi-deduzione deve essere esclusa dal computo dell'imposta dovuta, comportando la necessità di elaborazioni autonome e distinte rispetto alla determinazione del tributo effettivamente liquidabile in sede di dichiarazione annuale.

Imponibilità della quota di retribuzione variabile convertita in *welfare*

Con la risposta n. 77 del 20 marzo 2025, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il trattamento fiscale della quota di MBO percepita dai dipendenti interessati nei casi in cui sia prevista la possibilità di convertire in beni e servizi di *welfare*.



Anna Pane

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Nella definizione di reddito di lavoro dipendente, con conseguente imposizione ordinaria, sono compresi anche gli emolumenti variabili corrisposti ai dipendenti in relazione alla partecipazione a piani di incentivazione tra cui, molto diffuso, il *Management By Objectives* (cd. MBO)¹, sistema di gestione e valutazione delle *performance* delle risorse umane basato sul raggiungimento degli obiettivi aziendali e/o individuali. Al sussistere di determinate condizioni, derogando al regime ordinario, il Legislatore ha previsto, in maniera strutturale dal 2017, misure fiscali agevolative per le retribuzioni premiali.

L'oggetto del quesito dell'interpello in esame riguarda la possibilità di beneficiare del regime di esclusione da imposizione previsto dal comma 2 lettere a), f), f-bis), f-ter) e d-bis) e del

comma 3 ultima parte del DPR n. 917 del 1986 (TUIR), nei casi in cui la quota di retribuzione variabile (cd. MBO) correlata e quantificata in relazione al raggiungimento degli obiettivi aziendali e/o collettivi, sia convertita dal lavoratore subordinato in prestazioni di *welfare*, in luogo all'applicazione della tassazione ordinaria.

L'azienda istante, operante nel settore energetico, ha previsto un piano di incentivazione articolato secondo le seguenti caratteristiche:

- sono **soggetti interessati**: il 61% dei lavoratori dipendenti con la qualifica di Quadro (individuati sulla base di criteri quali la mansione ricoperta in termini di complessità, responsabilità e ambito di riferimento, collocazione organizzativa e valutazione manageriale del Responsabile della Struttura di appartenenza); il 3% dei

1 Sistema di retribuzione variabile previsto anche da molti CCNL, in ambito sia privato e sia pubblico, rivolto principalmente al personale dirigenziale.

lavoratori dipendenti con qualifica di Impiegato individuati sulla base della mansione ricoperta²;

- la premialità è riferita al **raggiungimento di obiettivi o criteri di performance sia collettivi e sia individuali**;
- il **criterio di determinazione della retribuzione variabile** da corrispondere è dato dal: prodotto del fattore moltiplicativo EBITDA (incrementale o decrementale) moltiplicato per il Target MBO assegnato a ciascun dipendente Quadro³, moltiplicato per la percentuale relativa alla fascia di risultato (regola del *Bonus Pool*); in presenza di un risultato⁴ inferiore, il fattore EBITDA, unitamente alla valutazione delle competenze, può agire anche come *gate*, ovvero in presenza di un dato inferiore al minimo al fattore EBITDA, non sarà erogata alcuna somma a titolo di MBO;
- **è prevista la possibilità di conversione della quota MBO in beni e servizi di welfare previsti dall'art. 51 commi 2 e 3, ultimo periodo, del TUIR** relativi a:
 - versamenti volontari integrativi a fondi pensione (art. 51, c.2, lett. a);
 - spese per attività ricreative ed

educative, quali abbonamenti, palestra, viaggi, ecc. (art. 51, c.2, lett. f);

- spese per la fruizione dei servizi di educazione ed istruzione, erogati dalle scuole di ogni ordine e grado (dall'asilo nido all'università), mensa scolastica, pre e post scuola, centri estivi ed invernali, testi scolastici (art. 51, c.2, lettera f-*bis*);
- servizi di assistenza per anziani o persone non autosufficienti (art. 51, c.2, lett. f-*ter*);
- acquisto di abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale (art. 51, c. 2, lettera d-*bis*);
- buoni per l'acquisto di prodotti alimentari, carburante e shopping in genere, nel limite di euro 258,23 (art. 51, c.3 ultima parte).

Per ciascuna tipologia di prestazione sono espone le relative modalità di fruizione per il lavoratore.

L'azienda istante, riferendosi alla risoluzione 55/E del 25 settembre 2020 relativa all'implementazione di un piano di *welfare* premiale⁵, ritiene ipotizzabile la esclusione dal reddito del lavoratore dipendente della quota di MBO (correlata al raggiungimento degli obiettivi aziendali/collettivi) con

2 Nel biennio successivo l'azienda prevede una estensione del piano di incentivazione pari all'80% della popolazione dipendente.

3 Rappresenta, secondo lo schema prospettato dall'azienda, un importo pari al 10%-15% della RAL ed è formalizzato al dipendente tramite lettera individuale.

4 Determinata dalle percentuali di raggiungimento degli obiettivi, nei limiti delle soglie di oscillazione definite, per il relativo peso assegnato.

5 Previsione di erogazione di beni e servizi con la finalità di incentivare e premiare i lavoratori interessati (generalità o categorie omogenee) al raggiungimento di determinati obiettivi aziendali. Il valore riconosciuto a ciascun lavoratore (cd. credito *welfare*) può essere graduato in relazione a diversi parametri, differenti rispetto alla valutazione della prestazione lavorativa individuale.

possibilità di conversione in prestazioni di *welfare*⁶.

Secondo le caratteristiche esposte, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto la disciplina di esclusione dal reddito da lavoro dipendente di cui al comma 2 e al comma 3 ultima parte, dell'art. 51 del TUIR non applicabile al sistema incentivante MBO convertito in prestazioni di Welfare, descritto dall'Istante, in quanto:

- **I benefit percepiti dai lavoratori interessati, assumono una connotazione strettamente reddituale e rispondono a finalità retributive**⁷ poiché diretti ad incentivare la *performance* del lavoratore o di ben individuati gruppi di lavoratori. Tale principio è stato precisato anche nella risoluzione 55/E del 25 settembre 2020, richiamata peraltro dall'istante stessa. Il Piano di *welfare* premiale oggetto di tale risoluzione prevede invece l'erogazione dei beni e servizi (di cui ai commi 2 e 3 ultima parte) per *"gratificare i lavoratori del raggiungimento di un obiettivo aziendale"* prevalendo l'aspetto della fidelizzazione dei lavoratori rispetto alla valutazione delle *performance*. Tale ultimo aspetto

emerge dal fatto che la graduazione del valore in beni e servizi erogati avviene sulla base di parametri avulsi dalla valutazione dell'attività lavorativa del dipendente⁸, quali livello di inquadramento e anzianità di servizio o Retribuzione Annua Lorda.

- **I destinatari della possibilità di conversione dei valori MBO in benefit sono dipendenti "ben individuati"** dalla società (proprio per essere assoggettati, in relazione alle posizioni occupate, a valutazione della *performance*). Non è pertanto rispettato il requisito della destinazione dei benefit di cui al comma 2 dell'art. 51 del TUIR alla "generalità dei dipendenti" o di "categorie di dipendenti" intendendosi per tale, così come la prassi dell'Amministrazione Finanziaria ha in più occasioni chiarito⁹, i dipendenti di un certo "tipo" o di un certo "livello" o "qualifica", ovvero un gruppo omogeneo di dipendenti¹⁰, andando oltre alle categorie legali previste dal Codice civile (dirigenti, quadri, impiegati, operai).
- **Mancanza dei presupposti richiesti dalla normativa** (art. 1, commi 182-190, L. 28 dicembre 2015, n. 208¹¹)

6 La quota di MBO riconducibile al raggiungimento di specifici obiettivi individuali rimarrebbe, a detta dell'istante, in ogni caso assoggettata alle ordinarie regole dettate per la determinazione del reddito di lavoro dipendente.

7 *"Qualora i benefit rispondano a finalità retributive (ad esempio, per incentivare la performance del lavoratore o di ben individuati gruppi di lavoratori), il regime di totale o parziale esenzione non può trovare applicazione"*. Risoluzione AdE n. 55/E del 25 settembre 2020, così come citata dall'interpello in esame.

8 *"Si ritiene coerente con la portata dei commi 2 e 3 dell'articolo 51 in esame, il piano welfare che premia i lavoratori dell'azienda che abbia incrementato il proprio fatturato, con una graduazione dell'erogazione dei benefit in base alla Retribuzione Annuale Lorda, mentre non appare in linea con le medesime disposizioni, una ripartizione effettuata in base alle presenze/assenze dei lavoratori in azienda oppure una erogazione in sostituzione di somme costituenti retribuzione fissa o variabile dei lavoratori"*.

9 Circ. AdE del 16 giugno 2016, n. 28/E; Circ. AdE del 29 marzo 18 n. 5/E.

10 Prescindendo di fatto dalla fruizione o meno delle "utilità" previste.

11 Legge di Stabilità 2016.

per poter beneficiare della disciplina fiscale agevolativa di cui godono i premi di risultato in denaro e i premi di risultato convertiti in *welfare*, in quanto il caso ipotizzato non rientra in tale campo di applicazione.

I premi di produttività, somme di ammontare variabile la cui corresponsione è legata ad incrementi¹² di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, sono soggetti ad un regime fiscale agevolato¹³ con applicazione di una imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 10 %¹⁴ (5% per il periodo d'imposta 2025-2026-2027)¹⁵, entro il limite di euro 3.000 a condizione che:

- le somme a titolo di premio siano percepite nel settore privato da lavoratori titolari di reddito da lavoro dipendente di importo non superiore ad euro 80.000 nell'anno precedente a quello di percezione del premio;
- la corresponsione del premio avvenga in **esecuzione di contratti collettivi aziendali o territoriali** stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o di contratti collettivi aziendali¹⁶ stipulati dalle RSA ovvero dalla RSU. I datori di lavoro sono tenuti all'**obbligo di**

deposito dei contratti presso la ITL territorialmente competente entro 30 giorni dalla loro sottoscrizione, unitamente alla dichiarazione di conformità del loro contenuto rispetto al Decreto interministeriale. L'espressa menzione dei contratti aziendali o territoriali esclude dall'agevolazione gli elementi retributivi premiali che siano erogati in accordi individuali tra datore di lavoro e prestatore.

La totale esenzione contributiva e fiscale dei premi di risultato presuppone, in aggiunta ai requisiti previsti per il trattamento agevolato del premio monetario, **la previsione da parte della contrattazione collettiva di secondo livello, della facoltà di scelta del lavoratore in merito alla conversione** (in tutto o in parte) del premio di risultato agevolabile con somme e valori di cui all'art. 51 commi 2 e 3 del TUIR¹⁷.

Pertanto, così come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate, non è possibile l'applicazione del regime di esenzione fiscale e contributivo nei casi in cui le somme percepite in relazione a sistemi incentivanti, non abbiano le caratteristiche proprie per beneficiare del regime agevolato e non sia prevista per esse la facoltà di conversione in beni e servizi entro il parametro normativo definito.

12 Alla contrattazione di secondo livello è demandata la determinazione dei criteri di misurazione e verifica degli indici incrementali che danno diritto al premio. Cfr. Art. 2 del Decreto Interministeriale del 25 marzo 2016.

13 Salvo espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro.

14 Resta ferma la contribuzione previdenziale ordinaria prevista per i redditi da lavoro dipendente.

15 Art. 1 comma 385, Legge 30 dicembre 2024, n. 207 (Legge di Bilancio 2025).

16 Circ. Min. Lav. 3 aprile 2013 n.15.

17 "Prestazioni, opere, servizi corrisposti al dipendente in natura o sottoforma di rimborso spese aventi finalità che è possibile definire, sinteticamente, di rilevanza sociale", Circ. AdE n. 28/E del 15 giugno 2016. Si specifica che, benché non sia stato aspetto oggetto di interpello, il premio di risultato può essere convertito anche con i benefit previsti dal comma 4 art. 51 del TUIR (art. 1, c. 184, L. n. 208/2018; Circ. AdE n. 5/E del 29 marzo 2018).

Iscrizione pec amministratori di imprese: termine del 30 giugno

La Legge di Bilancio 2025 ha introdotto l'obbligo per tutte le imprese costituite in forma societaria di indicare il domicilio digitale dei propri amministratori: con la nota 43836 del 12 marzo 2025 il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha fornito indicazioni agli uffici delle Camere di Commercio circa la corretta interpretazione ed applicazione della norma.

 **Luigi Carbonelli**
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Il Decreto Legge 185 del 2008 (successivamente convertito in Legge 2 del 28 gennaio 2009) introdusse, nell'ambito del processo di digitalizzazione delle imprese, l'obbligo per tutte le imprese costituite in forma societaria, di comunicare un indirizzo di domicilio digitale¹; tale obbligo, immediato per le imprese non ancora costituite al momento di entrata in vigore della legge, prevede poi l'adeguamento, entro il 1° ottobre 2020, delle imprese già esistenti alla stessa data di entrata in vigore della norma. La stessa norma aveva previsto che la comunicazione andasse effettuata nei confronti del Registro delle Imprese, affinché potesse essere annotato e reso pubblico mediante l'iscrizione

ne di tale informazione nel fascicolo dell'impresa.

Successivamente, con D.L. 179/2012² l'obbligo di comunicare il proprio domicilio digitale fu esteso a tutte le imprese individuali tenute all'iscrizione al Registro Imprese o all'albo delle imprese artigiane.

Contemporaneamente, sempre con il D.L. 179/2012, fu istituito l'Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata delle imprese e dei professionisti (INI-PEC), liberamente consultabile senza necessità di autenticazione, in cui sono raccolti i dati di tutte le pec comunicate al Registro delle Imprese ed agli Ordini e Collegi professionali (<https://www.inippec.gov.it/cerca-pec>).

1 Art.1 comma 1 D.Lgs. 82/2005, lettera n-ter: *domicilio digitale: un indirizzo elettronico eletto presso un servizio di posta elettronica certificata o un servizio elettronico di recapito certificato qualificato, come definito dal regolamento (UE) 23 luglio 2014 n. 910 del Parlamento europeo e del Consiglio in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE, di seguito "Regolamento eIDAS", valido ai fini delle comunicazioni elettroniche aventi valore legale.*

2 Convertito in L. 35/2012.

Con la Legge di Bilancio 2025 (L. 207/2024) si è andato a modificare il testo del D.L. 179/2012, estendendo l'obbligo di comunicazione del domicilio digitale anche "agli amministratori di imprese costituite in forma societaria".

Va subito chiarito che la norma, entrata in vigore il 1° gennaio 2025, è già immediatamente applicabile alle imprese costitutesi a decorrere da tale data: tuttavia il legislatore non ha stabilito alcun termine entro il quale le società già costituite alla data del 1° gennaio 2025 avrebbero dovuto o dovranno adeguarsi. Tale adempimento, reso obbligatorio dal D.L. 185/2008 nella parte in cui statuisce che esso viene esteso "a tutte le imprese, già costituite in forma societaria", viene quindi indicato nella nota Mimit 43836 del 12 marzo 2025, che **"ritiene opportuno" assegnare alle imprese il termine del 30 giugno 2025³** per la comunicazione degli indirizzi pec degli amministratori. La formulazione offerta dal legislatore di "imprese in forma societaria" circoscrive il perimetro dei soggetti obbligati: da un lato infatti andrà considerata la qualificazione di "impresa", dall'altro la tipologia da individuare "in forma societaria":

- Trattando di imprese non saranno soggetti all'obbligo tutte quelle fattispecie associative che non possono intraprendere un'attività commerciale, e quindi l'adempimento in parola non riguarda le società semplici (con l'esclusione — e quindi l'assoggettamento all'obbligo —

delle società semplici esercenti attività agricola e le società di mutuo soccorso) né riguarda i consorzi e le società consortili⁴;

- Trattando di forma societaria non si può non prendere atto che la norma riguarda tutti i tipi di società commerciale, sia di persone sia di capitali, attraendo in questa definizione anche le reti di impresa a condizione però che la rete sia dotata di un fondo patrimoniale comune, di un organo gestorio proprio e che le sia consentito di svolgere attività commerciale autonoma con terzi.

Una volta stabilita la platea di soggetti interessati, ci si dovrà porre quindi il quesito di individuare gli "amministratori": pochi dubbi appaiono invero sulla qualificazione di amministratori come dei soggetti che hanno funzioni gestionali dell'impresa, a prescindere dalla nomenclatura utilizzata in funzione della veste societaria.

Diverso è invece il caso dei liquidatori, in quanto la norma, sotto questo aspetto carente, non li nomina espressamente. Nella propria nota, il Mimit conclude che anche per i liquidatori (a prescindere dalla loro nomina, se per volontà dei soci o per intervento giudiziale) sussiste l'obbligo di comunicazione della pec, dal momento che nel codice civile troviamo comunque elementi che qualificano la funzione di amministrazione dell'impresa in liquidazione in luogo degli amministratori ormai cessati.

La formulazione della norma lascia inoltre pochi dubbi sul fatto che, in

3 Nota Mimit 43486 del 12 marzo 2025 paragrafo 2.

4 Art. 2602 e seguenti del codice civile.

presenza di una pluralità di amministratori, andrà comunicato un domicilio digitale per ciascun amministratore.

Attenzione però al fatto che non è possibile iscrivere per l'amministratore (o per gli amministratori) lo stesso domicilio digitale dell'impresa: il Mimit precisa che un comportamento del genere, seppur astrattamente consentito dall'interpretazione letterale della norma, non risponde alla ratio della norma, né sarebbe possibile dal momento che la pec aziendale deve essere "nella titolarità esclusiva della medesima", e quindi non sarebbe estensibile alla disponibilità dell'amministratore in quanto soggetto ultroneo e diverso dall'impresa stessa. Nulla vieta naturalmente agli amministratori di più società di comunicare domicili diversi per ciascuna società amministrata.

Si è già detto che le imprese di nuova costituzione adempiono all'obbligo in sede di prima iscrizione: le società già costituite al 1° gennaio 2025 dovranno adempiere entro il 30 giugno 2025, ma va detto che l'adempimento andrà eseguito contestualmente al caso in cui nel frattempo vi siano variazioni o rinnovi degli organi di gestione.

Nella nota vengono anche date indicazioni agli uffici camerali sull'esenzione dai diritti camerali della pratica di solo deposito della pec dell'amministratore

(come già avvenuto in sede di applicazione dell'obbligo di comunicazione del domicilio digitale per le imprese), esenzione che non sarà invece applicabile alla pratica che, oltre all'iscrizione della suddetta pec, riguardi altre modifiche o iscrizioni nel fascicolo d'impresa. Ciò in quanto il Mimit ritiene estensibile la norma speciale che venne introdotta per l'iscrizione della pec aziendale come da D.L. 185/2008. Sebbene il mancato adempimento nei termini non comporti una sanzione specifica, il Mimit ritiene applicabile la sanzione prevista dall'art. 2630 del codice civile (da € 103,00 ad € 1.032 per *"chiunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società o in un consorzio, omette di eseguire, nei termini prescritti, denunce, comunicazioni o depositi presso il registro delle imprese"*).

In conclusione, si potrebbe osservare che quanto stabilito dal Mimit riguardo la scadenza del 30 giugno 2025 sia un termine ordinatorio, dal momento che la norma, non prevedendo alcun termine, potrebbe non comportare sanzioni per chi non dovesse rispettare il termine: nessuna sanzione è stata prevista dal legislatore nell'estensione dell'obbligo alle società già costituite alla data del 1° gennaio 2025, ed il termine viene indicato in una nota, che naturalmente non ha forza di legge.

Trattamento di Fine Mandato

L'articolo esamina il trattamento di fine mandato, le modalità di accantonamento e la deducibilità, anche alla luce della recente ordinanza n° 3299/2025 della Corte di Cassazione.



Ivo Amodio

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Il Trattamento di Fine Mandato (TFM) rappresenta un'indennità specificamente riconosciuta agli amministratori di società al termine del loro incarico. Diversamente da quanto previsto per i lavoratori dipendenti, cui l'articolo 2120 del Codice Civile garantisce il Trattamento di Fine Rapporto (TFR), per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa **non esiste alcuna disposizione normativa che imponga l'obbligatorietà del TFM**. Inoltre, **manca una disciplina giuridica dedicata** che ne regoli le modalità di istituzione o ne stabilisca criteri vincolanti per la determinazione dell'importo. Di conseguenza, la quantificazione del TFM è rimessa alla libera negoziazione tra le parti¹.

Nella determinazione dell'ammontare del Trattamento di Fine Mandato (TFM) è necessario attenersi ai criteri di inerenza, congruità e, più in generale, ragionevolezza. Tale valutazione deve considerare le dimensioni dell'impresa, le modalità di svolgimento e la natura dei compiti assegnati nell'ambito

dell'incarico², in conformità ai principi sanciti dall'articolo 2389 del Codice Civile.

Il Trattamento di Fine Mandato (TFM) può essere definito come una forma di compenso aggiuntivo e differito rispetto alla remunerazione ordinaria, liberamente determinata tra le parti. Tale compenso può essere stabilito, a titolo esemplificativo, secondo le seguenti modalità:

- un importo fisso;
- un importo variabile calcolato in percentuale rispetto agli utili annui;
- una percentuale sull'ammontare annuo del compenso deliberato;
- criteri analoghi a quelli utilizzati per il calcolo del Trattamento di Fine Rapporto (TFR), eventualmente includendo anche parametri di rivalutazione.

Sotto il profilo contributivo, è pacificamente riconosciuto che il TFM, configurandosi come un compenso derivante da un rapporto di lavoro autonomo, debba essere assoggettato al contributo previdenziale previsto per

¹ Art. 1322 c.c.

² Risoluzione Agenzia Entrate 13/10/2017, n. 124/E.

la Gestione Separata dell'INPS³. Tale assoggettamento avviene in conformità al principio di cassa, ossia nel momento in cui il compenso viene effettivamente corrisposto⁴. Nel caso in cui l'attività di amministratore sia inclusa nell'oggetto della professione esercitata, i compensi percepiti saranno considerati reddito da lavoro autonomo e saranno soggetti alle ordinarie disposizioni previste dalla Cassa di previdenza di riferimento.

Sotto il profilo fiscale, il trattamento applicabile al TFM varia in funzione del momento in cui esso viene concordato tra le parti. Ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera c) del TUIR, il TFM beneficia del **regime di tassazione separata**, a condizione che il diritto all'indennità **derivi da un atto con data certa anteriore all'inizio del rapporto e che tale atto specifichi l'importo**. In questa ipotesi, il TFM, al netto dei contributi previdenziali INPS a carico dell'amministratore, è soggetto a tassazione separata.

È opportuno evidenziare che il decreto "Salva Italia" ha introdotto l'esclusione della tassazione separata per compensi e indennità erogati agli amministratori di società di capitali per importi superiori a un milione di euro⁵, il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 01/01/2011. Tuttavia, tale limite non si applica qualora l'indennità venga corrisposta agli eredi. In tale circostanza, la tassazione separata è appli-

cabile sull'intero ammontare del TFM⁶. Per garantire la **certezza della data del documento**, è consigliabile procedere con l'autenticazione, il deposito del documento, oppure la vidimazione del verbale assembleare, in conformità alle disposizioni della legge notarile⁷. Inoltre, si possono utilizzare le ulteriori modalità indicate nella circolare n. 10/E del 16 febbraio 2007, tra cui l'auto trasmissione della delibera assembleare tramite posta elettronica certificata (PEC).

Diversamente, qualora la concessione del Trattamento di Fine Mandato sia il risultato di un accordo stipulato successivamente all'avvio dell'incarico, l'indennità sarà soggetta al regime di tassazione ordinaria. In tale circostanza, il TFM verrà cumulado con gli altri redditi percepiti dal collaboratore, inclusi eventuali emolumenti correnti.

Fermo restando i principi sopra esposti, l'Agenzia delle Entrate ha più volte sostenuto che l'ammontare del Trattamento di Fine Mandato, al quale può essere applicato il regime di tassazione separata, quando concordato prima dell'inizio della collaborazione, non debba eccedere l'importo del Trattamento di Fine Rapporto previsto per i lavoratori dipendenti ai sensi dell'articolo 2120 c.c. equiparando, di fatto, il TFM al TFR.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate, il Trattamento di Fine Mandato soggetto a tassazione separata, ossia

3 Art. 2 c. 26 L. n. 335/1995.

4 Nota Inps n. 7265/2002.

5 Art. 24 c. 31 D.L. 201/2011 convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011.

6 Circ. AdE n° 3/E/2012.

7 Legge n. 89 del 16/02/1913.

quello derivante da un accordo stipulato con data certa anteriore all'inizio del rapporto, non può eccedere un importo pari al compenso ordinario maturato diviso per il coefficiente 13,5, incrementato, eventualmente, delle rivalutazioni calcolate sulla base degli indici ISTAT. La parte eccedente tale valore, invece, deve essere assoggettata al regime di tassazione ordinaria. In applicazione di tale orientamento, l'Agenzia delle Entrate ha intrapreso un'azione nei confronti di una SRL con sede in Piemonte, procedendo al recupero a tassazione IRES della parte del Trattamento di Fine Mandato accantonata e dedotta per gli anni dal 2008 al 2012, che eccedeva il limite fiscalmente previsto per i lavoratori dipendenti ai sensi dell'articolo 2120 c.c..

Contro il provvedimento di recupero dell'imposta IRES, l'azienda aveva presentato ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, risultando soccombente. Successivamente, la Società ricorreva in appello alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, la quale accoglieva il ricorso esclusivamente in relazione alla condanna alle spese, che veniva compensata tra le parti. Viceversa, nel merito, la Commissione Tributaria Regionale confermava la sentenza di primo grado, convalidando la tesi secondo cui il Trattamento di Fine Mandato spettante agli amministratori deve essere sottoposto alla stessa disciplina prevista dall'articolo 105 del TUIR, applicabile al Trattamento di Fine Rapporto dei lavoratori dipendenti.

La Società, soccombente sia in primo che in secondo grado, presentava ricorso in Cassazione, sollevando, tra le

altre censure, che, contrariamente a quanto sostenuto dai Giudici di merito, il Trattamento di Fine Mandato spettante agli amministratori non dovesse essere sottoposto alla medesima disciplina prevista dall'art. 105 del TUIR per il Trattamento di Fine Rapporto (TFR) dei lavoratori dipendenti. In particolare, la Società censurava la sentenza di appello nella parte in cui era stata esclusa la deducibilità integrale degli accantonamenti per il TFM, relativamente alla parte che eccedeva la misura massima deducibile per il TFR dei dipendenti.

La Corte di Cassazione, con **ordinanza n. 3299 del 10 febbraio 2025**, ha escluso che, in assenza di una norma che imponga alle società di provvedere all'ammortamento delle quote relative al Trattamento di Fine Mandato degli amministratori secondo le modalità previste per i lavoratori dipendenti, possa essere applicato l'articolo 2120 c.c. che è specificamente destinato a quest'ultimi. La Corte ha ribadito che tale interpretazione è coerente con un ulteriore principio, in materia di redditi d'impresa, secondo cui, in virtù del combinato disposto degli articoli 17, comma 1, lettera c), e 105 del TUIR, le quote accantonate per il TFM a favore degli amministratori delle società possono essere dedotte in ciascun esercizio, in base al principio di competenza, a condizione che **la previsione di detto trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto** e che ne specifichi anche l'importo.

In assenza di tali presupposti, trova applicazione **il principio di cassa**, come stabilito dall'articolo 95, comma 5, del

TUIR, che prevede la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società nell'esercizio in cui gli stessi vengono effettivamente corrisposti.

Conseguentemente, **i Giudici di legittimità**, richiamando altri precedenti⁸ in cui era già stato **escluso** che, in assenza di una norma che obblighi le società

a provvedere all'ammortamento delle quote del **trattamento di fine mandato degli amministratori** secondo le modalità previste per i lavoratori dipendenti, **potesse applicarsi l'articolo 2120 del Codice Civile**, hanno riformato le sentenze precedenti e, decidendo nel merito, hanno accolto il ricorso originario proposto dalla società.

8 Cass. sentenza. n. 15966/2024; ordinanza n. 25435/2022; n. 28827/2021 e n. 24848/2020.

WELFARE 360°

Soluzioni concrete per la tua
crescita aziendale



Cos'è Welfare 360°?

Un progetto pensato per valorizzare il capitale umano, migliorare la qualità del lavoro e supportare aziende e lavoratori con **servizi gratuiti e benefici fiscali**.

Un modo efficace per aumentare la produttività, migliorare il clima aziendale e rafforzare il legame tra impresa e collaboratori

Perché proporlo?

- programmi di potenziamento delle competenze e formazione certificata
- coaching specialistico su recruiting
- rispetto delle normative
- consulenza completa sulla gestione dei contratti di lavoro
- adempimenti normativi e formazione sulla sicurezza sul lavoro

Scopri come Welfare 360° può darti il vantaggio competitivo che meriti.

scopri di più >>



RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

n. 5 - MAGGIO 2025

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

La Cassazione esclude dal computo le assenze dovute a patologie da inadempimento datoriale

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 8072 del 27 marzo 2025

La Corte di Cassazione — Sez. Lavoro —, **ordinanza n° 8072 del 27 marzo 2025**, ha affermato che **le assenze dal lavoro causate da una patologia connessa ad inadempimenti del datore di lavoro in materia di sicurezza**, e in particolare alla mancata formazione sui rischi professionali ai sensi dell'art. 37 del D.Lgs. n. 81/2008, **non possono essere computate ai fini del superamento del periodo di comportamento**, rendendo così nullo il licenziamento fondato su tale conteggio.

Il caso sottoposto all'attenzione della Suprema Corte ha ad oggetto l'impugnazione del licenziamento per superamento del periodo di comportamento.

Nello specifico, una fisioterapista aveva sviluppato la sindrome del tunnel carpale, insorta nello svolgimento dell'attività lavorativa.

Le prolungate assenze per malattia legate a tale patologia avevano portato il datore di lavoro a licenziarla, ritenendo superato il periodo massimo di comportamento previsto per le assenze giustificate.

La Corte d'Appello aveva accolto il ricorso della dipendente escludendo dal computo del comportamento le assenze riconducibili alla patologia sviluppata in quanto direttamente collegata all'assenza di adeguata formazione sui rischi lavorativi che il datore di lavoro avrebbe dovuto garantire e dichiarando, pertanto, nullo il licenziamento.

Contro tale decisione, il datore di lavoro aveva proposto ricorso per cassazione.

La Suprema Corte ha respinto il ricorso, confermando quanto deciso in appello: il licenziamento è considerato illegittimo quando è fondato su una situazione frutto della negligenza datoriale e non imputabile alla condotta della dipendente.

Il datore di lavoro non può invocare il superamento del periodo di comportamento per giustificare un licenziamento quando le assenze derivano da omissioni nella formazione obbligatoria, che ricadono sotto la sua responsabilità. In altre parole, in presenza di patologie riconducibili a violazioni delle norme sulla sicurezza, le assenze non possono legittimare un recesso per superamento del comportamento, trattandosi di conseguenze imputabili al datore di lavoro.

Invalidità della conciliazione sindacale in sede aziendale

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 9286 del 8 aprile 2025

La Corte di Cassazione — Sez. Lavoro —, **ordinanza n° 9286 del 8 aprile 2025**, ha ribadito **che la conciliazione sindacale non può essere valida se avviene presso la sede aziendale**, in quanto tale luogo non è qualificabile come “sede protetta” idonea a garantire la libera determinazione del lavoratore.

La controversia affrontata dalla Corte di Cassazione ha ad oggetto l'impugnazione del licenziamento per giusta causa preceduto dalla sottoscrizione di un verbale di conciliazione avvenuta nella stessa data del recesso. Tale verbale era stato firmato presso la sede dell'azienda, alla presenza di un rappresentante sindacale, ma al di fuori di una sede sindacale formalmente individuata e riconosciuta.

I giudici di merito avevano respinto le domande avanzate nel giudizio di primo grado, ritenendo che la conciliazione fosse valida e che l'assistenza sindacale prestata fosse comunque idonea a garantire la consapevolezza e la volontarietà dell'adesione all'accordo da parte del lavoratore, anche se non avvenuta in una sede terza rispetto a quella datoriale.

La Corte di Cassazione ha, invece, accolto il ricorso del lavoratore, cassando la sentenza impugnata.

Secondo la Suprema Corte, **la conciliazione in sede sindacale può dirsi valida solo se assistita da garanzie effettive di tutela che derivano non solo dalla presenza di un rappresentante sindacale, ma anche dalla neutralità del luogo in cui la conciliazione viene svolta.**

La sede aziendale — ribadisce la Corte — non può considerarsi “protetta”, proprio perché manca del requisito di imparzialità richiesto.

La tutela del lavoratore rispetto alla rinuncia di diritti inderogabili, infatti, è assicurata dalla compresenza di due elementi: l'assistenza effettiva del sindacato e lo svolgimento dell'accordo in un contesto idoneo a garantire la libera formazione della volontà.

Licenziamento privo di motivazione: la Cassazione ribadisce l'applicazione della tutela reintegratoria attenuata

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 9544 del 11 aprile 2025

La Corte di Cassazione — Sez. Lavoro —, **ordinanza n° 9544 del 11 aprile 2025**, ha asserito che, **in caso di licenziamento intimato senza l'indicazione dei motivi nella lettera di recesso**, al lavoratore **spetta la tutela reintegratoria** attenuata ex art. 18, comma 4, L. n. 300 del 1970, ove ricorrano i presupposti dimensionali dell'impresa. La questione oggetto della pronuncia della Corte di Cassazione concerne l'applicazione della tutela reintegratoria c.d. "attenuata" in caso di licenziamento viziato da motivazione inesistente o meramente apparente.

Nel caso specifico, un lavoratore in possesso di partita IVA formalmente inquadrato come collaboratore, ma che aveva svolto la propria attività in condizioni concretamente riconducibili a un rapporto di lavoro subordinato, era stato licenziato. Il lavoratore aveva impugnato il licenziamento, deducendone la nullità per difetto di motivazione e chiedendo la reintegrazione nel posto di lavoro.

La Corte d'Appello, pur avendo accertato l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato, aveva escluso l'illegittimità del licenziamento, ritenendo che la successiva allegazione in giudizio del giustificato motivo oggettivo da parte del datore di lavoro, unitamente alla mancata contestazione da parte del lavoratore, consentisse l'applicazione della tutela meramente indennitaria di cui all'art. 18, comma 6, L. n. 300 del 1970.

La Cassazione, nel ribaltare la pronuncia di merito, ha dichiarato che **l'obbligo di motivazione del licenziamento**, previsto dall'art. 2, comma 2, della legge n. 604 del 1966, **deve essere adempiuto contestualmente all'atto di recesso**.

La successiva indicazione dei motivi in giudizio non è idonea a sanare il vizio formale originario. Ne deriva che, in presenza dei requisiti dimensionali richiesti dall'art. 18 St. lav., trova applicazione la tutela reintegratoria attenuata prevista dal comma 4 (non, dunque, il c. 6) del medesimo articolo.

Il principio affermato dalla Corte mira a garantire l'effettività della tutela del lavoratore, impedendo che l'obbligo legale di motivazione possa essere eluso mediante allegazioni postume in sede giudiziale.

Trust e interposizione: la Cassazione ribadisce la centralità del possesso effettivo ai fini fiscali

Corte di Cassazione – Sez. Tributaria – Ordinanza N. 9445 del 10 aprile 2025

La Corte di Cassazione — Sez. Tributaria —, **ordinanza n° 9945 del 10 aprile 2025**, conferma che, **ai fini dell'imputazione dei redditi**, assume rilievo il **possesso sostanziale, indipendentemente dall'intestazione formale a terzi**. L'effettivo possessore dei beni è soggetto passivo d'imposta, in forza di presunzioni gravi, precise e concordanti, **senza necessità di distinguere tra interposizione reale e fittizia**.

Nel caso concreto, l'Amministrazione aveva contestato la violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, ravvisando nella costituzione di un trust estero un mero artificio volto a dissimulare la titolarità effettiva delle partecipazioni societarie.

La Suprema Corte, confermando la decisione del giudice di merito, valorizza la prevalenza della realtà economica sull'apparato formale, affermando il concetto che l'interposizione fiscalmente rilevante sia realizzata anche nell'ipotesi di sovrapposizione tra soggetto formale e sostanziale.

Con l'ordinanza in esame, la Cassazione consolida un orientamento rigoroso, ispirato al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, che mira a neutralizzare fenomeni di elusione mediante l'abuso di strumenti giuridici esteri, riaffermando la funzione centrale della prova presuntiva nell'accertamento della reale capacità contributiva, in aderenza ai principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva.

L'inerenza dei costi va ancorata esclusivamente alla verifica della concreta operatività imprenditoriale

Corte di Cassazione – Sez. Tributaria – Ordinanza N.8120 del 27 marzo 2025

La Corte di Cassazione — Sez. Tributaria —, **ordinanza n° 8120 del 27 marzo 2025**, ha riaffermato il principio che, **ai fini della deducibilità fiscale dei costi, rileva la correlazione sostanziale tra spesa sostenuta e attività economica concretamente esercitata**, prescindendo dai dati formali risultanti dagli atti societari. La previsione statutaria di una determinata attività non è, di per sé, sufficiente a comprovare l'inerenza del costo.

La fattispecie riguardava l'acquisto di un'imbarcazione da parte di una società che, avvalendosi della previsione statutaria relativa al noleggio di imbarcazioni, aveva operato la detrazione IVA e la deduzione della quota di ammortamento. L'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto entrambe, e la Suprema Corte, rigettando le difese della società, ha chiarito che il principio di inerenza, fondato sul concetto di reddito d'impresa e sul principio di capacità, esige la verifica dell'effettiva destinazione della spesa all'attività produttiva, indipendentemente da ogni valutazione di utilità o congruità.

Sul piano probatorio, **grava sul contribuente l'onere di dimostrare non solo l'esistenza del costo, ma anche la sua effettiva connessione funzionale all'attività esercitata**. La sola previsione statutaria assume rilievo meramente indiziario e non esonera dall'onere di prova sostanziale.

La Corte ha escluso che la compatibilità formale con l'oggetto sociale consenta di giustificare automaticamente la deduzione, altrimenti consentendo abusi mediante un'estensione incontrollata dell'oggetto sociale.

La pronuncia supera ogni residuo orientamento che riconoscesse rilievo autonomo allo statuto, riaffermando un indirizzo volto a privilegiare il controllo sostanziale sull'impresa, prevenendo condotte elusive basate sulla mera formalità documentale.

**Fon
AR
Com**



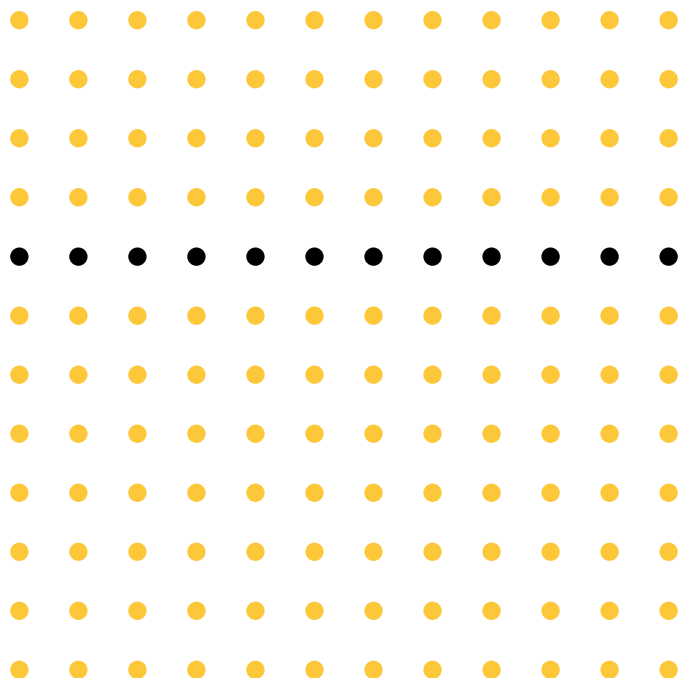
SEMPLICE | DIGITALE | FLESSIBILE

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

