

CDLNA[®]

LAVORO

PREVIDENZA

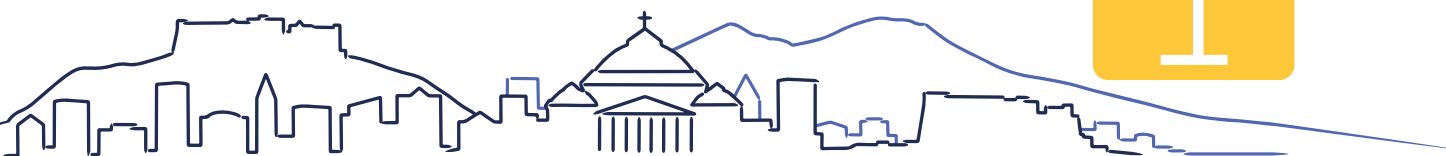
FISCO

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

GENNAIO 2026

n.

1



- L'anno del consolidamento: visione, responsabilità e nuove sfide per la categoria
- Lo svolgimento di plurime attività e la scelta del contratto collettivo
- Legge di Bilancio 2026

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

Editore

Consiglio Provinciale dell'Ordine
dei Consulenti del Lavoro di Napoli



Piazza Municipio, 84

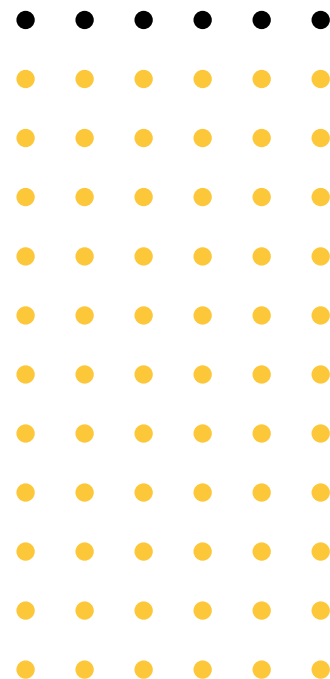
80133 Napoli (NA)

Codice Fiscale 80017920630

Tel. 0815518566

E-mail cpo.napoli@consulentidellavoro.it

Pec ordine.napoli@consulentidellavoropec.it



Direttore Responsabile

Francesco Duraccio

PRESIDENTE DEL CONSIGLIO PROVINCIALE DELL'ORDINE DI NAPOLI

Coordinamento

Francesco Capaccio

SEGRETARIO DEL CONSIGLIO PROVINCIALE DELL'ORDINE DI NAPOLI

Redazione

Centro Studi dell'Ordine di Napoli

Con la collaborazione di



Progetto e realizzazione grafica

TeleConsul Editore SpA

SOMMARIO

SCENARIO

- 7 L'anno del consolidamento: visione, responsabilità e nuove sfide per la categoria
Francesco Duraccio

NOVITÀ DEL PERIODO

- 12 I.N.P.S.

- 15 I.N.A.I.L.

LAVORO E PREVIDENZA

- 18 Lo svolgimento di plurime attività e la scelta del contratto collettivo: lo spazio (residuo) del criterio merceologico
Francesco Capaccio
- 21 Equivalenza dei CCNL negli appalti: l'intervento del Consiglio di Stato rivoluziona i criteri di equivalenza ed amplia il margine valutativo della stazione appaltante
Pierluigi Lanzarotti
- 24 Il CCNL è vincolante sino alla sua naturale scadenza: per la Cassazione è nulla la disdetta unilaterale
Giuseppe Gentile
- 28 Legge di Bilancio 2026: principali misure in materia di lavoro
Anna Pane
- 36 Le novità in materia di TFR e Previdenza complementare
Pasquale Assisi

- 39 TFR — base di calcolo ed onere della prova
Carla Napoletano

- 41 Dimissioni per fatti concludenti: un anno di giurisprudenza e spunti di riflessione
Ettore Franzoni

- 45 Gli incentivi contributivi alla luce del nuovo "Codice degli incentivi"
Monica Schiano

- 48 Compensazione del risarcimento danni causato dal lavoratore e retribuzione
Ivo Amodio

FISCO E TRIBUTI

- 54 Ampia possibilità di rateazione a fronte di un perimetro normativo limitato per l'edizione 2026 della definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione
Pietro Di Nono
- 58 Legge di Bilancio 2026: nuovo iperammortamento per gli investimenti tecnologici e di autoproduzione energetica
Massimiliano De Bonis
- 62 Dichiarazione IVA omessa o nulla: il Fisco attiva la dichiarazione automatica — Modifiche alla Riscossione
Luigi Carbonelli

SOMMARIO

I FISCO E TRIBUTI

- 65 Legge di Bilancio 2026: novità in materia di tassazione dei redditi di lavoro dipendente

Anna Pane

- 70 Aggiungi un posto in mensola, che c'è un codice in più

Monica Schiano

I PROFESSIONAL-MENTE

- 80 Autoconsapevolezza e ascolto attivo: da consulente esecutore a partner strategico dello studio professionale

Simona Letizia Ilardo

I RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

- 87 Limiti all'utilizzabilità delle riprese audiovisive dopo il Jobs Act
-

- 88 Sostituzione prolungata e tutela della professionalità del lavoratore
-

- 90 Responsabilità datoriale per condotte vessatorie e ambiente stressogeno
-

- 92 I confini della responsabilità solidale IVA nella giurisprudenza unionale
-

- 93 Reati dichiarativi e responsabilità penale del soggetto interposto
-

**Fon
AR
Com**



SEMPLICE | DIGITALE | FLESSIBILE

DIAMO FORMA ALLE COMPETENZE

FONDO PARITETICO INTERPROFESSIONALE
NAZIONALE PER LA FORMAZIONE CONTINUA



fonarcom.it



SCENARIO



n. 1 - GENNAIO 2026

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

L'anno del consolidamento: visione, responsabilità e nuove sfide per la categoria

Si apre il terzo e ultimo anno di mandato del Consiglio provinciale: un tempo di consolidamento delle azioni intraprese, di nuove sfide legate all'innovazione e di rafforzamento del ruolo sociale del Consulente del Lavoro, chiamato a essere sempre più punto di equilibrio tra istituzioni, imprese e lavoratori.



Francesco Duraccio

PRESIDENTE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Con l'avvio del terzo e ultimo anno di mandato elettorale del Consiglio provinciale dei Consulenti del Lavoro di Napoli, si apre una fase decisiva: quella del **consolidamento**. I primi due anni sono stati caratterizzati da un'intensa attività istituzionale, da scelte organizzative coraggiose e da un rafforzamento del ruolo del Consiglio quale punto di riferimento stabile per la categoria sul territorio. Il 2026 sarà l'anno in cui queste azioni dovranno produrre risultati strutturali e duraturi, capaci di accompagnare i colleghi in uno scenario professionale sempre più complesso e in rapida evoluzione.

Il **2025** resterà nella memoria collettiva come un **anno di grande valore simbolico e sostanziale** per la categoria. La **celebrazione dei sessant'anni** dall'istituzione dell'Albo e dalla nascita dei Consigli provinciali e nazionale ha rap-

presentato non solo un momento celebrativo, ma un'occasione di riflessione profonda sull'identità e sulla funzione sociale del Consulente del Lavoro. La scelta di Napoli come sede dell'evento nazionale ha rafforzato ulteriormente il legame tra la città e la professione, riconoscendo al nostro territorio un ruolo centrale nel dibattito nazionale. Particolarmente significativa è stata l'udienza del 18 dicembre con il **Santo Padre Leone XIV**, che ha richiamato con forza il valore sociale della nostra funzione, individuando tre direttrici fondamentali sulle quali siamo chiamati a proseguire il nostro impegno: l'attenzione ai soggetti più deboli nel rapporto di lavoro, il ruolo di mediazione tra pubblica amministrazione e cittadini e la centralità della sicurezza nei luoghi di lavoro. Indicazioni che non rappresentano meri principi etici, ma veri e propri orientamenti operativi

per l'azione quotidiana dei Consulenti del Lavoro.

Sempre nel 2025, il Consiglio provinciale di Napoli ha compiuto un passaggio storico dotandosi di una **nuova sede**. Non si è trattato di un semplice cambio logistico, ma dell'affermazione di una visione strategica e futuristica della gestione della categoria: uno spazio pensato per essere luogo di confronto, formazione, innovazione e apertura verso l'esterno, coerente con una professione che guarda al futuro senza perdere il proprio radicamento nei valori fondanti.

Il **2026 si apre con sfide rilevanti**. Tra queste, assume un ruolo centrale l'accompagnamento dei colleghi e della società verso un utilizzo consapevole dell'**intelligenza artificiale**. Un approccio umano-centrico e responsabile è indispensabile per governare un cambiamento che rappresenta al tempo stesso una grande opportunità e una responsabilità. L'intelligenza artificiale non va subita, ma compresa, utilizzata e regolata. In questa direzione si colloca il primo laboratorio tematico organizzato per il mese di gennaio, articolato su due giornate, dal titolo **"Prompt engineering per Consulenti del Lavoro"**, primo di una serie di appuntamenti che accompagneranno la categoria nell'acquisizione di nuove competenze digitali.

Un altro fronte strategico riguarda l'avvio e la costruzione delle nuove relazioni istituzionali con la **Regione Campania**. La nomina della **nuova Giunta regionale**, con una riorganizzazione delle deleghe che vede ora unite lavoro e formazione in un unico assessorato, apre spazi importanti di interlocuzio-

ne. Le politiche attive del lavoro, la formazione e l'orientamento scolastico sono ambiti nei quali i Consulenti del Lavoro hanno già dimostrato di poter offrire un contributo qualificato. A tal proposito, nel formulare gli auguri di buon lavoro al Presidente della Regione Roberto Fico, al Vicepresidente Mario Casillo, all'Assessora al Lavoro ed alla Formazione Angelica Saggese, all'Assessore alle politiche sociali ed alla scuola Andrea Morniroli, abbiamo già manifestato la piena disponibilità a una collaborazione interistituzionale leale e costruttiva, nel solco di quanto realizzato negli anni passati.

Tra i temi prioritari del 2026 vi è certamente la **riforma della Legge n. 12 del 1979**, la nostra legge ordinamentale. Il disegno di legge governativo, a firma della Ministra Calderone e del Guardasigilli, assegna al Governo dodici mesi di tempo per procedere, in collaborazione con i Consigli nazionali, alla riscrittura degli ordinamenti professionali di quindici professioni, recependo i principi enunciati dal legislatore. Si tratta di un passaggio di **straordinaria importanza**, che richiede unità di intenti e capacità di sintesi tra tutte le componenti della categoria.

In più occasioni ci siamo confrontati sulla necessità di intraprendere un percorso comune e condiviso tra Consiglio nazionale, Consigli provinciali, ANCL e ANGCDL. In questa direzione va l'istituzione, da parte del Consiglio Nazionale dell'Ordine, di un'apposita **Commissione di studio** sulla riforma della Legge 12/1979, riunitasi per la prima volta il 17 dicembre, della quale faccio parte in rappresentanza della Regione Campania. Tra i temi già

affrontati: la revisione dell'oggetto e delle modalità di accesso alla professione, l'allargamento delle classi di laurea, la riforma della commissione d'esame e del tirocinio, nonché l'introduzione di strumenti più efficaci per contrastare dumping contrattuale, lavoro nero e abusivismo professionale, con particolare attenzione alle STP e ai CED.

La delicatezza del momento impone attenzione anche al principio di non sovrapposizione delle attribuzioni tra professioni simili. Per questo abbiamo invocato l'istituzione di una cabina di regia presso il Ministero della Giustizia, in grado di coordinare il percorso del nostro disegno di legge con quelli autonomi di altre professioni ordina-

stiche, evitando conflitti e incertezze applicative.

Infine, tra i molti aspetti sui quali concentreremo la nostra azione, vi è la **tutela professionale** del Consulente del Lavoro nell'ipotesi di impossibilità ad adempiere ad una scadenza in caso di malattia o di altri eventi impeditivi. Una tutela oggi prevista solo in ambito fiscale e che riteniamo debba essere estesa, in coerenza con il ruolo e le responsabilità che la professione assume quotidianamente.

Il **2026** si apre dunque come un anno di responsabilità, visione e consolidamento. **Un anno in cui il lavoro svolto dovrà tradursi in risultati concreti, nell'interesse della categoria, dei lavoratori e del sistema Paese.**

21 GENNAIO 2026

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

ARGOMENTI

- Legge di bilancio 2026: novità fiscali e giuslavoristiche
- Contrattazione collettiva: modalità applicative ed equivalenza

INTERVENGONO

Francesco Duraccio	<i>Presidente CPO Napoli</i>
Francesco Capaccio	<i>Segretario CPO Napoli</i>
Giuseppe Gentile	<i>Professore di Diritto del Lavoro UNINA Federico II</i>
Pasquale Assisi	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Piero Di Nono	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Luigi Carbonelli	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Massimiliano De Bonis	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Pierluigi Lanzarotti	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Anna Pane	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Carla Napoletano	<i>Centro Studi CDLNA</i>

CONGRESS HALL RAMADA NAPLES

Via G. Ferraris 40, Napoli



con la partecipazione di





NOVITÀ DEL PERIODO

n. 1 - GENNAIO 2026

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

I.N.P.S.

Messaggio 30 dicembre 2025, n. 3979

L'Istituto comunica il rilascio di una nuova procedura per la richiesta delle visite mediche di controllo, messa a disposizione dei datori di lavoro sulla Piattaforma Digitale Nazionale Dati (PDND) in aggiunta ai canali già in uso.

Circolare 30 dicembre, n. 157

L'Istituto comunica la variazione del saggio di interesse legale a partire dal 01/01/2026, illustrando i riflessi sul calcolo delle somme aggiuntive per omesso o tardato pagamento dei contributi previdenziali ed assistenziali, nonché sulle prestazioni pensionistiche e previdenziali.

Circolare 30 dicembre, n. 156

L'Istituto fornisce chiarimenti e precisazioni sulle operazioni di conguaglio di fine anno 2025 per i datori di lavoro privati non agricoli che utilizzano la dichiarazione contributiva UniEmens nonché per i datori di lavoro iscritti alla Gestione pubblica che utilizzano il flusso UniEmens ListaPosPA.

Messaggio 24 dicembre 2025, n. 3932

L'Istituto annuncia il rilascio a partire dal mese di gennaio 2026 del nuovo portale dedicato ai Prestatori e Intermediari di Libretto Famiglia, all'interno della piattaforma telematica INPS dedicata alle Prestazioni di lavoro occasionali.

Messaggio 24 dicembre 2025, n. 3930

L'Istituto, in tema di contribuzione in agricoltura, comunica il rilascio della nuova procedura per la gestione degli adempimenti dichiarativi dei concedenti i rapporti di compartecipazione familiare e piccola colonia.

Messaggio 23 dicembre 2025, n. 3923

L'Istituto comunica l'istituzione della nuova causale contributo "RUGS" per il versamento, tramite modello F24, dei contributi previdenziali della Gestione separata mediante rateazione.

Messaggio 23 dicembre 2025, n. 3922

L'Istituto comunica che per i soggetti iscritti per la prima volta nell'anno 2025 alle Gestioni speciali autonome degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, con diritto alla riduzione contributiva in misura pari al 50% dei contributi previ-

denziali dovuti, la procedura informatica è stata implementata con l'inserimento della funzione di rinuncia, presente all'interno del "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)", accedendo alla domanda. L'esercizio di tale funzione, a decorrere dal 1° gennaio 2026, comporta, pertanto, su richiesta del contribuente, la perdita del diritto alla riduzione contributiva di cui all'articolo 1, comma 186, della l. di Bilancio 2025 per tutti i soggetti componenti del nucleo aziendale per i quali è stata accolta la relativa domanda che è oggetto di rinuncia.

Circolare 22 dicembre, n. 154

L'Istituto illustra la disciplina ex articolo 19 della l. n. 203/2024, che ha introdotto la fattispecie della risoluzione del rapporto di lavoro per effetto di dimissioni per fatti concludenti, nonché i suoi riflessi sul diritto all'indennità di disoccupazione NASpl.

Messaggio 19 dicembre 2025, n. 3869

L'Istituto fornisce precisazioni circa le domande di iscrizione per le navi e le imbarcazioni di diporto e costituzione della posizione contributiva nonché sulla Struttura territoriale competente all'apertura della matricola aziendale.

Circolare 19 dicembre, n. 152

L'Istituto, in merito alle Disposizioni concernenti la conservazione del posto di lavoro e i permessi retribuiti per esami e cure mediche in favore dei lavoratori affetti da malattie oncologiche, invalidanti e croniche, illustra le modalità di fruizione dei permessi di lavoro per visite, esami strumentali e cure mediche per i lavoratori del settore privato. Inoltre fornisce indicazioni per la compilazione delle denunce mensili dei datori di lavoro privati e pubblici.

Circolare 16 dicembre, n. 150

L'Istituto fornisce indicazioni in merito alle condizioni per la fruizione dei benefici normativi e contributivi in materia di lavoro e legislazione sociale di cui all'articolo 1, comma 1175, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, come modificato dall'articolo 29, comma 1, del D.L. 2 marzo 2024, n. 19, convertito, con modificazioni, dalla l. 29 aprile 2024, n. 56.

Messaggio 16 dicembre 2025, n. 3804

L'Istituto comunica il rilascio del modulo di istanza *online* "SGRAVIO PAR_GEN", volto all'inoltro delle domande di esonero contributivo da parte dei datori di lavoro privati che conseguano la "Certificazione della parità di genere" entro il 31 dicembre 2025. Per accedere al suddetto modulo è necessario selezionare l'anno di riferimento 2025. Le richieste di riconoscimento dell'agevolazione possono essere presentate fino al 30 aprile 2026.

Messaggio 10 dicembre 2025, n. 3734

L'Istituto comunica l'emissione degli Avvisi Bonari relativi alle rate riguardanti la contribuzione fissa con scadenza nei mesi di febbraio e maggio 2025, per i lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni degli Artigiani e Commercianti.

Messaggio 04 dicembre 2025, n. 3702

L'Istituto, in merito al nuovo bonus mamme di cui all'articolo 6 del D.L. 30 giugno 2025, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla l. 8 agosto 2025, n. 118, comunica l'integrazione del Manuale Utente con il paragrafo "Domande frequenti (FAQ)".

Circolare 03 dicembre, n. 149

L'Istituto illustra le modalità di liquidazione dell'indennità di disoccupazione agricola riferita all'anno 2025 in applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 10-bis del D.L. 26 giugno 2025, n. 92, convertito, con modificazioni, dalla l. 1° agosto 2025, n. 113. Tale norma, nel disciplinare il trattamento di cassa integrazione speciale operai agricoli (CISOA) riconosciuto per emergenze climatiche, nel periodo compreso tra il 1° luglio 2025 e il 31 dicembre 2025, sia agli operai agricoli a tempo indeterminato che agli operai agricoli a tempo determinato, dispone che i periodi di CISOA fruiti sono equiparati al lavoro ai fini del calcolo dell'indennità di disoccupazione agricola.

I.N.A.I.L.

Circolare 23 dicembre 2025, n. 70

L'Istituto fornisce chiarimenti circa il regime assicurativo contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali della magistratura onoraria, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, c.1, lettera h della l. 51/2025.

Circolare 23 dicembre 2025, n. 62

L'Istituto, in tema di assicurazione con la speciale forma della gestione per conto dello Stato per i dipendenti delle amministrazioni pubbliche, fornisce chiarimenti circa l'ambito di applicazione, a seguito dell'estensione ad opera dell'art. 12 del D.L. n. 25/2025, convertito in l. n. 69/2025, anche ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche elencate all'interno del comma 1-quater dello stesso articolo.

Circolare 23 dicembre 2025, n. 61

L'Istituto comunica la variazione del tasso degli interessi legali a partire dal 01/01/2026.

Circolare 11 dicembre 2025, n. 55

L'Istituto comunica la modifica dei criteri per l'erogazione dell'assegno di incollocabilità dovuta all'aggiornamento del limite massimo di età previsto per la fruizione.



EVENTO FORMATIVO WEBINAR **2** CREDITI

ARGOMENTI

- Dimissioni per fatti concludenti: il punto
- Compensazione impropria per risarcimento danni e contestazione disciplinare
- Le novità del D.Lgs. 184/2025 - Codice degli incentivi



RELATORI

Francesco Duraccio	<i>Presidente CPO Napoli</i>
Francesco Capaccio	<i>Segretario CPO Napoli</i>
Pietro Di Nono	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Ivo Amodio	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Ettore Franzoni	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Monica Schiano	<i>Centro Studi CDLNA</i>

29 GENNAIO 2026

DALLE 15:00 ALLE 17:00



con la partecipazione di





LAVORO E PREVIDENZA

n. 1 - GENNAIO 2026



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

Lo svolgimento di plurime attività e la scelta del contratto collettivo: lo spazio (residuo) del criterio merceologico

L'articolo, prendendo l'abbrivio dalla recente ordinanza nomofilattica n° 27719/2025, approfondisce l'efficacia soggettiva del contratto collettivo e il conseguente obbligo per il datore, iscritto a più associazioni datoriali firmatarie di diversi CCNL applicabili ai distinti rami aziendali, di individuare il contratto collettivo da applicare, alla generalità dei dipendenti impiegati nel ramo, sulla base del criterio di coerenza rispetto all'attività da svolgere.

 **Francesco Capaccio**

SEGRETARIO DEL CPO DI NAPOLI E AVVOCATO CASSAZIONISTA

1. L'efficacia soggettiva del contratto collettivo

Il tema dell'efficacia soggettiva del contratto collettivo post corporativo, *recte* del c.d. "contratto collettivo di diritto comune", stante la nota inattuazione della seconda parte dell'art. 39 Cost., è stato efficacemente risolto, dalla dottrina e dalla giurisprudenza, tenendo conto dei principi civilistici del **mandato di rappresentanza** (*id*: iscrizione all'associazione sindacale stipulante) e/o della libera (esplicita e/o implicita) **volontaria adesione** (c.d. "comportamento concludente").

Ciò posto, **è stato ritenuto superato**¹ — con l'avvento della Costituzione — **il precetto recato dall'art. 2070, 1° c., c.c.** in base al quale *l'appartenenza alla categoria professionale, ai fini dell'applicazione del contratto collettivo, si determina secondo l'attività effettivamente svolta dall'imprenditore* (c.d. "criterio merceologico"). Donde, il datore di lavoro è libero di scegliere, in applicazione dell'art. 39, c. 1, Cost., il contratto collettivo regolatore dei rapporti di lavoro che lo stesso instaura con i propri dipendenti.

Per l'effetto, **il datore può applicare finanche il contratto collettivo "innaturale"**²

1 Per tutte, *cfr.* Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n° 2665 del 26.03.1997.

2 *Recte*, il contratto collettivo che abbia un perimetro di applicazione, declinato dalle parti sociali stipulan-

per disciplinare, ai fini retributivi e normativi, i contratti di lavoro subordinato con i propri lavoratori dipendenti, senza che ciò possa legittimare questi ultimi ad aspirare all'applicazione di un contratto collettivo diverso (da quello applicato), salvo che — lo si ripete — il datore di lavoro non sia obbligato per appartenenza sindacale³.

Ai lavoratori, tuttavia, sarà consentito, stante la natura precettiva dell'art. 36 Cost. (c.d. "giusta retribuzione", sulla base dei criteri della proporzionalità e della sufficienza), **richiamare il contratto collettivo "desiderato"** (solo) **quale termine di riferimento per la determinazione della giusta retribuzione**, al fine di dedurre la non conformità al precetto costituzionale del trattamento economico previsto dal contratto collettivo applicato.

È stato peraltro affermato dalla giurisprudenza di legittimità⁴ che *ai fini processuali, nella domanda con la quale il lavoratore chiede il pagamento di quanto spettantegli sulla base di un contratto collettivo, deve ritenersi implicita, anche se questo si rilevi inapplicabile alla fattispecie⁵, la richiesta di adeguamento della retribuzione medesima alla stregua dell'art. 36 Cost.*

Si può, conseguentemente, affermare che la scelta del CCNL è certamente libera per il datore di lavoro, ma deve essere pur sempre coerente con l'ordinamento e con gli obblighi assunti dallo stesso iscrivendosi volontariamente all'associazione datoriale, nonché con quelli derivanti

dalla reiterata applicazione del contratto collettivo in via di fatto nei confronti della generalità dei lavoratori dipendenti.

2. Lo svolgimento di distinte attività da parte del datore di lavoro iscritto a plurime organizzazioni datoriali, firmatarie di distinti contratti collettivi

Ricostruita ed acclarata la **piena libertà di scelta del contratto collettivo da applicare da parte del datore di lavoro non iscritto ad alcuna organizzazione datoriale**, fermo l'ineludibile rispetto dell'art. 36 Cost., è necessario comprendere **quale sia il contratto collettivo da applicare qualora, ex adverso, il datore sia iscritto a più organizzazioni datoriali, firmatarie di differenti contratti collettivi**, la cui sfera di applicazione ricomprenda **differenti attività, effettivamente svolte dal medesimo datore**.

La recente **ordinanza n° 27719 del 17 ottobre 2025** ha affrontato la suddetta questione posta proprio da alcuni lavoratori che, addetti ad un settore (raccolta di rifiuti), si vedevano applicare, contrariamente ad altri colleghi svolgenti la medesima attività, un contratto collettivo (Gas Acqua), differente rispetto all'attività lavorativa in concreto resa dagli stessi. La vicenda è particolarmente interessante in quanto il datore di lavoro svolgeva (anche) attività rientrante nel perimetro di applicazione del CCNL Gas Acqua.

ti, completamente diverso dall'attività effettivamente e concretamente svolta dall'imprenditore/datore.

3 Così la richiamata sentenza 2665/1997, criterio ribadito -recentemente- dalla stessa Corte nomofilattica con la statuizione n° 7203/2024.

4 Cass. Civ., Sez. Lavoro, 14.12.1982 n° 6885, richiamata dalla recente ordinanza in commento n° 27719 del 17.10.2025.

5 Evidentemente perché non vi sia adesione all'associazione stipulante ovvero non sia manifesto un comportamento concludente da parte del datore di lavoro.

I lavoratori, in sostanza, lamentavano la disparità di trattamento economico loro riservata rispetto ad altri colleghi che svolgevano la medesima attività.

La Corte d'Appello di Venezia, confermando la decisione di primo grado, negava il diritto rivendicato dai lavoratori all'applicazione del CCNL igiene urbana sull'assunto, più volte ribadito dalla stessa Corte di legittimità, della inesistenza di principio di parità di trattamento economico⁶. In ogni caso, i Giudici distrettuali rilevavano che non si riscontrava nessun *vulnus* dell'art. 36 Cost. posto che entrambi i contratti collettivi, sottoscritti da associazioni sindacali maggiormente rappresentative, assicuravano un trattamento economico conforme ai precetti (proporzionalità e sufficienza) costituzionali.

I Giudici della Suprema Corte, tuttavia, non hanno condiviso la decisione dei gradi di merito e, mediante una (corretta) ricostruzione giurisprudenziale dell'efficacia soggettiva dei contratti collettivi, hanno precisato quanto segue:

- I. con la "sentenza madre" (SS. UU. 2665/1997), mai superata dalla giurisprudenza successiva, è stato anche affermato che **il criterio merceologico** (di cui al primo comma dell'art. 2070 c.c.) **sopravvive nel limitato caso in cui il datore di lavoro eserciti più attività e sia iscritto alle corrispondenti associazioni di categoria firmatarie di diversi CCNL**, sicché occorre scegliere il

contratto collettivo applicabile con coerenza rispetto alla sua iscrizione;

- II. il principio di **parità di trattamento non esiste (solo) per quanto attiene alla materia dei trattamenti individuali di favore**⁷ (*ad personam*, livelli di inquadramento superiori, altri incentivi e miglioramenti economici), in piena armonia con quanto statuito dalla Consulta, sentenza n° 103/1989, per la quale il potere di iniziativa dell'imprenditore, ex art. 41, 2° c., Cost., non può esprimersi in termini di pura discrezionalità o addirittura di arbitrio, ma deve essere sorretto da una causa coerente con i principi fondamentali dell'ordinamento⁸.

Pertanto, sulla base di tali *acquis* giurisprudenziali, è stato (ri)affermando il principio di diritto in base al quale *"l'individuazione della sfera di efficacia soggettiva del contratto collettivo di diritto è rimessa all'autonomia negoziale delle parti, esercitata attraverso l'iscrizione ad un sindacato o ad un'associazione imprenditoriale oppure sulla scorta di un comportamento concludente, a prescindere dal criterio dell'attività svolta. Il datore di lavoro che svolga attività economiche diverse e sia iscritto alle associazioni datoriali stipulanti i rispettivi contratti collettivi è tenuto ad applicare nella propria azienda il contratto collettivo coerente con ciascun settore di attività"*.

6 *Ex multis*, Cass. Civ. – Sez. lavoro – n° 4570/1996.

7 Così va letta la sentenza 4570/1996, interpretata (erroneamente) dalla Corte d'Appello, e la successiva giurisprudenza in materia – *ex multis*, Cass. Civ. – Sez. Lavoro – 7752/2003, 4850/2006, 13617/2020.

8 La "parità di trattamento" è, pertanto, deducibile come corollario dal principio della dignità personale del lavoratore, divenendo sinonimo di divieto di ogni disparità di trattamento che non sia ragionevolmente ricollegabile ad una disparità di situazioni.

Equivalenza dei CCNL negli appalti: l'intervento del Consiglio di Stato rivoluziona i criteri di equivalenza ed amplia il margine valutativo della stazione appaltante

Il Consiglio di Stato, con la sentenza 2 dicembre 2025, n. 9484 chiarisce che la verifica di equivalenza del contratto collettivo applicato dall'operatore economico rispetto a quello indicato dalla stazione appaltante non può limitarsi a meri confronti numerici ma richiede una valutazione complessiva delle tutele normative ed economiche, coerentemente con l'impostazione del giudizio di congruità dell'offerta delineato dall'art. 110 del codice dei contratti pubblici.



Pierluigi Lanzarotti

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Sono oramai all'ordine del giorno le criticità applicative della previsione contenuta all'art. 11 del Codice degli Appalti, ove si afferma il principio per il quale: ***"Al personale impiegato nei lavori, servizi e forniture oggetto di appalti pubblici e concessioni è applicato il contratto collettivo nazionale e territoriale in vigore per il settore e per la zona nella quale si eseguono le prestazioni di lavoro, stipulato dalle associazioni dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più***

rappresentative sul piano nazionale e quello il cui ambito di applicazione sia strettamente connesso con l'attività oggetto dell'appalto o della concessione svolta dall'impresa anche in maniera prevalente". Inoltre con le recenti modifiche, al quarto comma del richiamato art. 11, introdotte dal decreto correttivo¹, la questione del contratto collettivo applicato dall'operatore economico riveste un ruolo sempre più centrale in materia di appalti pubblici anche con particolare ri-

¹ D.Lgs. 31 dicembre 2024, n. 209.

guardo alla verifica della dichiarazione di equivalenza delle tutele in caso di applicazione di un contratto collettivo diverso da quello indicato dalla stazione appaltante. In sostanza, il testo normativo modificato chiarisce che la verifica deve essere condotta seguendo le modalità stabilite dall'articolo 110, Codice dei Contratti Pubblici, integrato dalle nuove disposizioni previste nell'Allegato I.01. che indica criteri oggettivi attraverso cui effettuare la verifica di equivalenza tra il Ccnl indicato dalla stazione appaltante e quello eventualmente scelto dal partecipante alla gara. Criteri che, fino a ieri, erano da valutare prevalentemente **in base alle indicazioni fornite dall'ANAC nelle note illustrative del Bando Tipo n. 1/2023, adottato con Delibera n. 309 del 27 giugno 2023 e successivamente modificato con Delibera n. 365 del 16 settembre 2025**. Nello specifico la relazione illustrativa precisa che le stazioni appaltanti possono trarre utili elementi di riferimento dalle indicazioni dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro contenute nella Circolare n. 2 del 28 luglio 2020, ritenendo sussistente l'equivalenza in presenza di scostamenti marginali relativi a un numero limitato di parametri, individuati, di regola, in non più di due².

La pronuncia in esame, però, superando l'approccio formalistico sul conteggio delle differenze, ridimensiona le rigidità applicative dei criteri richiamati

nella relazione illustrativa dell'ANAC allegata al bando tipo 1/2023, criteri recentemente aggiornati e confermati, dopo l'entrata in vigore del decreto correttivo, anche dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti³. Secondo il Consiglio di Stato, l'equivalenza tra contratti collettivi non può essere verificata limitandosi ad analizzare differenze retributive puntuali e/o scostamenti su singole voci contrattuali ma la stima deve invece tradursi in una **valutazione complessiva della tutela assicurata, considerando l'effettivo livello di protezione garantito al lavoratore nel suo insieme, sotto il profilo economico, normativo e organizzativo**.

I giudici di Palazzo Spada, nella pronuncia in esame, hanno definito, direi in maniera rivoluzionaria, un contenzioso avente ad oggetto l'affidamento del servizio di caricamento, prelievo, trasporto e avvio a recupero/smaltimento finale dei fanghi e dei rifiuti provenienti dagli impianti di depurazione per le province di Lucca, Massa-Carrara e Pistoia.

La gara, pubblicata nel marzo 2024, per un importo complessivo di 4.962.966,21 euro, prevedeva l'aggiudicazione al minor prezzo⁴ e contemplava la possibilità per gli operatori di indicare un contratto collettivo diverso da quello di gara, purché garantisse tutele equivalenti⁵.

La procedura di gara vedeva la presentazione di quattro offerte, tra cui quella

2 Si rimanda sul punto al n. 2-2025 di questa stessa rivista, "Correttivo al codice degli appalti: CCNL applicabile e equivalenza delle tutele." di P. Lanzarotti.

3 Parere n. 3522/2025.

4 Ai sensi dell'art.108, comma 3, d.lgs. n.36 del 2023.

5 In particolare, l'art. 11.5 del bando, rubricato "Clausole sociali", disponeva che: "Ai sensi dell'art. 11. comma 2, del D.Lgs n. 36/2023, al personale dipendente impiegato nell'appalto è applicato il CCNL del settore Logistica

della XXX s.r.l. (in RTI) la quale risultava aggiudicataria provvisoria con un ribasso del 48,87%. Venivano quindi attivate le verifiche di anomalia, congruità dei costi della manodopera, nonché quelle sull'equivalenza delle tutele offerte dai diversi CCNL. La RTI presentava l'offerta sulla base del CCNL Igiene Ambientale in luogo di quello Logistica Trasporto merci indicato dalla stazione appaltante. La parte ricorrente (seconda classificata) formulava ricorso contro l'aggiudicazione del servizio, contestando l'equivalenza dei CCNL e la congruità dell'offerta, sostenendo che le tutele economiche e normative garantite dal CCNL igiene ambientale sarebbero state inferiori rispetto a quello indicato negli atti di gara e che la valutazione della stazione appaltante fosse inadeguata e carente.

Il Consiglio di Stato, chiamato ad esprimersi per la riforma della sentenza del primo grado di giudizio⁶, nell'esaminare in dettaglio la disciplina sulla verifica di equivalenza dei CCNL, le relative istruttorie condotte dalla stazione appaltante e il sub-procedimento di verifica di congruità dell'offerta ha fortemente sottolineato che la valutazione della stazione appaltante **deve avere carattere olistico e non meramente atomistico, tenuto conto della coerenza dell'insieme delle tutele e delle**

compensazioni tra singoli scostamenti. Sostenendo poi che, nel caso concreto, le verifiche svolte dalla S.A. (anche tramite un Consulente del Lavoro) hanno evidenziato che il CCNL applicato dalla RTI aggiudicataria garantiva tutele complessive almeno equivalenti a quelle richieste dalla *lex specialis* sia dal punto di vista economico che normativo, con livelli retributivi superiori e scostamenti compensati dalle diverse articolazioni contrattuali. Analogamente, le valutazioni sull'efficienza organizzativa e sulla congruità dei costi della manodopera sono state giudicate esaustivamente sulla base delle giustificazioni dettagliate prodotte, dall'aggiudicataria, nella fase di verifica dell'offerta.

Con la pronuncia in esame, il Consiglio di Stato ha integralmente respinto l'appello, confermando la correttezza e la completezza delle determinazioni della stazione appaltante.

La decisione del Consiglio di Stato riporta la verifica di equivalenza su un piano sostanziale e non meramente formalistico. Non tutti gli scostamenti hanno lo stesso peso e non ogni divergenza normativa è automaticamente rilevante. Si restituisce così alle amministrazioni aggiudicatrici un margine valutativo più ampio e più aderente alla realtà delle prestazioni contrattuali.

Trasporto merci e spedizioni codice identificativo I100. Gli operatori economici possono indicare nella propria offerta il differente contratto collettivo applicato, purché garantisca ai dipendenti le stesse tutele di quello indicato dalla stazione appaltante. In tal caso, i concorrenti rendono una dichiarazione con la quale si impegnano ad applicare il contratto collettivo nazionale e territoriale indicato dalla stazione appaltante per tutta la sua durata del contratto o, in alternativa, rendono una dichiarazione di equivalenza delle tutele".

⁶ Il TAR Toscana aveva già respinto il ricorso del proponente (sentenza n. 173/2025), ritenendo infondate le censure mosse sull'equivalenza dei CCNL e sulla verifica dell'anomalia.

Il CCNL è vincolante sino alla sua naturale scadenza: per la Cassazione è nulla la disdetta unilaterale

Con l'ordinanza n. 29737 dell'11 novembre 2025, la Corte di Cassazione è intervenuta sul tema dei limiti ai poteri datoriali in materia di applicazione e rispetto dei contratti collettivi, affermando un principio di sistema: il CCNL è vincolante fino alla sua naturale scadenza convenuta e non può essere oggetto di recesso, disdetta o sostituzione unilaterale da parte del singolo datore di lavoro.

La pronuncia si inserisce in un orientamento giurisprudenziale consolidato che tutela la stabilità delle relazioni sindacali e l'efficacia della contrattazione collettiva come strumento di regolamentazione dei rapporti di lavoro.

 **Giuseppe Gentile**

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

1. I fatti in breve

La vicenda oggetto dell'ordinanza della Cassazione trae origine dal ricorso presentato da una organizzazione sindacale nei confronti di una società che aveva disapplicato anticipatamente, rispetto alla sua naturale scadenza, il CCNL Metalmeccanici per una parte dei propri dipendenti, sostituendolo con il CCNL Terziario mediante un cosiddetto **"accordo di armonizzazione"** sottoscritto a livello aziendale con altre sigle sindacali, ma non dalla FIOM CGIL.

Il Tribunale aveva accolto il ricorso dell'organizzazione sindacale, dichiarando **antisindacale la condotta della società**. La decisione veniva confermata dalla Corte d'Appello di Firenze, che qua-

lificava l'operazione come una **disdetta anticipata** del contratto collettivo previgente, pertanto illegittima secondo la giurisprudenza di legittimità. Riteneva, inoltre, antisindacale la condotta della società anche per avere, questa, comunicato direttamente ai lavoratori l'applicazione del nuovo CCNL, sottolineando che le firme *"per ricevuta e accettazione"* dei dipendenti non potevano interpretarsi come consenso ma come semplice presa d'atto. La società ha quindi proposto ricorso in Cassazione.

2. Il principio di vincolatività del CCNL

Il fulcro motivazionale dell'ordinanza risiede nella **titolarità esclusiva della**

facoltà di disdetta, che appartiene alle sole parti collettive stipulanti — associazioni sindacali e datoriali — le quali, nell'esercizio dell'autonomia ex art. 39, comma 1, Cost. e art. 1322 c.c., predeterminano durata ed effetti del vincolo negoziale, disciplinando anche le conseguenze della disdetta stessa.

In tale cornice, la disdetta unilaterale datoriale è ontologicamente incompatibile con i contratti collettivi dotati di scadenza, diversamente da quelli privi di termine di efficacia, per i quali non opera un vincolo temporale inderogabile.

La Cassazione, quindi, richiamando alcuni precedenti ribadisce che *“nessun principio o norma dell'ordinamento induce a ritenere consentita l'applicazione di un nuovo CCNL prima della prevista scadenza di quello in corso di applicazione, che le parti si sono impegnate a rispettare”* (Cass. n. 21537/2019; Cass. n. 26666/2024).

L'assunto riposa sulla **vincolatività dell'accordo collettivo** sino alla sua scadenza predeterminata. Il singolo datore di lavoro, pertanto, non può recedere unilateralmente dal contratto collettivo, con la conseguenza che **non è mai legittima la disdetta unilaterale** da parte del datore di lavoro del contratto applicato avente un termine di scadenza. Diversa sarebbe, invece, la situazione dei contratti collettivi che non prevedano un termine di efficacia. Il principio di vincolatività non può essere contraddetto neppure nell'ipotesi in cui il contratto collettivo ancora vigente venga sostituito da un altro contratto collettivo, a meno che tale sostituzione non avvenga con il consenso delle parti collettive che originariamente lo hanno stipulato.

3. Il comportamento antisindacale

Un aspetto rilevante della pronuncia riguarda la qualificazione della condotta datoriale come **comportamento antisindacale ai sensi dell'art. 28 dello Statuto dei Lavoratori**.

I giudici di merito avevano ritenuto che la condotta della società avesse leso l'efficacia dell'azione del sindacato a tutela dei lavoratori e, conseguentemente, la sua immagine. In particolare, il ruolo del sindacato era stato “sminuito nelle comunicazioni effettuate dalla società direttamente ai singoli lavoratori e nelle quali venne comunicata la deliberazione della applicazione del nuovo CCNL”.

La Cassazione ha confermato tale valutazione, sottolineando che la condotta datoriale assume rilievo antisindacale autonomo, non per il contenuto economico-normativo dell'accordo successivo, ma per l'effetto giuridico prodotto: la compressione del ruolo del sindacato stipulante nella gestione del contratto di categoria, realizzata mediante lo scavalco del tavolo negoziale originario e l'imposizione anticipata di un nuovo CCNL a una parte dei lavoratori. La lesione si configura *in re ipsa* nella misura in cui il vincolo contrattuale viene eluso prima della scadenza e l'organizzazione dissenziente viene estromessa dalla dinamica regolativa, con compromissione delle prerogative di azione e di immagine.

4. Considerazioni conclusive

L'ordinanza in commento rappresenta un'ulteriore conferma della consolidata giurisprudenza della Cassazione in materia di stabilità della contrattazio-

ne collettiva e di tutela delle prerogative sindacali.

I principi affermati dalla Suprema Corte possono essere così sintetizzati.

Il CCNL dotato di un termine di scadenza è vincolante per tutta la sua durata e non può essere oggetto di disdetta unilaterale da parte del datore di lavoro. La facoltà di recesso spetta esclusivamente alle parti stipulanti, ovvero alle associazioni sindacali e datoriali. L'applicazione di un nuovo CCNL prima della scadenza di quello vigente costituisce, in fatto, una disdetta anticipata illegittima, anche qualora il nuovo contratto sia stato sottoscritto con altre organizzazioni sindacali mediante un "accordo di armonizzazione".

Tale condotta integra un comportamento antisindacale ai sensi dell'art. 28 dello Statuto dei Lavoratori, in quanto idonea a ledere il ruolo, l'efficacia e l'immagine dell'organizzazione sindacale non consenziente, sminuendone le prerogative a tutela dei lavoratori.

Il consenso individuale dei lavoratori è irrilevante ai fini della legittimità dell'operazione, non potendo supplire alla mancanza del consenso delle parti collettive originariamente stipulanti.

La pronuncia assume particolare rilievo in un contesto in cui le imprese, anche per effetto di processi di riorganizzazione aziendale, fusioni o acquisizioni, possono essere tentate di **modificare unilateralmente il quadro della contrattazione collettiva applicabile**.

La Cassazione ribadisce con fermezza che ogni operazione di questo tipo, per essere legittima, deve passare attraverso il consenso delle parti collettive che hanno originariamente sottoscritto il contratto vigente.

Questa impostazione garantisce la **stabilità delle relazioni sindacali** e la certezza dei diritti dei lavoratori, impedendo che il datore di lavoro possa unilateralmente modificare il regime contrattuale applicabile in cerca di condizioni più favorevoli. Al tempo stesso, la tutela accordata alle prerogative sindacali assicura che il ruolo delle organizzazioni dei lavoratori non venga svuotato di significato attraverso operazioni che, pur formalmente rispettose di alcuni requisiti procedurali, nella sostanza si risolvono in un aggiramento della contrattazione esistente.

In conclusione, l'ordinanza n. 29737/2025 si inserisce in un quadro giurisprudenziale coerente e consolidato che continua a riconoscere alla contrattazione collettiva un ruolo centrale nella regolamentazione dei rapporti di lavoro, affermando la necessità che ogni modifica al regime contrattuale applicabile passi attraverso il confronto e l'accordo tra le parti collettive, nel rispetto dei principi di libertà sindacale e di tutela dei lavoratori.

5. Sintesi

La decisione consolida dunque tre coordinate giuridiche: (i) l'inderogabilità temporale del CCNL a termine; (ii) l'impossibilità di recesso unilaterale datoriale anticipato anche in presenza di accordi separati; (iii) la non equiparabilità delle firme dei lavoratori "per ricevuta e accettazione" a un consenso sindacale specifico utile a legittimare l'effetto sostitutivo anticipato. Tali coordinate, lette in combinazione, confermano la natura antisindacale

della condotta aziendale quando essa
realizzi una elusione del vincolo col-

lettivo e una delegittimazione dell'or-
ganizzazione stipulante esclusa.

Legge di Bilancio 2026: principali misure in materia di lavoro

Il 30 dicembre 2025 è stata pubblicata sulla G.U. n. 301 la Legge 30 dicembre 2025, n. 199 (Legge di Bilancio 2026) contenente "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2026 e bilancio pluriennale per il triennio 2026-2028" le cui disposizioni entrano in vigore dal 1° gennaio 2026. Il presente articolo analizza alcune principali novità in materia di lavoro di lavoro.

 **Anna Pane**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Esonero contributivo per assunzioni e trasformazioni a tempo indeterminato

È previsto per l'anno 2026 (art. 1, commi da 153 a 155) un esonero contributivo per le **assunzioni** e le **trasformazioni a tempo indeterminato** di personale non dirigenziale, effettuate dal **1° gennaio 2026 al 31 dicembre 2026** nella **Zona Economica Speciale per il Mezzogiorno – ZES Unica**.

La misura agevolativa, rivolta ai **datori di lavoro del settore privato**, consiste in un **esonero parziale della contribuzione** a loro carico, per la durata di **24 mesi**, ad esclusione dei pre-

mi e dei contributi dovuti all'INAIL. L'operatività della misura è subordinata all'**emanazione del decreto da parte del Ministro del lavoro** e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, con cui saranno disciplinati i requisiti e le condizioni al fine di garantire i limiti di spesa previsti per il **triennio 2026-2028**¹ con l'obiettivo di incrementare l'occupazione giovanile stabile, favorire le pari opportunità del mercato del lavoro per le lavoratrici svantaggiate, lo sviluppo occupazionale della **Zona Economica Speciale per il Mezzogiorno – ZES unica**² e ridurre i divari territoriali.

1 154 milioni di euro per l'anno 2026, di 400 milioni di euro per l'anno 2027 e di 271 milioni di euro per l'anno 2028.

2 La **Zona Economica Speciale (ZES)** unica per il Mezzogiorno, è stata istituita il 1° gennaio 2024 con il Decreto-legge 19 settembre 2023, n. 124, convertito in Legge n. 162 del 13 novembre 2023 e comprende i territori delle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia, Sardegna, Marche ed Umbria. Queste ultime due, aggiunte dal 20 novembre 2025 (L. 18 novembre 2025, n. 171).

Estensione dell'arco temporale per la fruizione dei congedi parentali

Al fine di favorire la genitorialità, rafforzando le misure volte ad una migliore conciliazione tra vita privata e l'attività lavorativa, con l'obiettivo di favorire l'occupazione, il comma 219 apporta **modifiche agli articoli dal 32 al 36 del D.Lgs. 26 marzo 2001, n. 151** (T.U. in materia di tutela e sostegno della maternità e della paternità), prevedendo una **estensione**, ulteriore rispetto a quella avvenuta negli ultimi anni, **dell'arco temporale per la fruizione dei congedi parentali**. Nello specifico con decorrenza dal 1° gennaio 2026:

- a ciascuno genitore è riconosciuto il diritto di astensione dal lavoro, per ogni bambino, nei suoi primi **quattordici anni di vita**³ o, nel caso di congedo parentale fruito dai genitori adottivi e affidatari, qualunque sia l'età del minore, entro **quattordici anni dall'ingresso del minore in famiglia**⁴, e comunque non oltre il raggiungimento della maggiore età;
- per ogni **minore con handicap** in situazione di gravità accertata⁵, la lavoratrice madre o, in alternativa, il lavoratore padre, hanno diritto, entro il compimento del **quattordicesimo anno di vita** del bambino, al

prolungamento del congedo parentale, fruibile in misura continuativa o frazionata, per un periodo massimo, non superiore a tre anni⁶;

- è stato adeguato il range temporale per cui spetta **l'indennità di congedo parentale**, fino al **compimento del quattordicesimo anno di età del figlio**⁷ o **fino al quattordicesimo anno di ingresso in famiglia del minore**, in caso di adozione, nazionale o internazionale, o di affidamento⁸.

Congedi per malattia dei figli minorenni

Ad essere rivista, a favore della genitorialità, è anche la disciplina che riconosce ad entrambi i genitori, alternativamente, il diritto di astenersi dal lavoro per periodi corrispondenti alle malattie di ciascun figlio di **età superiore a tre anni**. L'art. 47, comma 2 del D.Lgs. n. 151/2001, come novellato dal comma 220⁹ della Legge di Bilancio 2026 comporta:

- **l'aumento dei giorni di congedo riconosciuti**: da cinque a dieci giorni lavorativi all'anno;
- **l'estensione dell'applicazione dell'istituto**: è prevista la possibilità di astensione per minori di età compresa tra 3 e 14 anni (8 anni nella versione precedente).

3 All'articolo 32, comma 1, la parola: «dodici» è sostituita dalla seguente: «quattordici».

4 All'articolo 36, comma 3, la parola: «dodici» è sostituita dalla seguente: «quattordici».

5 Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, della legge 5 febbraio 1992, n. 104.

6 "[...] a condizione che il bambino non sia ricoverato a tempo pieno presso istituti specializzati, salvo che, in tal caso, sia richiesta dai sanitari la presenza del genitore". All'articolo 33, comma 1, la parola: «dodicesimo» è sostituita dalla seguente: «quattordicesimo».

7 All'articolo 34, commi 1 e 3, la parola: «dodicesimo» è sostituita dalla seguente: «quattordicesimo».

8 All'articolo 36, comma 3, la parola: «dodici» è sostituita dalla seguente: «quattordici».

9 All'articolo 47, comma 2, del testo unico di cui al decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151, le parole: «nel limite di cinque giorni» sono sostituite dalle seguenti: «nel limite di dieci giorni» e le parole: «gli otto» sono sostituite dalle seguenti: «i quattordici».

Sostituzione di lavoratrici e lavoratori in congedo

Al fine di favorire la conciliazione tra vita privata e lavoro e garantire la parità di genere sul lavoro, **il comma 221 modifica l'art. 4 del D.Lgs. n. 151/2001** che disciplina la possibilità di stipulare contratti a tempo determinato (anche in somministrazione con contratto temporaneo) in sostituzione¹⁰ delle lavoratrici e dei lavoratori assenti dal lavoro in virtù dei congedi di maternità o parentali. Viene infatti aggiunto il comma 2-bis che introduce la possibilità di **prolungare il contratto a termine stipulato in sostituzione della lavoratrice** (la misura non è rivolta al lavoratore) in congedo di maternità o parentale, **per un ulteriore periodo di affiancamento** della lavoratrice sostituita per la durata, comunque, non superiore al primo anno di età del bambino.

Incentivi per la trasformazione di contratti

Dal 1° gennaio 2026¹¹, al fine di favorire la conciliazione tra attività lavorativa e vita privata, il comma 214 dispone che alla lavoratrice o al lavoratore **con almeno tre figli conviventi, fino al compimento del decimo anno di età del figlio più piccolo o senza limiti di**

età nel caso di figli con disabilità, è riconosciuta la priorità nella:

- **trasformazione** del contratto di lavoro da tempo pieno a tempo parziale, orizzontale o verticale,
- **rimodulazione** della percentuale di lavoro in caso di contratto a tempo parziale, che determina una riduzione dell'orario di lavoro di almeno quaranta punti percentuali.

Al fine di incentivare i datori di lavoro nell'applicazione del nuovo criterio di priorità, è previsto (commi da 215 a 218) **l'esonero dal versamento del 100 per cento** dei complessivi contributi previdenziali, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, **nel limite massimo pari a 3.000 euro su base annua¹²**, per i datori di lavoro privati che consentono ai lavoratori dipendenti la trasformazione, senza riduzione del complessivo monte orario di lavoro, **per un periodo massimo di ventiquattro mesi dalla data di trasformazione del contratto**. La norma specifica che:

- resta ferma l'aliquota di **computo delle prestazioni pensionistiche**;
- sarà emanato, entro 180 giorni dall'entrata in vigore della legge, il **decreto attuativo** del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro per la famiglia, la natalità e le pari opportuni-

¹⁰ Si ricorda che, come previsto dai commi 3 e 4 del T.U., nelle aziende con meno di venti dipendenti, è concesso uno **sgravio del 50%** per i contributi a carico del datore di lavoro che assume personale con contratto a tempo determinato in sostituzione di lavoratrici e lavoratori in congedo, anche per le assunzioni temporanee in somministrazione (l'utilizzatrice recupera dalla società di fornitura le somme corrispondenti allo sgravio da questa ottenuto). Tale esonero è riconosciuto fino al compimento di un anno di età del figlio della lavoratrice o del lavoratore in congedo o per un anno dall'accoglienza del minore adottato o in affidamento.

¹¹ Il comma 214 definisce una fattispecie nell'ambito di quelle per cui la disciplina vigente riconosce un criterio di priorità nella trasformazione del contratto di lavoro dipendente da tempo pieno a tempo parziale (orizzontale o verticale).

¹² Riparametrato e applicato su base mensile.

tà e con il Ministro dell'economia e delle finanze;

- **l'esonero: non si applica** ai rapporti di lavoro domestico e ai rapporti di apprendistato e **non è cumulabile** con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente; **è compatibile** senza alcuna riduzione con la maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni¹³.

Integrazione al reddito delle lavoratrici madri con due o più figli

La legge di Bilancio novella l'art. 1, comma 219 della Legge di Bilancio 2025 con diverse modifiche comportanti il **rinvio dal 2026 al 2027¹⁴ dell'esonero contributivo parziale della contribuzione previdenziale a carico di lavoratrici dipendenti¹⁵, con contratto a tempo indeterminato e determinato, e lavoratrici autonome¹⁶**, in presenza di un reddito imponibile ai fini previdenziali non superiore ad euro 40.000 annui, **madri**. Come stabilito dal comma 207, nelle more dell'attuazione di quanto invece era previsto dall'art. 1, comma 219, L. n. 207/2024, **l'INPS riconoscerà**, previa domanda della lavoratrice interessata, **alle madri di:**

- **due figli** e sino al compimento del

decimo anno di età del secondo figlio, lavoratrici **dipendenti a tempo determinato e indeterminato**

- **più di due figli** e fino al compimento del diciottesimo anno di età del figlio più piccolo, **lavoratrici dipendenti a tempo determinato**

una somma pari ad euro 60 mensili (cd. Bonus mamma), non imponibili ai fini contributivi e fiscali, per ogni mese di vigenza del rapporto di lavoro o dell'attività di lavoro autonomo e titolari di un reddito non superiore ad euro 40.000. Il beneficio è riconosciuto per le mensilità spettanti dal 1° gennaio 2026 e fino al mese di novembre 2026 e saranno liquidate dall'istituto in un'unica soluzione nel mese di dicembre. Tali importi, come specificato dalla norma, non rilevano ai fini dell'indicatore ISEE.

Esonero contributivo per l'assunzione delle lavoratrici madri

La legge di Bilancio 2026, art. 1, commi da 210 a 213, introduce un esonero contributivo per i **datori di lavoro del settore privato che assumono**, a decorrere dal 1° gennaio 2026, **donne:**

- **madri di almeno tre figli** di età inferiore a diciotto anni
- **prive di impiego regolarmente retribuito** da almeno sei mesi.

13 Di cui all'articolo 4 del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216.

14 Il comma 206 interviene sull'art. 1, comma 219, della legge 30 dicembre 2024, n. 207, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al primo periodo, le parole: «dall'anno 2026» sono sostituite dalle seguenti: «dall'anno 2027»;
- b) al secondo periodo, le parole: «a decorrere dall'anno 2027» sono soppresse;
- c) il terzo periodo, relativo alla emanazione del decreto attuativo entro 30 giorni dalla entrata in vigore della legge di bilancio 2025, è soppresso.

15 Ad esclusione dei rapporti di lavoro domestico. Il presupposto.

16 Iscritte alle gestioni previdenziali obbligatorie autonome, incluse le Casse di previdenza professionali e la Gestione separata.

L'esonero, pari al 100% dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, è riconosciuto nella misura massima di euro **8.000 annui** e per una durata variabile in relazione alla tipologia di rapporto di lavoro instaurato:

- 6 mesi nel caso di rapporto di lavoro a tempo determinato;
- 18 mesi nel caso di trasformazione di rapporto a termine in rapporto a tempo determinato;
- 24 mesi nel caso di assunzione a tempo indeterminato.

Il comma 212 fornisce alcune **precisioni in merito**:

- **all'esclusioni dal beneficio**: l'esonero non è riconosciuto per i rapporti di lavoro domestico e i rapporti di apprendistato;
- **al rapporto con altri incentivi**: l'esonero non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni di aliquote previste dalla normativa vigente; è invece compatibile con la maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni¹⁷.

Misure in materia di ammortizzatori sociali

La Legge di Bilancio 2026 (art. 1, commi da 164 a 174) interviene **prorogando** alcune misure di **sostegno al reddito**, ponendo i relativi oneri a carico del Fondo sociale per occupazione e formazione. Alcune delle misure previste riguardano:

- **CIGS ed esonero dal versamento**

del relativo contributo addizionale per le imprese operanti nelle aree di crisi industriale complessa¹⁸:

stanziare per il 2026 ulteriori risorse, pari a 100 milioni di euro a valere sul Fondo sociale occupazione e formazione, ai fini della prosecuzione dei trattamenti straordinari di integrazione salariale (ex art. 44, c. 11-*bis*, del D.Lgs. n. 148/2015), in favore dei lavoratori di imprese operanti in aree di crisi industriale complessa, con contestuale proroga per il 2026 dell'esonero dal contributo addizionale¹⁹ per un periodo massimo complessivo di autorizzazione di 12 mesi, per le unità produttive di imprese che operano nelle aree di crisi industriale complessa e che accedono ai suddetti trattamenti straordinari di integrazione salariale.

- **CIGS per imprese che cessano l'attività produttiva²⁰**: prorogato per l'anno 2026 il trattamento straordinario di integrazione salariale per crisi aziendale finalizzato alla gestione degli esuberi del personale di cui all'art. 44 del D.L. n. 109/2018, per un periodo massimo complessivo di autorizzazione di 12 mesi e nel limite di spesa di 100 milioni di euro, a carico del Fondo sociale per l'occupazione e formazione.
- **CIGS per le imprese di interesse strategico nazionale²¹**: con un numero di lavoratori dipendenti non

17 Art. 4 del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216.

18 Art. 1, commi 165-166, L. 30 dicembre, n. 199.

19 Già previsto per il 2025 dall'art. 6 del D.L. 92/2025.

20 Art. 1, commi 167 e 172, L. 30 dicembre, n. 199.

21 Art. 1, comma 171, L. 30 dicembre, n. 199.

inferiore a mille, che hanno in corso dei piani di riorganizzazione aziendale non ancora completati per la complessità, al fine di salvaguardare il livello occupazionale e il patrimonio di competenze dell'impresa interessata, è riconosciuto un ulteriore periodo di trattamento di integrazione salariale, previa presentazione di istanza di prolungamento e autorizzazione con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

- **Sostegno al reddito per i lavoratori dei call center:** in virtù della parziale operatività finanziaria del Fondo di solidarietà bilaterale per la filiera delle telecomunicazioni, viene rifinanziata per il 2026, nella misura di 20 milioni di euro, l'indennità prevista in favore dei lavoratori dipendenti dalle imprese del settore dei *call center*, anche in cessazione, ai sensi del combinato disposto dell'art. 44, c. 7, del D.Lgs. 148/2015 e del DM 16 gennaio 2025, n. 45. Il decreto ministeriale specifica che l'indennità in oggetto può essere richiesta prioritariamente per periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, qualora non sia possibile ricorrere alle prestazioni del Fondo di solidarietà bilaterale per la filiera delle Telecomunicazioni.

Ulteriori interventi concernono l'indennità per i lavoratori della pesca, l'integrazione al reddito per i dipendenti

ex-Ilva, la CIGS delle imprese coinvolte da processi di riorganizzazione o di crisi aziendale, o che stipulano contratti di solidarietà, e la proroga di alcune convenzioni per l'impiego di lavoratori socialmente utili.

Indennità di discontinuità per i lavoratori dello spettacolo

Novellato, ad opera del comma 840, l'art. 2 del D.Lgs. n. 175/2023²² relativo **ai requisiti per beneficiare dell'indennità di discontinuità per i lavoratori del settore dello spettacolo. Le modifiche riguardano:**

- **l'innalzamento da 30.000 euro a 35.000 euro del tetto massimo di reddito**, dichiarato ai fini IRPEF nell'anno di imposta precedente alla presentazione della domanda, **richiesto per l'accesso all'indennità di discontinuità;**
- **variazione del numero minimo di giornate di contribuzione richieste per ottenere l'indennità**, pari a un minimo di 15 giornate di contribuzione nell'anno precedente ovvero **almeno 30 giornate complessive nei due anni precedenti a quello di presentazione della domanda.** Tale deroga rispetto al requisito ordinario²³, è prevista unicamente per **gli attori cinematografici o di audiovisivi.**

Estensione degli esoneri contributivi previsti dalla Legge di Bilancio 2021

22 D.Lgs. 30 novembre 2023, n. 175 "Riordino e revisione degli ammortizzatori e delle indennità e per l'introduzione di un'indennità di discontinuità in favore dei lavoratori del settore dello spettacolo."

23 "Aver maturato, nell'anno precedente a quello di presentazione della domanda, almeno cinquantuno giornate di contribuzione accreditata al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo" Art. 2, lett. d), D.Lgs. n. 175/2023.

Il comma 860, mediante un'interpretazione autentica delle disposizioni contenute nella Legge di Bilancio 2020 relative alla disciplina delle agevolazioni alle assunzioni denominate **"Giovani Under 36"**²⁴ e **"Decontribuzione Sud"**²⁵, **estende retroattivamente la fruizione dei relativi benefici** alle imprese che erano state escluse dal relativo ambito di applicazione. Pertanto, **con decorrenza dal 1° luglio 2022** gli esoneri contributivi in commento, sono applicati anche ai datori di lavoro privati che, nel periodo di applicazione degli stessi, svolgevano una delle attività indicate dai codici ATECO elencati nell'Allegato XIV alla Legge di Bilancio 2026, **riconducibili alla Classe 66.22** (Codice NACE "K"), ovvero relative alle attività di:

- 66.22.01 - Broker di assicurazioni
- 66.22.02 - Agenti di assicurazioni
- 66.22.03 - Sub-agenti di assicurazioni
- 66.22.04 - Produttori, procacciatori ed altri intermediari delle assicurazioni

La norma specifica che il **credito** derivante dal riconoscimento dei corrispondenti periodi di esonero contributivo **può essere fatto valere dai datori di lavoro** interessati, **dal 1° gennaio 2026 al 31 dicembre 2026**.

Erogazione anticipata NASpi

Il comma 176 novella l'articolo 8 del D.Lgs. n. 22/2015 in materia di liquidazione anticipata Naspi a titolo di incentivo all'autoimprenditorialità,

prevedendo che **l'erogazione del trattamento**, diversamente da quanto previsto finora (un'unica soluzione), avvenga **in due rate**:

- la prima in misura pari al **70% dell'intero importo**;
- la seconda, **pari al restante 30%**, da corrispondere al termine della durata della prestazione (pari alla metà delle settimane di contribuzione degli ultimi 4 anni) e comunque non oltre il termine di 6 mesi dalla data di presentazione della domanda telematica di anticipazione. Tale erogazione è subordinata alla mancata rioccupazione prima della scadenza del periodo per cui è riconosciuta la liquidazione anticipata della NASpi e non sia titolare di pensione diretta (fatta eccezione per l'assegno ordinario di invalidità).

Incentivo per la prosecuzione dell'attività lavorativa dopo il conseguimento dei requisiti per il trattamento pensionistico anticipato

Prevista dal comma 194, **la estensione dell'ambito di applicabilità dell'incentivo** di cui all'art. 1. commi 286 e 287 della L. 29 dicembre 2022, n. 197 (L. di Bilancio 2023)²⁶ **per la prosecuzione dell'attività lavorativa da parte di lavoratori dipendenti**, pubblici e privati, che nel 2026 abbiano maturato il diritto al pensionamento anticipato in base all'anzianità contributiva richiesta in via generale per il riconoscimento del medesimo trattamento

24 Art. 1, commi da 10 a 15, L. 30 dicembre 2020, n. 178.

25 Art. 1, commi da 161 a 178, L. 30 dicembre 2020, n. 178.

26 Cfr. D.M. attuativo del 21 marzo 2023; Circolare INPS n. 102 del 16 giugno 2025.

anticipato, a prescindere dall'età anagrafica.

L'incentivo consiste nella corrispondenza al lavoratore della quota di contribuzione pensionistica a suo carico, con conseguente esclusione del versamento e dell'accredito sia di tale quota contributiva sia di quella omologa a

carico del datore di lavoro. L'accesso al beneficio, si ricorda, spetta a tutti i lavoratori dipendenti, pubblici e privati, a prescindere dalla circostanza che i datori di lavoro titolari del rapporto assumano o meno la natura di imprenditore, ed è subordinata al possesso di determinati requisiti²⁷.

²⁷ Iscrizione, alla data di esercizio della facoltà di rinuncia, all'assicurazione generale obbligatoria (AGO) o alle forme sostitutive ed esclusive della medesima; aver maturato i requisiti per l'accesso al trattamento di pensione anticipata flessibile o alla pensione anticipata entro il 31 dicembre 2025; non essere titolari di pensione diretta, ad eccezione dell'assegno ordinario di invalidità; mancato perfezionamento del requisito anagrafico per il diritto alla pensione di vecchiaia nel caso di contribuzione accreditata in due o più gestioni previdenziali, o dell'età anagrafica inferiore richiesta per la pensione di vecchiaia ai sensi di disposizioni di legge più favorevoli, in cui sia presente contribuzione in un'unica gestione.

Le novità in materia di TFR e Previdenza complementare

Una primissima e sintetica disamina di alcune importanti e impattanti novità introdotte dalla Legge di bilancio 2026.

 **Pasquale Assisi**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

La legge n. 199 del 30 dicembre u.s., pubblicata nel medesimo giorno in Gazzetta Ufficiale n. 301, ha apportato rilevanti novità per quel che concerne l'obbligo di **versamento del trattamento di fine rapporto al Fondo di tesoreria gestito dall'INPS ed il silenzio assenso relativo all'adesione alla previdenza complementare per i nuovi assunti**. Nelle more dell'emanazione dei consueti documenti di prassi che andranno a specificare le modalità operative è opportuno soffermarsi sulle novità della novella, attesa la rilevanza delle misure adottate e l'impatto che le stesse potranno avere sulle aziende, considerato che spesso volte il tfr costituisce una sorta di "autofinanziamento" e il rafforzamento della previdenza complementare potrebbe comportare per le aziende la necessità di un maggior ricorso ad altri strumenti di finanziamento esterno.

Come noto, l'art. 1 co. 756 della l. 296 del 27.12.2006 prevede che nel caso in cui il lavoratore non aderisce espressamente o tacitamente alla **previdenza complementare** e opta, conse-

guentemente, per "conservare" il tfr in azienda, i datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze **almeno 50 addetti sono tenuti a versare mensilmente il tfr maturato** — ex art. 2120 del codice civile — nell'apposito **Fondo di tesoreria** istituito presso l'INPS. Con Decreto interministeriale 30 gennaio 2007, seguito da svariati documenti di prassi (ad esempio INPS circ. 70/2007 e 37/2018), viene precisato che per le aziende in attività al 31.12.2006 il limite dimensionale di 50 addetti deve essere verificato come media sull'anno 2006. In caso contrario (azienda che inizia l'attività in data successiva al 31.12.2006) la verifica deve essere effettuata sulla media del primo anno di attività. **Questo comporta(va) che il superamento della soglia di 50 addetti in uno qualsiasi degli anni successivi al 2006 (ovvero all'anno di inizio attività) non genera(va) alcun obbligo di versamento al Fondo di tesoreria INPS laddove il dipendente opti per mantenere il tfr in azienda.**

Orbene, con la l. 199/2025 viene ora previsto che dal 1° gennaio 2026 sono

tenuti al versamento del tfr all'INPS **anche i datori di lavoro che hanno raggiunto, ovvero raggiungono negli anni successivi a quello di inizio attività, la soglia dei 50 dipendenti** calcolata prendendo a riferimento la media annuale dei lavoratori in forza nell'anno solare precedente. Per il biennio 2026/2027 la soglia viene incrementata a **60 addetti**. Dal 1° gennaio 2032 la soglia verrà abbassata a **40 dipendenti**.

Pertanto, ad oggi abbiamo tre diverse fasce temporali con tre diversi livelli dimensionali:

- **Anni 2026 e 2027:** obbligo di versamento al Fondo di tesoreria INPS, nel caso in cui il lavoratore abbia deciso di mantenere il tfr in azienda, per i datori di lavoro che occupano almeno **60 dipendenti** intesi come media anno precedente;
- **Anni 2028 - 2029 - 2030 - 2031:** obbligo di versamento al Fondo di tesoreria INPS, nel caso in cui il lavoratore abbia deciso di mantenere il tfr in azienda, per i datori di lavoro che occupano almeno **50 dipendenti** intesi come media anno precedente;
- **Anni dal 2032 in poi:** obbligo di versamento al Fondo di tesoreria INPS, nel caso in cui il lavoratore abbia deciso di mantenere il tfr in azienda, per i datori di lavoro che occupano almeno **40 dipendenti** intesi come media anno precedente.

In attesa di eventuali nuovi chiarimenti, al fine di determinare correttamente la **soglia dimensionale** di riferimento, è possibile rifarsi alla circ. **INPS n. 70 del 3 aprile 2007, punto 2 lett. b)** secondo cui ogni lavoratore, a prescindere dalla tipologia contrattuale applicata, equi-

vale ad **una unità intera, salvo nelle ipotesi di contratto a tempo parziale che comporta il proporzionamento in relazione all'orario di lavoro realmente espletato.**

Altra importante novità contenuta nella Legge di bilancio (co. 204 e 205), che sarà però operativa "solo" dal prossimo **1° luglio**, riguarda **l'adesione automatica alla previdenza complementare** per i lavoratori dipendenti di prima assunzione, ferma restando la possibilità di mantenere il tfr in azienda **mediante esplicita opzione da esercitare entro 60 giorni dalla data di assunzione**. Pertanto, a decorrere dal luglio 2026 i lavoratori dipendenti del settore privato di prima assunzione, esclusi i lavoratori domestici, aderiranno automaticamente alla previdenza complementare. L'adesione automatica opererà verso la forma pensionistica collettiva prevista dagli accordi o dai contratti collettivi anche territoriali o aziendali. In caso di presenza di più forme pensionistiche, la forma pensionistica complementare di destinazione è quella alla quale abbia aderito il **maggior numero di lavoratori dell'azienda salvo diverso accordo aziendale**. Nel caso in cui non vi siano accordi e/o contratti collettivi di cui sopra, la forma pensionistica complementare di destinazione è quella residuale prevista dal Decreto MLPS n. 85/2020 (**COMETA**). Come già detto, **entro 60 giorni dall'assunzione** il lavoratore potrà comunque scegliere di rinunciare all'adesione automatica e conferire l'intero importo del tfr maturando ad altra forma di previdenza complementare liberamente prescelta, ovvero mantenere il tfr in azienda ex art. 2120 c.c..

Per i lavoratori non di prima assunzione il datore di lavoro, contestualmente all'assunzione, è tenuto a fornire informativa sugli accordi collettivi applicabili in materia di previdenza complementare

e a verificare quale sia stata la scelta in precedenza compiuta. **Decorsi 60 giorni dall'assunzione, in assenza di scelta da parte del lavoratore, si applicherà l'automatismo descritto in precedenza.**

TFR — base di calcolo ed onere della prova

La Corte di Cassazione con ordinanza n. 30331 del 17/11/2025, nel ribadire principi già consolidati in materia di trattamento di fine rapporto, fissa delle vere e proprie linee guida da seguire nella determinazione della base di calcolo del TFR.



Carla Napoletano

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La Sezione Lavoro della Corte di Cassazione con **l'ordinanza n. 30331 del 17/11/2025** interviene su un tema che spesso e volentieri è oggetto di contenzioso: quello relativo alla determinazione della base di calcolo del TFR. La vicenda trae origine da un ricorso presentato da un gruppo di lavoratori nei confronti dell'ex datore di lavoro volto ad ottenere il ricalcolo del TFR.

In particolare, i lavoratori rivendicavano il mancato inserimento nella base di calcolo del TFR di alcune voci che figuravano mensilmente nella busta paga in dipendenza del rapporto di lavoro, tra cui straordinari, compensi per richiamo in servizio, trattamenti economici di trasferta (con esclusione di quanto corrisposto a titolo di rimborso spese), liquidazione dei permessi per ex festività e talune indennità specifiche previste dall'art. 43 del CCNL applicato dall'azienda "Autostrade e trafori". Il Tribunale di Roma, in accoglimento parziale delle domande proposte, condanna l'ex datore di lavoro al ricalcolo

del TFR spettante a ciascun lavoratore.

La Corte d'appello di Roma, con la sentenza n. 3397/2023, riforma la decisione del Tribunale di primo grado rigettando totalmente le domande proposte. Secondo la Corte d'appello, infatti, il CCNL "Autostrade e Trafori", individuando espressamente gli elementi della retribuzione computabili nella base di calcolo del TFR, implicitamente esclude ogni altra voce; inoltre, afferma che l'onere della prova circa la computabilità degli elementi è a carico dei lavoratori.

Avverso la sentenza di secondo grado, gli ex dipendenti propongono ricorso per cassazione motivando lo stesso in quattro punti; la Suprema Corte ritenendoli tutti fondati, provvede a cassare la sentenza ed a rinviare la causa alla Corte d'Appello di Roma in diversa composizione. Andando ad analizzare nello specifico il contenuto della sentenza, la Corte nomofilattica, *in primis*, ribadisce il principio secondo cui **il CCNL di categoria menziona quelle**

che possono essere considerate voci retributive standard che vanno a comporre la retribuzione utile al calcolo del TFR, senza che ciò escluda implicitamente ulteriori emolumenti versati ai lavoratori per specifici aspetti della prestazione di lavoro. Ciò che rileva è la **verifica ex post** da eseguire sugli elementi erogati a titolo di corrispettivo rispetto alle prestazioni rese, che accerti, al di là del carattere astratto, la corresponsione per un tempo significativo che ne escluda pertanto l'occasionalità.

In secondo luogo, la Suprema Corte precisa che in base al **principio di onnicomprensività** stabilito dall'art. 2120 del c.c., laddove i contratti collettivi non contengano una diversa previsione, **la retribuzione annua utile al calcolo del TFR deve comprendere tutte le somme corrisposte a titolo non occasionale con esclusione dei rimborsi spese**; pertanto, l'esclusione di una o più voci dalla base retributiva, configurandosi come una deroga al principio generale sancito dal c.c., presuppone una previsione di espressa esclusione da parte della contrattazione collettiva, nonché **l'onere della prova di tale esclusione a carico di chi la invoca**¹.

La Corte d'Appello ha, pertanto, erroneamente omesso di svolgere le indagini *ex post* sugli emolumenti oggetto della originaria domanda, volte ad appurarne il carattere retributivo e non occasionale, mancando una negazione espressa all'interno della contrattazione collettiva.

Per l'effetto, la Corte di Cassazione, nell'accogliere il ricorso, cassa la sentenza e demanda alla Corte d'Appello di Roma in diversa composizione, il compito di procedere ad un nuovo esame in relazione agli emolumenti oggetto della domanda originaria, tenendo conto dei principi di diritto richiamati, ricalcolando eventualmente il TFR a favore dei dipendenti, nonché a provvedere alla determinazione delle spese di giudizio.

In conclusione, **l'ordinanza n. 30331 si configura come un vero e proprio vademecum da seguire nella determinazione della base di calcolo del TFR**, tutelando in tal modo i lavoratori, imponendo ai datori una gestione attenta delle voci retributive accessorie, ed invitando le parti sociali a formulare clausole contrattuali chiare volte a ridurre al minimo i contenziosi.

D'ora in poi i datori di lavoro e, naturalmente, i Consulenti del Lavoro dovranno prestare molta attenzione alle voci da includere o meno nel calcolo del TFR in quanto, in assenza di esplicita esclusione da parte della contrattazione collettiva, ogni voce retributiva inserita in busta paga è potenzialmente idonea a formarne la base di calcolo. Comportamenti che si discostano dai principi riaffermati dalla Cassazione rischiano di tramutarsi in contenzioso nei confronti non solo dei lavoratori ma anche nei confronti dell'INPS, laddove l'azienda sia tenuta al versamento del TFR al Fondo di Tesoreria².

1 Nel caso specifico l'onere della prova grava sul datore di lavoro.

2 Considerato contributo a tutti gli effetti dall'Ente previdenziale.

Dimissioni per fatti concludenti: un anno di giurisprudenza e spunti di riflessione

Dal 12 gennaio 2025 ad oggi molti sono stati i dubbi interpretativi in materia di dimissioni *de facto* che hanno dato abbrivio a diversi contenziosi giunti a decisione di primo grado. L'esame delle sentenze può consentire di capire dove siamo, ad un anno di distanza, nell'interpretazione della norma relativa alla "nuova modalità" di cessazione del rapporto di lavoro

 **Ettore Franzoni**
CONSULENTE DEL LAVORO DI NAPOLI

L'introduzione dell'istituto delle **dimissioni per fatti concludenti**, avvenuta ad inizio 2025, ha rappresentato una novità rilevante all'interno del panorama giuslavoristico italiano. La presenza di una nuova modalità di cessazione del rapporto di lavoro, basata sulla **presunta volontà** del lavoratore di voler recedere il vincolo contrattuale desumibile da un periodo di assenza ingiustificata, quantificata dal legislatore in 15 giorni, ha aperto le porte a **nuovi contenziosi tra datore di lavoro e dipendente**.

Sotto questo profilo, la formulazione testuale della norma che disciplina

tale istituto¹ ha lasciato **dubbi interpretativi** non di facile risoluzione. In particolare, il dettato normativo non ha immediatamente chiarito:

- se il periodo indicato fosse da conteggiare guardando ai **giorni di calendario o lavorativi**;
- se nel CCNL applicato la possibile deroga al lasso di tempo previsto dalla norma deve **essere specificamente disciplinata o se possa essere ricavata da altri "articoli" all'interno dello stesso CCNL**.

Non è secondaria, inoltre, l'assenza di indicazioni volte a chiarire le conseguenze di un eventuale procedimento

1 Rif. l'art. 19 della L. 203/2024.

di dimissioni *de facto* **giudicato illegittimo**.

Nonostante il Ministero del Lavoro abbia cercato d'intervenire attraverso la pubblicazione della circolare n. 6 del 27 marzo 2025 e di apposite FAQ all'interno del proprio sito istituzionale, le perplessità di cui sopra **non sono state completamente dissipate**. Conseguenza inevitabile di tale situazione è stata la nascita di controversie giudiziarie che, nel corso del 2025, si sono concluse con **sentenze di primo grado**, la cui disamina consente di capire, ad un anno di distanza dall'introduzione delle dimissioni per fatti concludenti, a che punto è l'interpretazione della "nuova" disciplina.

La prima sentenza rilevante è quella del **Tribunale di Trento n. 87/2025**, pubblicata il 5 giugno 2025. In questo caso, il Giudice ha stabilito che, in ottemperanza al principio del *tempus regit actum*, non è applicabile il regime delle dimissioni *de facto* nel caso di **assenze ingiustificate avvenute prima dell'entrata in vigore di tale istituto**²; inoltre, ha sottolineato che **i giorni non lavorativi** (in questo caso la domenica, non prevista come giorno di lavoro) **non possono essere considerati utili** nel computo del periodo di assenza ingiustificata, citando in merito una precedente decisione della Suprema Corte di Cassazione³. A valle del ragionamento, il Giudice ha ritenuto illegittima la cessazione del rapporto, condannando il datore di lavoro alla **reintegra** del la-

voratore, al **risarcimento a favore dello stesso parametrato sulle retribuzioni perse ed al versamento dei contributi non riconosciuti**. Risulta interessante sottolineare, sul punto, che **non è stata riscontrata un'ipotesi di licenziamento illegittimo**, in quanto non è stata rilevata la volontà del datore di lavoro di voler interrompere il rapporto (che aveva comunicato al lavoratore l'interruzione dello stesso per la sua assenza ingiustificata), ma un caso di **licenziamento *de facto***, concretizzatosi a seguito del rifiuto successivo di ricevere la prestazione lavorativa.

La seconda sentenza da esaminare è la **n. 546/2025 del Tribunale di Bergamo**, pubblicata il 9 ottobre 2025. Il Giudice, in questa sede, ha statuito **l'impossibilità di utilizzare**, ai fini dell'istituto delle dimissioni per fatti concludenti, la previsione del CCNL relativa al periodo di assenza ingiustificata che legittima l'avvio di un procedimento disciplinare, in quanto **volto a disciplinare un istituto completamente diverso (quello del licenziamento)**. Nella pronuncia viene evidenziata, inoltre, l'importanza di considerare, ai fini del periodo indicato dall'art. 19 della L. 203/2024, **i giorni lavorativi**; secondo il Giudice, infatti, un'interpretazione in senso contrario implicherebbe, in determinate situazioni, una **differenza di tutela in senso peggiorativo**, ad esempio in ipotesi di regime orario di *part-time* verticale. *Rebus sic stantibus*, le dimissioni per fatti concludenti sono state **dichiarate**

2 Si ricorda che l'istituto è entrato in vigore il 12 gennaio 2025.

3 Rif. Sent. Corte Cass. n. 551/1997, nella quale viene specificato che "il concetto di assenza in tanto può avere un senso in quanto vi sia un obbligo, contrario, di presenza: invece, sarebbe contraddittorio e privo di senso parlare di assenza dal lavoro in riferimento a giorni festivi o comunque non lavorativi".

inefficaci, con la conseguente condanna del datore di lavoro al ripristino del rapporto e al pagamento delle retribuzioni non percepite.

La terza pronuncia significativa proviene dal **Tribunale di Milano** che, con la **sentenza n. 4953/2025**, pubblicata l'11 novembre 2025, ha fornito **una diversa interpretazione sull'utilizzo delle disposizioni del CCNL** rispetto a quella fornita dal Giudice del Tribunale di Bergamo. In questo caso, infatti, è stato **considerato legittimo** l'utilizzo, ai fini delle dimissioni *de facto*, del periodo di assenza ingiustificata previsto dal contratto collettivo applicato per l'attivazione dei procedimenti disciplinari, anche inferiore rispetto a quello di 15 giorni previsto dall'art. 19 della L. 203/2024. Nella decisione in esame, a tal proposito, si legge che *"la norma (che disciplina le dimissioni per fatti concludenti, n.d.r.) non fa altro che mutare la qualificazione giuridica degli effetti di tale condotta, trasformandola da presupposto per un licenziamento datoriale a fatto concludente che manifesta la volontà del lavoratore di recedere"*⁴. Sulla scorta di tale argomentazione, è stata **confermata la validità** del procedimento di cessazione del rapporto portata avanti dal datore di lavoro.

Ultima pronuncia rilevante sul tema, in ordine di tempo, è la **n. 441/2025 del Tribunale di Ravenna**, pubblicata l'11 dicembre 2025, nella quale si registra

un passo indietro, in materia di uso delle disposizioni del CCNL, rispetto a quanto visto in precedenza. Dalla motivazione in sentenza si evince, infatti che:

- relativamente al periodo di assenza ingiustificata prodromica al procedimento di cessazione del rapporto per dimissioni *de facto*, la contrattazione collettiva **non può derogare in peius rispetto a quanto previsto dalla legge**;
- l'eventuale deroga non può comunque essere ricavata da una previsione del contratto collettivo relativa alla casistica dei procedimenti disciplinari, i cui termini di assenza indicati sono considerati *"eccessivamente brevi per poterne indurre, con presunzione legale assoluta, una volontà dimissionaria"*⁵;

È interessante notare, inoltre, che nelle motivazioni in sentenza si fa riferimento, in materia di assenze ingiustificate, ai **giorni di calendario**⁶, discostandosi da quanto statuito nella precedente sentenza del Tribunale di Bergamo.

A fronte di quanto esposto, il Giudice ha condannato il datore di lavoro a **dare seguito al contratto di lavoro** e ad un risarcimento parametrato sulle retribuzioni perse dal lavoratore. Come nella pronuncia del Tribunale di Trento, è stato evidenziato che **non si può** ricondurre questo caso all'ipotesi di licenziamento illegittimo, in quanto la comunicazione di cessazione per di-

4 Cit. Sent. Trib. Milano n. 4953/2025.

5 Cit. Sent. Trib. Ravenna n. 441/2025.

6 Nella sentenza si legge che il periodo di assenza ingiustificata si estende dal 23/04/2025 al 06/05/2025 e che il Giudice considera tale lasso di tempo pari a 14 giorni, un conteggio basato quindi sui giorni di calendario. Tale numero di giorni viene rapportato ai 15 giorni previsti dalla legge per l'attivazione del procedimento di cessazione per dimissioni *de facto*, con le implicazioni interpretative che ne conseguono.

missioni per fatti concludenti **non implica la volontà del datore di lavoro di interrompere il rapporto.**

A valle della disamina effettuata, non si può non osservare come i dubbi sorti al momento dell'istituzione delle dimissioni per fatti concludenti siano ancora attuali, fattore che certamente non giova a datori di lavoro e lavorato-

ri. Nell'attesa che la giurisprudenza in materia divenga più uniforme e/o di un intervento decisivo del legislatore, può risultare utile **procedere con cautela**, attenendosi ai 15 giorni di assenza ingiustificata previsti dalla norma e valutando di considerare, sotto tale profilo, i giorni lavorativi.

Gli incentivi contributivi alla luce del nuovo “Codice degli incentivi”

Il nuovo “Codice degli incentivi” di cui al Decreto Legislativo 27 novembre 2025, n. 184 vincola le operazioni di delocalizzazione e salvaguarda i livelli occupazionali.

 **Monica Schiano**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Il **codice degli incentivi**, istituito per creare una disciplina uniforme in termini di agevolazioni¹, **tende ad escludere nel proprio ambito di applicazione il Regime speciale delle agevolazioni contributive**. Queste ultime, infatti, per espressa previsione normativa, non sono attivate con Programma degli incentivi e Bando-tipo², non soggiacciono ai motivi di esclusione e revoca³ stabiliti dal codice, restano fruibili secondo la disciplina di settore⁴.

Vige invece pari trattamento in relazione agli aiuti di fonte comunitaria: in caso di aiuti di stato, ai sensi dell'art. 107 TFUE, si applicherà, codice o non, la normativa dell'Unione europea, così come gli aiuti soggetti a notifica, ai sensi dell'art. 108 TFUE, continueranno ad essere concessi previa positiva

decisione della Commissione europea sulla compatibilità con il mercato interno ovvero previa comunicazione del regime di aiuti o dell'aiuto individuale alla Commissione europea.

All'interno del codice, per ciò che attiene alla presente trattazione, **è da evidenziare l'art. 16**, derubricato “Contrasto alla delocalizzazione e salvaguardia dei livelli occupazionali nel sistema degli incentivi”. Vengono qui disciplinate le casistiche di fruizione di incentivi — anche agevolazioni contributive — per la realizzazione di investimenti localizzati nel territorio nazionale, a cui seguano **operazioni di delocalizzazione**⁵.

Distinguiamo **due fattispecie**: operazioni in **ambito nazionale o UE**⁶ ed operazioni **extra UE**.

1 Per un approfondimento sul codice degli incentivi, si rinvia a M. Schiano, *Aggiungi un posto in mensola, che c'è un codice in più*, in questa stessa rubrica.

2 Artt. 4 e 6 D.Lgs. n. 184/2025.

3 Artt. 9 e 17 D.Lgs. n. 184/2025.

4 Art. 15 D.Lgs. n. 184/2025.

5 Eccezion fatta per le imprese che operano attraverso cantieri o siti produttivi di natura temporanea, dislocati sul territorio nazionale, o in ambito europeo, e che utilizzano beni strumentali che, per loro natura, vengono impiegati in più siti facenti capo alla medesima impresa.

6 O allo Spazio Economico Europeo.

Nel primo caso, le aziende decadranno dal beneficio, con l'obbligo di restituzione delle somme fruite, se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

1. gli incentivi erano diretti ad una zona specifica del territorio nazionale e la delocalizzazione comporta un trasferimento di attività al di fuori dell'area ammissibile all'incentivo;
2. l'operazione di delocalizzazione avviene prima di cinque anni dalla data di completamento dell'investimento.

La decadenza in relazione all'attività delocalizzata, comporta, come detto, la restituzione del beneficio goduto, con un interesse pari al tasso ufficiale di riferimento determinato dalla BCE alla data della revoca, maggiorato di cinque punti percentuali.

Nel secondo caso, la decadenza si determina in funzione del riferimento temporale dell'operazione di delocalizzazione: prima dei cinque anni dalla data del completamento dell'investimento agevolato, o, per le grandi imprese, dieci anni. La restituzione in questo caso, oltre alle predette maggiorazioni, avverrà con una sanzione amministrativa pecuniaria consistente nel pagamento di una somma in misura da due a quattro volte l'importo dell'aiuto fruito⁷. Verrà inibita, inoltre, la fruizione di altri incentivi per i successivi cinque anni dalla data dell'operazione di delocalizzazione, ovvero dieci anni in caso di grandi imprese.

Oltre ad attivare eventualmente le procedure di cui all'art. 1 c. 224 – 237-bis

l. 234/2021, le imprese beneficiarie, **in entrambe le casistiche**, dovranno comunicare, **90 giorni prima dell'avvio delle operazioni (180 per le grandi imprese), al Ministero delle imprese e del made in Italy e al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, l'intenzione di procedere alla delocalizzazione**. In assenza di tale comunicazione, sono nulli gli eventuali licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo e i licenziamenti collettivi relativi all'unità produttiva interessata dall'operazione di delocalizzazione.

Stessa stretta per la **salvaguardia dei livelli occupazionali**. Ferma restando la disciplina speciale del singolo incentivo contributivo, la decadenza (con restituzione degli incentivi percepiti nei dieci anni antecedenti la data di avvio della procedura), il divieto di accesso agli incentivi (per i successivi dieci anni), nonché le sanzioni amministrative, verranno applicate anche qualora il datore di lavoro, che nell'anno precedente abbia occupato mediamente 250 dipendenti, cessi definitivamente l'attività produttiva o una parte significativa della stessa, con contestuale riduzione di personale superiore al 40 per cento di quello impiegato mediamente nell'anno precedente in relazione all'unità produttiva oggetto della chiusura.

Parimenti interessante è constatare quanto, all'interno del codice e dunque per la fruizione di ogni tipo di incentivo, il **DURC** risulti fondamentale. Ricordando che il codice è applicato ad agevolazioni quali contributi a fondo perduto, garanzie su operazioni finanziarie, finanziamenti agevolati e altri

⁷ Ai sensi della legge 24 novembre 1981, n. 689.

strumenti rimborsabili, interventi nel capitale di rischio, il DURC rientra tra i motivi di esclusione all'accesso agli incentivi, nonché di revoca. La concessione delle agevolazioni è disposta in presenza di un DURC regolare entro il termine di validità dello stesso. In caso di DURC che segnali un'inadempienza contributiva, il soggetto responsabile

dell'incentivo provvede a trattenere⁸ dall'erogazione l'importo corrispondente all'inadempienza, per il successivo versamento diretto agli enti previdenziali e assicurativi, compresa, nei lavori, la Cassa edile, previa conferma dell'importo e indicazione da parte degli stessi degli estremi per il versamento.

⁸ Ai sensi dell'articolo 31, comma 3, del decreto-legge 21 giugno 2013, n.69, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 98.

Compensazione del risarcimento danni causato dal lavoratore e retribuzione

La Suprema Corte, con l'ordinanza n° 26607 del 2 ottobre 2025 si è espressa sulla frequente ipotesi di compensazione per risarcimento danni, collegandola — alla luce della disposizione contrattuale — all'obbligo della preventiva contestazione ex art. 7 legge 300/70.



Ivo Amodio

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

L'ordinanza n. 26607/2025 affronta un tema ricorrente nella prassi aziendale, quella della legittimità delle trattenute in busta paga operate dal datore per recuperare un danno asseritamente cagionato dal lavoratore. La Corte non mette in discussione, nel caso concreto, né la responsabilità del dipendente né la possibilità di compensazione prevista dal CCNL applicato, ma concentra l'attenzione sulle garanzie che la contrattazione collettiva collega alla modalità di recupero del danno.

La vicenda trae origine dal ricorso proposto da un lavoratore della società Argosped srl volto ad accertare l'illegittimità della sanzione disciplinare e a ottenere la restituzione delle somme trattenute in busta paga, per un importo complessivo di Euro 3.288,52 com-

prensivi di accessori, di cui 2.850,00 a titolo di danno specifico.

Il lavoratore, inquadrato nel V° livello del **CCNL Autotrasporti Merci e Logistica**, con le mansioni di magazziniere, nel corso delle ordinarie operazioni di carico e scarico, provocava un danno al muletto aziendale.

Per completezza, ma del tutto influente alla vicenda in trattazione, si segnala che il rapporto di lavoro era a tempo determinato di breve durata, tre mesi, dal 15.04.2019 al 14.07.2019.

A seguito dell'episodio, la società avviava la procedura disciplinare mediante contestazione ai sensi dell'art. 7 dello Statuto dei lavoratori¹, rappresentando altresì di avere sostenuto i costi di riparazione del mezzo danneggiato.

Tuttavia, prima che il procedimento disciplinare giungesse a definizione,

¹ Legge 20.05.1970 n. 300.

ossia prima delle giustificazioni del lavoratore, dell'adozione del provvedimento e della compiuta quantificazione del danno, il datore operava direttamente in busta paga, una prima trattenuta a titolo di risarcimento del danno, pari a Euro 1.352,00 oltre accessori. Successivamente, conclusa la procedura con l'adozione del provvedimento del "richiamo scritto", la Società applicava una seconda trattenuta di Euro 1.498,00 oltre accessori, a saldo del danno.

Il Tribunale di Bergamo respingeva la domanda del lavoratore, ritenendo accertate la responsabilità e la riconducibilità del danno alla condotta di quest'ultimo.

La Corte d'Appello di Brescia, invece, riformava parzialmente la decisione. Pur confermando la responsabilità del lavoratore, condannava la società alla restituzione della prima somma trattenuta, Euro 1.352,00 oltre accessori, ritenendo che la trattenuta effettuata prima della comunicazione della sanzione disciplinare violasse le procedure disciplinari previste dall'art. 32 del CCNL applicato.

Avverso la sentenza d'appello, la Società proponeva ricorso per cassazione articolato in quattro motivi. Ai fini del presente contributo, tuttavia, l'analisi si limiterà ai primi due, in quanto gli ulteriori risultano estranei al tema qui trattato.

Si segnala che in questa fase il lavoratore non si costituiva in giudizio, circostanza frequente nei giudizi di legittimità, considerati i costi e la complessità della fase giudiziale.

La Cassazione viene chiamata a pronunciarsi non sulla responsabilità del

lavoratore, già definitivamente accertata e non più oggetto di discussione essendo passata in giudicato, né sulla quantificazione del danno in sé, bensì sulla **legittimità della restituzione della prima quota**, trattenuta direttamente dal cedolino del mese di giugno 2019.

Nel primo motivo la ricorrente, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., deduceva violazione e falsa applicazione dell'art. 7 L. 300/1970 e del CCNL applicabile, sostenendo che la Corte territoriale avrebbe erroneamente interpretato le disposizioni collettive anche alla luce del rinnovo contrattuale del 03.12.2017, che contempla la possibilità di trattenuta/compensazione fino a Euro 3.500,00 a titolo risarcitorio.

Con il secondo motivo la società lamentava, tra l'altro, l'omessa pronuncia su domande riconvenzionali subordinate in punto di risarcimento, sostenendo che, una volta riconosciuta la responsabilità del lavoratore, la Corte d'appello avrebbe dovuto comunque pronunciarsi sulla domanda di accertamento e risarcimento del danno, errando nel considerare illegittimi i termini e modi utilizzati dal datore di lavoro in ordine alla corretta procedura disciplinare.

La Cassazione ha ritenuto i primi due motivi non fondati, evidenziando che essi non si confrontano adeguatamente con l'impianto argomentativo della sentenza impugnata.

Il punto, infatti, non è se il lavoratore abbia causato il danno, circostanza non messa in discussione in questa fase, né se il CCNL consenta una compensazione fino a una certa soglia. Il tema centrale è **l'interpretazione del-**

la disposizione collettiva in raccordo con i principi del procedimento disciplinare, e in particolare con la sequenza logica e temporale delle garanzie previste a favore del lavoratore.

La Corte valorizza il passaggio, già esposto in appello, secondo cui l'irrogazione della sanzione disciplinare è manifestazione unilaterale del potere datoriale destinata a incidere sulla posizione del lavoratore e, proprio per questo, produce effetti solo se comunicata all'interessato. Da qui la conclusione che non è condivisibile la distinzione tra "adozione" interna della sanzione e "comunicazione" al lavoratore, poiché senza esternazione mediante comunicazione, sul piano giuridico non vi è un provvedimento disciplinare operante.

Parallelamente, la Cassazione aderisce alla lettura della Corte territoriale circa la *ratio* della previsione collettiva, che all'art. 32 del CCNL, nel consentire la trattenuta/compensazione per danni, la subordina a una preventiva irrogazione della sanzione disciplinare **in funzione di garanzia** del lavoratore. Ne consegue che, nel caso concreto, avendo il datore "incamerato" mediante trattenuta diretta sulla busta paga la somma di Euro 1.352,00 oltre accessori prima della comunicazione di adozione del "richiamo scritto", ovvero prima dell'efficacia effettiva del provvedimento disciplinare, quella trattenuta è stata correttamente ritenuta illegittima e, dunque, oggetto di restituzione. L'ordinanza offre un principio di immediato impatto, **quando la contrattazione collettiva collega la trattenuta in busta paga per danni alla procedura disciplinare, quella procedura non è ac-**

cessoria, ma costituisce la condizione di legittimità della trattenuta. Poiché la sanzione disciplinare è efficace solo se comunicata al lavoratore, che deve poterla accettare o impugnare, una trattenuta operata prima della comunicazione di adozione del provvedimento, viola la regola pattizia e deve essere restituita.

In altri termini, pur restando ferma la possibilità di recuperare il danno, non è ammesso che il datore possa agire sulla retribuzione del lavoratore anticipando gli effetti con la trattenuta in busta e ricostruendo *ex post* la legittimazione del proprio operato.

L'interrogativo conclusivo che l'ordinanza induce a porsi attiene alla portata applicativa del principio affermato, fondato nel caso concreto su una previsione specifica e puntuale del CCNL Autotrasporto Merci e Logistica. Occorre, infatti, verificare se tale regola debba ritenersi operante anche in via generale, e dunque anche in assenza o in presenza di una disciplina contrattuale non altrettanto dettagliata di una clausola espressamente dedicata alle modalità di recupero del danno.

Ebbene, a parere dello scrivente, pur muovendo da una fonte contrattuale puntuale, le motivazioni della Corte, consentono di trarne una conclusione chiara, che legittima, anche nell'ipotesi di silenzio della contrattazione collettiva, il principio per cui il recupero del danno mediante trattenuta diretta sulla retribuzione, non può essere anticipato, ma deve essere necessariamente preceduto dal pieno rispetto delle garanzie del procedimento disciplinare delineato dall'art. 7 della L. 300/1970 e dalle disposizioni contrattuali in ma-

teria. Ne consegue che l'iniziativa datoriale incidente sul cedolino può ritenersi legittimamente praticabile solo a valle del completamento dell'iter e, soprattutto, della comunicazione al

lavoratore del provvedimento disciplinare conclusivo, momento in cui la sanzione diviene efficace e il lavoratore è posto in condizione di accettarla o impugnarla.

TC Days

Il tuo appuntamento mensile
con l'eccellenza professionale



Un ciclo di 8 incontri in diretta web pensato per affrontare i temi più attuali e controversi della disciplina.

TC DAYS è pensato per adattarsi perfettamente alla tua agenda professionale, offrendoti chiarezza e flessibilità uniche.



8 Incontri nel 2026: un percorso formativo completo e distribuito.



Formato Day-Time (10:00 - 18:00)



Moduli personalizzabili: ogni incontro è diviso in 4 moduli da 90 minuti. Scegli liberamente a quali partecipare, entrando e uscendo dalle aule digitali in base alle tue esigenze!



Contenuti di valore: in ogni modulo, esperti del settore tratteranno le novità e i temi più controversi della disciplina, garantendoti spunti e chiarimenti preziosi per la tua attività.

Come funziona:

- Acquista TC DAYS e ricevi il link per accedere a tutti gli incontri.
- Consulta il programma dei vari moduli e scegli quelli di tuo interesse.
- Suggerisci spunti, tematiche o casistiche particolari scrivendo a tcdays@teleconsul.it, entro dieci giorni dalla data dell'evento. Una selezione dei suggerimenti ricevuti sarà trattata in diretta da parte degli esperti.
- Collegati il giorno dell'incontro e partecipa ai moduli scelti.
- Ricevi, dopo l'evento, il documento riassuntivo dei quesiti affrontati durante la diretta.





FISCO E TRIBUTI



n. 11 - NOVEMBRE 2025



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

Ampia possibilità di rateazione a fronte di un perimetro normativo limitato per l'edizione 2026 della definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione

La rottamazione *quinquies* entra ufficialmente nel panorama normativo riproponendo in larga parte l'impianto delle precedenti edizioni, pur introducendo alcune rilevanti differenze. L'articolo effettua una disamina generale delle condizioni di accesso e di perfezionamento della "definizione agevolata" e si sofferma su talune criticità emerse dall'analisi del testo normativo approvato.

 **Pietro Di Nono**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Con la legge di bilancio 2026, in particolare con l'art. 1, commi da 82 a 101, il legislatore introduce una nuova definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, comunemente denominata rottamazione *quinquies*. L'intervento si inserisce nel solco delle precedenti edizioni dell'i-

stituto¹, riproponendone l'impianto generale, ma presentando al contempo profili di novità che rendono necessaria un'attenta lettura della disciplina, sia sotto il profilo sistematico sia con riguardo alle ricadute applicative.

Le norme in esame consentono di estinguere i debiti risultanti dai sin-

1 Cfr. le precedenti misure:

- il D.L. n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225 del 2016 - definizione agevolata delle cartelle per i carichi affidati tra il **2000 e il 2016**;
- il D.L. n. 148 del 2017, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 172 del 2017, ha riaperto i termini estendendone l'operatività anche ai carichi affidati dal 1° gennaio al **30 settembre 2017** (c.d. **rottamazione-bis**);
- il decreto-legge n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 136 del 2018 ha ulteriormente ampliato il perimetro applicativo della disciplina, includendovi i carichi affidati fino al 31 dicembre 2017 (c.d. **rottamazione-ter**).

Infine, con l'art. 1, commi da 231 a 252, della legge di bilancio 2023 (legge n. 197 del 2022) è stata introdotta una nuova definizione agevolata (c.d. **rottamazione-quater**) dei carichi affidati all'agente riscossione dal 1° gennaio 2000 al **30 giugno 2022**.

goli carichi affidati agli agenti della riscossione **dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2023²** con il pagamento unicamente delle somme a titolo di capitale e a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento. Sebbene l'ambito temporale, *prima facie*, possa apparire più ampio rispetto alle precedenti edizioni, invero occorre confrontare lo stesso rispetto al perimetro concreto dei carichi oggetto della definizione. Si tratta, a differenza della precedente edizione, esclusivamente, di debiti derivanti dall'omesso versamento di imposte risultanti da dichiarazioni annuali oggetto di attività di liquidazione automatica e controllo formale (Redditi, Irap e Iva)³ e dall'omesso versamento di contributi previdenziali dovuti all'Inps⁴, con esclusione di tutti i carichi derivanti dalla notifica di accertamenti esecutivi.

Giova ricordare che il confine della c.d. liquidazione automatica è stato più volte oggetto di interpretazione da parte della giurisprudenza, con inclusione di fattispecie che apparentemente dovrebbero esulare dall'applicazione rigorosa dell'istituto. Ne sono un esempio i casi di disconoscimento

di crediti di imposta e di riporto delle perdite in presenza di dichiarazione omessa⁵.

Il ridotto perimetro delle ipotesi ammesse alla rottamazione, consente di ritenere che il periodo di imposta "ultimo" oggetto della definizione sarà, in linea con il contenuto dell'art. 25, comma 1, del DPR n. 600/73⁶, verosimilmente il 2019.

I commi 83 e 84 disciplinano le modalità di pagamento, consentendo al debitore il versamento in **unica soluzione** entro il **31 luglio 2026**, ovvero nel numero massimo di **54 rate bimestrali**, di pari ammontare, sulle quali a decorrere dal 1° agosto 2026 saranno dovuti gli interessi nella misura del **3% annuo**. L'ampia possibilità di rateazione, che di fatto estende la platea di contribuenti potenzialmente beneficiari, si allinea — anticipando — alle recenti modifiche introdotte all'art. 19 del DPR n. 602/1973⁷, le quali prevedono un progressivo incremento del numero massimo di rate mensili fino a raggiungere 108 per le istanze di rateazione presentate nel 2029.

I commi da 85 a 88 specificano la procedura per l'adesione alla definizione agevolata, caratterizzata dalla messa

2 Il riferimento temporale è relativo alla data consegna ruolo, come indicata sulla cartella e non già alla notifica. Sul punto è indicativo il Prov. AdE 08/03/2017, n. 3, par. 2.

3 Ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973; ovvero e specularmente ai fini Iva, ai sensi degli artt. 54-*bis* e 54-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972. Sono ricomprese le addizionali Irpef, comunali e regionali, le imposte sostitutive, mentre restano esclusi i tributi di natura diversa come l'imposta di registro, le imposte sulle successioni e donazioni e le ipocatastali, nonché tutti gli omessi versamenti che non trovano collocazione in "dichiarazioni annuali".

4 Come derivanti da ruolo o avvisi di addebito ex art. 30, D.l. n.78/2010.

5 Cfr. Cass. SS.UU. 08/09/2016, n. 17758, Cass. 11/03/2022, n. 7884.

6 Il concessionario notifica la cartella di pagamento [...] entro il 31 dicembre: a) del **terzo anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione [...] per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-*bis* [...]; b) del **quarto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-*ter* [...].

7 Cfr. art. 13 del D.Lgs. n.110/2024.

a disposizione da parte dell'AdER dei dati relativi ai carichi definibili in apposita area riservata al contribuente. Entro il **30 aprile 2026** il debitore potrà manifestare la volontà di definizione rendendo apposita dichiarazione con modalità telematica⁸, scegliendo il numero delle rate ed indicando altresì, l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi rottamabili con l'assunzione di impegno alla rinuncia. Ai soli fini dell'estinzione dei predetti giudizi l'effettivo perfezionamento della definizione si realizza con il versamento della prima o unica rata delle somme dovute.

L'invio della domanda causa la revoca dei termini di pagamento riferiti ad eventuali rateazioni in corso fino al termine del 31.07.2026 senza possibilità di chiedere nuove rateazioni, con ciò limitando eventuali fini esclusivamente dilatori del debitore.

Il **comma 91** elenca gli effetti derivanti dalla presentazione della dichiarazione di cui al comma 86 relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto⁹; in particolare, per effetto della lettera f) del comma citato, si verifica la condizione di "non inadempien-

za" del contribuente nell'ambito delle procedure di erogazione dei rimborsi¹⁰, nonché ai fini della verifica della morosità da ruolo, per un importo superiore a 5.000,00 euro, all'atto del pagamento, da parte delle pubbliche amministrazioni¹¹. Parimenti sarà applicabile la disposizione di cui all'art. 54 del d.l. n. 50 del 2017, ai fini del rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC).

Il **comma 92** prevede che, entro il 30 giugno 2026, l'agente della riscossione comunichi ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di cui al comma 86 l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, che **non può essere inferiore a cento euro**, e la data di scadenza di ciascuna di esse.

I casi di mancato o insufficiente versamento sono stabiliti dal **comma 95** in modo rigoroso, non essendo consentita alcuna tolleranza ed in ordine: all'unica rata scelta dal debitore per effettuare il pagamento; di due rate, anche non consecutive, di quelle nelle quali il debitore ha scelto di dilazionare il pagamento; dell'ultima rata¹².

8 Il contribuente potrebbe presentare anche separate istanze ciascuna riguardante un carico definibile.

9 a) sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
b) sono sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione;
c) non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
d) non possono essere avviate nuove procedure esecutive;
e) non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

10 Ex art. 28-ter del D.P.R. n. 602 del 1973.

11 Ex art. 48-bis del D.P.R. n. 602 del 1973. Sul punto si segnala la modifica ad opera del comma 725 della Legge di bilancio che ha introdotto all'art. 48-bis il comma 1-ter relativamente alle somme dovute dagli esercenti arti e professioni.

12 In tali casi, la norma stabilisce che la definizione non produce effetti, riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione, che prosegue a cura dell'agente della riscossione, e i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico, senza che si determini l'estinzione del debito residuo.

I **commi 99 e 100** disciplinano il rapporto tra la nuova definizione agevolata e le precedenti forme di rottamazione, delineando le modalità di accesso per i contribuenti che avevano già aderito a pregresse procedure di definizione. Dalla lettura coordinata delle disposizioni emerge una significativa difformità di trattamento tra, da un lato, i debitori aderenti alle rottamazioni "prima", "bis" e "ter" (nonché al c.d. saldo e stralcio) e, dall'altro, coloro che hanno aderito alla più recente rottamazione "quater".

Per i primi, il **comma 99, lett. a)**, consentirebbe l'estinzione dei carichi affidati all'agente della riscossione secondo le disposizioni di cui ai commi da 82 a 98, "[...] **pur se con riferimento ad essi si è determinata l'inefficacia della relativa definizione** [...]", con la conseguenza che il debitore potrebbe accedere alla rottamazione *quinqüies* anche in presenza di piani di pagamento in corso¹³.

Diversamente, con riferimento ai debitori aderenti alla rottamazione "quater" — relativa ai carichi affidati fino al 30 giugno 2022 e alla quale hanno potuto accedere anche contribuenti decaduti da precedenti definizioni — il **comma 99, lett. b)**, prevede, con

formulazione di particolare rigore letterale, che l'accesso alla rottamazione *quinqüies* sia consentito esclusivamente nel caso in cui la rottamazione "quater" abbia perso efficacia al 30 settembre 2025 per effetto del mancato versamento della rata in scadenza a tale data.

A conferma di tale impostazione, il successivo **comma 100** esclude espressamente dalla facoltà di estinzione secondo le disposizioni di cui ai commi da 82 a 98 i debiti inclusi nella rottamazione "quater" per i quali, alla data del 30 settembre 2025, risultino integralmente versate tutte le rate scadute.

La distinzione delineata dal legislatore determina, di fatto, un trattamento inferiore nei confronti dei contribuenti che hanno adempiuto con puntualità agli obblighi derivanti dall'adesione alla rottamazione "quater", precludendo loro l'accesso a una nuova sanatoria — la rottamazione *quinqüies* — che offre potenzialmente condizioni di rateazione più favorevoli rispetto a quelle in corso, con il rischio di introdurre un incentivo sistemico all'inadempimento, in evidente frizione con la funzione premiale che dovrebbe caratterizzare gli istituti di definizione agevolata.

13 Tuttavia, in base al tenore letterale del comma 99: "**Possono essere estinti, secondo le disposizioni di cui ai commi da 82 a 98** [...]", si ritiene che debba trattarsi pur sempre di carichi rientranti nel perimetro oggetto della rottamazione *quinqüies*, ovvero di debiti derivanti dall'omesso versamento di imposte risultanti da dichiarazioni annuali oggetto di attività di liquidazione automatica".

Legge di Bilancio 2026: nuovo iper-ammortamento per gli investimenti tecnologici e di autoproduzione energetica

La manovra per il 2026 reintroduce la maggiorazione degli ammortamenti quale leva fiscale per sostenere investimenti mirati, segnando una discontinuità rispetto alla recente stagione dei crediti d'imposta.

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

Dopo anni di politiche di incentivazione degli investimenti produttivi attuate prevalentemente attraverso crediti d'imposta, la legge di Bilancio 2026¹ recupera la tecnica del c.d. "iper-ammortamento", consistente in una **maggiorazione figurativa del costo** di acquisizione dei beni ai fini dell'ammortamento fiscale, con conseguente riduzione della base imponibile su cui si calcolano le imposte dirette sui redditi (IRES o IRPEF).

Soggetti beneficiari e condizioni di accesso

La misura incentivante è **riservata ai soggetti titolari di reddito d'impresa**, indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore di attività o da re-

quisiti dimensionali, **che effettuano investimenti in beni strumentali** nuovi destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato. Restano pertanto esclusi i soggetti che non producono reddito d'impresa, quali i professionisti e i lavoratori autonomi.

Il legislatore ha inteso circoscrivere l'accesso all'agevolazione alle imprese operanti nel rispetto dei principi di legalità e di correttezza amministrativa. A tal fine, sono espressamente **escluse le imprese che versano in condizioni di crisi**, come quelle in liquidazione volontaria o assoggettate a procedure concorsuali prive di continuità aziendale (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità, ecc.), nonché i

¹ Legge 30 dicembre 2025, n.199 entrata in vigore il 1° gennaio 2026 a seguito della pubblicazione sulla GU n. 301 del 30 dicembre 2025.

soggetti destinatari di sanzioni interdittive ai sensi del D.Lgs. 231/2001.

Per le imprese ammesse al beneficio, la fruizione dell'**agevolazione** è inoltre **subordinata al rispetto della normativa in materia di sicurezza sul lavoro e al regolare adempimento degli obblighi contributivi e assistenziali nei confronti dei lavoratori** (DURC regolare).

Beni agevolabili e ambito applicativo

La nuova disciplina ricalca, in larga parte, l'ambito oggettivo già delineato dai piani "Industria 4.0" degli anni precedenti, pur introducendo alcune estensioni mirate. In via generale, sono ammessi al beneficio gli acquisti di **beni strumentali materiali e immateriali ad alto contenuto tecnologico**, inclusi negli specifici elenchi allegati alla legge di Bilancio 2026². L'aggiornamento degli allegati riflette un'evoluzione significativa del perimetro agevolabile, orientata all'inclusione delle nuove tecnologie, con particolare attenzione all'Intelligenza Artificiale, alla connettività avanzata e ai profili di sostenibilità energetica.

Si tratta, in sostanza, di macchinari, impianti, attrezzature e *software* funzionali alla trasformazione digitale dei processi aziendali e, pertanto, condi-

zione imprescindibile è che tali **cespiti risultino interconnessi al sistema informativo di gestione della produzione o alla rete di fornitura dell'impresa**.

Il requisito dell'interconnessione, da realizzarsi entro il periodo di fruizione dell'agevolazione, era già previsto nelle precedenti declinazioni dell'iper-ammortamento e viene espressamente confermato, richiedendo che il bene sia in grado di scambiare informazioni e dati con i sistemi aziendali, così da integrarsi pienamente nei flussi digitali della produzione.

In un'ottica di transizione ecologica, la legge ricomprende, tra gli investimenti agevolati, impianti e macchinari destinati alla **produzione di energia da fonti rinnovabili per l'autoconsumo dell'impresa**. Rientrano in tale ambito, ad esempio, gli impianti fotovoltaici³ installati presso i siti produttivi per la generazione di energia elettrica destinata all'attività d'impresa, comprensivi dei sistemi di accumulo dell'energia prodotta.

Non rientrano, pertanto, nel campo di applicazione dell'incentivo, i beni strumentali "ordinari", ossia macchinari e attrezzature tradizionali privi dei requisiti di interconnessione e non orientati al risparmio energetico⁴.

Risultano agevolabili gli **investimenti effettuati nel periodo compreso tra**

2 Allegati tecnici IV e V, che sostituiscono i previgenti allegati A e B alla l. 232/2016.

3 Con specifico riferimento al solare fotovoltaico, la norma circoscrive tuttavia l'agevolazione ai soli impianti dotati di moduli conformi ai requisiti tecnici indicati dall'art. 12, comma 1, lettere b) e c), del D.L. 9 dicembre 2023, n. 181, convertito dalla legge n. 11 del 2024. Tali prescrizioni, riconducibili a profili di efficienza e di qualificazione tecnologica dei pannelli, rispondono all'esigenza di garantire standard qualitativi elevati e di assicurare il coordinamento con la disciplina europea in materia.

4 Tale impostazione segna una discontinuità rispetto al c.d. "super ammortamento" nella sua configurazione originaria (vigente nel periodo compreso tra il 2016 e il 2019) che prevedeva una maggiorazione standard applicabile alla generalità dei beni strumentali nuovi ed una ulteriormente incrementata (c.d. iper ammortamento) riservata agli investimenti tecnologicamente avanzati.

il 1° gennaio 2026 e il 30 settembre 2028 (ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione assume rilievo la consegna del bene o, nel caso di beni complessi, la sua entrata in funzione⁵) e devono riguardare **beni nuovi⁶ destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato italiano.**

È inoltre richiesto che i beni agevolati siano **prodotti in uno Stato membro dell'Unione Europea o in uno Stato aderente allo Spazio Economico Europeo.** Tale requisito, introdotto in via innovativa dalla legge di Bilancio 2026 (c.d. clausola "Made in UE/SEE"), risponde al dichiarato obiettivo di orientare la domanda verso la filiera produttiva europea.

Sotto il profilo operativo, le imprese sono pertanto chiamate a verificare (e a poter adeguatamente documentare) l'origine del bene strumentale acquistato. Tale previsione potrebbe, tuttavia, sollevare profili di incertezza applicativa con riferimento ai macchinari complessi composti da componenti di diversa provenienza, rendendo auspicabili chiarimenti attuativi sulle modalità di attestazione dell'origine in sede di controllo.

In caso di cessione a titolo oneroso del bene agevolato, o di delocalizzazione dello stesso presso strutture produttive all'estero⁷, la fruizione dell'ammortamento incrementato non viene meno se, nello stesso periodo d'imposta della cessione o del trasferimento

all'estero, l'impresa provvede alla sostituzione del bene ceduto con un altro bene nuovo avente caratteristiche analoghe.

Misura dell'agevolazione

La maggiorazione figurativa, rilevante esclusivamente ai fini della determinazione delle quote di ammortamento fiscale e dei canoni di leasing, risulta applicabile in misura differenziata in funzione dell'**ammontare complessivo dell'investimento realizzato** nel periodo agevolato, come di seguito specificato:

- 180% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100% per la quota eccedente 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro;
- 50% per la quota eccedente 10 milioni e fino a 20 milioni di euro.

Al crescere dell'investimento, dunque, l'intensità dell'agevolazione si riduce progressivamente, restando in ogni caso esclusa l'applicazione della maggiorazione sulla parte di costo eventualmente eccedente i 20 milioni di euro per singolo investimento.

L'effetto dell'agevolazione si riflette esclusivamente sul piano fiscale, senza produrre alcun impatto sul bilancio civilistico, trattandosi di una variazione in diminuzione operata in sede di dichiarazione dei redditi.

La determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta 2026 non sarà tuttavia influenzata dalla disposi-

5 Rispetto alle precedenti discipline agevolative, non è più previsto il meccanismo della prenotazione mediante versamento di un acconto con consegna differita, che aveva caratterizzato le precedenti edizioni del super e dell'iper-ammortamento.

6 Non rilevano pertanto, ai fini dell'agevolazione, gli acquisti di beni usati o rigenerati.

7 La norma previgente prevedeva la perdita dell'agevolazione con recupero dell'importo dedotto indebitamente.



zione in esame, che esplicherà i propri effetti solo in fase di determinazione del saldo dovuto nel periodo d'imposta successivo.

Occorre inoltre precisare che la base di calcolo della maggiorazione deve essere determinata al netto di eventuali contributi o sovvenzioni pubbliche ottenuti a fronte del medesimo investimento. È pertanto ammesso il cumulo con altre misure agevolative purché il beneficio complessivo non ecceda il costo effettivamente sostenuto.

Da segnalare, al proposito, che la manovra 2026 ha contestualmente rifinanziato alcune misure collaterali per le imprese quali, ad esempio, la Nuova Sabatini (contributi in conto interessi per l'acquisto di beni strumentali mediante finanziamento agevolato)

e i crediti d'imposta per investimenti nelle Zone Economiche Speciali (ZES) e Zone Logistiche Semplificate (ZLS). Queste misure restano dunque attive parallelamente all'iper-ammortamento, e compatibili con lo stesso.

Modalità di accesso

Per la fruizione dell'iper-ammortamento è prevista una specifica procedura di comunicazione telematica al Gestore dei Servizi Energetici (GSE S.p.A.), mediante la trasmissione delle informazioni e delle certificazioni relative agli investimenti effettuati. L'adempimento dovrà essere assolto tramite una piattaforma informatica dedicata sulla base di modelli standardizzati che saranno definiti dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy⁸.

⁸ I profili attuativi concernenti il contenuto delle comunicazioni, le modalità operative e le relative tempistiche saranno demandati a un apposito decreto del Ministro delle Imprese e del Made in Italy, adottato di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro trenta giorni dall'entrata in vigore della legge.

Dichiarazione IVA omessa o nulla: il Fisco attiva la dichiarazione automatica — Modifiche alla Riscossione

Il comma 111 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2026 (Legge 199 del 30.12.2025) introduce un importante automatismo per quanto riguarda il monitoraggio degli adempimenti in materia di IVA: sarà possibile per l'Agenzia delle Entrate liquidare autonomamente l'imposta sul valore aggiunto in caso di dichiarazione omessa o nulla. Saranno inoltre agevolate le procedure di Riscossione dei tributi per la presenza di carichi iscritti a ruolo.

 **Luigi Carbonelli**
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Modifiche alla normativa IVA

L'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2026 "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2026 e bilancio pluriennale per il triennio 2026-2028" ha introdotto, nell'ambito della normativa in materia di IVA, l'art. 54-bis.1 al D.P.R. 633/1972.

Si tratta dell'attuazione delle misure di controllo come previsto dall'obiettivo 1.12 del PNRR, avuto riguardo anche alle previsioni della Legge Delega 111/2023, che prevedevano espressamente di adottare misure tendenti al contrasto all'evasione ed all'utilizzo delle banche dati a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria.

Il nuovo articolo, rubricato "Liquidazione IVA nel caso di dichiarazioni omesse" stabilisce in particolare che la liquidazione potrà avvenire dall'incrocio dei dati risultanti dalle fatture elettroniche ricevute ed emesse, dei corrispettivi telematici e delle liquidazioni periodiche inviate. Si tratta quindi della piena applicazione di uno strumento di controllo che trae origine dai dati forniti dai contribuenti e presenti in banche dati dedicate. In altre parole i dati forniti all'Amministrazione Finanziaria (fatture elettroniche e corrispettivi telematici — che ricordiamo dal 01.01.2026 prevedono il collegamento diretto con gli strumenti di pagamen-

to elettronico¹ vedi Rivista CDLNA n. 12/2025) diventano, ai fini della liquidazione, elementi di prova. Resta però da conciliare tale previsione con accademici particolari nella liquidazione dell'imposta (es. effettiva detraibilità dell'imposta).

Presupposto

Il presupposto applicativo della norma prevede che il contribuente non abbia validamente presentato la dichiarazione IVA come statuito dall'art. 28 del DPR 633/1972: a tale ipotesi però la norma equipara anche la circostanza per la quale il contribuente non abbia incluso nella dichiarazione i quadri necessari per la liquidazione dell'imposta (es. mancanza di dati nel quadro VL in presenza di imposta a debito risultante dal quadro VE o dichiarazione inviata "in bianco" in vista di una successiva integrazione).

Modalità

Riscontrata, dall'analisi dei dati a disposizione dell'A.F. inerenti le fatture emesse o ricevute e dei corrispettivi, la presenza di importi a debito, l'Agenzia delle Entrate, con le modalità operative che saranno inserite in un Provvedimento del direttore dell'AdE, comunicherà la suddetta liquidazione direttamente al contribuente, che avrà sessanta giorni di tempo per segnalare eventuali difformità nelle risultanze della liquidazione. Se dai dati forniti dal contribuente dovesse emergere una diversa determinazione dell'imposta verrà notificata una nuova comunica-

zione, che farà decorrere nuovamente i sessanta giorni per eventuali nuove osservazioni.

In caso di mancata risposta all'avviso inviato, o di mancata idoneità dei riscontri forniti alla modifica dell'importo dell'imposta liquidata, decorsi i sessanta giorni previsti, l'atto diviene idoneo all'iscrizione dei ruoli a titolo definitivo. Il termine per la liquidazione dell'imposta ai sensi dell'articolo in trattazione è fissato al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (es. per l'anno 2025 il termine per tale liquidazione è fissato al 31.12.2033).

L'Amministrazione Finanziaria non terrà comunque conto di eventuali crediti riferiti all'annualità precedente quella della liquidazione, ma esclusivamente degli eventuali versamenti effettuati.

Pagamento

Non sarà possibile versare gli importi liquidati utilizzando crediti a compensazione con le procedure previste dall'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, né, una volta formatosi il ruolo, utilizzare la compensazione dei ruoli prevista dall'art. 31 D.L. 78/2010.

Sanzioni

Le sanzioni applicabili sono quelle contenute nell'art. 5 c.1 del D.Lgs. 471/1997 (120% dell'imposta dovuta), ridotte ad un terzo se il versamento interviene nei sessanta giorni dalla notifica.

Nel caso in cui il contribuente abbia in corso un accertamento (o una liquida-

1 Si rimanda al numero 12/2025 della rivista CDLNA, "Registrazione dei corrispettivi e mezzi di pagamento elettronici: l'interconnessione dal 1° gennaio 2026" di L. Carbonelli.

zione) per la stessa annualità, per "imposta dovuta" si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento (o alla liquidazione) e quello a liquidarsi ai sensi del nuovo articolo 54-bis.1.

Modifiche alla Riscossione

La Legge di Bilancio 2026 ha introdotto poi due importanti novità per quanto riguarda le attività di Riscossione dei Tributi, entrambe molto impattanti nel sistema dei pagamenti di imprese e professionisti.

La prima modifica, contenuta nei commi 117 e 118 dell'articolo 1, interviene sulla normativa contenuta nel D.Lgs. 127/2015 (Trasmissione telematica delle operazioni IVA), stabilendo che i dati dei corrispettivi e delle fatture emesse da un debitore (per carichi iscritti a ruolo) nei sei mesi precedenti siano messi a disposizione dell'agente della riscossione "per le attività di analisi mirate all'avvio di procedure esecutive presso terzi". In sintesi, con questo sistema, l'Agenzia delle Entrate Riscossione avrà a disposizione i dati dei clienti del debitore (con i relativi importi) per poter procedere più rapidamente ad eventuali azioni esecu-

tive, ad esempio con il pignoramento presso terzi. Da segnalare che la norma non prevede un importo minimo per tale tipo di comunicazione, aprendo quindi il campo ad un utilizzo delle informazioni anche teoricamente per importi esigui.

La seconda modifica riguarda più da vicino i professionisti: il comma 725 dell'art. 1 introduce un nuovo comma al DPR 602/1973 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), prevedendo che a far data dal 15 giugno 2026 le pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di procedere al pagamento dei professionisti ("somme di cui all'art. 54 del TUIR"), dovranno verificare che il prestatore non abbia debiti per cartelle esattoriali notificate di qualunque importo, e procedere prima al pagamento di tali carichi e successivamente, nei limiti delle somme eventualmente eccedenti, al pagamento del professionista. Si tratta di una norma che ha valenza generale, prevedendo espressamente che verrà applicata anche nei confronti dei professionisti che assistono persone ammesse al patrocinio a spese dello Stato.

Legge di Bilancio 2026: novità in materia di tassazione dei redditi di lavoro dipendente

Pubblicata il 30 dicembre 2025 sulla Gazzetta Ufficiale n. 301 la Legge n. 199 del 30 dicembre 2025 contenente "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2026 e bilancio pluriennale per il triennio 2026 - 2028". Il presente articolo analizza le principali novità in materia di tassazione dei redditi da lavoro dipendente.

 **Anna Pane**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Revisione delle aliquote IRPEF

La revisione del sistema di imposizione del reddito delle persone fisiche, dapprima limitatamente all'anno di imposta 2024¹, è stata resa strutturale dalla Legge di Bilancio 2025².

Tuttavia, una nuova modifica è stata introdotta con decorrenza dal 1° gennaio 2026: il comma 3 modifica l'articolo 11, comma 1, lettera b), del TUIR, al fine di ridurre l'aliquota IRPEF relativa al secondo scaglione di reddito che dal 35 % passa al 33 %.

Resta invariata la disciplina vigente

in materia di **detrazioni per lavoro dipendente, detrazioni per familiari a carico, trattamento integrativo** (art. 1, comma 3, L. di Bilancio 2025), **somma ulteriore** riconosciuta ai percettori di reddito complessivo annuo non superiore ad euro 20.000 (art. 1, commi 4 e 5, L. di Bilancio 2025) e **ulteriore detrazione dall'imposta lorda** riconosciuta al lavoratore dipendente con un reddito complessivo superiore ad euro 20.000 ma entro gli euro 40.000.³

SCAGLIONI DI REDDITO	ALIQUOTE APPLICATE	
	FINO AL 31.12.2025	DAL 1° GENNAIO 2026
Fino a 28.000 euro	23 %	23 %
Oltre 28.000 e fino a 50.000 euro	35 %	33 %
Oltre 50.000 euro	43 %	43 %

¹ In ossequio al decreto legislativo 216 del 2023, adottato in attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a), e all'articolo 9, comma 1, lettera g), della legge n. 111 del 2023, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale".

² Art. 1, comma 2, L. 30 dicembre 2024, n. 207.

³ Art. 1, comma 6, L. 30 dicembre 2024, n. 207.

Detassazione aumenti contrattuali

In apertura del **comma 7** vi è la finalità propria della misura fiscale agevolativa che introduce, ovvero “favorire l’adeguamento salariale al costo della vita e di rafforzare il legame tra produttività e salario”. A tal fine è previsto che **gli incrementi retributivi corrisposti ai lavoratori dipendenti nell’anno 2026, in attuazione di rinnovi contrattuali⁴ sottoscritti dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2026, sono assoggettati, in luogo alla ordinaria imposizione, ad una imposta sostitutiva dell’IRPEF e delle relative addizionali regionali e comunali, nella misura del 5%**. Destinatari della misura agevolativa sono i lavoratori **dipendenti del settore privato con reddito di lavoro dipendente nell’anno 2025 non superiore ad euro 33.000**. È in ogni caso riconosciuta al lavoratore, mediante atto scritto, la facoltà di rinunciare al regime sostitutivo, con conseguente applicazione del regime ordinario di imposizione IRPEF e rela-

tive addizionali comunali e regionali. Al **comma 12** è specificato che si applicano, per quanto compatibili, le norme in materia di imposte sui redditi ai fini dell’accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso relativo all’imposta sostitutiva.

Premi di risultato

I **commi 8 e 9** intervengono sul regime impositivo sostitutivo previsto per l’erogazione di:

- **premi di risultato⁵**
- **somme sottoforma di partecipazione agli utili dell’impresa**

disciplinati dall’art. 1, commi da 182 a 189 della Legge di Stabilità 2016⁶ e dal comma 385 dell’art. 1 della Legge di bilancio 2025⁷.

Nello specifico, sono apportate le seguenti modifiche, **limitatamente agli anni 2026 e 2027**:

- riduzione della **imposta sostitutiva agevolata che dal 5%⁸ passa all’ 1%**;
- aumento dell’importo del **limite annuo dell’imponibile ammesso al regime tributario da euro 3.000⁹ ad**

4 In merito al campo di applicazione della norma, la mancata specificazione di una delimitazione relativa alla tipologia contrattuale, fa presumere che si possa far riferimento ai **rinnovi contrattuali sottoscritti a livello nazionale, territoriale e/o aziendale**.

5 Emolumenti retributivi dei lavoratori dipendenti privati di ammontare variabile e la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili, corrisposti in esecuzione di contratti collettivi, territoriali o aziendali, stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o di contratti collettivi aziendali stipulati dalle rappresentanze sindacali aziendali delle suddette associazioni ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria. È fatta in ogni caso salva l’ipotesi di espressa rinuncia per iscritto al regime sostitutivo da parte del lavoratore, con conseguente applicazione delle imposte sui redditi ordinarie.

6 L. 28 dicembre 2015, n. 208.

7 L. 30 dicembre 2025, n. 207.

8 L’aliquota ridotta di 5 punti è stata prevista per le corresponsioni relative agli anni 2023-2025 (cfr. l’articolo 1, comma 63, della L. 29 dicembre 2022, n. 197, l’articolo 1, comma 18, della L. 30 dicembre 2023, n. 213, e l’articolo 1, comma 385, della L. 30 dicembre 2024, n. 207).

9 Tale limite (per effetto di una versione previgente dell’articolo 1, comma 189, della L. 28 dicembre 2015, n. 208) è innalzato ad 4.000 euro per le imprese che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell’organizzazione del lavoro in base a contratti collettivi, territoriali o aziendali, stipulati entro il 24 aprile 2017 e ancora vigenti. Con decorrenza dal 24.06.2017 (Art. 55, D.L. n. 50/2017), per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell’organizzazione del lavoro, è ridotta di venti punti percentuali l’aliquota contributiva a carico del datore di lavoro per il regime relativo all’invalidità, la vecchiaia ed i superstiti su una quota delle erogazioni

euro 5.000 lordi.

Resta fermo che il regime sostitutivo:

- è subordinata al presupposto che il reddito da lavoro dipendente del soggetto non sia stato superiore ad euro 80.000 nell'anno precedente a quello della corresponsione del premio¹⁰;
- prevede per gli anni successivi al 2027, l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10 % nei limiti dell'importo soglia pari ad euro 3.000.¹¹

Maggiorazioni e indennità per determinate tipologie di prestazioni

I commi 10 e 11 introducono, per il periodo di imposta 2026, una **misura agevolativa di natura fiscale** rivolta ai lavoratori del settore privato con un reddito da lavoro dipendente per l'anno 2025 non superiore ad euro 40.000, consistente **nell'applicazione della imposta sostitutiva del 15%**, salvo espressa rinuncia scritta da parte del lavoratore, **entro il limite di euro 1.500**, alle somme corrisposte ai lavoratori dipendenti a titolo di:

- a. maggiorazioni e indennità per lavoro notturno ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, e dei contratti collettivi nazionali di lavoro (CCNL);

b. maggiorazioni e indennità per lavoro prestato nei giorni festivi e nei giorni di riposo settimanale, come individuati dai CCNL;

c. indennità di turno e ulteriori emolumenti connessi al lavoro a turni, previsti dai CCNL.

La norma precisa che:

- sono esclusi dal beneficio i lavoratori che rientrano nel campo di applicazione del trattamento integrativo speciale¹²;
- il regime sostitutivo non può essere applicato ai compensi che sostituiscono in tutto o in parte la retribuzione ordinaria, anche se denominati "maggiorazioni" o "indennità";
- non concorrono al limite di euro 1.500 i premi di risultato e le somme erogate a titolo di partecipazione agli utili di impresa;
- salvo quanto diversamente previsto dai CCNL e dalla normativa vigente, in materia previdenziale e assistenziale restano valide le ordinarie regole contributive.

Riduzione IRPEF sui dividendi di azioni

Il comma 13 **proroga per l'anno di imposta 2026 il regime di esenzione dalle imposte sui redditi per il 50% del loro ammontare previsto per i dividendi** corrisposti ai lavoratori e derivanti

(previste dal comma 182) non superiore a 800 euro. Sulla medesima quota, non è dovuta alcuna contribuzione a carico del lavoratore. Con riferimento alla quota di erogazioni di cui al presente comma è corrispondentemente ridotta l'aliquota contributiva di computo ai fini pensionistici.

10 Si ricorda che nel caso in cui il datore di lavoro che corrisponde il premio sia differente dal datore di lavoro dell'anno precedente, è necessario acquisire una dichiarazione da parte del lavoratore in merito all'accertamento del requisito reddituale.

11 Cfr. Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28/E del 15 giugno 2016.

12 Lavoratori del settore turistico, degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande (ex art. 5 L. n. 297/1991) e del comparto del turismo, ivi inclusi gli stabilimenti balneari.

dalle azioni loro attribuite in sostituzione dei premi di risultato¹³, per un importo non superiore ad euro 1.500 annui. La parte eccedente tale limite, concorre interamente nell'imponibile fiscale. Tale possibilità, si ricorda, era stata introdotta in via transitoria per l'anno d'imposta 2025 dall'art. 6, L. n. 76/2025¹⁴.

Prestazioni sostitutive di vitto rese in forma elettronica

Il comma 14 interviene sull'art. 51, comma 2, lett. c) del TUIR che disciplina la non concorrenza al reddito delle **prestazioni sostitutive di vitto rese dal datore di lavoro** ai propri dipendenti fino all'importo complessivo giornaliero di euro 4 se in formato cartaceo e di euro 8 se rese in **formato elettronico**. La novella riguarda l'innalzamento di tale ultima soglia **fino ad euro 10,00 giornalieri**.

L'eventuale valore eccedente il limite di esenzione giornaliero, è soggetto ad imposizione previdenziale e fiscale. Restano invariati gli altri importi soglia¹⁵.

Trattamento integrativo speciale per il settore turistico

Già prevista per gli anni 2023, 2024, 2025¹⁶ al fine di sostenere i livelli oc-

cupazionali nel settore turistico, della ricezione e degli stabilimenti termali, è confermata (art. 1, commi da 18 a 21) per il periodo dal 1° gennaio 2026 al 30 settembre 2026 l'erogazione di una **somma pari al 15% delle retribuzioni lorde** corrisposte ai lavoratori dipendenti del settore privato, degli esercizi di somministrazione alimenti e bevande (ai sensi dell'art. 5 L. n. 287/1991) e del settore turistico, stabilimenti termali inclusi, in relazione alle **prestazioni di lavoro notturno e straordinarie rese nei giorni festivi**¹⁷.

Tale corresponsione, che non concorre alla determinazione dell'imponibile previdenziale e fiscale, **è riconosciuta dal datore di lavoro previa richiesta e presentazione da parte del lavoratore dipendente** di un modello di autocertificazione attestante il possesso di un reddito complessivo anno imposta precedente pari ad euro 40.000. Il trattamento integrativo riconosciuto può essere recuperato mediante compensazione nel modello F24 mediante il codice tributo apposito n. 1702¹⁸.

Imposta sostitutiva redditi prodotti all'estero

La Legge di Bilancio interviene (con i commi 25 e 26) sull'articolo 24-bis del

13 Secondo le disposizioni previste da piani aziendali di partecipazione finanziaria dei lavoratori dipendenti, relative sia ai premi di risultato e sia alla medesima sostituzione con azioni.

14 Legge 15 maggio 2025 n. 76, recante "Disposizioni per la partecipazione dei lavoratori alla gestione, al capitale e agli utili delle imprese", l'art. 6 disciplina i piani di partecipazione finanziaria dei lavoratori.

15 Resta invariato il limite delle indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione fino all'importo complessivo giornaliero di euro 5,29.

16 Già previsto ai sensi dell'art. 39-bis D.L. 48/2023 per il periodo dal 1° giugno 2023 al 21 settembre 2023, la L. 213/2023, art. 1 cc. 21 - 24, l'aveva riconfermato per il periodo dal 1° gennaio 2024 al 30 giugno 2024. Successivamente, la Legge di Bilancio 2025 (L. 30 dicembre 2024, n. 207), l'ha riconfermato per il periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 settembre 2025.

17 Per la corretta individuazione, la norma rimanda al D.Lgs. n. 66/2003.

18 Cfr. Risoluzione AdE n. 8/E del 31 gennaio 2025.

TUIR, **modificando la soglie di imposta previste dalla disciplina in materia di opzione per l'imposta sostitutiva** sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia — ai fini dell'art. 43 del c.c. — a condizione che gli interessati non siano stati fiscalmente residenti in Italia per almeno 9 periodi di imposta nel corso dei 10 anni che precedono l'inizio di validità del diritto di opzione.

Per effetto dell'esercizio dell'opzione è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, **nella misura di euro 300.000** (200.000 fino al 2025) per ciascun periodo d'imposta in cui è valida l'opzione. Tale importo è **ridotto ad euro 30.000** (25.000 fino al 2025) per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari di cui all'art 433 c.c.

Aggiungi un posto in mensola, che c'è un codice in più

Il presente contributo offre una disamina del Decreto Legislativo 27 novembre 2025, n. 184 derubricato *"Codice degli incentivi"*.

 **Monica Schiano**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Allo scadere dei ventiquattro mesi previsti dalla legge delega n. 160/2023¹, al fine di definire un sistema organico degli incentivi alle imprese, viene pubblicato in G.U. n. 286 del 10 dicembre 2025, il D.Lgs. n. 184/2025. Con quale *ratio*? Far fronte agli specifici fallimenti del mercato, stimolare la crescita negli ambiti strategici delle politiche industriali nazionali ed europee ed ottimizzare la spesa pubblica dedicata. Così, in ottica di razionalizzazione dell'offerta di incentivi² e di armoniz-

zazione della disciplina generale in una frammentata materia di incentivi alle imprese, nasce il «codice degli incentivi», in vigore dal 01-01-2026.

Perimetro di applicazione

La disciplina del codice si applica alle imprese beneficiarie di agevolazioni, compresi i lavoratori autonomi³, ai quali saranno applicate le condizioni previste per le PMI. Sono soggette alla disciplina del codice le seguenti forme di agevolazione:

contributi a fondo perduto	erogazione di risorse non soggette a restituzione*, variamente denominate sulla base delle finalità o dei costi sostenuti, indipendentemente dal trattamento fiscale o contabile
garanzie su operazioni finanziarie	garanzie dirette, controgaranzie e/o riassicurazioni, che determinano una traslazione del rischio dell'inadempimento da parte del beneficiario dal soggetto finanziatore allo strumento di garanzia
finanziamenti agevolati e altri strumenti rimborsabili	erogazione di un finanziamento soggetto a rimborso ad un tasso inferiore rispetto a quello di mercato
interventi nel capitale di rischio	agevolazione attuata tramite investimenti nel capitale di imprese in <i>equity</i> o in quasi <i>equity</i> **, destinati a promuovere gli investimenti per il finanziamento del rischio

* Quali contributi in conto impianti, in conto capitale, contributi diretti alla spesa, contributi in conto esercizio ed in conto interessi.

** Come definiti dagli orientamenti adottati dalla Commissione europea in materia di aiuti di Stato.

1 Articolo 3, commi 1 e 2, lettera b).

2 Ferma restando l'autonomia delle regioni nell'individuazione di ulteriori modelli per specifici interventi mirati nel rispetto delle diverse realtà territoriali.

3 Con attività ricompresa nell'ambito dell'art. 1 l. n. 81/2017, inclusi i liberi professionisti ordinistici e gli esercenti una delle professioni non organizzate in ordini o collegi di cui all'art. 1, c. 2, l. n. 4/2013.

agevolazioni fiscali (Regime speciale)	agevolazioni che, in deroga al regime fiscale ordinariamente applicabile, comportano una riduzione, parziale o totale, della base imponibile o dell'ammontare dell'imposta o della tassa, ovvero un differimento o un annullamento del debito fiscale, o una riduzione dei versamenti dovuti
agevolazioni contributive (Regime speciale)	sgravi riconosciuti in collegamento con la costituzione e la gestione del rapporto di lavoro che, in deroga al regime contributivo ordinario, comportano un abbattimento di una aliquota più onerosa, calcolata secondo i normali parametri previsti dall'ordinamento
altre forme	disciplinate dai bandi in conformità con la normativa nazionale ed europea in relazione alle specifiche finalità dell'incentivo

Coordinamento incentivi europei, statali e regionali

Gli incentivi oggetto di cofinanziamento a valere su risorse europee, dovranno risultare compatibili con il rispetto della disciplina europea, mentre gli aiuti di Stato⁴, ovvero gli aiuti individuali soggetti a notifica⁵, soggiacciono al rispetto della pertinente normativa dell'Unione europea. I singoli bandi di incentivi dovranno recare specifiche disposizioni in merito alla possibilità di cumulo di più agevolazioni a valere su diversi incentivi per la copertura di costi diversi e per la copertura degli stessi costi di una medesima operazione agevolabile.

Viene istituito, al fine di assicurare l'adeguato coordinamento tra politiche di incentivazione statali e regionali, presso il Ministero delle Imprese e del Made in Italy, il Tavolo⁶ permanente de-

gli Incentivi, che si occuperà del consolidamento degli indirizzi per i **Programmi degli incentivi** da adottare e l'avvio delle attività di programmazione, anche finanziaria.

Misure di semplificazione

L'insieme delle attività⁷ svolte per il sostegno pubblico attraverso uno specifico incentivo — che include le attività di programmazione, progettazione, attuazione, attivazione, gestione, informazione e pubblicità, nonché la valutazione anche *ex post* dell'incentivo ed eventuale comunicazione di esaurimento delle risorse disponibili — viene definito all'interno del codice come «**ciclo di vita dell'incentivo**». La gamma di servizi funzionali al ciclo di vita, potrà essere resa disponibile, a richiesta del soggetto gestore, sul registro RNA⁸ e sulla piattaforma «Incenti-

4 Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE. L'importo dell'agevolazione sarà definito nel rispetto delle intensità massime o dei massimali di aiuto previsti dalle disposizioni europee di riferimento.

5 Ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE, o previsti nel rispetto di un regolamento di esenzione.

6 Al quale partecipano rappresentanti delle amministrazioni responsabili centrali e delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, oltre ai ministeri: economia e finanze; affari europei, il PNRR e le politiche di coesione; ambiente e sicurezza energetica; affari regionali e autonomie; riforme istituzionali e semplificazione normativa; lavoro e politiche sociali; affari esteri e cooperazione internazionale; famiglia, natalità e pari opportunità; disabilità; università e ricerca; infrastrutture e trasporti; cultura; turismo; protezione civile e politica del mare; sport e giovani; salute; agricoltura, sovranità alimentare e delle foreste. Alle riunioni tecniche preparatorie potranno partecipare rappresentanti di amministrazioni e associazioni di categoria comparativamente più rappresentative a livello nazionale o esperti negli ambiti oggetto di confronto.

7 Affidabili anche a soggetti terzi selezionati tramite procedure di gara ai sensi della vigente normativa in materia di contratti pubblici, con oneri posti a carico delle risorse complessivamente stanziare per l'incentivo.

8 Registro nazionale degli aiuti di Stato di cui all'art. 52 della L. n. 234/2012. Attraverso il RNA sono assolti gli

vi.gov.it»⁹. Suddetta gamma di servizi costituirà un catalogo¹⁰ denominato «sistema Incentivi Italia», i cui protocolli tecnici verranno adottati con decreto direttoriale del MIMIT e resi progressivamente disponibili, favorendo soluzioni atte a favorire lo scambio di informazioni con altre banche dati pubbliche e garantendo le caratteristiche di interoperabilità previste dal codice dell'amministrazione digitale¹¹. Il «**sistema Incentivi Italia**», permetterà al soggetto competente di abilitare funzioni di verifica personalizzate in base alle caratteristiche dell'incentivo e all'impresa/beneficiario, di fruire di un servizio di ricerca, verifica e certificazione telematica preventiva del possesso dei requisiti di accesso all'incentivo, con possibilità di successiva consultazione dello stato del procedimento.

Le procedure saranno definite favorendo l'uso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, attraverso lo sviluppo di servizi di accesso digitale per la compilazione guidata e l'accoglienza delle istanze di accesso, per l'acquisizione della documentazione pertinente e, ove possibile, per il controllo automatizzato dei requisiti di accesso, per il monitoraggio e la ren-

dicontazione, nonché per la comunicazione con i proponenti¹².

Programma degli incentivi e Bando-tipo

Ciascuna amministrazione responsabile, in relazione agli incentivi di propria competenza, dovrà adottare¹³, al fine di garantire trasparenza e conoscibilità all'offerta degli incentivi di propria competenza, un documento denominato «**Programma degli incentivi**» che individuerà: gli incentivi da destinare alla realizzazione di obiettivi strategici di sviluppo; un cronoprogramma di attuazione; un quadro finanziario con specifica delle risorse già disponibili a legislazione vigente; le risorse da destinare alle attività di valutazione e alle attività di gestione e progettazione degli incentivi. Il Programma, che sarà reso disponibile nel «sistema Incentivi Italia» per assicurare la pubblicità di tutti i programmi predisposti, potrà essere modificato in ragione dell'effettivo andamento degli incentivi, ovvero nei casi di sopravvenute esigenze di finanza pubblica o di nuove pertinenti disposizioni legislative.

Alla stregua del «Programma degli incentivi», verrà definito, con decreto MIMIT, un «**bando-tipo**»¹⁴, che propor-

obblighi di pubblicazione e informazione previsti dalla disciplina europea in materia di aiuti di Stato.

9 Piattaforma telematica di cui all'art. 18-ter del D.L. n. 34/2019. Le amministrazioni responsabili dovranno procedere alla pubblicazione dei bandi in piattaforma, oltre ai propri siti internet istituzionali.

10 Tra cui rientrano: elaborazione di schemi di bandi con sistema di classificazione, ordinata per codici e nomenclatura, delle voci di spesa; controllo rispetto divieti di cumulo; monitoraggio e assegnazione del Codice Unico di Progetto.

11 Artt. 1, c. 1, lettera dd), e 12, c. 2, D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82.

12 È fatta salva la possibilità di ricorso a canali digitali alternativi, inclusa la posta elettronica certificata.

13 Sulla base di un modello che dovrà essere pubblicato con decreto MIMIT, di concerto con il MEF, da adottare entro 120 giorni dall'entrata in vigore del codice.

14 Che conterrà: finalità, ambito di applicazione e base giuridica del bando, risorse disponibili, individuazione del soggetto competente allo svolgimento delle diverse attività, condizioni soggettive di ammissibilità alle agevolazioni, operazioni agevolabili o presupposti oggettivi dell'agevolazione e indicazione delle spese am-

rà uno schema di redazione al quale dovranno attenersi le amministrazioni responsabili per la concessione degli incentivi. Ogni bando, in coerenza con finalità, specifici obiettivi perseguiti, risorse disponibili e numerosità delle imprese potenzialmente interessate, conterrà le caratteristiche ed i profili temporali delle operazioni ammesse, nonché i presupposti oggettivi dell'agevolazione, ovvero le condizioni di ammissibilità per le operazioni che prevedono un programma di spesa¹⁵. Dovranno essere inoltre specificati: i termini temporali di presentazione delle domande, i contenuti e i tempi delle attività istruttorie con la documentazione da proporre, il criterio prescelto per lo svolgimento dell'attività istruttoria, la forma e i contenuti dell'atto che determina l'ammissione o la non ammissione ai benefici e le modalità di comunicazione degli esiti, positivi o negativi, dell'istruttoria. L'attribuzione delle agevolazioni potrà avvenire secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze, anche con la formazione di graduatorie o di soglie o condizioni minime di accesso, o sulla base di requisiti di accesso e di criteri di svolgimento dei procedi-

menti predeterminati, con valorizzazione del confronto con il proponente. Qualora, nel corso di svolgimento dell'attività istruttoria, nei limiti delle disposizioni previste dal bando, risultassero necessarie ulteriori informazioni, dati o documenti rispetto a quelli presentati, il proponente, previa ricezione di richiesta scritta con termine assegnato, potrà provvedere al soccorso istruttorio. In tale circostanza, i termini previsti per lo svolgimento delle attività istruttorie saranno sospesi fino al ricevimento delle integrazioni. In caso di mancata risposta del proponente entro il termine stabilito, l'istruttoria sarà comunque svolta sulla base della documentazione agli atti. Non saranno sanabili le omissioni, inesattezze o irregolarità che rendano incerta l'identità del proponente e quelle relative a documentazione essenziale al corretto svolgimento dell'attività istruttoria e la cui produzione è richiesta, con clausola univoca del bando, a pena di inammissibilità dell'istanza.

Costituiranno, in ogni caso, adempimenti necessari da parte dei soggetti competenti i controlli relativi ai seguenti **casi di esclusione**:

missibili, agevolazioni concedibili e modalità di determinazione del relativo ammontare, disciplina del cumulo delle agevolazioni, inquadramento materia di aiuti di Stato, procedure per l'accesso e l'erogazione ovvero la fruizione dell'agevolazione, disciplina delle variazioni, circostanze ed effetti della revoca delle agevolazioni, modalità di controllo, disposizioni su monitoraggio e valutazione, oneri o adempimenti a carico dei beneficiari.

- 15 In ogni caso, le spese devono risultare: a) pertinenti e imputabili all'operazione ammessa alle agevolazioni; b) tracciabili ovvero verificabili attraverso una corretta e completa tenuta della documentazione; la documentazione di spesa deve riportare l'indicazione del CUP di cui all'art. 11 della l. n. 3/2003, ovvero, nei casi ammessi, diversi idonei identificativi, ai sensi dell'art. 5, c. 6, 7 e 8, del D.L. 13/2023, convertito, con modificazioni, dalla l. 41/2023. Sono fatte salve le particolari disposizioni per il caso di opzioni semplificate dei costi, di cui all'art. 15, c. 8 del codice degli incentivi; c) contabilizzate conformemente alle previsioni di legge applicabili.

sussistenza di cause di decadenza, di sospensione o di divieto previste dall'art. 67 del codice delle leggi antimafia* e delle misure di prevenzione, di cui al D.Lgs. 159/2011;

* O di un tentativo di infiltrazione mafiosa di cui all'art. 84, c. 4, del codice antimafia.

applicazione di sanzioni interdittive** ai sensi dell'art. 9, c. 2, lettera d), D.Lgs. 231/2001;

condanna del proponente con sentenza definitiva, ad eccezione dei reati depenalizzati o intervenuta riabilitazione;

violazioni delle norme in materia di contributi previdenziali e assistenziali ostative al rilascio del DURC;

effettuazione di una operazione di delocalizzazione o cessazione di attività;

inadempimento dell'obbligo di stipula di polizza contro i danni causati da eventi catastrofici.

** O di altra sanzione che comporta il divieto di contrarre con la pubblica amministrazione.

Premialità

In fase di valutazione delle istruttorie, costituiscono, se congrui con le finalità e le caratteristiche dell'incentivo e del settore del mercato di riferimento, elementi premianti quali:

- a. l'avvenuta attribuzione al proponente del rating di legalità¹⁶;
- b. il possesso della certificazione della parità di genere¹⁷;
- c. l'avvenuta assunzione, nei termini stabiliti dal bando, di persone con disabilità, aggiuntive rispetto agli obblighi assunzionali di cui alla l. n. 68/99;
- d. la valorizzazione della quantità e qualità del lavoro giovanile e del lavoro femminile¹⁸, ovvero il possesso di ulteriori idonee certificazioni, oltre alla parità di genere, atte a dimostrare la valorizzazione del lavoro femminile;
- e. la valorizzazione del sostegno alla natalità e alle esigenze di cura¹⁹, ovvero, il possesso di ulteriori idonee

certificazioni, oltre alla parità di genere, utili alla dimostrazione di tali misure.

Laddove applicabili, i bandi dovranno comunque prevedere un sistema premiale²⁰ con l'attribuzione di punteggio aggiuntivo o una riserva di quota delle risorse finanziarie allocate o un incremento dell'ammontare delle agevolazioni.

Ferma restando la condizione di congruità con le finalità e le caratteristiche di ciascun incentivo, al fine di garantire un adeguato sostegno alle imprese di minori dimensioni, nell'ambito delle risorse disponibili per ciascun incentivo, alle PMI sarà riservata una quota minima del 60% delle risorse, di cui almeno il 25% destinato alle micro o piccole imprese o ai lavoratori autonomi.

Erogazione e revoche degli incentivi

In sede di erogazione dell'incentivo, costituiranno, per il soggetto conce-

16 Art. 5-ter del D.L. n. 1/2012, a condizione che il proponente, alla data di presentazione dell'istanza, sia presente nell'apposito elenco delle imprese con rating di legalità.

17 Art. 46-bis D.Lgs. n. 198/2006, e art. 5, c. 3, l. n. 162/2021, a condizione che la certificazione sia posseduta alla data di presentazione dell'istanza di accesso alle agevolazioni.

18 Misure e azioni adottate per ridurre i divari rispetto a opportunità di crescita e per la parità salariale.

19 Misure e azioni adottate a favore della genitorialità.

20 Se il sistema premiale è oggetto di autodichiarazione ai sensi del DPR 445/2000 e dai controlli emerge la non veridicità della stessa, il proponente decade dal vantaggio conseguito e qualora la premialità risulti determinante ai fini dell'ammissione alle agevolazioni, il soggetto competente dispone la revoca dell'intera agevolazione concessa.

dente, adempimenti necessari: l'acquisizione del DURC; la verifica delle somme iscritte a ruolo²¹; la verifica, in caso di aiuto di Stato, del rispetto di eventuali prescrizioni specifiche nonché, ad esclusione degli aiuti *de minimis* e degli aiuti per i quali è prevista una diversa disciplina, la verifica, attraverso il RNA, che il beneficiario non rientri tra le imprese che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti individuati quali illegali o incompatibili

dalla Commissione europea. Qualora dalla verifica emerga la predetta pendenza, l'erogazione all'interessato è preclusa fino a soluzione della stessa. Le modalità di erogazione saranno definite dal bando in funzione della forma dell'agevolazione e delle caratteristiche dell'operazione agevolata.

Il soggetto competente disporrà la revoca delle agevolazioni in misura totale o parziale, con obbligo di restituzione in capo al beneficiario, qualora ricorra:

assenza di uno o più requisiti di ammissibilità, documentazione incompleta o irregolare, per fatti comunque imputabili al beneficiario e non sanabili, accertata successivamente all'ammissione;

mancata realizzazione dell'operazione finanziata entro i termini, ove previsti;

mancato rispetto dei termini per il mantenimento e la destinazione dei beni oggetto dell'agevolazione, in caso incentivi che prevedono la realizzazione di investimenti*;

intervento di un'operazione di delocalizzazione o riduzione dei livelli occupazionali;

variazioni sostanziali dell'operazione agevolata o modifiche soggettive del beneficiario che siano valutate nel caso specifico, incompatibili con il mantenimento delle agevolazioni;

avvio di una procedura per la gestione dello stato di crisi o di insolvenza del beneficiario, incompatibile con gli obblighi a suo carico secondo quanto previsto dal bando;

mancato rispetto dei limiti di cumulo delle agevolazioni;

mancata restituzione protratta per oltre un anno ovvero oltre il diverso tempo determinato dal bando degli interessi di preammortamento ovvero delle rate del finanziamento per le agevolazioni concesse in forma di finanziamento agevolato;

accertamento di uno dei motivi di esclusione;

inadempimento di obblighi espressamente previsti dal bando, in ragione della specificità dell'incentivo;

rinuncia alle agevolazioni da parte del beneficiario.

* In mancanza di diversa indicazione del bando, la revoca è disposta qualora i beni siano alienati, ceduti o distratti prima del decorso di tre anni per le PMI e di cinque anni per le grandi imprese dalla data di completamento dell'investimento.

21 Art. 48-bis del DPR n. 602/1973 come modificato dall'art. 144 del D.Lgs. n. 33/2025.

Gli importi restituiti saranno maggiorati di un interesse pari al tasso ufficiale di riferimento determinato dalla BCE, vigente alla data dell'atto di revoca, maggiorato di cinque punti nei casi di revoca per assenza dei requisiti di ammissibilità o per l'intervento di un'operazione di delocalizzazione o di riduzione dei livelli occupazionali.

I crediti di cui agli atti di revoca sono da intendersi preferiti²² a ogni altro titolo di prelazione da qualsiasi causa derivante. L'amministrazione responsabile, in caso di mancata restituzione spontanea delle somme dovute a seguito del provvedimento di revoca²³ o rideterminazione delle somme concesse, provvederà al recupero dei crediti mediante iscrizione al ruolo delle somme oggetto di restituzione, oltre ad interessi e maggiorazioni. Restano salve le procedure di revoca e recupero degli aiuti di Stato illegali dichiarati incompatibili con il mercato interno dalla Commissione europea ai sensi del TFUE e del Regolamento UE 2015/1589. In presenza di aiuto di Stato dichiarato illegale e incompatibile con il mercato interno, laddove il beneficiario dell'aiuto sia soggetto a procedure di insolvenza, il credito dello Stato relativo alla restituzione dell'aiuto è soddisfatto in prededuzione, con priorità rispetto ad ogni altro credito.

Regime speciale per gli incentivi fiscali e crediti d'imposta

Gli incentivi di natura fiscale che prevedono lo svolgimento di un'attività istruttoria valutativa, seguiranno la disciplina del codice degli incentivi.

Per gli incentivi fiscali fruiti nella forma del credito d'imposta, che non prevedono svolgimento di attività istruttorie, la fruizione, salve diverse disposizioni della legge speciale, è comunque subordinata alla preventiva comunicazione da parte del richiedente al soggetto competente dell'ammontare complessivo delle agevolazioni delle quali si intende fruire, nonché la presunta ripartizione negli anni della fruizione stessa. I crediti di imposta saranno attivati, sulla base delle previsioni della legge che li istituisce, con provvedimenti del soggetto competente che definisce le attività di monitoraggio, di controllo ed eventuale recupero, nonché le conseguenze ulteriori per l'illegittima fruizione, oltre alle ulteriori istruzioni operative e i chiarimenti occorrenti per la fruizione e il mantenimento delle agevolazioni.

Nel caso l'incentivo fiscale costituisca aiuto di Stato, ovvero sia fruito in regime *de minimis*, potrà essere attivato solo dopo che l'Autorità responsabile²⁴, abbia provveduto a registrare il relativo regime di aiuto nel Registro nazionale degli aiuti di Stato e nei registri SIAN²⁵ e SIPA²⁶.

22 Ai sensi dell'art. 2748 c.c.

23 Che può essere adottato entro il termine ordinario di prescrizione del diritto al recupero delle somme erogate, decorrente dalla data in cui la causa di revoca è rilevabile.

24 Come definita dall'articolo 1, comma 1, lettera q), del regolamento di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115.

25 Sistema informativo agricolo nazionale.

26 Sistema italiano della pesca e dell'acquacoltura.

Restano fuori dall'ambito di applicazione del codice, tutti quei benefici fiscali che non prevedono svolgimento di attività istruttorie, quali, a titolo esemplificativo, ires premiale, patent box, iperammortamento, maxi-deduzione, per i quali continueranno ad

applicarsi le previgenti disposizioni di riferimento.

Il codice sarà di certo oggetto di ampliamento ed ulteriori accorgimenti, anche in virtù dei decreti da emanare, dunque, «spalancagli un sorriso e grida: "Evviva, evviva!"».

Incentivi alle assunzioni Regione Campania: al via la seconda finestra

Il bonus giusto
per chi accompagna
davvero le aziende
nelle scelte di lavoro

Fino a 17.000 € di contributo per ogni nuova assunzione con il Bonus Assunzioni Campania.

Time Vision affianca i consulenti del lavoro con analisi dei requisiti e valutazione di prefattibilità per le aziende interessate.

Gestiamo l'intero iter del bando: istruttoria, documentazione e accesso al contributo.

Un supporto concreto per
rafforzare il tuo ruolo di
consulente strategico per
le imprese.

scopri di più





PROFESSIONAL- MENTE

PROFESSIONALITÀ, COMUNICAZIONE & BUSINESS
PER IL LIBERO PROFESSIONISTA 5.0

n. 1 - GENNAIO 2026

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

Autoconsapevolezza e ascolto attivo: da consulente esecutore a partner strategico dello studio professionale

Leve strategiche che trasformano il consulente da semplice esecutore di adempimenti a partner pensante dello studio e del cliente e non "soft skills di moda"; questo sono autoconsapevolezza e ascolto attivo.

L'articolo spiega in chiave tecnica e operativa cosa sono davvero queste due competenze, da dove nascono e come influenzano scelte, relazioni e posizionamento professionale.

 **Simona Letizia Ilardo**

CONSULENTE DEL LAVORO, LIFE & BUSINESS COACH

Siamo al nostro terzo anno insieme — sì, come vola il tempo — e passo dopo passo ci siamo occupati di una *soft skill* alla volta, abbiamo imparato ad integrarla nel nostro *mindset* prima e nel nostro *modus operandi* poi; le abbiamo rese parte della nostra vita e del nostro modo di lavorare, relazionarci, agire.

E siccome so che a noi piace spostare sempre l'asticella della nostra preparazione, delle nostre competenze, ad un livello più avanzato, eccomi con un nuovo programma di articoli di formazione, strutturato da un lato come "percorso *upgrade*", di nuovo aggiornamento rispetto alle *skills* da trattare e, dall'altro, creando una "*liaison*", tra due o più competenze, in modo da rendere tutto sempre più facilmente attuabile, agibile, realizzabile e concreto.

E nel mio essere estremamente positiva, sono certa che apprezzerete, non è così?

Ho scelto di trattare insieme autoconsapevolezza e ascolto attivo perché, nel lavoro del libero professionista, sono due facce della stessa medaglia.

L'ascolto attivo senza autoconsapevolezza rischia di diventare una tecnica vuota, quasi una "recita empatica".

L'autoconsapevolezza senza ascolto attivo, invece, si trasforma in introspezione sterile: capisco molto di me, ma continuo a comunicare e gestire clienti e collaboratori sempre allo stesso modo.

Quando queste due competenze lavorano in sinergia, il professionista passa da

esecutore di adempimenti a vero partner strategico: sa leggere se stesso (reazioni, limiti, punti di forza) e, contemporaneamente, sa leggere il cliente e il contesto, adattando il proprio intervento. **È qui che nasce la consulenza ad alto valore aggiunto.**

Tecnicamente, cos'è l'ascolto attivo?

L'ascolto attivo nasce in ambito psicologico e comunicativo, in particolare dagli studi di Carl Rogers sulla relazione di aiuto. È una modalità di ascolto intenzionale, strutturata, che ha tre funzioni principali:

- Comprendere il contenuto cognitivo del messaggio — Che cosa mi sta dicendo, a livello di dati, fatti, richieste esplicite.
- Comprendere la dimensione emotiva — Come si sente il mio interlocutore rispetto a ciò che dice: preoccupato, confuso, difensivo, fiducioso.
- Restituire al cliente una sintesi verificabile — Far sapere all'altro che è stato compreso, controllando attivamente la correttezza della comprensione.

In pratica, l'ascolto attivo si basa su tre pilastri operativi:

1. attenzione focalizzata (comunicazione verbale, paraverbale, non verbale);
2. domande esplorative (aperte, non accusatorie);
3. riformulazione e verifica ("se ho capito bene...").

Ma cosa ci spinge a non ascoltare davvero?

In che modo agisce la nostra mente inconsapevol-mente?

Nel lavoro di studio, siamo addestrati a cercare subito la soluzione tecnica. Questo porta a tre automatismi:

- interrompere il cliente dopo poche frasi;
- dare risposte "standard" prima di aver chiarito il contesto;
- filtrare ciò che sentiamo attraverso le nostre urgenze (scadenze, carico, timore di contestazioni).

Senza autoconsapevolezza, questi automatismi restano invisibili. È qui che entra in gioco il secondo pilastro.

Autoconsapevolezza: la base del "come" agiamo.

L'autoconsapevolezza è la capacità di osservare in tempo reale il proprio funzionamento interno:

- stati emotivi (ansia, irritazione, noia, entusiasmo);
- schemi ricorrenti di pensiero ("I clienti sono sempre esigenti", "Non posso dire no");
- reazioni abituali sotto stress (chiusura, aggressività, compiacenza).

È un concetto radicato nella psicologia cognitiva e nelle neuroscienze: le nostre decisioni e modalità relazionali sono fortemente condizionate da automatismi appresi. Senza uno sguardo consapevole su questi automatismi, finiamo per:

- reagire più che scegliere;
- usare sempre lo stesso stile comunicativo, indipendentemente dall'interlocutore;
- attribuire all'esterno (clienti, collaboratori, mercato) problemi che in parte generiamo o alimentiamo noi.

Le due competenze sono interdipendenti, perché?

Ascolto attivo richiede di "uscire da sé" per entrare nel mondo dell'altro.

Autoconsapevolezza richiede di "rientrare in sé" per vedere come funzioniamo.

Nella pratica professionale, i due movimenti sono continui:

- mi accorgo (autoconsapevolezza) che, con alcuni clienti, tendo a irrigidirmi o a sbrigare la telefonata;
- riconosco che questo stato interno interferisce con la mia capacità di ascoltarli davvero;
- utilizzo strumenti di ascolto attivo per spostare il focus: faccio domande, riformulo, chiarisco i bisogni reali;
- monitoro come mi sento mentre ascolto (mi innervosisco, mi annoio, mi difendo?) e calibro il mio modo di rispondere.

Vi offro ora un esempio pratico ed essenziale calato nella realtà dei nostri studi professionali.

Cliente: "Mi serve l'assunzione di un nuovo dipendente, ma non posso permettermi errori, controllo tutto io e sono molto preoccupato sui costi."

Senza autoconsapevolezza né ascolto attivo:

Il professionista sente solo "assunzione" e "fretta", entra in modalità esecutiva:

"Va bene, mi mandi i dati, prepariamo il contratto con questa tipologia e questa retribuzione. Le tempistiche sono..."

Con autoconsapevolezza e ascolto attivo:

Autoconsapevolezza:

"Sto sentendo pressione e la tentazione di chiudere veloce. Riconosco il mio automatismo: risolvere subito. Mi fermo."

Ascolto attivo:

"Ho colto due elementi chiave: vuole assumere, ma teme molto i costi e gli errori di scelta. Per essere davvero utile devo capire meglio il contesto."

Risposta:

“Capisco che questa assunzione per lei è delicata, sia dal punto di vista economico sia gestionale. Prima di impostare il contratto, mi aiuti a capire:

- che ruolo avrà questa persona?
- quali sono le sue maggiori preoccupazioni: il costo mensile, gli oneri in caso di uscita, l'adeguatezza del profilo?

Così le propongo una soluzione che non sia solo corretta sul piano normativo, ma sostenibile nel medio periodo.”

Qui la competenza tecnica è la base, ma il valore aggiunto nasce dall'integrazione tra consapevolezza interna ed efficacia relazionale.

Funzioni dell'ascolto attivo per il libero professionista.

Se guardiamo alla realtà di studio (con o senza dipendenti), l'ascolto attivo svolge alcune funzioni strategiche:

- funzione diagnostica: permette di identificare il vero problema del cliente (spesso diverso dalla richiesta iniziale);
- funzione preventiva: riduce fraintendimenti, contenziosi, aspettative irrealistiche;
- funzione di posizionamento: ti colloca nella mente del cliente come figura di riferimento, non come “fornitore di adempimenti”;
- funzione organizzativa interna: nei rapporti con collaboratori, aiuta a far emergere criticità prima che diventino errori o conflitti aperti.

Funzioni dell'autoconsapevolezza nello studio professionale.

Per un consulente del lavoro, commercialista, avvocato o altro libero professionista, l'autoconsapevolezza ha impatti molto concreti:

- gestione del carico: riconoscere i propri limiti di tempo ed energia per non promettere l'impossibile;
- selezione clientela: individuare i profili di clienti che drenano in modo eccessivo risorse, valutando se e come rinegoziare il rapporto;
- leadership interna: notare come il proprio stile (ansioso, accentratore, distante) incide sul clima dello studio e sui risultati;
- prevenzione del *burn-out*: intercettare segnali di sovraccarico prima che diventino cronici.

Come possiamo integrare le due competenze nel quotidiano?

Per mantenere armonia tra autoconsapevolezza e ascolto attivo nella pratica quotidiana, puoi iniziare con tre micro-passaggi intenzionali.

Prima del colloquio (interno o con cliente) — Domanda a te stesso: “In che stato arrivo a questo incontro? Stanco, irritato, difensivo, sereno?”

Questo ti evita di scaricare inconsapevolmente il tuo stato sull'altro.

Durante il colloquio — Mantieni una quota di attenzione su di te e una sull'altro:

"Che cosa mi sta davvero dicendo?" (ascolto)

"Come sto reagendo a ciò che dice?" (autoconsapevolezza).

Dopo il colloquio — Breve *debriefing* mentale o scritto:

"Che cosa ha funzionato nella comunicazione? Dove ho interrotto, dove ho dato per scontato? Quale mio automatismo si è attivato?"

È questo allenamento congiunto che, nel tempo, sposta il tuo modo di stare nella professione.

Molti professionisti riconoscono intuitivamente l'importanza di queste *soft skills*, ma faticano a tradurle in prassi operative: restano concetti astratti.

Lavorare con un approccio strutturato — formazione e consulenza cucite sulla realtà specifica del tuo studio — permette di:

- leggere con maggiore lucidità i tuoi pattern relazionali;
- acquisire strumenti concreti di ascolto attivo adattati al tuo settore;
- integrare questi strumenti nei processi: gestione appuntamenti, *briefing* interni, incontri periodici con i clienti.

Chi compie questo passaggio raramente torna indietro: scopre che, a parità di competenza tecnica, la percezione del proprio valore cambia radicalmente agli occhi dei clienti, del team e di sé stessi.

Ed è questo il profondo "perché" che mi porta ancora qui, tra queste pagine della nostra Rivista mensile, con la voglia di portare alla categoria, ai miei colleghi, un valore aggiunto.

Copia il link e buon ascolto!

https://www.youtube.com/watch?v=mN8b1-26E7c&list=RDmN8b1-26E7c&-start_radio=1



**Agenzia partner ufficiale
di TikTok e leader per
risultati raggiunti**



www.sparkmarketing.it



info@sparkmarketing.it





RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

n. 1 - GENNAIO 2026

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

Limiti all'utilizzabilità delle riprese audiovisive dopo il Jobs Act

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 30822 del 24 Novembre 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 30822 del 24 novembre 2025**, ha fornito importanti chiarimenti in materia di controlli a distanza ex art. 4 dello Statuto dei lavoratori, chiarendo i limiti di utilizzabilità delle informazioni raccolte tramite impianti audiovisivi.

Il fatto trae origine dal licenziamento per giusta causa intimato dal Casinò di Sanremo a un croupier, al quale veniva contestata l'appropriazione di due banconote da 100 euro nel corso di operazioni di cambio denaro-gettoni, sulla base esclusiva delle riprese effettuate dalle telecamere installate sui tavoli da gioco. Le telecamere erano state installate con autorizzazione dell'Ispettorato del Lavoro ai sensi dell'art. 4 St. lav., nella formulazione antecedente al D.lgs. 151/2015, che prevedeva limiti all'utilizzo dei dati raccolti a fini disciplinari, consentendone l'uso solo per la tutela del patrimonio aziendale o a discolora del lavoratore.

Il Tribunale, in primo grado, aveva ritenuto legittimo il licenziamento. La Corte d'appello di Genova aveva, invece, riformato la decisione dichiarando l'illegittimità del recesso datoriale sul presupposto dell'inutilizzabilità delle videoriprese a fini disciplinari e della conseguente mancanza di prova dell'illecito contestato al lavoratore. La Corte di Cassazione, investita dal ricorso del datore di lavoro, ha integralmente confermato la decisione di secondo grado. Sebbene la riforma del 2015 consenta in via generale l'utilizzabilità a fini disciplinari delle immagini raccolte mediante impianti audiovisivi legittimamente installati, nel caso di specie l'autorizzazione amministrativa era stata recepita nel contratto collettivo applicabile che ne aveva mantenuto i limiti: tale limitazione discende dall'autonomia collettiva e configura una clausola di maggior favore per il dipendente, pienamente valida e vincolante per il datore di lavoro.

La Suprema Corte ha affermato che, sebbene l'art. 4, comma 3, St. lav., nel testo novellato, preveda in via generale **l'utilizzabilità delle informazioni raccolte mediante impianti audiovisivi** anche a fini disciplinari, tale principio **non può operare quando l'autorizzazione amministrativa e, soprattutto, il contratto collettivo applicabile abbiano espressamente limitato l'uso delle riprese**, configurando una clausola di maggior favore per il lavoratore. Ne consegue che l'autonomia collettiva può validamente restringere l'ambito di utilizzabilità delle informazioni raccolte, rendendole inutilizzabili ai fini disciplinari e precludendo, in mancanza di altre prove, la legittimità del licenziamento.

Sostituzione prolungata e tutela della professionalità del lavoratore

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 31120 del 28 Novembre 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 31120 del 28 novembre 2025**, ha stabilito che, in materia di sostituzione di lavoratore assente con diritto alla conservazione del posto, il diritto del sostituto all'inquadramento definitivo nelle mansioni superiori deve essere valutato alla luce di tutte le circostanze del caso concreto, inclusa la durata della sostituzione, affinché non si producano abusi del datore di lavoro.

La controversia riguardava una lavoratrice che, per un lungo periodo, aveva svolto mansioni superiori rispetto al proprio livello contrattuale, sostituendo un dirigente assente. La lavoratrice aveva richiesto il riconoscimento del livello superiore a titolo definitivo, con corresponsione delle differenze retributive, e contributive maturate durante l'intero periodo di svolgimento delle mansioni superiori.

Il Tribunale di primo grado aveva accolto la domanda, riconoscendo il diritto all'inquadramento nel livello superiore a decorrere dal terzo mese successivo all'assenza del dirigente e condannando l'azienda al corretto adeguamento retributivo e contributivo.

La Corte d'Appello ha parzialmente riformato la sentenza, limitando temporalmente il riconoscimento del superiore inquadramento al periodo di tre mesi continuativi previsto dall'art. 16, comma 3, del CCNL di riferimento. La Corte territoriale ha ritenuto che l'assegnazione a mansioni superiori fosse sostitutiva di un lavoratore titolare di diritto alla conservazione del posto e che la lavoratrice non avesse diritto al riconoscimento definitivo dell'inquadramento oltre il periodo stabilito, respingendo altresì la domanda relativa alla regolarizzazione previdenziale, assistenziale e assicurativa per il periodo lavorato con contratti a progetto.

La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso della lavoratrice, osservando che **la regola generale della non definitività dell'inquadramento in caso di sostituzione non può essere applicata in maniera rigida**. Per escludere il diritto del sostituto all'inquadramento definitivo, **occorre accertare l'effettivo collegamento tra la sostituzione e l'assenza del titolare del posto e valutare se la durata della sostituzione sia proporzionata**. Nel caso in esame, la sostituzione si era protratta per un periodo eccessivamente lungo, senza che vi fosse stata la riammissione in servizio del lavoratore sostituito, configurando un uso sproporzionato e potenzialmente abusivo della dipendente. La Suprema Corte ha quindi cassato la sentenza d'appel-

lo e rinviato alla Corte territoriale, impartendo precise indicazioni per garantire la tutela della professionalità del lavoratore e l'osservanza dei principi di correttezza e buona fede nell'esercizio del potere datoriale.

Responsabilità datoriale per condotte vessatorie e ambiente stressogeno

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 31367 del 1 Dicembre 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 31367 del 1 dicembre 2025**, ha statuito che, ai sensi dell'art. 2087 c.c., **il datore di lavoro risponde del danno alla salute psicofisica dei lavoratori anche in assenza di un comportamento di *mobbing* sistematico o intenzionale**, qualora consenta o contribuisca colposamente al mantenimento di un ambiente di lavoro stressante, lesivo della dignità e dell'integrità morale del prestatore di lavoro.

Il fatto riguardava una lavoratrice che lamentava comportamenti vessatori e stress lavoro-correlato da parte del datore di lavoro, aggravati dallo stato di gravidanza, sostenendo che le azioni datoriali avessero prodotto effetti negativi sulla sua salute psicofisica. La ricorrente, pertanto, richiedeva il riconoscimento di *mobbing*, nonché il risarcimento dei danni derivanti dall'ambiente lavorativo lesivo.

La Corte territoriale aveva escluso la configurabilità del *mobbing*, sostenendo che le condotte del datore di lavoro fossero riferibili a conflittualità generale e ad esigenze organizzative e non ad un intento persecutorio. La Corte aveva, inoltre, trascurato certificati medici rilevanti e, secondo la ricorrente, invertito l'onere della prova, gravando sulla lavoratrice l'onere di dimostrare la legittimità delle contestazioni disciplinari e delle sanzioni subite, senza considerare che spettava al datore dimostrare di aver ottemperato agli obblighi di tutela della salute e sicurezza dei lavoratori.

La Corte di Cassazione, ribaltando la pronuncia di merito, ha accolto il ricorso, precisando che **la responsabilità del datore di lavoro ai sensi dell'art. 2087 c.c. è di natura contrattuale e prescinde dalla prova del dolo: è sufficiente che l'inadempimento, anche colposo, produca un danno alla salute del lavoratori**; i comportamenti isolati o situazioni di stress lavorativo (*straining*) devono essere valutati singolarmente e complessivamente, in relazione all'ambiente di lavoro, al fine di accertare la violazione degli obblighi di protezione della salute psicofisica dei lavoratori; l'insussistenza di un intento persecutorio unificante non esclude automaticamente la responsabilità datoriale: **la violazione dell'art. 2087 c.c. si configura anche se i comportamenti non siano sistematici, purché abbiano generato un ambiente lesivo della salute e della dignità del lavoratore**; il giudizio deve tenere conto delle condizioni soggettive del lavoratore, come nel caso di gravidanza, e considerare il nesso causale tra condotte datoriali e danno alla salute, senza che la prova del danno sia a carico del lavoratore.

Pertanto, il datore di lavoro risponde per la violazione dei doveri di protezione della salute e sicurezza dei lavoratori anche in assenza di comportamenti persecutori continuativi quando le condotte o l'ambiente di lavoro risultino lesivi della dignità, dell'integrità morale e della salute psicofisica del lavoratore.

I confini della responsabilità solidale IVA nella giurisprudenza unionale

Corte di Giustizia UE – Sentenza C-121/24 dell'11 dicembre 2025

La **Corte di giustizia dell'Unione europea**, con la **sentenza C-121/24 dell'11 dicembre 2025**, interviene su un tema di particolare rilievo in materia di IVA, chiarendo i confini della **responsabilità solidale** del cessionario nell'ipotesi in cui il debitore principale dell'imposta risulti estinto a seguito della cancellazione dal registro delle imprese.

La questione sottoposta al giudice unionale concerne la compatibilità con l'art. 205 della direttiva 2006/112/CE di una normativa nazionale che consente all'Amministrazione finanziaria di rivalersi sul destinatario dell'operazione imponibile per il recupero dell'imposta non assolta dal fornitore, qualora quest'ultimo non risulti più giuridicamente esistente.

Secondo la Corte, tale disciplina non contrasta con il diritto dell'Unione purché **la responsabilità del cessionario sia fondata su presupposti sostanziali adeguati** e rispettosi dei principi di proporzionalità e di certezza del diritto, in considerazione della natura dell'obbligazione solidale, che consente al creditore pubblico (Amministrazione finanziaria) di rivolgersi a ciascun coobbligato per l'intero ammontare del debito.

La pronuncia si colloca nel solco della consolidata giurisprudenza unionale in materia di contrasto alle frodi IVA, precisando, tuttavia, che la responsabilità del cessionario **non può assumere carattere automatico** né meramente oggettivo, ma presuppone l'accertamento che lo stesso sapesse o avrebbe dovuto sapere, secondo l'ordinaria diligenza esigibile da un operatore economico, che l'IVA indicata in fattura non sarebbe stata versata all'Erario.

Va tuttavia precisato che **l'ordinamento italiano non contempla**, allo stato, un **meccanismo** integralmente sovrapponibile a quello **previsto nel caso esaminato** (normativa bulgara) e ritenuto compatibile con il diritto unionale dalla Corte di giustizia dell'Unione europea. In ambito nazionale, infatti, non è ammessa una traslazione generalizzata dell'obbligazione IVA dal cedente inadempiente al cessionario, se non nelle ipotesi tassativamente previste dal legislatore (quali cessioni d'azienda, *reverse charge*, appalti e subappalti ecc...), vigendo un principio di personalità dell'obbligazione tributaria posto a tutela dell'affidamento e della certezza del diritto.

Reati dichiarativi e responsabilità penale del soggetto interposto

Corte di Cassazione – Sez. Tributaria – Sentenza N. 34191 del 20 Ottobre 2025

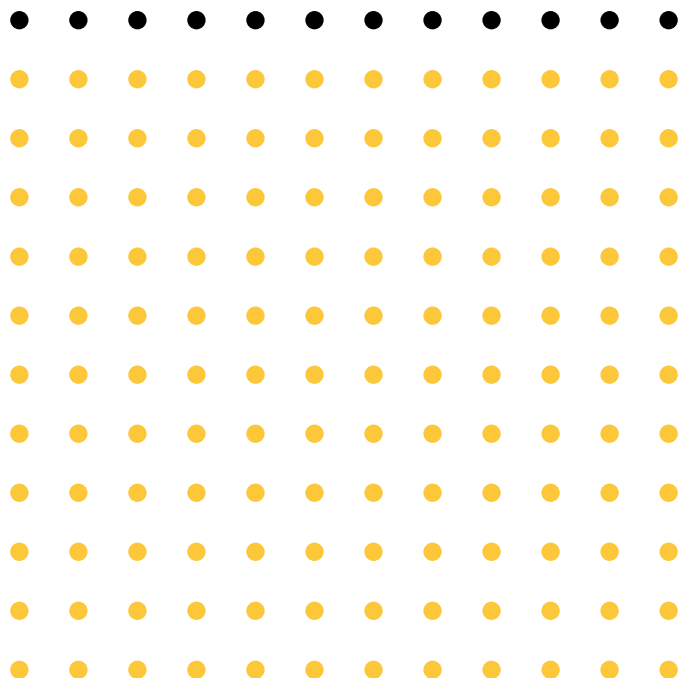
La Corte di cassazione – Sez. Trib. –, **sentenza n° 34191 del 20 ottobre 2025**, offre un contributo interpretativo di rilievo in tema di **responsabilità penale per i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto**, chiarendo i criteri di imputazione soggettiva quando l'amministratore di diritto operi quale soggetto interposto.

La pronuncia afferma la necessità di privilegiare una **valutazione sostanziale delle funzioni concretamente esercitate**, superando una ricostruzione ancorata al solo dato formale della carica.

La vicenda riguarda un amministratore di una società a responsabilità limitata, condannato per il **reato di dichiarazione infedele**, che aveva proposto ricorso per cassazione sostenendo l'inconsapevolezza dell'illecito, in quanto le dichiarazioni fiscali sarebbero state materialmente predisposte da un professionista incaricato. La Suprema Corte disattende tale ricostruzione difensiva, ribadendo che, nei reati dichiarativi, il dolo specifico richiesto dalla **fattispecie incriminatrice può configurarsi nella forma del dolo eventuale**.

È dunque sufficiente che il c.d. "prestanome" abbia accettato il rischio che la presentazione di una dichiarazione non veritiera, ovvero riferita a operazioni inesistenti, potesse determinare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA. In tale prospettiva, la condizione di soggetto interposto non assume, di per sé, valenza esimente sotto il profilo della responsabilità penale.

Rilevano, in tal senso, il rapporto fiduciario stabile con il *dominus*, il coinvolgimento protratto nel tempo nelle attività del gruppo societario, l'accettazione di una carica amministrativa priva di effettivi poteri decisionali, nonché lo svolgimento contestuale di funzioni operative essenziali all'interno della società. Tali circostanze consentono di escludere che l'interessato rivestisse un ruolo meramente marginale o ignaro delle dinamiche aziendali e fiscali.



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

