

CDLNA[®]

LAVORO

PREVIDENZA

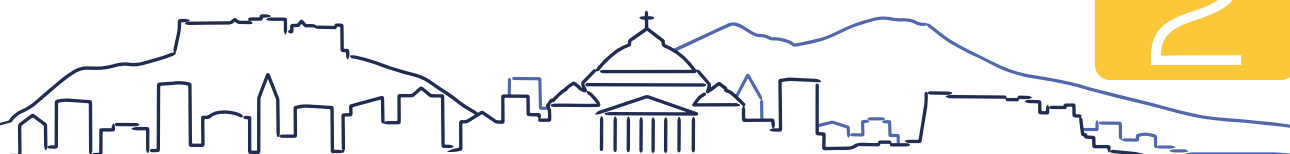
FISCO

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

FEBBRAIO 2026

n.

2



- Turnover e nuove opportunità: la leva per il futuro della categoria
- Repêchage violato se il datore impiega un lavoratore autonomo
- Verifica preventiva e sospensione dei pagamenti della PA per i professionisti

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

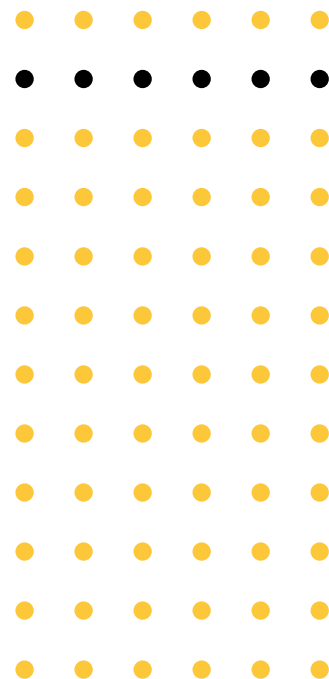
80133 Napoli (NA)

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 Turnover e nuove opportunità: la leva per il futuro della categoria

Francesco Duraccio

NOVITÀ DEL PERIODO

12 I.N.P.S.

14 I.N.A.I.L.

LAVORO E PREVIDENZA

17 Repechage violato se il datore impiega un lavoratore autonomo

Francesco Capaccio

20 Il "nuovo" badge digitale di cantiere

Pasquale Assisi

23 Il test del carrello come strumento disciplinare: illegittimità e profili discriminatori nel licenziamento del cassiere

Giuseppe Gentile

28 Codatorietà - Attenzione alla reintegra - il requisito dimensionale deve essere valutato considerando il numero complessivo di lavoratori impiegati da tutte le società codatrici

Pierluigi Lanzarotti

31 CU2026 redditi 2025 tra novità e conferme

Carla Napoletano

35 Ferie residue del lavoratore: modalità di gestione e (potenziale) perdita del diritto

Ettore Franzoni

38 I criteri per il diritto alla difesa nella contestazione disciplinare

Monica Schiano

41 Il datore di lavoro ha diritto al risarcimento danni dall'apprendista che recede anticipatamente dal rapporto

Ivo Amodio

47 Riduzione del premio Inail per prevenzione: il modello OT23

Maria Giovanna Marigliano

50 Tracciabilità delle spese per trasferte, missioni e delle spese di rappresentanza

Anna Pane

FISCO E TRIBUTI

62 Verifica preventiva con sospensione per i pagamenti della PA a favore dei professionisti: le novità della legge di bilancio 2026

Pietro Di Nono

65 Legge di Bilancio 2026: La nuova disciplina delle plusvalenze patrimoniali

Massimiliano De Bonis

SOMMARIO

FISCO E TRIBUTI

- 69 Cedolare secca per le locazioni brevi - art. 1, c. 17, L. 199/2025 - e conferma delle detrazioni fiscali su beni immobili

Luigi Carbonelli

PROFESSIONAL-MENTE

- 74 Empatia e comunicazione assertiva: la combinazione che è vantaggio competitivo per team efficienti

Simona Letizia Ilardo

RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

- 80 La perdita del diritto alle ferie necessita della rigorosa prova a carico del datore
-

- 81 La mancata impugnazione dell'avviso di addebito dell'Inps non consente l'impugnazione del relativo verbale di accertamento ispettivo
-

- 82 Responsabilità del Consulente del Lavoro in caso di mancata informazione di pendenze contributive
-

- 84 Notifica postale della cartella di pagamento, la sola ricevuta non basta a provarne il contenuto
-

- 85 I redditi derivanti da attività non tipizzate, anche se socialmente controverse, soggiacciono all'imposizione di imposte dirette e indirette
-

Sei un consulente del lavoro iscritto all'Albo di Napoli?

Scopri tutte le agevolazioni **dedicate a te!**

Conto corrente - Carta di debito - Internet banking
Prestito personale - Mutuo chirografario

(e molti altri prodotti)

Per maggiori informazioni visita il sito web

<https://popves.it/consulenti-del-lavoro-di-napoli/>



**BANCA
POPOLARE
COMMERCIALE**



SCENARIO



n. 2 - FEBBRAIO 2026

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

Turnover e nuove opportunità: la leva per il futuro della categoria

Il lieve arretramento del saldo tra iscrizioni e cancellazioni nel 2025 richiama la necessità di politiche attive per accompagnare i giovani abilitati verso l'avvio della professione. Tra welfare di categoria, incentivi pubblici e formazione previdenziale, si rafforza una strategia condivisa per garantire sostenibilità e qualità al ricambio generazionale.

Francesco Duraccio

PRESIDENTE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Negli ultimi cinque anni il saldo tra ingressi e uscite dal nostro Albo è rimasto, seppur di poco, positivo. Un segnale che conferma la capacità attrattiva della professione e la solidità del presidio ordinistico. Tuttavia il dato registrato nel 2025 – con circa venti cancellazioni in più rispetto alle nuove iscrizioni – impone una riflessione meno rassicurante e più prospettica. Non siamo di fronte a un'inversione strutturale, ma a un **campanello d'allarme** che non può essere ignorato.

Parallelamente, mentre osserviamo questo fenomeno, si stanno svolgendo gli **esami di abilitazione 2025/2026** che restituiscono motivi di fiducia. Oltre l'86% dei 107 candidati ammessi ha superato le prove scritte ed è approdato all'orale, tuttora in corso, con performance incoraggianti. È la dimostrazione che esiste una nuova generazione preparata, motivata, desiderosa di entrare nel mercato dei servizi

professionali del lavoro.

Il punto, allora, non è soltanto **quanti** entreranno, ma **come** metterli nelle condizioni di restare e di crescere. **Qui si gioca la partita del turnover: un ricambio necessario, fisiologico, ma soprattutto qualificato.** Senza questo equilibrio, la sostenibilità dell'intero sistema – economica, previdenziale, culturale – rischia di indebolirsi.

In tale prospettiva assume rilievo l'azione del nostro ente di previdenza, **ENPACL**, che da tempo affianca alla funzione tradizionale un'articolata strategia di **welfare categoriale**. Molte misure sono indirizzate anche agli abilitati non ancora iscritti, con l'obiettivo di ridurre la distanza tra conseguimento del titolo e avvio effettivo dell'attività. È un passaggio cruciale: **l'abilitazione non può diventare un punto di sospensione, ma deve trasformarsi rapidamente in progetto professionale.**

La stessa logica ispira le iniziative mes-

se in campo a livello governativo dal **Ministro Marina Calderone**, che con il Decreto Coesione 2024 (DL 60/2024), convertito nella legge 95/2024, ha rafforzato gli strumenti per l'**autoimpiego** e l'autoimprenditorialità, in particolare per gli under 35. Si tratta di un impianto che parla anche alle professioni ordinistiche e che può rappresentare, per molti giovani colleghi, la leva per superare la barriera iniziale degli investimenti.

Operativamente, il braccio attuativo di molte di queste politiche è Invitalia, attraverso programmi che combinano incentivi economici, voucher e percorsi formativi – basti pensare alle evoluzioni di **Resto al Sud** o alle misure dedicate al Centro-Nord – con l'obiettivo di riportare nel circuito produttivo disoccupati e inattivi. Dentro questa platea rientrano a pieno titolo i professionisti. Per questa ragione il nostro Consiglio Provinciale sta lavorando alla costruzione di un **appuntamento mirato**, in collaborazione con **Lavoro Sviluppo Italia**, con la stessa **Invitalia**, con l'**Ente Nazionale per il Microcredito** e con **Regione Campania**. L'intenzione è semplice e ambiziosa: tradurre le opportunità normative in strumenti concreti per l'apertura e il consolidamento degli studi professionali dei giovani Consulenti del Lavoro.

Non sarà soltanto un evento informativo. Sarà un momento di alfabetizzazione finanziaria, di orientamento alle procedure e alla partecipazione ai bandi. Ma sarà utile anche ai colleghi già strutturati, che potranno integrare queste competenze nella consulenza alle imprese clienti, ampliando il proprio portafoglio di servizi in un'area –

quella delle politiche attive e degli incentivi – destinata a crescere.

Nella medesima direzione si colloca l'iniziativa promossa dal **Consiglio Nazionale dell'Ordine** dei Consulenti del Lavoro, che il 25 marzo proporrà "**CNO Online**", un appuntamento rivolto specificamente agli abilitati non iscritti. L'obiettivo è rendere visibile l'ecosistema di tutele, opportunità e servizi che la categoria è in grado di offrire, riducendo le incertezze che spesso frenano il passo decisivo verso l'Albo.

A questo si somma il lavoro, continuo e costante, che portiamo avanti negli istituti scolastici e nelle università. L'**orientamento** non produce effetti immediati nei numeri dell'anno successivo; **costruisce**, però, **reputazione, conoscenza sociale della professione, riconoscibilità del nostro ruolo** nei processi economici. È un investimento di medio periodo, indispensabile in un contesto in cui la competizione tra carriere qualificate è sempre più intensa.

Un ulteriore tassello di questo grande puzzle dell'evoluzione generazionale riguarda ancora **ENPACL**, che ha destinato risorse significative al **finanziamento, sui territori, di eventi formativi rivolti a praticanti, iscritti e pensionati**. L'obiettivo dichiarato è duplice: **accrescere la cultura previdenziale interna alla categoria e, contemporaneamente, generare competenze specialistiche da utilizzare nell'attività professionale quotidiana**.

Comprendere i meccanismi di funzionamento del sistema pensionistico, infatti, non significa solo tutelare il proprio futuro; vuol dire essere in grado di trasferire conoscenza a lavorato-

ri e imprese, presidiare un segmento consulenziale ad alto valore aggiunto, rafforzare l'identità tecnica del Consulente del Lavoro come interprete qualificato delle dinamiche contributive.

Se mettiamo insieme tutti questi elementi – demografia degli iscritti, qualità dei candidati, strumenti di welfare, incentivi pubblici, orientamento, formazione previdenziale – emerge un quadro coerente. **La sfida non è attendere che il ricambio generazionale avvenga spontaneamente. La sfida è governarlo.**

Governarlo significa **ridurre i tempi di ingresso nel mercato, accompagnare l'avvio delle attività, sostenere la fase più fragile della vita professionale, creare reti tra colleghi senior e junior, favorire il passaggio generazionale e la compravendita di studi tra Consulenti del Lavoro di diverse generazioni, va-**

lorizzare le nuove competenze digitali e organizzative che i giovani portano con sé. Significa, in definitiva, **trasformare il turnover in politica attiva della categoria.**

Il dato del 2025, letto in questa prospettiva, diventa uno stimolo. Ci ricorda che nulla è acquisito per sempre e che **la vitalità dell'Ordine dipende dalla capacità di rinnovarsi mantenendo saldi i propri principi fondativi.**

Abbiamo energie, strumenti istituzionali, interlocutori pubblici attenti. Ora occorre continuità nell'azione e partecipazione diffusa. Perché il futuro della professione non si misura soltanto nel numero di chi entra o di chi esce, ma nella qualità del percorso che saremo capaci di costruire per accompagnare ogni nuovo collega dentro una comunità competente, sostenibile e protagonista del mercato del lavoro.

CDLNA[®]

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



EVENTO FORMATIVO WEBINAR **3** CREDITI

ARGOMENTI

- Contestazioni, licenziamenti disciplinari e repechage
- Legge di bilancio 2026: beni immobili, beni strumentali e regolarità fiscali dei professionisti
- Novità in materia di CU 2026 e chiarimenti in materia di tracciabilità delle trasferte
- Badge di cantiere e trasmissione modello OT23
- Gestione ferie residue, codatorialità, risarcimento del danno della formazione dell'apprendista

RELATORI

Francesco Duraccio	<i>Presidente CPO Napoli</i>
Francesco Capaccio	<i>Segretario CPO Napoli</i>
Pasquale Assisi	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Pietro Di Nono	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Giuseppe Gentile	<i>Professore di Diritto del Lavoro UNINA Federico II</i>
Ivo Amodio	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Luigi Carbonelli	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Massimiliano De Bonis	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Ettore Franzoni	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Pierluigi Lanzarotti	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Maria Giovanna Marigliano	<i>Consulente del Lavoro</i>
Carla Napoletano	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Anna Pane	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Monica Schiano	<i>Centro Studi CDLNA</i>

18 FEBBRAIO 2026

DALLE 15:00 ALLE 18:00



con la partecipazione di





NOVITÀ DEL PERIODO

n. 2 - FEBBRAIO 2026

I.N.P.S.

Circolare 30 gennaio 2026, n. 6

L'Istituto determina per l'anno 2026 il valore dei minimali e massimali per la generalità dei lavoratori dipendenti.

Messaggio 30 gennaio 2026, n. 326

L'Istituto rende nota l'implementazione della procedura di iscrizione e variazione delle aziende agricole con una funzione che consente all'utente di visualizzare, se presente, il contenuto aggiornato del fascicolo dell'AGEA tra cui: ubicazione, denominazione ed estensione dei terreni, titoli di possesso (proprietà, affitto, ecc.) e colture praticate, consistenza zootecnica, ovvero numero e specie di capi allevati.

Messaggio 30 gennaio 2026, n. 323

L'Istituto comunica che l'art. 1 l. 199/2025 ha disposto la proroga anche per il periodo di imposta 2026 dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali previsto per la "Zona Franca Urbana Sisma Centro Italia", in presenza dei presupposti di legge e nei limiti di spesa previsti, e fino al raggiungimento dell'importo dell'agevolazione complessivamente concessa.

Circolare 28 gennaio 2026, n. 5

L'Istituto, ai fini della predisposizione dei piani di ammortamento degli oneri relativi alle domande di ricongiunzione per i liberi professionisti presentate nel corrente anno 2026, fornisce le istruzioni per il corretto uso delle tabelle.

Circolare 28 gennaio 2026, n. 4

L'Istituto comunica gli importi massimi per il 2026 relativi ai trattamenti di integrazione salariale cassa integrazione guadagni (CIGO, CIGS, CISOA), all'assegno di integrazione salariale corrisposto dal FIS e da taluni Fondi di solidarietà bilaterali, nonché quelli contro la disoccupazione involontaria (Naspi, Dis-Coll, IDIS, ISCRO).

Messaggio 27 gennaio 2026, n. 270

L'Istituto fornisce chiarimenti sulla platea dei beneficiari e riapertura dei termini per la presentazione delle domande relative al contributo economico per l'avvio di un'attività imprenditoriale in settori considerati strategici per lo sviluppo di nuove tecnologie e la transizione digitale ed ecologica (c.d. Incentivo decreto Coesione) di cui all'articolo 21, comma 3, del d.l. n° 60/2024, convertito, con modificazioni, dalla l. n° 95/2024, come attuato dal decreto interministeriale 3 aprile 2025.

Messaggio 27 gennaio 2026, n. 263

L'Istituto comunica, ad integrazione della circolare n° 23/2013, l'estensione, a decorrere dal primo versamento utile, dell'utilizzo del codice standardizzato "MACS" anche ai versamenti contributivi a favore della Gestione dipendenti pubblici (ex INPDAP), fornendo altresì le istruzioni per la corretta compilazione dei modd. F24.

Messaggio 26 gennaio 2026, n. 251

L'Istituto fornisce indicazioni amministrative e procedurali circa l'elevazione dei limiti temporali per la fruizione del congedo parentale di cui alla l. n° 199/2025 (Legge di Bilancio 2026).

Messaggio 16 gennaio 2026, n. 154

L'Istituto illustra le novità introdotte in materia di indennità di discontinuità in favore dei lavoratori del settore dello spettacolo (IDIS) per l'anno 2026 dall'articolo 1, comma 840, della l. n° 199/2025 (legge di Bilancio 2026), e comunica i termini utili entro i quali presentare la domanda.

Circolare 15 gennaio 2026, n. 1

L'Istituto fornisce un quadro riepilogativo delle disposizioni in materia di ammortizzatori sociali e di sostegno al reddito e alle famiglie nel corso dell'anno 2026 introdotte dal d.l. n° 180/2025, dalla l. n° 182/2025, nonché dalla l. n° 199/2025.

Messaggio 15 gennaio 2026, n. 147

L'Istituto comunica che il servizio di presentazione delle domande di integrazione al reddito per le lavoratrici madri con due o più figli (c.d. Nuovo bonus mamme), è stato aggiornato per consentire alle stesse di presentare un'ulteriore domanda per i mesi non richiesti nell'istanza già presentata, utilizzando il servizio accessibile sul sito istituzionale www.inps.it, seguendo il percorso: "Sostegni, Sussidi e Indennità" > "Esplora Sostegni, Sussidi e Indennità" > "Per genitori" > "Vedi tutti i servizi" > "Nuovo Bonus mamme". La domanda integrativa può essere presentata entro e non oltre il 31 gennaio 2026.

Messaggio 12 gennaio 2026, n. 104

L'Istituto comunica, a partire dal 15/01/2026, l'estensione ai soggetti qualificati come intermediari di cui alla legge 11 gennaio 1979, n. 12, della funzionalità per la gestione dei lavoratori autonomi e committenti iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, commi 26 e seguenti, della legge 8 agosto 1995, n. 335.

I.N.A.I.L.

Circolare 26 gennaio 2026, n. 4

L'Istituto, facendo seguito all'accordo interistituzionale tra l'Inail e il Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro con il quale è stato previsto l'inserimento del codice alfanumerico Cnel nelle comunicazioni e nelle denunce di infortunio e malattia professionale, comunica di aver adeguato i propri servizi online e gli applicativi istituzionali, e rende noti gli adempimenti a carico dei datori di lavoro.

Circolare 20 gennaio 2026, n. 3

L'Istituto, considerati gli stringenti tempi tecnici che hanno imposto l'immediato avvio delle necessarie lavorazioni amministrativo-procedurali per l'autoliquidazione 2025/2026, rende nota l'applicazione in via provvisoria dal 1° gennaio 2026 delle nuove aliquote di oscillazione del tasso medio per andamento infortunistico favorevole di cui alla delibera del Consiglio di amministrazione Inail 21 luglio 2025, n. 146. Ciò, nelle more del perfezionamento del provvedimento attuativo (e con espressa riserva di richiedere i maggiori premi dovuti), al fine di non penalizzare le aziende che potrebbero beneficiare di una riduzione del premio già a partire da febbraio 2026.

Circolare 9 gennaio 2026, n. 1

L'Istituto rende noto che l'estensione della tutela assicurativa degli studenti e del personale del sistema nazionale di istruzione e formazione, della formazione terziaria professionalizzante e della formazione superiore per le attività di insegnamento e apprendimento, ha assunto carattere strutturale a decorrere dall'anno scolastico ed accademico 2025/2026. Nel riassumere inoltre la specifica disciplina assicurativa, fornisce istruzioni circa le previsioni dell'articolo 7 del d.l. n° 159/2025, convertito, con modificazioni, dalla l. n° 198/2025, il quale ha disposto, con una norma di interpretazione autentica, che la suddetta tutela si applica anche ad eventuali infortuni occorsi nel tragitto dall'abitazione o da altro domicilio dove si trovi lo studente al luogo dove si svolgono i percorsi di formazione scuola-lavoro e da quest'ultimo all'abitazione o al domicilio dello studente.



ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO
CONSIGLIO PROVINCIALE DI NAPOLI

Premio Edmondo Duraccio

“
Una vita
per la
Categoria
”

23 Febbraio 2026
Dalle 15:00 alle 19:00
Teatro Mercadante

4 CREDITI

Apertura dei Lavori e Saluti

Francesco Duraccio Presidente CPO

Chiara Marciani Assessore alle Politiche Giovanili e al Lavoro, Comune di Napoli

Sicurezza sul lavoro una responsabilità di tutti

Francesco Duraccio CPO Napoli, **Guido Bourelly** GPI Unindustria NA, **Nicola Ricci** CGIL

Giovanni Sgambati UIL, **Giuseppe Cantisano** Direttore IAM INL, **Adele Pomponio** Direttore Regionale
Vicario INAIL, **Domenico Palmieri** Osservatorio “Napoli Città Sicura”

Intervento **Mario Casillo** – Vice Presidente Regione Campania

Premiazione primi classificati **“Premio Edmondo Duraccio”** una vita per la Categoria

Interventi: **Luigi Carbonelli** Presidente ANCL UP, **Stefania Damiani** Presidente Ancl
Campania, **Riccardo Trimarco** Presidente AGCDL

Crescita economica e lavoro: due facce della stessa sfida

Francesco Capaccio CPO Napoli, **Roberto Bafundi** Direttore Metropolitano INPS, **Angelica Saggese**
Assessora Lavoro e Formazione Regione Campania, **Angelo Bruscano** Confapi Campania, **Giuseppe**
Patania Direttore DIL Sud INL, **Melicia Comberiatì** CISL Napoli

Conclusioni

Rosario De Luca

Presidente Consiglio nazionale Ordine CdL

Organizzazione

Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli

081 5518566

cpo.napoli@consulentidellavoro.it

Conduce

Diletta Acanfora

Giornalista e conduttrice TV

Ufficio Stampa

Comunicazione e Marketing

Francesco Licastro 335 1339591

segreteria@comunicazionenazionale.it

con la collaborazione di



Associazione Nazionale Consulenti del Lavoro
Unione Provinciale di Napoli



Associazione Giovani
Consulenti del Lavoro

con il contributo di



Fon
AR
Com



TeleConsul



BANCA
POPOLARE
COMMERCIALE



TIME VISION
FORMAZIONE CONSULENZA LAVORO



LAVORO E PREVIDENZA

n. 2 - FEBBRAIO 2026

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

Repechage violato se il datore impiega un lavoratore autonomo

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n° 31312 del 01.12.2025, ha confermato che l'obbligo di repechage non può essere eluso ricoprendo la posizione disponibile con un contratto formalmente autonomo o con una nuova assunzione a termine: ciò che rileva è l'esistenza di un fabbisogno lavorativo stabile e compatibile con la professionalità del dipendente in esubero.

 **Francesco Capaccio**

SEGRETARIO DEL CPO DI NAPOLI E AVVOCATO CASSAZIONISTA

Ai fini della legittimità di un licenziamento per giustificato motivo oggettivo, ex art. 3 l. n. 604/1966, il datore di lavoro deve provare non solo la **ragione organizzativa o economica**, consistente nell'effettiva soppressione del posto o la riorganizzazione che renda eccedente la posizione del lavoratore, ma anche l'assolvimento dell'**obbligo di repechage**.

Infatti, costituisce un acquis giurisprudenziale che l'obbligo di repechage rappresenta una componente essenziale del giustificato motivo oggettivo; pertanto, **il datore deve dimostrare di non poter utilmente ricollocare il lavoratore in mansioni equivalenti o anche inferiori**.

Nella sentenza in esame la Corte nomofilattica ribadisce e rafforza tale impostazione, affermando che:

- l'esistenza di una diversa posizione lavorativa concretamente disponibile e compatibile con la professionalità del dipendente rende illegittimo il licenziamento, se quella

posizione non viene offerta al lavoratore;

- è irrilevante che il datore, per coprire quella posizione, scelga di servirsi di un contratto formalmente "autonomo" o di un contratto a termine con altro soggetto, atteso che ciò non consente di ritenere assolto l'obbligo di repechage.

I fatti di causa

Un lavoratore veniva assunto dal Consorzio (datore) dal 10 febbraio 2017, con qualifica di quadro e incarico di direttore tecnico. Il rapporto si interrompeva l'8 gennaio 2019 per licenziamento intimato dal Consorzio per giustificato motivo oggettivo.

Il lavoratore impugnava il licenziamento deducendo:

- l'insussistenza della ragione organizzativa addotta;
- in ogni caso la violazione dell'obbligo di repechage, sostenendo che

esisteva una posizione di responsabile delle risorse umane alla quale avrebbe potuto essere adibito.

Per l'effetto, chiedeva:

- l'accertamento dell'invalidità del licenziamento;
- la condanna del Consorzio al pagamento dell'indennità risarcitoria tra 6 e 36 mensilità ex D. Lgs. 23/2015;
- ulteriori somme per straordinari, premio di risultato, indennità di mensa e rimborso imposte a titolo di acconto 2019.

I gradi di merito

Il Tribunale accoglieva la domanda sul licenziamento e, pertanto, condannava il Consorzio al pagamento dell'indennità risarcitoria di euro 37.557,28. In particolare, riteneva non assolto l'onere probatorio incombente sul datore di lavoro sia in ordine alla effettiva soppressione del posto di direttore tecnico, sia sull'adempimento dell'obbligo di *repechage*, sostenendo che il lavoratore avrebbe potuto essere adibito alle mansioni di responsabile delle risorse umane, poi affidate ad altro lavoratore, ancorché con contratto di lavoro autonomo, in epoca immediatamente successiva al licenziamento. Rigettava, invece, la domanda per differenze retributive.

La Corte d'Appello, adita dal datore di lavoro, rigettava l'appello precisando che dalla prova testimoniale era emersa la vacanza della posizione di responsabile delle risorse umane nell'organizzazione aziendale e che l'affidamento dei compiti tipici di tale posizione ad altro lavoratore confermava l'esistenza, alla data del licenziamento, di quella funzione.

A tale riguardo precisava, inoltre, che era irrilevante che con il nuovo lavoratore fosse stato stipulato un contratto di collaborazione, atteso che ciò che rilevava era la necessità, in concreto, di ricoprire la posizione vacante, che avrebbe potuto essere assegnata al lavoratore licenziato.

Precisava, inoltre, che il licenziato aveva allegato di aver già svolto le mansioni assegnate al nuovo lavoratore autonomo (gestione del personale di vigilanza sotto molteplici profili, inclusi rapporti sindacali, ferie, permessi, turni, procedure disciplinari e assunzioni) e che l'assenza di concrete contestazioni da parte del datore dimostravano la sua idoneità professionale a ricoprire il ruolo di responsabile HR. Pertanto, accertata la violazione dell'obbligo di *repechage*, diventava irrilevante approfondire le ragioni della soppressione del posto originario, poiché anche a volerle ritenere sussistenti, il licenziamento era comunque illegittimo.

In particolare, la Corte distrettuale richiamava il principio secondo cui nella nozione di "insussistenza del fatto" rientra anche la violazione dell'obbligo di *repechage*¹ e che la prova testimoniale richiesta sul capitolo relativo all'impossibilità del *repechage* andava dichiarata inammissibile in quanto formulata in negativo².

Il Giudizio di legittimità

Il Consorzio proponeva ricorso per cassazione affidatolo a quattro motivi; il lavoratore resisteva con controricorso.

In particolare, per quanto qui di interesse, il datore sosteneva che non vi sarebbe stata violazione del *repechage* perché la posizione di responsabile risorse umane

¹ *Ex multis*, Cass. n° 29102/2019.

² Sul punto, si veda Cass. n° 23789/2019.

era stata attribuita a un “lavoratore non subordinato”, mediante contratto di collaborazione, dunque non in concorrenza con il posto del dipendente licenziato.

La Cassazione, invece, ha rigettato il motivo come infondato, affermando un principio di notevole rilievo poggiato sull'assunto che **qualsiasi attività può essere resa tanto in forma subordinata quanto autonoma, donde, ai fini del repectage, rileva solo che esista, nella realtà aziendale, una posizione lavorativa concretamente attribuibile al dipendente licenziando.**

Inoltre, il **fatto che quella posizione sia poi coperta**, per scelta imprenditoriale, **con un contratto di lavoro autonomo è irrilevante: altrimenti il datore, cambiando veste formale al rapporto, potrebbe agevolmente eludere il limite del repectage.**

Peraltro, i Giudici nomofilattici hanno anche affermato, a corroborazione del principio espresso, che, in via analogica, la stessa giurisprudenza di legittimità ha precisato che la violazione del repectage si configura anche quando il datore copra la posizione tramite una nuova assunzione a tempo determinato, senza prima offrirgliela al lavoratore licenziando³.

Considerazioni conclusive

Dalla decisione in esame si rende necessario, prima di procedere ad un licenziamento per g.m.o., verificare e tener presente quanto segue:

- Ai fini della legittimità del licenziamento per giustificato motivo oggettivo, **l'obbligo di repectage**

impone al datore di lavoro di verificare e dimostrare l'inesistenza di posizioni lavorative, anche diverse da quella originaria ma compatibili con la professionalità del dipendente, cui questi possa essere utilmente adibito.

- La violazione dell'obbligo di repectage rientra nell'“insussistenza del fatto” posto a base del licenziamento, con le relative conseguenze sul regime sanzionatorio applicabile⁴.
- **È irrilevante**, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di repectage, **che la posizione alternativa disponibile sia in concreto coperta dal datore di lavoro mediante contratto di lavoro autonomo o mediante nuova assunzione a termine**: ciò che conta è l'esistenza di un fabbisogno lavorativo stabile e di una posizione funzionale concretamente attribuibile al dipendente licenziando.
- **Integra violazione del repectage la scelta datoriale di ricoprire una posizione lavorativa vacante, compatibile con le competenze del lavoratore in esubero, tramite un diverso rapporto (autonomo o a termine), senza aver previamente offerto tale posizione al dipendente licenziando.**
- **La valutazione della “professionalità adeguata” del lavoratore ai fini del repectage è rimessa al giudice di merito ed è sindacabile in cassazione solo nei limiti del vizio motivazionale estremo.**

³ In ciò richiamando Cass. n° 18904/2024.

⁴ Cfr. Cass., statuizione n° 29102/2019.

Il "nuovo" badge digitale di cantiere

Nelle more dell'adozione dell'apposito decreto ministeriale l'articolo offre una prima lettura su una delle novità prevista dal "decreto sicurezza".

 **Pasquale Assisi**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Il D.L. n. 159 del 31 ottobre 2025, convertito con modificazioni dalla l. n. 198/2025, all'art. 3 co. 2 e seguenti disciplina un nuovo strumento digitale che dovrebbe contribuire a migliorare la **sicurezza nei luoghi di lavoro** e indurre i datori di lavoro ad un maggior rispetto delle regole in un ambito particolarmente delicato come quello dei **cantieri edili**.

In primis, il D.L. in disamina sancisce che le nuove misure si applicano alle "imprese che operano nei cantieri edili in regime di appalto e subappalto, pubblico o privato" andando quindi a delineare un perimetro che è molto più ampio del settore edile. Infatti, dall'esame letterale del testo normativo si evidenzia che **la misura si applica a tutti i soggetti che accedono ai cantieri edili a prescindere dalla natura edile dell'attività espletata** (un po' come avviene per la patente a crediti). La misura, inoltre, si applica sia negli **appalti (e subappalti) pubblici** che **privati** senza distinzione di importo e/o durata dei lavori. **L'obbligo del "tesserino di riconoscimento" non è una novità** in quanto già attualmente previsto per le attività svolte in appalto o su-

bappalto. **Ma questa volta il legislatore ha voluto fare un importante ricorso alla digitalizzazione.** Infatti, il "badge" (così viene espressamente definito dal D.L.) sarà dotato di un **codice univoco anticontraffazione** e sarà reso disponibile al lavoratore **"anche in modalità digitale"**, in interazione con le banche dati del **SIISL** (Sistema Informativo per l'Inclusione Sociale e Lavorativa). Per i lavoratori assunti tramite il SIISL la tessera identificativa sarà emessa in automatico e già precompilata, ferma restando la possibilità di integrazione da parte del datore di lavoro. Tutte le modalità operative saranno rese note attraverso un **apposito decreto che al momento di redazione del presente articolo non è ancora stato emanato.** Particolare attenzione suscita il co. 3 il quale, in relazione alle funzioni del badge, recita "...anche con riferimento a specifiche misure di controllo e sicurezza nei cantieri e di monitoraggio dei flussi di manodopera, mediante l'impiego di tecnologie, e ai tipi di informazioni trattate". Sembrerebbe intendersi che per il badge di cantiere ci sarà una portata ben più ampia della "semplice" identificazione del datore

di lavoro e del lavoratore come avviene ad oggi con il "vecchio" tesserino identificativo. Infatti, parliamo di un documento con codice identificativo univoco rilasciato attingendo alle banche dati pubbliche e integrabile dal datore di lavoro per le eventuali informazioni mancanti e/o complementari. Un documento che viene definito dallo stesso legislatore, probabilmente non a caso, "*badge*" che per sua natura ci riporta al tesserino utile a rilevare le presenze. E nello stesso testo rinveniamo il riferimento al "*monitoraggio dei flussi di manodopera*" che sembrerebbe lasciar intendere una sorta di "controllo" sia del materiale accesso ai cantieri da parte dei lavoratori e sia al loro spostamento anche geografico e che potrebbe anche condurre - in una prospettiva lontana o forse vicina - ad una integrazione con altri strumenti quali, ad esempio, la verifica di congruità della manodopera o il rispetto degli orari di lavoro. Parliamo di un ambito particolarmente delicato che si intreccia fra divieto di controllo a distanza del lavoratore e la tutela della *privacy*. Ma sembra evidente l'intenzione del legislatore di intervenire in modo massiccio su due delle fattispecie che prestano maggiormente il fianco agli infortuni gravi: i **cantieri edili e gli appalti/subappalti**. Fra l'altro, il testo normativo apre anche all'applicazione del *badge* in **altri ambiti di attività a "rischio più elevato"**.

Di sicuro spetterà al decreto ministeriale l'arduo compito di bilanciare interesse del lavoratore, tutela della *privacy* e necessità di rafforzare tutti quelli che sono gli strumenti a tutela della salute e della sicurezza nei lu-

ghi di lavoro. **Una misura che nasce per innalzare il livello di allerta sulla sicurezza negli ambiti lavorativi** ma che, nell'attesa del decreto ministeriale, lascia molte domande senza risposta. Chi dovrà controllare gli accessi al cantiere? Con quali strumenti? Quale sarà l'interfaccia messa a disposizione del "controllore di cantiere" per verificare la veridicità del *badge* e dei suoi contenuti? Saranno previste misure "compensative" per le aziende che magari dovranno sostenere costi per dotarsi delle attrezzature atte a verificare i *badge*? E se il portale che rilascia il *badge* dovesse avere un malfunzionamento come farà il lavoratore ad accedere in cantiere? Se, ad esempio, il lavoratore è un "vecchio" assunto (ante istituzione del modello UniLav per intenderci) da dove verranno estrapolati i dati per stampare in automatico il *badge* considerato che (probabilmente) il sistema informativo del Ministero non è aggiornato con questi dati? Si attingerà ai flussi UniEmens? Ci sarà un apposito servizio *online* (*help desk*) che in tempo reale risolverà eventuali problematiche inerenti al rilascio del *badge* senza rallentare/bloccare le attività lavorative? E questo strumento sarà mirato "solo" al rafforzamento delle tutele in materia di salute e sicurezza e rispetto della legalità oppure sarà indirizzato, nel tempo, ad un qualcosa di più ampio che possa arrivare anche a incidere sulla verifica, ad esempio, degli imponibili contributivi incrociando entrata/uscita dal cantiere con tabelle retributive delle Casse edili e raffrontando il tutto con gli importi denunciati in UniEmens? Forse

stiamo facendo viaggiare la fantasia... ma sappiamo bene la potenza e l'impatto che la tecnologia e, non ultima,

l'intelligenza artificiale possono e, ancora più, potranno avere nelle nostre vite lavorative e non.

Il test del carrello come strumento disciplinare: illegittimità e profili discriminatori nel licenziamento del cassiere

Il Tribunale di Siena, con una sentenza portata agli onori di cronaca (n. 1047/2025), ha dichiarato la nullità del licenziamento per giusta causa irrogato ad un lavoratore con mansioni di cassiere, dipendente di un punto vendita della grande distribuzione organizzata (catena PAM), all'esito di una verifica interna nota come "test del carrello", condotto da un ispettore interno.

Il Giudice monocratico ricostruisce con dovizia di particolari la vicenda, rilevando gravi elementi di incongruenza nel procedimento "disciplinare", e motivando la pronuncia di illegittimità del licenziamento con plurime argomentazioni che qui si vanno ad annotare.

 **Giuseppe Gentile**

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

1. I fatti in breve

Nel corso di un controllo c.d. difensivo, un ispettore aziendale, presentatosi alla cassa durante l'orario di lavoro e dichiarando espressamente la **natura valutativa del test**, simulava una normale spesa inserendo nel carrello una pluralità di prodotti, alcuni dei quali occultati all'interno di confezioni chiuse ed altri prezzati con etichette riferite a beni di minor valore. Il cassiere non rilevava le anomalie, consentendo il pagamento di un importo sensibilmente inferiore al valore reale della merce.

Elemento di particolare rilievo nel caso *de qua*, è che il lavoratore era consapevole di essere sottoposto a un test, trattandosi del secondo controllo di questo tipo nel corso del medesimo anno, dopo aver superato positivamente una precedente verifica. Proprio tale reiterazione, unita alle modalità di svolgimento del controllo, determinava nel lavoratore uno stato di agitazione e ansia, sfociato in errori operativi. La società, valorizzando la gravità complessiva degli addebiti e richiamando precedenti sanzioni disciplina-

ri per irregolarità di cassa, irrogava il **licenziamento per giusta causa** motivandolo con la grave negligenza nella condotta, la violazione delle procedure aziendali e la recidiva.

2. Il pronunciamento: l'illegittimità del test valutativo come strumento disciplinare e le ricadute sull'integrità fisica e morale del lavoratore

Il primo nucleo argomentativo della sentenza attiene alla **natura stessa del test del carrello** e al suo utilizzo in chiave sanzionatoria.

Il giudice opera una netta distinzione tra la legittima finalità di **verifica formativa**, orientata al miglioramento della professionalità del lavoratore, e l'impiego dello stesso strumento con dichiarata **finalità disciplinare**, persino espulsiva. E prende le distanze dalla prospettazione datoriale, secondo cui il controllo costituirebbe una mera verifica dell'ordinario adempimento della prestazione lavorativa, riconducibile ai poteri di direzione e controllo del datore di lavoro.

In altre parole, il giudice monocratico differenzia tra: *i*) controlli funzionali alla crescita professionale e all'adeguamento organizzativo; *ii*) controlli diretti all'accertamento di un inadempimento disciplinarmente rilevante. La **commistione tra le due finalità**, in assenza di trasparenza e di preventiva esplicitazione delle conseguenze sanzionatorie, viene ritenuta incompatibile con i canoni di correttezza e buona fede che pervadono il rapporto di lavoro ai sensi degli artt. 1175 e 1375 del Codice civile.

Inoltre, la decisione evidenzia come

tale modalità di controllo, pur condotta con trasparenza, si ponga in violazione dell'art. 2087 c.c., che impone al datore di lavoro di adottare le misure necessarie a tutelare l'**integrità fisica e la personalità morale** del prestatore di lavoro. Il test, presentato formalmente come verifica dell'apprendimento successivo a un corso di formazione, si rivela in realtà uno **strumento di precostituzione artificiosa di una giusta causa di recesso**, con conseguente lesione della dignità del lavoratore. E dunque, in violazione della disciplina collettiva applicata (art. 34, CCNL Distribuzione Moderna Organizzata) che riconosce l'importanza di un ambiente lavorativo improntato alla tutela della dignità e alla prevenzione di comportamenti discriminatori e vessatori.

2.1. L'inesigibilità della prestazione richiesta e l'incoerenza con la formazione aziendale

Un secondo profilo di illegittimità del licenziamento emerge dall'analisi delle mansioni effettivamente riconducibili al cassiere e dall'inesigibilità delle condotte pretese dall'azienda.

Il Giudice di Siena, a valle di una analitica ricostruzione delle declaratorie contrattuali, giunge ad escludere che tra i **compiti dell'addetto alle operazioni di cassa** (IV livello del CCNL) possano rientrare funzioni di sorveglianza, vigilanza e controllo finalizzati alla protezione del patrimonio aziendale. Pur riconoscendo che il cassiere è tenuto a una diligenza qualificata nell'esecuzione delle operazioni di incasso – ivi compresa la verifica della corrispondenza tra prodotto ed etichetta nel reparto ortofrutta – esclude che

possa pretendersi l'apertura o la rottura di confezioni chiuse, attività estranee alla declaratoria professionale e potenzialmente idonee a esporre il lavoratore a conflitti con la clientela e a rischi per la sicurezza.

L'assegnazione di simili compiti, osserva il Tribunale, presupporrebbe una specifica previsione contrattuale, una **formazione mirata** e un adeguato riconoscimento economico, elementi assenti nel caso di specie. Proprio con riferimento alla formazione impartita dalla società, la sentenza evidenzia la mancanza di indicazioni chiare sulle modalità operative da adottare in situazioni complesse, ed anzi sottolinea come nella quasi totalità dei corsi di formazione aziendale l'accento venga posto prevalentemente sugli standard di **rapidità, cortesia e fluidità del servizio**, piuttosto che su controlli invasivi o antifrode.

Dunque, il Giudice richiama il **principio di esigibilità della prestazione**, osservando come non possa pretendersi dal lavoratore un comportamento conforme a standard operativi non chiaramente definiti né coerentemente trasmessi.

2.2. La (s)proporzionalità della sanzione espulsiva

La valutazione conclusiva del Tribunale si incentra sul **principio di proporzionalità della sanzione disciplinare**. Anche volendo riconoscere la sussistenza di **inadempimenti**, questi vengono qualificati come espressione di negligenza, non idonea a ledere in modo irreversibile il vincolo fiduciario. La sentenza richiama, in linea con l'orientamento consolidato della

giurisprudenza di legittimità, la necessità che la **giusta causa** si fondi su una violazione di **gravità tale da non consentire la prosecuzione**, neppure provvisoria, del rapporto. In tale ottica, il licenziamento viene ritenuto manifestamente sproporzionato rispetto ai fatti accertati.

2.3. I motivi di "nullità" del recesso: la fraudolenza nella pre-costituzione della giusta causa

Il giudice qualifica come **fraudolento il comportamento datoriale** consistente nell'occultamento artificioso di merce all'interno di colli sigillati, finalizzato a indurre in errore il lavoratore e **precostituire una giusta causa di recesso**.

L'induzione in errore omissivo del cassiere risulta essere il frutto di un'azione dolosa dell'ispettore, che integra, secondo il Tribunale, una **violazione di norma imperativa proibitiva** che riconduce il licenziamento agli "*altri casi di nullità previsti dalla legge*" ai sensi dell'art. 18 dello Statuto dei lavoratori. Il riferimento è all'art. 1418, comma primo, del Codice civile, quale clausola generale di nullità virtuale applicabile anche quando manchi l'espressa previsione della sanzione di nullità, purché sussista un divieto di licenziamento al ricorrere di determinati presupposti (come chiarito dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 22/2024).

La decisione rileva come il comportamento artificioso del datore, teso alla preordinazione fraudolenta della causale giustificativa, contrasti con norma imperativa posta a presidio di interessi pubblici fondamentali, utilizzando la nullità come strumento di reazione dell'ordinamento rispetto alle

forme di programmazione negoziale lesive di valori giuridici essenziali.

2.4. La discriminazione per età e il carattere persecutorio dell'escalation sanzionatoria

La sentenza affronta anche il **profilo discriminatorio del licenziamento**, sotto una duplice prospettiva: quella della **discriminazione diretta per età** e quella della discriminazione in senso atecnico, quale trattamento deteriore di natura persecutoria.

Sul primo versante, il giudice richiama l'art. 15 della legge 300/1970 (Statuto dei lavoratori) e l'art. 2 d.lgs. n. 216/2003, che vietano qualsiasi atto diretto a licenziare un lavoratore a causa della sua età. Applicando il regime probatorio agevolato previsto per le discriminazioni, il Tribunale riscontra la sussistenza del fattore di rischio nel fatto che il lavoratore, **sessantunenne**, è stato **l'unico dipendente** della singola unità produttiva **sottoposto per due volte al test del carrello**, nonostante avesse superato positivamente la prima verifica.

Sul secondo versante, la **correlazione** significativa tra età e trattamento deteriore emerge anche in **senso atecnico**, dai dati aziendali: l'accordo di solidarietà espansiva finalizzato al turnover generazionale con sostituzione di personale anziano con giovani in rapporto di 3 a 1; la concentrazione di lavoratori con età superiore ai 50 anni nelle regioni Toscana e Lazio, dove si è verificato il licenziamento; l'assenza di sanzioni espulsive nei confronti di cassieri più giovani che non avevano superato analoghi test. La società non ha fornito, secondo il giudice, circostanze inequi-

voche idonee a escludere la natura discriminatoria del provvedimento.

2.5. Il carattere persecutorio dell'escalation sanzionatoria

Infine, un ulteriore profilo di illegittimità viene individuato nella **progressione delle sanzioni irrogate** al lavoratore nel corso del 2025. Da un richiamo scritto per allontanamento momentaneo dalla cassa, si passa a una multa di un'ora per omessa scannerizzazione di un prodotto, quindi a sanzioni per ritardi di ingresso e svolgimento di straordinario non autorizzato, fino a una sospensione di cinque giorni per anticipo nell'inizio del turno.

Il Tribunale evidenzia come tale **escalation**, culminata nel licenziamento, **violi ogni canone di necessaria progressività delle sanzioni**, configurando un trattamento individuale di natura sostanzialmente persecutoria. Gli episodi contestati sono caratterizzati da disattenzioni momentanee, prontamente riconosciute dal lavoratore con manifestazione di rincrescimento, che non giustificano il salto diretto dalla sanzione conservativa al recesso per giusta causa, in violazione dei principi di proporzionalità, buona fede e correttezza.

3. Le conseguenze sanzionatorie

Dichiarata la **nullità del licenziamento** per plurime violazioni di norme imperative oltre che per la natura discriminatoria e persecutoria, il Tribunale ha applicato la massima sanzione prevista dall'art. 18 dello Statuto dei lavoratori, ordinando la **reintegrazione** del lavoratore nel posto di lavoro e condannando la società al **risarcimento del danno**

pari a cinque mensilità della retribuzione globale di fatto, oltre al versamento dei contributi previdenziali e assistenziali **dal giorno del licenziamento all'effettiva reintegrazione.**

La decisione si inserisce, così, nel **solco interpretativo più rigoroso in tema di controlli difensivi** e rispetto della dignità del lavoratore, affermando l'**illegittimità di pratiche aziendali** che, pur formalmente orientate alla tutela del patrimonio, si traducono in **strumenti**

di pressione e discriminazione nei confronti di specifiche categorie di dipendenti, minando alla radice il rapporto fiduciario che dovrebbe caratterizzare la relazione di lavoro subordinato.

Il "*test del carrello*", se utilizzato come strumento di formazione e miglioramento organizzativo, non può essere piegato a finalità disciplinari espulsive senza violare i principi di buona fede, correttezza e tutela della dignità del lavoratore.

Codatorietà - Attenzione alla reintegra - il requisito dimensionale deve essere valutato considerando il numero complessivo di lavoratori impiegati da tutte le società codatrici

L'ordinanza n° 336 del 7 gennaio 2026 della Corte di Cassazione (Sez. Lav.) stabilisce che, in caso di licenziamento nell'ambito di una codatorialità (più imprese che condividono un lavoratore), il requisito dimensionale per la tutela reale (art. 18 St. Lav.) va calcolato sommando i dipendenti di tutte le società coinvolte, non solo del datore di lavoro formale.

 **Pierluigi Lanzarotti**
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La figura del datore di lavoro non sempre coincide con l'entità giuridica formale alla quale è intestato il rapporto. In particolare, nelle imprese appartenenti a gruppi societari e/o a reti d'impresa emerge con frequenza la teoria della **codatorialità**, ossia la convivenza contemporanea di più soggetti che esercitano (in tutto o in parte) i poteri tipici del datore di lavoro nei confronti di un medesimo lavoratore, assumendo una responsabilità solidale nei suoi confronti, ovvero **“la imputazione o la**

imputabilità stabile e perdurante del rapporto di lavoro a più soggetti, formalmente autonomi quali imprenditori che, per collegamenti societari o per integrazione contrattuale, possono essere considerati codatori e quindi rispondere congiuntamente delle obbligazioni rivenienti dal contratto di lavoro. In questi casi alla tradizionale coppia binaria del rapporto (datore/lavoratore) si **sostituisce la presenza, dal lato del creditore di lavoro, di una pluralità di soggetti**¹ che potremmo

1 Così, D. GAROFALO, *Lavoro, impresa e trasformazioni organizzative*, Relazione tenuta durante le Giornate di studio AIDLASS, *Frammentazione organizzativa e lavoro: rapporti individuali e collettivi*, Cassino, 18 e 19 maggio 2017, 41.

definire come una sorta di *job sharing* a parti invertite e cioè *master sharing*. Secondo la più recente giurisprudenza, il fenomeno della codatorialità e/o dell'integrazione societaria può evolversi in **forme molteplici**, non necessariamente in contesti fraudolenti e/o non genuini, ma anche in un contesto di naturale fisiologica integrazione. Infatti in presenza di gruppi genuini, ma fortemente integrati, può esistere un rapporto di lavoro che veda nella posizione del lavoratore un'unica persona e nella posizione del datore di lavoro più persone giuridiche, rendendo così **solidale l'obbligazione** del datore stesso. La cassazione, infatti, ha spesso ribadito, nelle sue pronunce, che, indipendentemente dalla formalizzazione della codatorialità, il collegamento economico-funzionale tra imprese, **ai fini dell'individuazione di un centro unitario di imputazione dei rapporti di lavoro**, è stato ritenuto sussistente in presenza dei seguenti requisiti:

- a. unicità della struttura organizzativa e produttiva;
- b. integrazione tra le attività esercitate dalle varie imprese del gruppo e il correlativo interesse comune;
- c. coordinamento tecnico e amministrativo – finanziario tale da individuare un unico soggetto direttivo che faccia confluire le diverse attività delle singole imprese verso uno scopo comune;
- d. utilizzazione contemporanea della prestazione lavorativa da parte delle varie società titolari delle distinte imprese, nel senso che la stessa sia svolta in modo indifferenziato e

contemporaneamente in favore dei vari imprenditori²

La verifica di questi requisiti è particolarmente delicata, poiché incide sostanzialmente sul grado di tutela del lavoratore, sulla ripartizione delle responsabilità, e sul modo di "imputare" il rapporto lavorativo al soggetto giusto (o ai soggetti giusti).

L'ordinanza in commento offre un ulteriore contributo recente e significativo sul grado delle tutele poste alla base di questi rapporti, chiarendo **che esiste un regime di solidarietà passiva** in capo alle società "codatrici" relativamente alle obbligazioni (anche risarcitorie) scaturenti dal rapporto di lavoro.

La vicenda trae origine dall'impugnazione di un licenziamento per GMO irrogato a una lavoratrice da parte della società "formalmente" datrice di lavoro che, nel corso dei giudizi di merito, è stata oggetto, su indicazione della ricorrente, di accertamento come parte di un sistema di codatorialità costituito da tre imprese. Accertamento che ha evidenziato la sussistenza di ulteriori due società "sostanzialmente" qualificabili anch'esse come datrici di lavoro e che ha determinato il riconoscimento dell'esistenza di un rapporto di lavoro imputabile, **congiuntamente**, alle tre società rilevando così, oltremodo, come la prestazione fosse stata resa nell'interesse comune e sotto la direzione coordinata delle tre diverse realtà aziendali. Inoltre il tribunale, accertata l'assenza del giustificato motivo oggettivo, aveva applicato **la tutela reintegratoria prevista dall'art. 18** del-

² (v., ad.es, Cass.n.26170/25, Cass. n. 19023/2017, n. 26346/2016, n. 3482/2013, n. 25763/2009, n. 11107/2006).

lo Statuto dei lavoratori, **ritenendo superato il requisito dimensionale grazie al numero complessivo dei dipendenti delle tre imprese.**

Nel successivo grado di giudizio, la Corte d'Appello, aveva confermato sia **la codatorialità** sia l'illegittimità del **licenziamento**, ma aveva ridimensionato la tutela riconosciuta alla lavoratrice. Secondo i giudici di seconda istanza, in mancanza di una simulazione o di un disegno fraudolento nel frazionamento dell'attività tra più datori, non sarebbe stato corretto individuare un unico centro giuridico di imputazione del rapporto. Da ciò derivava, a loro avviso, la necessità di valutare il requisito dimensionale in maniera separata per ciascuna società, con conseguente esclusione, nel caso specifico, della tutela reale.

La lavoratrice ha quindi proposto ricorso **per Cassazione**, contestando fortemente l'impostazione della Corte d'appello.

La Corte Suprema, richiamando l'evoluzione giurisprudenziale degli ultimi anni, che ha progressivamente abbandonato l'idea di una codatorialità confinata solo alle ipotesi patologiche di abuso dello schema societario, ha affermato che la Corte d'Appello ha com-

messo un errore nel ritenere che la **"diversità"** giuridica delle società impedisse di sommare i rispettivi dipendenti e sostenendo, al contrario, che quando si accerta una situazione di **codatorialità** o un unico centro di imputazione del rapporto di lavoro, il requisito dimensionale deve essere valutato considerando **il numero complessivo di lavoratori impiegati da tutte le società co-datrici.** Frazionare l'organico tra diverse entità legali, pur in presenza di un'unica gestione del personale, non può servire a eludere le tutele previste dalla legge. Su tali presupposti, la Suprema Corte accoglie il ricorso della lavoratrice, statuendo il diritto della stessa alla tutela reintegratoria.

Questa ordinanza, si pone dunque come punto fermo nella disciplina dei rapporti di lavoro nell'ambito di gruppi d'impresa caratterizzati da codatorialità rafforzando un principio cardine del diritto del lavoro: **la realtà effettiva del rapporto prevale sempre sulla forma.** Per le aziende che operano in questi contesti, ciò significa che la gestione coordinata del personale comporta una responsabilità solidale e che, ai fini delle tutele contro i licenziamenti, esse vengono considerate come un'unica entità.

CU2026 redditi 2025 tra novità e conferme

L'articolo si prefigge lo scopo di illustrare le principali novità della Certificazione Unica 2026 nonché di evidenziare le conferme di maggior rilievo.

 **Carla Napoletano**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

L'Agenzia delle Entrate con provvedimento n. 15707 del 15/01/2026 ha approvato il modello di **Certificazione Unica 2026** con le relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica. Compilare correttamente la CU è di fondamentale importanza poiché le informazioni in essa contenute sono rilevanti ai fini dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria. È importante pertanto focalizzare l'attenzione sulle principali novità previste per la certificazione relativa ai redditi 2025, nonché sulle conferme di maggior rilievo. Fermo restando l'obbligo di **consegna ai percipienti** in modalità cartacea o elettronica¹ **entro il 16/3**², quest'anno i **termini di trasmissione telematica** della Certificazione Unica sono **differenziati a seconda del contenuto della stessa**.

Più precisamente:

1. Entro il **16/3** dovranno essere trasmesse le certificazioni contenenti redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati, redditi di lavoro autonomo occasionale, redditi per locazioni brevi e redditi diversi;
2. Entro il **30/4** dovranno essere trasmesse le certificazioni contenenti redditi di lavoro autonomo abituale, redditi da provvigioni per le prestazioni non occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari;
3. Entro il **31/10** dovranno essere trasmesse le certificazioni contenenti redditi esenti³.

Si conferma, come per lo scorso anno, che non dovranno essere più trasmesse le CU redditi di lavoro autonomo re-

1 Quest'ultima è ammessa solo nell'ipotesi in cui il sostituto d'imposta si sia accertato della effettiva possibilità da parte del contribuente di ricevere in via elettronica la certificazione e poterla materializzare; diversamente, dovrà essere consegnata in formato cartaceo. Non è mai ammessa la consegna elettronica nei confronti degli eredi del lavoratore deceduto e nei confronti dei lavoratori che cessano il rapporto di lavoro (risoluzione 145/E del 2006).

2 Oppure entro 12 giorni dalla richiesta del dipendente in caso di interruzione del rapporto di lavoro.

3 Sostanzialmente quelle che non hanno impatto sulla formazione della dichiarazione precompilata.

lativamente ai percipienti che applicano il regime forfettario⁴, tranne in due casistiche:

- nell'ipotesi in cui le somme, non assoggettate a ritenuta d'acconto, siano erogate ai medici di medicina generale, ai medici in continuità assistenziale con rapporto di lavoro a tempo determinato e ai pediatri di libera scelta (indicando il **codice 24** nel **punto 6** della certificazione redditi di lavoro autonomo);
- nell'ipotesi di corresponsione di indennità non assoggettate a ritenuta d'acconto per le quali non si applica quanto disposto dal comma 6-*septies* dell'art. 4 del D.P.R. 322/98⁵ (indicando il **codice 25** nel **punto 6** della certificazione redditi di lavoro autonomo).

Anche quest'anno il flusso telematico può essere suddiviso, inviando quindi separatamente certificazioni di redditi da lavoro dipendente⁶ e certificazioni di redditi di lavoro autonomo. Si precisa che l'obbligo di trasmissione telematica non sussiste solo nei riguardi di coloro che hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte, ma anche nei confronti di coloro che hanno corrisposto contributi previden-

ziali e assistenziali dovuti all'INPS ed all'INPS Gestione Pubblica, e/o premi assicurativi dovuti all'INAIL⁷.

Il nuovo **punto 449 "reddito di riferimento"**, presente nella sezione "altri dati", deve essere valorizzato con l'importo utile alla determinazione delle agevolazioni fiscali, vale a dire il reddito complessivo comprensivo (così come chiarito con la circolare 4/E del 2025) dei redditi assoggettati a cedolare secca, dei redditi assoggettati ad imposta sostitutiva in applicazione del regime forfettario per gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni, nonché le somme elargite a titolo di liberalità (c.d. mance, assoggettate ad imposta sostitutiva). Tale campo dunque è fondamentale per la determinazione degli importi relativi alla **somma aggiuntiva**⁸, ed all'**ulteriore detrazione**⁹ di cui alla Legge di Bilancio 2025. Per quanto riguarda la somma aggiuntiva, essa trova spazio nei nuovi punti della CU presenti nella **sezione "somma che non concorrere alla formazione del reddito"** che vanno dal 718 al 741, mentre l'ulteriore detrazione andrà gestita nel punto 368¹⁰ presente nella **sezione "Detrazioni e crediti"**, nonché nel punto 469 della **sezione "altri dati"** per quanto attiene agli

4 Di cui all'art. 1, commi da 54 a 89 L. 190/2014.

5 Es. prestazioni degli Enti di previdenza per professionisti iscritti (indennità di maternità, ecc.).

6 Si ricorda che nell'ipotesi in cui sussista l'obbligo di invio del quadro CT, questo dovrà essere necessariamente incluso nel flusso dei redditi di lavoro dipendente. A proposito del quadro CT, al fine di evitare sanzioni per errata certificazione, è importante verificare la necessità di allegare o meno il quadro **prima** di procedere alla trasmissione telematica, in quanto a partire dal modello 2023, l'Agenzia delle Entrate effettua i controlli circa la correttezza della presenza o meno di tale quadro **solo in sede di accoglienza della fornitura**.

7 Indicando in tal caso il codice 2 nella casella 10 del frontespizio "Casi di esclusione dalla precompilata".

8 Art. 1 c. 4 Legge di Bilancio 2025.

9 Art. 1 c. 6 Legge di Bilancio 2025.

10 Importo che dovrà essere incluso anche nel punto 374 "Totale detrazioni". Ovviamente nel caso in cui per incapienza dell'imposta lorda le detrazioni non siano state attribuite totalmente, in quest'ultimo punto andrà indicato l'importo delle detrazioni effettivamente attribuite fino a concorrenza dell'imposta lorda del percipiente.

importi non spettanti determinati durante le operazioni di conguaglio¹¹. **Si fa presente che alcuni punti della sezione “somma che non concorre alla formazione del reddito”¹² seppur formalmente creati per la somma di cui all’art. 1 c. 4 L. Bilancio 2025, devono essere compilati anche in caso di ulteriore detrazione ex art. 1 c. 6 L. Bilancio 2025.**

Il punto 362 “Detrazioni per carichi di famiglia” accoglie le novità della L. Bilancio 2025 relativamente ai familiari a carico. In particolare:

- le detrazioni per figli a carico dall’anno 2025 spettano solo a partire dal mese di compimento dei 21 anni fino a quello precedente al compimento dei 30 anni (non vi sono limiti di età qualora si tratti di figli con disabilità accertata ai sensi della L. 104/92);
- le detrazioni per altri familiari a carico dall’anno 2025 spettano solo agli ascendenti (genitori, nonni, bisnonni).

Di nuova istituzione è il **punto 476 “Welfare aziendale canoni e spese manutenzione”**, presente nella **sezione “Altri dati”**, che accoglie le agevolazioni di carattere fiscale previste per i due anni successivi alla data di assunzione a favore dei soggetti che si trasferiscono ad almeno 100 Km dalla residenza alla nuova sede di lavoro¹³.

Considerata la proroga del trattamento integrativo speciale per il settore turistico, ricettivo e termale¹⁴, viene **confermata la presenza della casella 479** al fine di accoglierne l’importo. Viene invece **eliminata la sezione “Indennità tredicesima mensilità” presente nella CU2025 redditi 2024**, non essendo stata confermata per il 2025 tale misura. La **sezione “Somme assoggettate ad imposta sostitutiva”, nei punti dal 351 al 663**, accoglie le novità 2025 relative alla detassazione delle mance percepite dai lavoratori del settore privato delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande; in particolare per quanto attiene all’innalzamento del limite reddituale riferito al periodo d’imposta precedente a quello di percezione delle mance da assoggettare ad imposta sostitutiva del 5%, che passa da € 50.000 ad € 75.000, nonché all’innalzamento del limite di soglia reddituale¹⁵ (entro il quale è possibile applicare la tassazione sostitutiva) che passa dal 25% al 30%. Nella stessa sezione sono stati istituiti i **nuovi punti da 674 a 676 relativi ai “Compensi straordinari comparto sanitario”**, che accolgono le informazioni relative all’imposta sostitutiva del 5% introdotta dalla L. Bilancio 2025¹⁶ sui

11 Si ricorda che qualora l’importo da recuperare sia di ammontare superiore ad € 60,00, tale recupero va effettuato in 10 rate di pari importo a partire dal mese in cui viene effettuato il conguaglio; in tal caso tale punto va compilato **senza** tener conto della prima rata trattenuta in sede di conguaglio.

12 Punti 718, 719, 721, 722 e 724.

13 Esenzione delle somme erogate o rimborsate, nel limite di € 5.000, dai datori di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dei fabbricati locati dai dipendenti, assunti nel 2025 a tempo indeterminato, e che abbiano un reddito non superiore a € 35.000 nell’anno precedente (art. 1 c. da 386 a 389 L. Bilancio 2025).

14 Art. 1 commi da 395 a 398 L. Bilancio 2025.

15 Costituita dalla somma di tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti nell’anno per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione, ivi comprese le mance, anche se derivanti da rapporti di lavoro intercorsi con datori di lavoro diversi.

16 Art. 1 c. 354.

compensi per lavoro straordinario riconosciuti agli infermieri del SSN.

Altra novità riguarda l'introduzione dei **punti da 787 a 790 all'interno della sezione "Redditi lavoro sportivo"**, da compilare con riferimento ai redditi riportati nei punti 781, 782, 784 e 785 qualora gli stessi siano di importo inferiore alla franchigia di € 15.000.

Infine, sempre riguardo al **lavoro spor-**

tivo ma relativamente ai redditi di lavoro autonomo, sono state eliminate le tipologie reddituali "N2" ed "N3". Pertanto, per i compensi erogati agli sportivi, occorrerà utilizzare le tipologie reddituali "A" per gli sportivi professionisti abituali; "A" con codice "20" da indicare nel campo 6 per gli sportivi dilettanti abituali; "M" per il lavoro autonomo svolto in modo non abituale.

Ferie residue del lavoratore: modalità di gestione e (potenziale) perdita del diritto

L'organizzazione delle attività aziendali non può prescindere dall'attenta programmazione dei periodi di riposo dei propri lavoratori. La disamina della disciplina che ruota intorno a tale aspetto della vita lavorativa (nonché diritto dei dipendenti costituzionalmente garantito) può fornire interessanti (e magari utili) spunti di riflessione.

 **Ettore Franzoni**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

In qualsiasi realtà imprenditoriale la gestione delle ferie dei dipendenti rappresenta una componente fondamentale per il corretto funzionamento dell'attività aziendale. Il riposo psico-fisico dei propri lavoratori, oltre a rappresentare un diritto costituzionalmente garantito¹, ricopre un ruolo primario **nella corretta organizzazione del ciclo produttivo interno**, che non può prescindere dal benessere di chi collabora con il proprio lavoro e la propria professionalità.

Fermo restando la normativa e la giurisprudenza, maturate nel corso degli anni, volte a tutelare il riposo dei di-

pendenti², in questa sede può risultare utile riepilogare la disciplina generale collegata alla gestione nell'anno delle ferie, a cui il datore di lavoro deve prestare particolare attenzione anche per non incappare in sanzioni e possibili contenziosi.

Il punto di partenza per questa disamina non può che essere la **lettura combinata dell'art. 2109 co. 2 c.c. e dell'art. 10 del d.lgs. 66/2003.**, dalla quale si può evincere che:

- ogni lavoratore ha diritto ad un periodo annuale di ferie retribuite pari almeno a **quattro settimane**;
- di queste, **almeno due** devono esse-

1 Rif. Art. 36 della Costituzione.

2 Per un riepilogo sulla disciplina legislativa relativa alle ferie, su alcuni interventi in merito dei CCNL maggiormente applicati e sulla giurisprudenza inerente a tale argomento, si rimanda all'articolo "Le ferie retribuite: panoramica generale su un pilastro dell'ordinamento lavoristico italiano" di E. Franzoni, presente sulle Newsletter CDLNA n. 12/2024.

re fruiti nell'anno di maturazione, in maniera continuativa **se richiesto dal lavoratore**, mentre le restanti due possono devono godute "nei 18 mesi successivi al termine dell'anno di maturazione"³;

- nell'ipotesi in cui sia il datore di lavoro a stabilire un periodo di fruizione delle ferie (ad esempio per chiusura aziendale estiva), lo stesso deve essere **preventivamente comunicato** al prestatore di lavoro.
- la c.d. monetizzazione delle ferie, mediante pagamento di un'indennità sostitutiva dei giorni non goduti, può avvenire **esclusivamente in caso di cessazione del rapporto di lavoro**.

Risulta chiaro come nella gestione delle ferie sia importante un **coordinamento tra dipendente ed imprenditore**. Fermo restando i paletti fissati dalla legislazione, il lavoratore chiede di fruitire delle proprie ferie, mentre il datore di lavoro ne consente il godimento; sul punto, è importante sottolineare che è possibile per questi respingere la richiesta del dipendente, ma **solo in caso di oggettive e motivate impossibilità di concessione delle stesse dovute ad esigenze aziendali organizzative e/o produttive**.

Proprio per assecondare quest'ultime, può capitare che a scadenza dell'anno

di maturazione il c.d. monte ferie non sia stato interamente goduto; in questo caso, risulta importante prestare attenzione alla gestione del residuo, onde evitare problematiche successive di vario genere.

Giova ricordare, a tal proposito, che il mancato rispetto della disciplina normativa esposta in precedenza espone il datore di lavoro sia a **richieste di risarcimento** del danno subito dai propri dipendenti, ai quali è stato negato il fondamentale diritto al riposo, ma anche alla potenziale irrogazione, da parte degli organi competenti, delle **sanzioni previste dall'art. 18-bis, co. 3, del d.lgs. 66/2003**⁴; non deve sfuggire, inoltre, che è prevista altresì la **sospensione del DURC** per 3 mesi dalla data di ultimo rilascio nel caso in cui la violazione riguardi oltre il 20 % del personale in forza⁵.

In materia di mancato godimento delle ferie maturate, non deve passare in secondo piano, inoltre, l'obbligo di **assoggettamento a contribuzione INPS** dei giorni di ferie non fruiti allo scadere dei 18 mesi dalla fine dell'anno di maturazione, da effettuare al 30 giugno di ogni anno (quota contributiva che viene poi recuperata all'atto dell'effettivo godimento delle ferie)⁶.

Casistica da attenzionare, infine, è quella relativa all'**indennizzo delle ferie**

3 Cit. Art. 10, co. 1, d.lgs. 66/2003.

4 L'art. 18-bis, co. 3 del d.lgs. 66/2003 prevede che "in caso di violazione delle disposizioni previste dall'articolo 10, comma 1, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da € 100,00 a € 600,00. Se la violazione si riferisce a più di cinque lavoratori ovvero si è verificata in almeno due anni, la sanzione amministrativa è da € 400,00 a € 1.500,00. Se la violazione si riferisce a più di dieci lavoratori ovvero si è verificata in almeno quattro anni, la sanzione amministrativa è da € 800,00 a € 4.500,00 e non è ammesso il pagamento della sanzione in misura ridotta". Si sottolinea che successivi provvedimenti hanno aumentato l'importo delle sanzioni previste da tale norma.

5 Rif. Decreto Min. Lavoro del 24/10/2007.

6 Rif. Circ. INPS n. 186/1999.

non godute. La legge e la contrattazione collettiva, sul punto, evidenziano che lo stesso possa essere erogato in sostituzione del periodo di riposo non fruito:

- nel caso delle quattro settimane obbligatorie, **esclusivamente** in caso di cessazione del rapporto di lavoro⁷;
- per gli eventuali giorni ulteriori previsti dal CCNL applicato, in qualsiasi momento (previo accordo tra le parti).

È interessante sottolineare che l'importo sostitutivo delle ferie non godute ha assunto, per via giurisprudenziale, una doppia valenza: mentre dal punto di vista dell'obbligo contributivo viene identificata come **retribuzione**, ai fini della prescrizione viene considerata come **indennità risarcitoria**, con la conseguente estensione della prescrizione del diritto a richiederne la corresponsione a **dieci anni**⁸.

Per quanto riguarda l'obbligo di erogare la suddetta indennità, bisogna tenere a mente la distinzione tra la platea di lavoratori che **non possono** gestire liberamente i propri periodi di ferie, per i quali il datore di lavoro deve **sempre** provvedere al pagamento del valore

dei giorni non goduti in caso cessazione del rapporto⁹, ed i **dirigenti**, che, per il ruolo ricoperto all'interno dell'impresa, hanno un'autonomia di gestione più ampia. In questo caso, infatti, si può configurare **l'ipotesi della perdita del diritto alla fruizione delle ferie maturate negli anni precedenti e non godute**, a condizione che:

- il datore di lavoro abbia **comunicato tempestivamente** il numero di giorni di ferie da consumare, concedendo un lasso di tempo congruo per la fruizione degli stessi, fornendo altresì ampia informativa sul rischio di perdita del diritto in caso di mancato godimento;
- il mancato godimento delle ferie **non sia stato dovuto** al rifiuto da parte dell'impresa della richiesta di godimento inoltrata dal dirigente (ad esempio: per motivi organizzativi).

La giurisprudenza di legittimità, sul punto, ha fissato il principio secondo il quale **l'onere della prova** di aver adempiuto agli obblighi sopra menzionati, che legittimano la perdita del diritto alle ferie maturate, ricade sul **datore di lavoro**¹⁰.

7 Rif. Art. 10, co. 2, d.lgs. 66/2003.

8 Rif. Sent. Cass. n. 3021/2020.

9 Rilevante sul punto è la Sentenza della Corte di Giustizia Europea pronunciata il 06/11/2018 (causa riunite C-569/16, C-570/16, C-619/16 e C-684/16) che ha stabilito il principio secondo il quale un lavoratore non può perdere automaticamente i diritti alle ferie annuali retribuite maturati perché non ha chiesto ferie.

10 Rif. Sent. Cass. N. 20035/2025.

I criteri della contestazione disciplinare a garanzia del diritto alla difesa

La Corte d'Appello di Roma, con sentenza 108/2026 del 14 gennaio, fornisce un prontuario del corretto svolgimento del procedimento disciplinare.

 **Monica Schiano**

CONSULENTE DEL LAVORO DI NAPOLI

Quanto deve essere specifica una contestazione disciplinare? E quanto immediata? E' la Corte d'Appello di Roma a rimarcare, in modo accurato, i criteri da adottare in un procedimento disciplinare, a partire dalla fase di contestazione.

Oggetto del giudizio è la legittimità, accertata dal giudice di prime cure, di due sanzioni conservative pari a 4 e 6 giorni di sospensione dal lavoro e dalla retribuzione, all'esito di due distinti procedimenti disciplinari, instaurati per insubordinazione ed ingiuria.

Specificità

Seppur in assenza di uno schema pre-costituito, in virtù del principio di correttezza tra le parti del rapporto, la modalità di redazione della contesta-

zione disciplinare deve essere volta a permettere al dipendente di comprendere precisamente la colpa che gli si sta attribuendo perché possa approntare la sua difesa. **Indeterminatezza, vaghezza e imprecisione**, che possono concretizzarsi nel non circostanziare gli eventi con date, luoghi, condotte ascritte ed eventuali testimoni presenti all'accaduto, **non permetteranno al lavoratore di identificare correttamente l'evento** e quindi non potrà azionare pienamente la propria tutela. Devono essere, in buona sostanza, *fornite le indicazioni necessarie ed essenziali per individuare, nella loro materialità, il fatto o i fatti nei quali il datore di lavoro abbia ravvisato infrazioni disciplinari o comunque comportamenti in violazione dei doveri di di-*

ligenza e fedeltà¹. Eventuali accuse di genericità, rispetto ai fatti contestati, mosse dal lavoratore, dovranno dimostrare come suddetta genericità abbia lesa il suo diritto di difesa.

Comprensione dell'addebito

Durante l'esercizio di difesa del lavoratore, in cui lo stesso fornisce le sue osservazioni e giustificazioni, è opportuno redigere un verbale dell'incontro, sottoscritto dalle parti. Da tale atto si evincerà la **piena comprensione dell'addebito** e dunque l'**individuazione puntuale del fatto contestato**, donde risulteranno vane successive doglianze in ordine ad una generica formulazione della contestazione.

Integrazione alle contestazioni

Altra peculiarità affrontata dalla Corte è la comunicazione integrativa di precedente contestazione.

Laddove le informazioni contenute nelle integrazioni siano volte a fornire precisazioni e chiarimenti, circostanze confermatrice o ulteriori prove e non risultino determinanti per l'esatta individuazione e comprensione dei fatti, non determineranno alcuna lesione del diritto alla difesa e al contraddittorio. Qualora invece incidano sul *nucleo essenziale dell'addebito*², in virtù del **principio di immodificabilità della contestazione**, eventuali sanzioni irrogate risulteranno illegittime, poiché *sussiste una modifica della contestazione disciplinare solamente ove venga*

*adottato un provvedimento sanzionatorio che presupponga circostanze di fatto nuove o diverse rispetto a quelle già contestate, non quando il datore di lavoro proceda ad un diverso apprezzamento e qualificazione dello stesso fatto*³. La valutazione dell'eventuale effetto sul diritto alla difesa del lavoratore, di integrazioni fornite in momento successivo alla contestazione originaria, resta comunque in capo al giudice di merito.

Immediatezza

Ai fini della tempestività della contestazione dell'addebito, occorre considerare, da un lato, la data di commissione dei fatti addebitati ed il momento in cui il datore di lavoro ha avuto effettiva conoscenza del fatto, dall'altro, la data delle (originarie) contestazioni. Da considerare inoltre l'eventuale dettato del contratto collettivo applicato. *La violazione del principio generale di carattere sostanziale della tempestività della contestazione quando assume il carattere di ritardo notevole e non giustificato è idoneo a determinare un affievolimento della garanzia per il dipendente incolpato di espletare in modo pieno una difesa effettiva nell'ambito del procedimento disciplinare, garanzia, quest'ultima, che non può certamente essere vanificata da un comportamento del datore di lavoro non improntato al rispetto dei canoni di correttezza e buona fede di cui agli artt. 1175 e 1375 c.c.*⁴

1 Cassazione, sentenza n. 24567 del 2011.

2 Cassazione, sentenza n. 24567 del 2011.

3 Cassazione, sentenza n. 11540 del 2020.

4 Cass. Sezioni Unite, sentenza n. 30985/2017.

Documentazione sottostante le contestazioni disciplinari

L'art. 7 della l. n. 300 del 1970 non prevede alcun obbligo in capo al datore di lavoro di mettere a disposizione del lavoratore la documentazione aziendale relativa ai fatti contestati⁵, a meno che la stessa **documentazione** non risulti **necessaria a consentirgli un'adeguata difesa**, escludendo comunque le fonti di prova⁶. Non basterà al lavoratore richiedere genericamente accesso "alla documentazione", dovrà precisare puntualmente quale documento risulta fondamentale ai fini della difesa. Spetta al giudice di merito, valutare quanto e se suddetta documentazione risulti necessaria, fermo l'onere del lavoratore di *specificare quali sarebbero stati i documenti la cui messa a disposizione - in tesi negata - sarebbe stata necessaria al predetto fine*⁷.

E-mail quale valore probatorio

Infine, ma non di minor conto, nel ri-

prendere l'orientamento della Corte di legittimità⁸, il Collegio ribadisce il **valore probatorio di documentazione informatica**, ovvero le e-mail, in quanto le riproduzioni informatiche assumono piena prova dei fatti e delle cose rappresentate, se colui contro il quale viene prodotta non ne disconosca la conformità ai fatti o alle cose medesime. Ed anche in caso di contestazione, il giudice non può espungere quel documento dal novero delle prove utilizzabili, ma deve comunque valutarlo, a meno che non sia attestata in modo chiaro, specifico e circostanziato, la non corrispondenza tra realtà fattuale e realtà riprodotta.

La Corte, nel ravvisare piena corrispondenza tra i principi enunciati e la procedura messa in atto dalla società appellata, respinge l'appello, confermando la legittimità delle sanzioni inflitte al lavoratore.

5 Restando salva la possibilità per il lavoratore medesimo di ottenere, nel corso del giudizio ordinario di impugnazione del licenziamento irrogato all'esito del procedimento suddetto, l'ordine di esibizione della documentazione stessa.

6 Cassazione, sentenza n. 32285 del 2025.

7 Cassazione Ordinanza n. 6468 del 2024.

8 Ordinanza n. 11606 del 2018; Ordinanza n. 30186 del 2021; Ordinanza n. 3540 del 2019; Ordinanza n. 25131 del 2024.

Il datore di lavoro ha diritto al risarcimento danni dall'apprendista che recede anticipatamente dal rapporto.

Il Tribunale di Roma, con la sentenza n° 10843 del 27 ottobre 2025, ha condannato l'apprendista dimissionario al risarcimento dei danni nei confronti del datore di lavoro. La sentenza rappresenta l'occasione per una disamina della clausola contrattuale che può essere apposta nel contratto di apprendistato.

 **Ivo Amodio**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La sentenza del Tribunale di Roma n. 10843 del 27 ottobre 2025 affronta un tema ricorrente nella prassi aziendale, l'iniziativa dell'apprendista di recedere dal rapporto di lavoro durante lo svolgimento del percorso formativo finalizzato all'acquisizione della qualifica, in assenza di giusta causa o di giustificato motivo.

L'elemento che rende il caso di particolare interesse, e che costituisce il fulcro della decisione, è la valutazione rimessa al Tribunale circa la validità della clausola inserita dal datore di lavoro nel contratto di apprendistato, la quale prevede, in caso di dimissioni non giustificate, l'obbligo per l'apprendista di rimborsare i costi della formazione ricevuta, quantificati in proporzione alle giornate di formazione

effettivamente erogate.

Pertanto, il Tribunale è stato chiamato a verificare la legittimità della clausola inserita nel contratto individuale di lavoro dell'apprendista, valutando l'interesse del datore di lavoro al recupero dell'investimento formativo, l'effettiva applicabilità della previsione sanzionatoria e la congruità dell'importo pattuito, previsto a titolo di penale/risarcimento in caso di dimissioni non giustificate.

Prima di procedere con la ricostruzione degli avvenimenti, si ritiene opportuno riportare integralmente, in forma testuale, la clausola oggetto di contestazione e dibattito: *"durante il periodo formativo le parti potranno recedere dal contratto solo per giusta causa o giustificato motivo, fermo re-*

stando, in quest'ultimo caso, il rispetto dei termini di preavviso [...] e che [...] nel caso di dimissioni prive di giusta causa o giustificato motivo, fermo restando, in quest'ultimo caso, il rispetto dei termini di preavviso, Le sarà trattenuta una somma pari alla retribuzione corrisposta per ogni giornata (1/26 dell'importo mensile) di formazione erogata fino al momento del recesso, calcolata sulle voci di cui ai precedenti punti A) Retribuzione fissa (comprensiva di 13° e 14° mensilità) e B) Retribuzione variabile [...]".

La clausola risulta formulata in modo chiaro, qualora il recesso del lavoratore sia determinato da ragioni diverse dalla giusta causa o dal giustificato motivo, il datore di lavoro si riserva la facoltà di recuperare, a titolo di danno per le spese sostenute nell'ambito del piano formativo, un importo commisurato a una quota della retribuzione ordinaria giornaliera per ciascuna giornata di formazione effettivamente erogata.

Resta fermo, inoltre, che trovano applicazione le ordinarie conseguenze previste in caso di recesso senza il rispetto dei termini di preavviso, termini che non sono dovuti esclusivamente nell'ipotesi di dimissioni per giusta causa.

La controversia trae origine da due contratti di apprendistato professionalizzante, stipulati con due soggetti distinti, ciascuno di durata pari a 36 mesi. Entrambi i rapporti sono stati risolti su iniziativa degli apprendisti prima del completamento del percorso formativo, in assenza di una giusta causa o di un giustificato motivo.

In applicazione della clausola contenuta nel contratto individuale, il datore di

lavoro agiva per ottenere, da un lato, l'importo dovuto a titolo di penale in forza della previsione sopra richiamata e, dall'altro, l'applicazione della trattenuta per mancato preavviso, in quanto le dimissioni erano state rese efficaci, rispettivamente, il giorno successivo, per un apprendista e due giorni successivi per l'altro, rispetto alla trasmissione della comunicazione telematica, e comunque in assenza di giusta causa o di giustificato motivo.

Il datore di lavoro, una volta esperito senza esito il tentativo di recupero in via stragiudiziale delle somme richieste a titolo di indennità sostitutiva del preavviso e di rimborso forfettario delle spese di formazione sostenute, quantificate complessivamente in euro 9.086,51 per il primo apprendista ed euro 8.587,58 per il secondo, insisteva nella pretesa proponendo ricorso dinanzi al Giudice del lavoro.

Entrambi gli apprendisti, analogamente a quanto già avvenuto in riscontro alla precedente richiesta stragiudiziale, non aderivano all'invito del Tribunale, omettendo di costituirsi in giudizio. Pertanto, il giudizio si svolgeva in contumacia dei convenuti, con la conseguenza che la ricostruzione dei fatti veniva effettuata sulla base della sola documentazione e delle allegazioni prodotte dal datore di lavoro ricorrente. Nel valutare la clausola oggetto di controversia, il Tribunale di Roma riteneva legittimo il meccanismo predisposto a tutela dell'investimento formativo, considerandolo uno strumento idoneo a garantire un ristoro economico in caso di dimissioni "non giustificate", reputando il ricorso "meritevole di accoglimento perché fondato." In parti-

colare, la sentenza recita: "Tale clausola comporta che, salvo il rispetto dei termini di preavviso, in caso di dimissioni prive di giusta causa, il lavoratore è tenuto al rimborso di una somma pari alla retribuzione corrisposta per ogni giornata di formazione erogata".

Secondo quanto affermato dal Giudice monocratico, la legittimità della clausola, ferma restando la disciplina legale e contrattuale che regola il contratto di apprendistato, risiede nel fatto che essa non introduce alcuna limitazione alla facoltà di recesso riconosciuta al lavoratore, la cui libertà decisionale non risulta, pertanto, compressa dalla previsione in esame. Ad avviso del Tribunale, infatti, la clausola non incide sull'autonomia del lavoratore nell'esercitare il recesso dal rapporto di lavoro subordinato, ma deve piuttosto essere letta come una pattuizione di "durata minima" del rapporto, correlata a un diritto potestativo in capo al datore di lavoro. Tale diritto consente a quest'ultimo, in caso di mancato rispetto del periodo minimo concordato, di richiedere il risarcimento del danno, individuato e giustificato nel costo economico sostenuto per la formazione del dipendente, finalizzata a destinarlo allo svolgimento delle mansioni che egli avrebbe conseguito proprio in virtù del percorso formativo erogato.

In sostanza, la sentenza pone l'accento sull'esigenza di riconoscere tutela anche all'impresa, affinché non venga vanificato, oltre al tempo impiegato, l'investimento economico sostenuto quando, come nel caso in esame, la formazione risulti significativa e strettamente funzionale all'acquisizione di competenze e mansioni specifiche.

In tali ipotesi, connotate da percorsi formativi di durata significativa e, talvolta, corredati da abilitazioni come nel caso in esame, la professionalità acquisita costituisce un valore che, una volta consolidato, è destinato a riflettersi sul patrimonio operativo e sull'assetto organizzativo dell'impresa. Ne consegue la legittimità e ragionevolezza di previsioni contrattuali finalizzate a salvaguardare il recupero dei costi sostenuti qualora l'interruzione del rapporto intervenga in assenza di una causa giustificativa.

E' importante precisare che la legittimità del patto e la tutela, in astratto, riconosciuta dall'interpretazione della clausola offerta dalla sentenza, non esonera il datore di lavoro che intenda procedere al recupero del relativo onere probatorio. In particolare, egli deve dimostrare l'effettivo sostenimento di un costo reale, specificamente imputabile alla formazione e la funzionalità della previsione a garantire un periodo minimo congruo entro il quale l'impresa possa beneficiare, in termini organizzativi e produttivi, delle competenze acquisite dal lavoratore.

Nel caso esaminato, il Tribunale, entrando nel merito, ha ritenuto la clausola non eccessivamente onerosa, sulla base di una valutazione complessiva di plurimi elementi, tra i quali la natura specialistica delle mansioni, la formazione adeguatamente tracciata, nonché il limitato impiego produttivo dell'apprendista, in quanto prevalentemente impegnato nel percorso formativo, e ulteriori circostanze del rapporto.

Ne discende che la proporzionalità della previsione e, dunque, la sua concreta sostenibilità, deve essere verificata

caso per caso, alla luce delle specificità della singola fattispecie.

Nel caso di specie, il Giudice ha ritenuto congruo, rispetto alla penale richiesta ai lavoratori dimissionari, l'onere formativo sostenuto dal datore di lavoro RFI (Rete Ferroviaria Italiana) in relazione alle posizioni ricoperte, di "Capo Stazione" e di "Operatore Specializzato Manutenzione Infrastrutture", che richiedono percorsi di formazione di lunga durata, puntualmente documentati, nonché specifiche abilitazioni per l'esercizio delle funzioni.

In tale contesto, il Tribunale ha valorizzato la circostanza per cui, durante l'intero periodo considerato, il datore non aveva potuto beneficiare di un effettivo apporto lavorativo dei due convenuti, essendo gli stessi integralmente impegnati nello svolgimento dell'attività formativa.

In sostanza, nella propria valutazione il Giudice non si è limitato al solo profilo economico-finanziario dell'investimento formativo considerato in sé, ma ha esteso l'analisi a una dimensione più ampia dell'interesse datoriale. In particolare, ha valorizzato l'investimento complessivo sostenuto dall'azienda, tenendo conto anche dell'assenza, o comunque della sostanziale marginalità dell'apporto lavorativo reso dalle risorse durante il periodo di formazione, nonché del valore aggiunto in termini di competenze e know-how che i lavoratori avrebbero apportato all'organizzazione aziendale al termine del percorso formativo.

Alla luce di quanto emerso, il Giudice ha condannato entrambi i convenuti, rimasti contumaci, al pagamento in favore del datore di lavoro delle somme

richieste, determinate secondo i criteri forfettari previsti dalla clausola contrattuale, oltre all'indennità sostitutiva del preavviso. I convenuti sono stati altresì condannati al pagamento delle spese di lite.

Ciò premesso, muovendo dalla pronuncia di condanna degli apprendisti, è possibile sviluppare alcune riflessioni e porre alcuni interrogativi.

A prescindere dalla circostanza che l'assenza di contraddittorio ha impedito ogni valutazione circa l'eventuale sussistenza di una giusta causa o di un giustificato motivo, profilo che, in concreto, deve essere verificato di volta in volta, la sentenza afferma che una clausola volta a prevedere il ristoro dei costi di formazione nell'ipotesi di dimissioni rese in assenza di giusta causa o di giustificato motivo non deve considerarsi limitativa del libero esercizio del diritto di recesso, che rimane comunque sempre azionabile dal lavoratore.

Resta tuttavia aperto un interrogativo, pur nel necessario bilanciamento con le tutele riconosciute al datore di lavoro, una penale che, come nel caso di specie, ha un importo tutt'altro che trascurabile non rischia, in concreto, di produrre un effetto dissuasivo idoneo a comprimere, anche solo indirettamente, la libertà del lavoratore di recedere dal rapporto?

Sul versante opposto, quanto alla prova dell'onere formativo gravante sul datore di lavoro, essa, come si è visto, non può essere ricondotta a un mero dato contabile, ma richiede una valutazione composita, fondata su una pluralità di elementi di ampia portata.

E qui la questione si complica ulterior-

mente se si considera che il contratto di apprendistato è un rapporto di lavoro a tempo indeterminato "a causa mista", finalizzato alla formazione e all'occupazione dei giovani, come definito dall'art. 41 del D.Lgs. 81/2015. Esso combina la componente di scambio prestazione lavorativa/retribuzione con la finalità formativa. Proprio tale struttura rende meno lineare l'applicazione di clausole di rimborso o penali, poiché vi è il rischio che la previsione, se non calibrata e adeguatamente giustificata nel caso concreto, venga percepita o qualificata come una misura di carattere punitivo, più che come strumento di ristoro di un pregiudizio effettivamente subito.

Circostanza che, nel caso di specie, non risulta integrata, poiché, per le ragioni già esposte, la prestazione lavorativa è stata sostanzialmente assente.

Anche l'adozione di un criterio forfettario di quantificazione del danno, ancorato a una quota della retribuzione ordinaria giornaliera per ciascuna giornata di formazione effettuata, finisce per individuare un importo potenzialmente non correlato all'effettivo costo della formazione sostenuto dal datore di lavoro.

A ciò si aggiunge un'ulteriore criticità applicativa, nei casi ordinari, non è sempre agevole distinguere in modo netto le giornate o le singole ore, dedicate esclusivamente alla formazione rispetto a quelle in cui l'attività formativa si intreccia con la prestazione lavorativa.

In conclusione, pur prendendo atto che la contumacia dei convenuti e la peculiare connotazione del caso ca-

ratterizzato dall'esclusività dell'attività formativa e dalla sostanziale assenza di prestazione lavorativa, lasciano inevasi diversi interrogativi, la sentenza del Tribunale di Roma n. 10843/2025 riveste comunque un interesse significativo.

Essa costituisce, infatti, un segnale rilevante in tema di tutela dell'investimento formativo, valorizzando la legittimità di clausole volte al recupero dei costi sostenuti, a condizione che tali costi siano effettivi e dimostrabili e che la previsione sia funzionale a garantire all'impresa un periodo minimo congruo per beneficiare delle competenze acquisite, in un'ottica di ragionevole "ammortamento" dell'investimento.

L'inserimento di una clausola che preveda il rimborso dei costi di formazione sostenuti in caso di recesso del lavoratore durante lo svolgimento del progetto formativo merita un esame approfondito. Ai fini della sostenibilità, della dimostrabilità e della corretta quantificazione della penale, è infatti necessario individuare criteri oggettivi e documentabili, idonei a rendere la formazione effettivamente tracciabile. In tale prospettiva, assumono rilievo la predisposizione di un piano formativo dettagliato, con indicazione delle ore e degli obiettivi, le eventuali certificazioni conseguite, la tracciabilità delle attività formative mediante registri, libretti e attestati, il ricorso a docenze esterne, la formalizzazione del tutoraggio interno, nonché la chiara rappresentazione del rapporto tra la prestazione lavorativa e la formazione svolta.

Parimenti appare opportuno definire con puntualità le ipotesi di recesso che

determinano l'applicazione della penale quale ristoro del costo della formazione, evitando formulazioni eccessivamente generiche, ad esempio il richiamo al "giustificato motivo" che, per la loro ampiezza, possono prestarsi più facilmente a contestazioni e opposizioni. È fondamentale evitare che la clausola possa essere percepita come un

disincentivo punitivo alle dimissioni, anziché come uno strumento di ristoro dell'investimento formativo. Per tale ragione, è opportuno adottare la massima attenzione e prudenza nella sua redazione, calibrandone contenuti e misura caso per caso, ed evitando il ricorso a formule standardizzate o generiche.

Riduzione del premio Inail per prevenzione: il modello OT23

L'articolo si prefigge una breve disamina del modello OT23, il cui termine di presentazione è fissato al 2 marzo p.v., con il quale il datore di lavoro, virtuoso nei sistemi di protezione della salute e sicurezza sui luoghi di lavoro, potrà accedere a riduzioni del premio assicurativo.

 **Maria Giovanna Marigliano**
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Entro il 2 marzo p.v., le aziende possono presentare all'INAIL il modello OT23. Tale adempimento - relativamente all'anno 2026 l'Inail ha divulgato la **nota operativa prot. U.I-NAIL.60010.03/07/2025.0006436** - rappresenta un'importante opportunità per i datori di lavoro di accedere alla riduzione del tasso medio di tariffa per prevenzione, grazie alla realizzazione di interventi migliorativi in materia di salute e sicurezza sul lavoro, **ulteriori rispetto agli obblighi normativi vigenti**. Accedendo al sito INAIL, nella sezione servizi telematici "Denunce - Riduzione per Prevenzione", è possibile presentare la domanda: attraverso tale canale sia il datore di lavoro, sia un suo delegato, tra cui il professionista che affianca la ditta sulle questioni di sicurezza sul lavoro oppure il Consulente

del Lavoro, possono elaborare ed inviare il modello.

Sarà necessario indicare gli interventi realizzati nell'anno 2025 allegando la relativa documentazione probante, così come indicata nel campo "Note" di ciascuna sottocategoria della sezione¹. La riduzione consisterà in una percentuale declinata dall'art. 23 dell'allegato al DM 27.2.2019 n° 30 e sarà riconosciuta, come di seguito indicato:

- nei primi 2 anni dalla data di inizio dell'attività nella misura fissa dell'8% - c. 5;
- al termine del biennio, si applicheranno percentuali differenziate in base alla dimensione aziendale, oscillando dal 28% (fino a 10 lavoratori) al 5% (oltre 200 lavoratori) - c. 6.

Per ottenere questa riduzione, che an-

1 Per ogni sezione sono indicati i documenti necessari; la sede Inail di riferimento può richiedere chiarimenti e/o ulteriore documentazione, se quella trasmessa risulta non sufficiente; in caso di revoca, la sede Inail richiede i premi dovuti (senza riduzione) con applicazione delle relative sanzioni civili.

drà in automatico sul tasso applicato in sede di regolazione del premio assicurativo, è indispensabile che l'azienda sia in **regola con gli obblighi contributivi e le norme vigenti in materia di prevenzione degli infortuni e di tutela della salute e sicurezza sul lavoro.**

La domanda andrà presentata per ciascuna unità produttiva; dovranno essere presentate più domande quando vi sono più PAT e le unità produttive ricadono in ambiti territoriali di competenza di diverse sedi INAIL².

Il provvedimento motivato di accoglimento o di rigetto sarà comunicato al datore di lavoro via posta elettronica certificata, entro 120 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della domanda.

Il modello telematico di quest'anno è articolato in 6 sezioni, per un totale di 71 interventi. Il beneficio potrà essere richiesto dopo aver realizzato (almeno) un intervento di tipo A oppure due interventi di tipo B.

Rispetto al precedente anno, il modello OT23 non ha subito grandi trasformazioni, la sua struttura resta invariata seppur in alcune sezioni (nello specifico nelle sezioni A-C-E-D) si sia intervenuto per precisare l'ambito di applicazione.

Una volta inseriti i dati anagrafici aziendali, si procede alla selezione degli interventi, spuntando le caselle delle sezioni interessate:

- **Sezione A – Prevenzione degli infortuni mortali (esclusi quelli stradali)**

In tale sezione sono inclusi interventi di carattere tecnico e organizzativo finalizzati alla riduzione dei rischi ad

elevata gravità, quali l'adozione di sistemi di protezione per i lavori in quota, l'installazione di dispositivi per il rilevamento di gas e l'attuazione di misure specifiche per la sicurezza negli ambienti confinati;

- **Sezione B – Prevenzione del rischio stradale**

In tale sezione sono incluse iniziative volte ad aumentare la sicurezza dei lavoratori durante gli spostamenti connessi all'attività lavorativa o nel percorso casa-lavoro: tra questi, programmi di formazione sulla guida sicura, l'introduzione di sistemi di assistenza alla guida, oppure l'elaborazione di piani di mobilità aziendale ed inoltre il monitoraggio dei comportamenti di guida;

- **Sezione C – Prevenzione delle malattie professionali**

In tale sezione sono incluse azioni mirate alla riduzione dell'esposizione a fattori di rischio per la salute, interventi su rumore, vibrazioni, polveri e agenti chimici, il miglioramento dell'ergonomia delle postazioni di lavoro e l'adozione di protocolli di prevenzione per patologie cardiovascolari e oncologiche;

- **Sezione D – Formazione, addestramento e informazione**

In tale sezione sono incluse attività formative ed informative, aggiuntive a quelle obbligatorie, tra cui l'erogazione di corsi integrativi di lingua italiana, programmi specifici di prevenzione e contrasto delle molestie e delle violenze nei luoghi di lavoro;

- **Sezione E – Gestione della salute e sicurezza sul lavoro: misure di carattere organizzativo**

In tale sezione è prevista l'adozione e

² Lo sconto sarà applicato in automatico in uguale misura a tutte le voci di tariffa della PAT.

l'implementazione di modelli organizzativi e gestionali all'avanguardia in materia di salute e sicurezza sul lavoro, inclusa l'adesione a specifici programmi promossi ed organizzati da enti (es. Confindustria ed INAIL), nonché il conseguimento di specifiche certificazioni di sistema e di processo: un esempio tra tutti sono le politiche di *Welfare* e *Wellbeing* aziendale, strumenti preziosi che permettono il miglioramento del clima aziendale e del benessere dei lavoratori;

■ **Sezione F – Gestione delle emergenze e dispositivi di protezione individuale (DPI)**

In tale sezione sono incluse le attività formative finalizzate al miglioramento della capacità di gestione delle situazioni di emergenza e dell'utilizzo dei

dispositivi di protezione individuale, tra cui l'adozione di sistemi di rilevamento "uomo a terra", l'installazione di defibrillatori automatici esterni (DAE) e l'attuazione di misure volte alla tutela dei lavoratori dal rischio di rapine, aggressioni o altri eventi di natura violenta.

Tutte le misure su indicate possono essere realizzate su una o più posizioni aziendali territoriali, ad esclusione di quelle ricomprese nella sezione E ed F che dovranno necessariamente verificarsi su tutte le PAT³.

L'investimento in sicurezza aziendale non migliora solo le condizioni di lavoro e tutela di dipendenti, ma dà la possibilità ai datori di lavoro di accedere a misure incentivanti che consolidano la posizione aziendale e la competitività sul mercato.

³ La domanda per gli interventi contrassegnati con la lettera P (pluriennale) può essere ripresentata per più anni (2 o 3 anni come specificato nel campo Note), per ciascuna annualità di interesse.

Tracciabilità delle spese per trasferte, missioni e delle spese di rappresentanza

L'Agenzia delle Entrate il 22 dicembre 2025 ha emanato la Circolare n. 15/E, al fine di fornire chiarimenti in merito alle novità introdotte dal D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 (decreto delegato IRPEF), dalla L. 30 dicembre 2024, n. 207 (Legge di Bilancio 2025) e dal D.L. 17 giugno 2025, n. 84, conv. con modificazioni dalla L. 30 luglio 2025, n. 108 (decreto fiscale) con decorrenza dal 1° gennaio 2025, relativamente alla tracciabilità delle spese sostenute per trasferte, missioni e spese di rappresentanza, nonché del relativo trattamento ai fini della determinazione del reddito da lavoro dipendente, autonomo e d'impresa.

 **Anna Pane**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Trasferte o missioni dei lavoratori dipendenti

La trasferta, o missione, configura un mutamento temporaneo e transitorio del luogo abituale di svolgimento della prestazione lavorativa, disposto unilateralmente dall'imprenditore nell'esercizio dei suoi poteri direttivi ed organizzativi dell'impresa. Al lavoratore dipendente inviato in trasferta spetta, in aggiunta alla normale retribuzione per la prestazione lavorativa resa, il rimborso delle spese sostenute in virtù dello spostamento (viaggio, trasporto, vitto e alloggio) totalmente a carico

del datore di lavoro in quanto spese sostenute nell'interesse aziendale. Il trattamento fiscale degli emolumenti e rimborsi corrisposti in occasione delle trasferte, varia a seconda che l'attività sia svolta fuori o all'interno del territorio comunale.

Nel caso in cui la trasferta avvenga **fuori dal territorio comunale**, l'art. 51, comma 5, del TUIR prevede tre sistemi di rimborso, tra loro alternativi¹, delle spese sostenute dal dipendente:

- **forfetario:** erogazione di un'indennità giornaliera al dipendente, determinata in via forfetaria, al netto

1 Non è consentito nell'ambito di una stessa trasferta protratta per più giorni, adottare criteri diversi per le singole giornate comprese nel periodo in cui il dipendente si trova fuori dalla sede di lavoro.

delle spese di viaggio e trasporto, esente entro euro 46,48 per le trasferte in Italia (euro 77,47 per le trasferte all'estero);

- **analitico:** sono rimborsate al lavoratore ed escluse dalla formazione del reddito le spese documentate relative a vitto, alloggio, viaggio (anche indennità chilometrica), trasporto. Il rimborso di ulteriori spese (lavanderia, telefono, mance ecc.), anche non documentabili ma attestate analiticamente, è esente fino all'importo giornaliero di euro 15,49 (euro 25,82 per trasferte all'estero);
- **misto:** corresponsione, dell'indenni-

tà di trasferta e del rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio, con riduzione della franchigia di euro 46,48 (ed euro 77,47 per le trasferte all'estero) a 2/3 nel caso di rimborso di vitto o alloggio, o ad 1/3 nel caso di rimborso di vitto e alloggio o nel caso in cui vitto e alloggio siano forniti gratuitamente.

La disciplina relativa alle **trasferte effettuate all'interno del territorio comunale** in cui si trova la sede di lavoro è disciplinata dall'**art. 51, co. 5, quarto periodo, del TUIR**, così come modificato dall'art. 3, co. 1, lett. b), n. 3 del decreto delegato IRPEF.

Testo in vigore fino al 30.12.2024	Testo in vigore dal 31.12.2024
<p><i>"Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito."</i></p>	<p><i>"Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate, concorrono a formare il reddito."</i></p>

L'intervenuta modifica implica una serie di conseguenze per due ordini di motivi:

- **L'eliminazione del riferimento ai documenti provenienti dal vettore** comporta che ai fini della non concorrenza al reddito, i rimborsi delle spese di viaggio e trasporto per trasferte o missioni all'interno del territorio comunale, potranno essere comprovate e documentate dal

dipendente mediante altre modalità. Ne consegue che non concorre a formare il reddito il rimborso, sotto forma di **indennità chilometrica**, riconosciuto al lavoratore per l'utilizzo del mezzo privato, calcolato secondo i parametri delle tabelle ACI, purché opportunamente comprovato e documentato²;

- **Il riferimento alle spese di viaggio** (e non solo di trasporto) estende la

² A tal fine, la circolare in esame rimanda alla risoluzione n. 92/E del 30 ottobre 2025, relativa al rimborso chilometrico.

tipologia di spese che non concorrono alla formazione del reddito, ovvero:

- I rimborsi delle spese di pedagogo debitamente documentate, sostenute in occasione delle trasferte – all'interno e al di fuori del territorio comunale;
- i rimborsi delle spese di parcheggio comprovate da documenti giustificativi che identificano in modo certo e univoco il veicolo e la sosta.

Tale modifica riguarda il trattamento fiscale dei rimborsi delle spese di viaggio e trasferta percepiti dai lavoratori dipendenti con decorrenza dal 1° gennaio 2025³.

Tracciabilità delle spese per le trasferte o le missioni, ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente

Con decorrenza dal 1° gennaio 2025, a seguito della **modifica apportata dal comma 81⁴ della legge di bilancio 2025**, ai fini della esclusione dalla formazione del reddito da lavoro dipendente è previsto che i rimborsi delle spese, sostenute durante le trasferte e le missioni, per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante auto-

servizi pubblici non di linea – quali *taxi* e servizi di noleggio con conducente (NCC) – non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, qualora i relativi pagamenti siano eseguiti con metodi di pagamento tracciabile. Successivamente, **il decreto fiscale è intervenuto prevedendo la condizione di tracciabilità per le sole spese sostenute in Italia⁵**, escludendo quelle relative alle trasferte in Paesi esteri, date le evidenti criticità rilevate in merito alla scarsa diffusione di strumenti di pagamento tracciabile.

Nella circolare in esame, l'AdE specifica che **il requisito della tracciabilità** delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, mediante *taxi* e NCC, richiesta ai fini della non concorrenza al reddito delle indennità e dei rimborsi erogati al dipendente, **debba sussistere** sia con riferimento alle trasferte o missioni all'interno del comune e sia se effettuate fuori dal territorio comunale, con le seguenti precisazioni:

- **per le trasferte o missioni all'interno del comune**, ai fini del non concorso alla formazione del reddito, devono essere sostenute con mezzi di pagamento tracciabile – oltre ad essere comprovate e documentate – esclusivamente le spese di

3 Nel rispetto del principio di cassa allargato, la nuova disposizione si applica anche ai rimborsi relativi a spese per trasferte sostenute nel periodo di imposta precedente.

4 L'art. 1 co. 81 della Legge di Bilancio 2025 aggiunge un ulteriore periodo all'art. 51 co. 5 del TUIR, *"I rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.*

5 Con l'art. 1, comma 1, lettera b), del decreto fiscale, la nuova formulazione dell'ultimo periodo del co. 5 dell'art. 51 del TUIR risulta essere la seguente: *i «rimborsi delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».*

viaggio e trasporto mediante taxi e NCC;

- **per le trasferte o missioni effettuate fuori dal territorio comunale**, considerate le diverse modalità di rimborso⁶, non concorrono a formare il reddito i rimborsi analitici delle spese documentate e sostenute con mezzi di pagamento tracciabili, relative a:

- viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, ove si opti per il sistema **forfetario**;
- vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, ove si opti per il **sistema misto**;
- vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, nel caso di **metodo analitico**; restano esonerate dall'obbligo di pagamento tracciabile le altre spese, ulteriori e diverse rispetto a quelle per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di trasferte o missioni fuori dal territorio comunale, fino all'importo massimo giornaliero di euro 15,49 (elevato ad euro 25,82 per le trasferte all'estero).

In merito alla tipologia di spese di viaggio e trasporto soggette all'obbligo di tracciabilità, l'AdE specifica che, in relazione al richiamo della l. n. 21 del 1992, nel periodo aggiunto al comma 5 dell'art. 51 del TUIR, i rimborsi delle spese per viaggi e trasporti diversi da quelli effettuati mediante taxi e NCC

non rientrano nella nuova previsione normativa, restando esclusi dalla concorrenza alla formazione del reddito, a prescindere dalla modalità di pagamento utilizzata. Si tratta di:

- biglietti per trasporto di linea mediante autobus, treni, aerei, navi – a titolo esemplificativo;
- rimborsi effettuati sotto forma di indennità chilometrica, i quali sono volti a ristorare i costi sostenuti e imputabili all'utilizzo del mezzo proprio, durante la trasferta.

Il novellato art. 51, comma 5, nell'identificare **i mezzi di pagamento che consentono la non concorrenza alla formazione del reddito**, individua il versamento bancario o postale, nonché gli altri strumenti previsti dall'art. 23 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

Si tratta, in particolare, degli strumenti che garantiscono la tracciabilità e l'identificazione dell'autore del pagamento al fine di facilitare gli eventuali controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

A titolo esemplificativo, l'utilizzo di un mezzo di pagamento tracciabile può essere dimostrato mediante strumenti probatori quali:

- la ricevuta della carta di debito o della carta di credito, copia del bollettino postale, MAV, copia dei pagamenti con PagoPA, ecc.;
- mail di conferma di pagamento da parte dell'istituto di moneta elettronica o della piattaforma, nel caso in cui il pagamento sia effettuato mediante applicazioni via *smartphone*;
- in via residuale, mediante l'esibi-

⁶ "Dal combinato disposto della novella normativa della legge di bilancio 2025 e del comma 5 dell'articolo 51 del TUIR".

zione dell'estratto conto della carta di credito o del conto corrente del dipendente, fornendo al datore di lavoro esclusivamente le informazioni necessarie per la liquidazione della trasferta o della missione.

La decorrenza dell'obbligo di tracciabilità delle spese in occasione delle trasferte o missioni dei dipendenti, per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante *taxi* e NCC, ai fini della non concorrenza al reddito di lavoro dipendente, opera a partire dal 1° gennaio 2025⁷. Mentre, specifica la circolare in esame, **per i rimborsi erogati dal 1° gennaio 2025 a fronte di spese sostenute nel periodo precedente non opera la condizione di tracciabilità dei pagamenti ai fini della non concorrenza al reddito.**

Redditi da lavoro autonomo: tracciabilità delle spese per le trasferte e le missioni e per le spese di rappresentanza

La disciplina relativa alla determinazione del reddito da lavoro autonomo è stata novellata dall'art. 5 del D.Lgs. 13 dicembre 2024 n. 192 (decreto delegato IRPEF)⁸ e successivamente modificata dal D.L. 17 giugno 2025 n. 84 (decreto fiscale) in materia di tracciabilità delle spese:

- relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto, mediante *taxi* e NCC
- di rappresentanza.

Sulla base della novellata disciplina, i

rimborsi delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente al committente non concorrono alla formazione del reddito⁹. In deroga al principio di non concorrenza al reddito, il decreto fiscale ha previsto il concorso alla formazione del reddito per le spese sostenute dal 1° gennaio 2025, qualora le spese sostenute dal lavoratore autonomo, nel territorio dello Stato, per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante *taxi* e NCC, non siano state pagate mediante strumenti di pagamento tracciabile¹⁰.

Nel caso in cui tali spese siano state sostenute dal lavoratore autonomo, addebitate al committente ma non effettivamente rimborsate, ai sensi dei commi 2 e 5 dell'articolo 54-ter del TUIR, le stesse risulteranno deducibili dal reddito di lavoro autonomo, ma solo a condizione che i pagamenti siano stati eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabile. Tale disposizione ha ad oggetto le spese relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante *taxi* e NCC sostenute a partire dal 1° gennaio 2025¹¹.

L'art. **54-septies, comma 6-bis**, del TUIR, introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera e), numero 2), del decreto fiscale, **stabilisce la deducibilità:**

- delle spese sostenute nel territorio dello Stato, nell'esercizio dell'arte o

7 Ai sensi del comma 83 della Legge di Bilancio 2025.

8 L'art. 5 rubricato «*Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo*», ha riscritto l'art. 54 del TUIR, relativo alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, e introdotto gli articoli da 54-bis a 54-octies.

9 Art. 54, comma 2 del TUIR, lett.b).

10 Art. 54, comma 2-bis del TUIR, introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. c), n. 1), del decreto fiscale.

11 Art. 1, comma 5, del decreto fiscale.

professione, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, comprese quelle sostenute direttamente in qualità di committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi;

- dei rimborsi analitici relativi alle medesime spese sostenute per le trasferte o missioni dei dipendenti ovvero corrisposti ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi;

a condizione che i pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabile.

Ai fini della deducibilità delle trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale dai dipendenti dei lavoratori autonomi, vigono i limiti previsti dall'art. 95, co. 3 del TUIR¹².

La **decorrenza dell'obbligo** di tracciabilità per le spese relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, viene definita dall'art. 1, co. 5 del decreto fiscale secondo un doppio binario:

- dal **1° gennaio 2025**¹³, qualora abbiano ad oggetto i rimborsi delle medesime spese, addebitate analiticamente, sostenute per le tra-

sferte o missioni dei dipendenti del lavoratore autonomo, ovvero corrisposti ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi.

- dal **18 giugno 2025**¹⁴, qualora siano sostenute direttamente dall'esercente arte o professione:
 - in relazione all'esercizio dell'attività professionale;
 - quale committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi;
 - come datore di lavoro per le trasferte o missioni dei lavoratori dipendenti.

L'obbligo di tracciabilità è stato introdotto anche i fini della deducibilità delle spese di rappresentanza. L'art. 54-septies, co. 2, del TUIR, come modificato dall'art. 1, co. 1, lett. e) del decreto fiscale, prevede la deducibilità delle spese di rappresentanza¹⁵ nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, **a condizione che i pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabile.** Tale disposizione trova applicazione per le spese di rappresentanza, ovunque sostenute, con decorrenza dal 18 giugno 2025.

12 L'art. 54-septies, co. 5, richiama espressamente, ai fini della deducibilità delle trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai dipendenti degli esercenti arti e professioni, i limiti previsti dall'articolo 95, comma 3, del TUIR secondo cui "Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76; il predetto limite è elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel."

13 "A partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del predetto decreto".

14 "A partire dalla data di entrata in vigore del decreto fiscale".

15 Sono comprese in tale categoria di spese, anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto ovvero per l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito.

Disciplina	Novità	Decorrenza
Rimborso analitico spese vitto, alloggio, viaggio, taxi/NCC (art. 54, co. 2-bis)	Se le spese sono sostenute in Italia e non pagate con mezzi tracciabili, il relativo rimborso concorre al reddito del professionista, in deroga alla regola di non imponibilità del rimborso analitico. Se pagate con mezzo tracciabile, il rimborso resta non imponibile (lett. b, comma 2).	Spese sostenute dal 1.01.2025
Deducibilità delle spese non rimborsate (art. 54-ter, co. 5-bis)	Le spese sostenute dal lavoratore autonomo in Italia per vitto/alloggio/viaggio/taxi-NCC addebitate analiticamente al committente e non da questi rimborsate (nei casi disciplinati dai commi 2 e 5 art. 54-ter), diventano deducibili solo se i relativi pagamenti sono tracciabili.	Spese sostenute dal 1.01.2025
Spese del professionista per suo conto, spese per incarichi a terzi, rimborsi a dipendenti/autonomi (art. 54-septies, comma 6-bis)	Deducibilità di spese vitto/alloggio/viaggio/taxi-NCC sostenute in Italia: <ul style="list-style-type: none"> ■ dal professionista per proprio conto; ■ come committente per incarichi ad altri autonomi; ■ come rimborsi analitici a dipendenti in trasferta; ■ come rimborsi analitici ad altri autonomi; solo se pagate con mezzi tracciabili. 	Doppio binario: <ul style="list-style-type: none"> ■ per rimborsi a dipendenti/autonomi: spese dal 1.1.2025; ■ per spese dirette del professionista (per sé, per incarichi conferiti, per dipendenti): spese dal 18.6.2025;
Spese di rappresentanza del professionista (art. 54-septies, comma 2)	Restano deducibili entro l'1% dei compensi percepiti, ma a condizione che i pagamenti siano tracciabili. L'obbligo di tracciabilità vale anche per spese di rappresentanza all'estero.	Spese sostenute dal 18.6.2025 .

Tracciabilità delle spese per le trasferte o le missioni, ai fini della determinazione del reddito di impresa

L'art. 95 del TUIR, relativo alla discipli-

na delle regole generali ai fini della deducibilità dal reddito di impresa delle spese per le trasferte sostenute dai lavoratori dipendenti e dai collaboratori, è stato novellato dapprima dalla legge di bilancio 2025¹⁶ e successivamente

16 Il comma 81, lett. c) ha modificato l'art. 95 del TUIR aggiungendo il comma 3-bis dopo il comma 3.

dal decreto fiscale¹⁷.

Secondo la **formulazione attuale dell'art. 95 co. 3-bis**, le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante *taxi* e NCC, nonché i rimborsi relativi alle stesse spese, sostenute **nel territorio dello Stato** per le trasferte dei dipendenti, sono **deducibili a condizione che le spese siano effettuate mediante mezzi di pagamento tracciabile. L'obbligo di tracciabilità è limitato alle spese sostenute a decorrere dal 1° gennaio 2025**. Come specificato dall'AdE, pertanto, per i rimborsi erogati a partire dal 1° gennaio 2025 a fronte di spese sostenute nel periodo di imposta precedente, non è richiesta la tracciabilità dei pagamenti, ai fini della deducibilità dal reddito di impresa. Inoltre, analogamente a quanto specificato per i redditi da lavoro dipendente, l'AdE ritiene che tali disposizioni si applichino anche **con riferimento ai titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**.

Resta ferma, in ogni caso, l'osservanza dei limiti di deducibilità previsti dall'articolo 95, commi da 1 a 3, del TUIR.

Il **decreto fiscale è intervenuto**, coerentemente con le disposizioni in materia di reddito di impresa, **sull'art. 109 del TUIR**, relativo alle *"norme generali sui componenti del reddito d'impresa"*, aggiungendo:

- il **comma 5-bis** secondo cui le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante *taxi* e NCC, sostenute nel territorio dello Stato, nonché i rimborsi analitici

relativi alle medesime spese, sono deducibili a condizione che i pagamenti siano tracciabili;

- il **comma 5-ter**, secondo cui le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante *taxi* e NCC, sostenute nel territorio dello Stato **per le prestazioni di servizi commissionate ai lavoratori autonomi**, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sono deducibili a condizione che i relativi pagamenti siano tracciabili. La Circolare precisa che tale ultima disposizione si applica in relazione alle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante *taxi* e NCC, e ai relativi rimborsi analitici, sostenute dagli **amministratori di società, non titolari di redditi di lavoro dipendente o assimilati, e ai lavoratori autonomi occasionali**. Diversamente, nei casi in cui sia titolare di rapporto di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa, troverà invece applicazione l'**art. 95 comma 3-bis** del TUIR.

Tali disposizioni trovano applicazione relativamente alle **spese sostenute dal 18.06.2025**, per i periodi di imposta successivi al 31.12.2024. Vige, invece, un regime transitorio per le spese sostenute per trasferte dei lavoratori autonomi **fino al 17.6.2025**, per i periodi successivi al 31.12.2024, per cui continua ad applicarsi la disciplina di cui all'art. 95, comma 3-bis TUIR, con obbligo di tracciabilità per spese sostenute in Italia.

¹⁷ L'art. 1, co. 1, lett. g), numeri 1) e 2) è intervento sul testo del comma 3-bis limitando l'obbligo della tracciabilità delle spese – richiesto per le sole spese sostenute in Italia per le trasferte – ed escludendo i lavoratori autonomi.

Tracciabilità delle spese di rappresentanza, ai fini della determinazione del reddito di impresa

La legge di bilancio 2025 interviene in materia di deducibilità delle spese di rappresentanza¹⁸ estendendo anche alle stesse il regime di tracciabilità, con decorrenza dal 1° gennaio 2025. Le novità normative in tema di tracciabilità delle spese di rappresentanza alla determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP. L'Agenzia delle Entrate precisa che:

- sono escluse dall'obbligo di sostenere la spesa mediante mezzi di pagamento tracciabile le spese di pubblicità e di sponsorizzazione, in quanto tali spese non rientrano nella categoria delle spese di rappresentanza di cui all'art. 1, co. 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2008;
- ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza, è necessario l'utilizzo di mezzi di pagamento tracciabile anche per le spese sostenute all'estero¹⁹.

18 Spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza, in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa, ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

19 Nella previsione di cui all'articolo 108 del TUIR manca la limitazione del requisito della tracciabilità alle sole spese sostenute in Italia.

Disciplina	Novità	Decorrenza
<p>Spese di vitto/alloggio/viaggio/taxi- NCC per trasferite dei dipendenti</p> <p>Art. 95, comma 3-bis del TUIR (versione attuale)</p>	<p>Le spese e i relativi rimborsi analitici sono deducibili (nei limiti dei commi 1-3 dell'art. 95) solo se il pagamento è effettuato con mezzi tracciabili e se le spese sono sostenute nel territorio dello Stato.</p>	<p>Dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2024 (rimborsi per spese sostenute dal 1.1.2025).</p>
<p>Spese vitto/alloggio/viaggio/taxi-NCC per lavoratori autonomi (regime transitorio imprese)</p> <p>Art. 109, comma 5-bis TUIR (imprese)</p>	<p>Per le spese per trasferte di lavoratori autonomi sostenute fino al 17.6.2025, per periodi successivi al 31.12.2024, continua ad applicarsi l'originario art. 95, comma 3-bis con obbligo di tracciabilità per le spese in Italia.</p> <p>Tutte le spese vitto/alloggio/viaggio/trasporto taxi-NCC sostenute in Italia e i relativi rimborsi analitici sono deducibili solo se pagati con mezzi tracciabili.</p>	<p>Fino al 17.6.2025 (data di entrata in vigore della nuova disciplina coordinata ex art. 109). Dopo tale data, la disciplina è assorbita nei nuovi commi 5-bis e 5-ter dell'art. 109.</p> <p>Spese sostenute dal 18.6.2025, per periodi d'imposta successivi al 31.12.2024.</p>
<p>Art. 109, comma 5-ter TUIR (prestazioni di servizi rese da autonomi alle imprese)</p>	<p>Per spese vitto/alloggio/viaggio/taxi-NCC sostenute in Italia in relazione a servizi resi da lavoratori autonomi (es. amministratori non dipendenti, autonomi occasionali), e relativi rimborsi analitici, la deducibilità è subordinata agli stessi requisiti di tracciabilità del comma 5-bis.</p>	<p>Spese sostenute dal 18.6.2025, per periodi d'imposta successivi al 31.12.2024.</p>
<p>Spese di rappresentanza imprese – art. 108, comma 2 TUIR</p>	<p>Le spese di rappresentanza, entro l'1% dei ricavi/proventi, sono deducibili solo se il pagamento avviene con mezzi tracciabili. L'obbligo non riguarda spese di pubblicità/sponsorizzazione, che non sono spese di rappresentanza ai sensi del d.m. 19.11.2008.</p>	<p>Dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2024.</p>
<p>IRAP – base imponibile</p>	<p>Tutte le modifiche in tema di tracciabilità delle spese per trasferte e rappresentanza rilevano anche ai fini IRAP, con le stesse decorrenze previste ai fini delle imposte dirette.</p>	<p>Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024; ulteriori effetti secondo commi 7 e 8 art. 1 decreto fiscale.</p>

Sintesi PRO

Precisione, rapidità, certezza.

Il tuo vantaggio competitivo nella consulenza del lavoro.



Sintesi Pro è lo strumento che trasforma la complessità della normativa contrattuale e retributiva in **chiarezza operativa**, garantendo al tuo studio la massima accuratezza e velocità di esecuzione.

COSA PUOI FARE CON SINTESI PRO

SCHEDA PERSONALIZZATA

Elabora in modo rapido e chiaro la sintesi della disciplina normativa e retributiva di uno specifico livello e qualifica di un Settore CCNL a scelta.

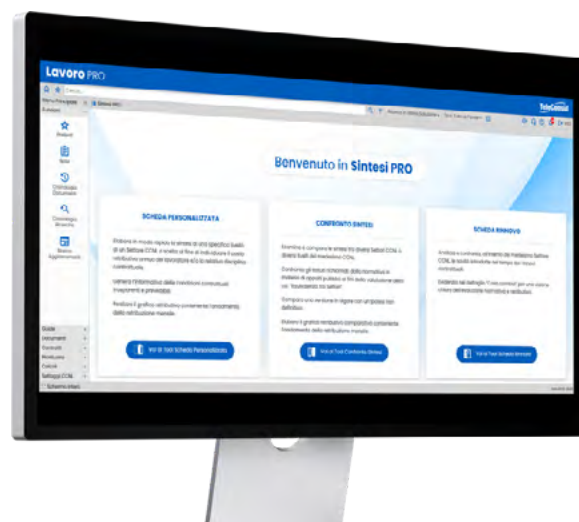
CONFRONTO SINSTESI

Analizza e compara le sintesi tra diversi settori CCNL e valuta l'equivalenza tra settori in materia di appalti pubblici.

SCHEDA RINNOVO

Identifica immediatamente le modifiche succedutesi nel tempo: confronta le sintesi dei rinnovi contrattuali e scopri subito le novità all'interno di un medesimo settore CCNL.

Scopri l'offerta esclusiva dedicata agli iscritti al CPO di Napoli





FISCO E TRIBUTI

n. 2 - FEBBRAIO 2026



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

Verifica preventiva con sospensione per i pagamenti della PA a favore dei professionisti: le novità della legge di bilancio 2026

La legge di bilancio 2026 (L. 199/2025), art. 1, comma 725 prevede che le PA verifichino la regolarità fiscale degli esercenti di arti e professioni per l'attività professionale svolta presso le medesime, prima dell'erogazione delle somme previste. L'articolo analizza l'impatto della novità e le criticità connesse.

 **Pietro Di Nono**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

La legge di bilancio per il 2026 contiene alcune misure che tendono a rafforzare e accelerare il sistema della riscossione coattiva, in particolare, mediante:

- la messa a disposizione a favore dell'agente della riscossione¹, per le attività di analisi mirate all'avvio di procedure esecutive presso terzi, dei dati relativi alla somma dei corrispettivi delle fatture elettroniche, emesse nel semestre precedente, dai debitori iscritti a ruolo²;
- le novità contenute all'art. 1, comma 725 che prevede l'inserimento

del comma 1-ter all'art. 48-bis del D.P.R. n. 602 del 1973³.

Si ricorda che la formulazione dell'art. 48-bis, comma 1 (ante modifiche) prevede che le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento **di un importo superiore a 5.000 euro**, verifichino, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un **ammontare complessivo pari almeno a tale importo** e, in caso affermativo,

1 Cfr. art. 1, commi 117 e 118, L. n. 199/2025, in materia di interoperabilità della banca dati della fatturazione elettronica.

2 Le modalità di attuazione della disposizione saranno definite con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate da emanarsi entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio.

3 Come trasfuso nell'art. 144 del D.Lgs. n. 33/2025 (Testo Unico in materia di versamenti e riscossione).

non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo, ovvero sospendono il pagamento in attesa che l'agente della riscossione notifichi il pignoramento presso terzi. La procedura si attiva per debiti scaduti di qualsiasi natura, ovviamente restano esclusi i debiti oggetto di rateazione o di rottamazione.

Sul punto si registra che dal 1° gennaio 2026 la medesima procedura è estesa ai pagamenti superiori a euro 2.500 effettuati a favore dei **dipendenti pubblici**.

In tale contesto, per effetto delle modifiche introdotte dalla legge di bilancio, viene inserito il comma 1-ter all'art. 48-bis, **destinato esclusivamente agli esercenti arti e professioni**⁴ per l'attività professionale dai medesimi svolta, anche in favore di persone ammesse al patrocinio a spese dello Stato, prevedendo che le disposizioni di cui al comma 1 si applicano, **a decorrere dal 15 giugno 2026, anche al pagamento di importi fino a 5.000 euro**; in tal caso, le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica **verificano se il beneficiario è inadempiente** all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento **di qualunque ammontare** e, in caso affermativo, sono tenuti a procedere, direttamente in base all'esito della verifica, al pagamento in favore:

a. dell'agente della riscossione, fino a

concorrenza del debito risultante dalla verifica;

b. del beneficiario, nei limiti delle somme eventualmente eccedenti l'ammontare del predetto debito.

In pratica, **dopo il 15 giugno 2026**, si aggiunge un **nuovo meccanismo completamente automatico**, specifico per professionisti e lavoratori autonomi.

L'impatto della novità e le criticità connesse.

Sotto il profilo temporale, ai fini dell'applicazione pratica della novella normativa, si rileva, in primo luogo, che non è univoco se la decorrenza debba essere ancorata ai rapporti professionali costituiti dopo il 15 giugno 2026, ovvero – come sembra suggerire la formulazione normativa – **al momento del pagamento**, con conseguente applicazione alle erogazioni di compensi disposte dalla PA a partire dal 15 giugno 2026, anche se riferite a incarichi conferiti in precedenza.

Con certezza, invece, il nuovo comma 1-ter dell'art. 48-bis, introdotto dall'art. 1, comma 725, L. 199/2025, inciderà sull'equilibrio tra esigenze di recupero erariale e garanzie del contribuente-professionista. La previsione della verifica anche per pagamenti fino a 5.000 euro e, in caso di inadempienza da cartelle di qualunque ammontare, del riversamento diretto all'Agente della riscossione, solleva infatti criticità che rischiano di tradursi in contenzioso e in prassi difformi tra amministrazioni. Il primo profilo riguarda **l'assenza di un effettivo contraddittorio preventivo**.

4 Il richiamo è all'art. 54 del Tuir: "Relativamente alle somme di cui all'articolo 54 del testo unico delle imposte sui redditi".

Nella procedura ordinaria dell'art. 48-bis la sospensione del pagamento è funzionale all'eventuale pignoramento presso terzi, atto che viene notificato e rende conoscibile la pretesa, consentendo al debitore di attivare rimedi giurisdizionali e, se del caso, misure cautelari. Nel meccanismo speciale, invece, la trattativa può operare sulla base del solo esito della verifica telematica, senza un preavviso dell'AdER e senza un termine minimo per far valere vizi quali mancata notifica, prescrizione, sospensioni o errori di imputazione. Ne deriva un arretramento di tutela: l'incidenza patrimoniale si realizza prima che il professionista sia posto nelle condizioni di verificare la legittimità del carico e di reagire con strumenti adeguati.

Il secondo profilo è quello della **proporzionalità** e dell'impatto sulla continuità finanziaria. **L'eliminazione di una soglia minima di debito rilevante**, unita alla frequenza di pagamenti frammentati (incarichi seriali, consulenze continuative, prestazioni nell'ambito del patrocinio a spese dello Stato), può

determinare prelievi reiterati anche in presenza di esposizioni modeste, incidendo su entrate che spesso rappresentano la principale fonte di liquidità del professionista. La PA, da controparte contrattuale, viene così attratta in una funzione di "intercettazione" del credito erariale, con un possibile effetto di irrigidimento dei rapporti e di incremento dei tempi di pagamento, poiché l'ente tenderà fisiologicamente a muoversi in chiave difensiva per evitare responsabilità.

Un terzo profilo attiene alla **disparità di trattamento**. La disciplina speciale si applica a una sola categoria di creditori della PA, mentre per altri fornitori continua a operare la soglia generale. In prospettiva applicativa, appaiono auspicabili correttivi: un obbligo di preavviso telematico dell'AdER prima del riversamento, con termine breve per regolarizzare o attivare la sospensione; regole di coordinamento che evitino duplicazioni di prelievi in presenza di pagamenti concorrenti da più amministrazioni.

Legge di Bilancio 2026: La nuova disciplina delle plusvalenze patrimoniali

L'intervento legislativo operato con la legge di Bilancio 2026 modifica in modo significativo il trattamento fiscale delle plusvalenze, incidendo sulle modalità di imputazione temporale del reddito e sugli strumenti di pianificazione a disposizione dei contribuenti.

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

La recente legge di bilancio ha introdotto una novità di rilievo in materia di **tassazione delle plusvalenze patrimoniali**. La previgente disciplina era improntata a criteri di flessibilità nella determinazione del carico fiscale, riconoscendo al contribuente un significativo margine di pianificazione temporale dell'imposizione, mediante la possibilità di assoggettare la plusvalenza, in alternativa all'integrale imposizione nell'esercizio di realizzo, ad un'imputazione in quote costanti nell'esercizio medesimo e in quelli successivi, entro il limite massimo del quarto periodo d'imposta successivo (per complessive cinque annualità). La possibilità di rateazione prescinde-

va dalla tipologia di operazione da cui la plusvalenza trae origine, purché riconducibile a fattispecie fiscalmente rilevanti, quali la **cessione a titolo oneroso**, il **risarcimento per perdita o danneggiamento del bene**, l'**assegnazione ai soci** ovvero la **cessione di azienda o di ramo d'azienda**.

Nuovo regime

La Legge di Bilancio 2026¹ segna una netta inversione di tendenza. In particolare, attraverso la riscrittura dell'art. 86, comma 4, del TUIR², viene soppressa la facoltà di rateizzazione delle plusvalenze derivanti dalla dismissione di **beni strumentali** (materiali e immateriali) e delle **immobilizzazioni finanziarie** pri-

1 Art. 1, co. 42 e 43 della Legge 30 dicembre 2025, n. 199 entrata in vigore il 1° gennaio 2026 a seguito pubblicazione sulla GU n. 301 del 30 dicembre 2025.

2 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

ve dei requisiti per l'accesso al regime di **participation exemption** (PEX)³.

Ne consegue che, fatte salve puntuali ipotesi derogatorie, le plusvalenze realizzate a decorrere dall'entrata in vigore della riforma assumono, nella generalità dei casi, **rilevanza fiscale immediata**, concorrendo integralmente alla formazione del reddito dell'esercizio in cui l'operazione di realizzo si perfeziona.

Limiti oggettivi di applicazione della nuova disciplina

Restano escluse dalla nuova cornice normativa i "maggiori valori" derivanti dalla **cessione di azienda o di ramo d'azienda**, per i quali continua a trovare applicazione il previgente regime. In tali ipotesi, la plusvalenza potrà ancora essere imputata in quote costanti, fino ad un massimo di **cinque esercizi**, a condizione che gli asset oggetto di trasferimento siano stati posseduti per un periodo non inferiore a **tre anni**.

Un'ulteriore deroga è prevista con riferimento alle plusvalenze realizzate a seguito della **cessione dei contratti con atleti professionisti** da parte delle società sportive professionistiche. Per tali fattispecie resta confermata la possibilità di ripartizione in un massimo di cinque annualità, purché rispettose del requisito minimo di possesso dei diritti alle prestazioni

sportive dell'atleta, fissato in **almeno due anni**⁴.

Resta altresì impregiudicata l'applicazione del regime di esenzione di cui alla **participation exemption** in relazione alle plusvalenze derivanti dalla **cessione di partecipazioni** iscritte tra le **immobilizzazioni finanziarie**, a condizione che le stesse risultino tali nei tre bilanci antecedenti l'alienazione⁵.

Decorrenza

Le nuove disposizioni trovano applicazione con riferimento alle plusvalenze realizzate a decorrere dal **periodo d'imposta 2026** e, in particolare:

- **dal 1° gennaio 2026** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare;
- **dal primo giorno dell'esercizio** che ha inizio nel corso dell'anno 2026 per i soggetti con esercizio "a cavallo d'anno".

Resta pertanto pienamente valida l'opzione per la dilazione già esercitata in relazione alle plusvalenze realizzate fino al periodo d'imposta **2025**. Come noto, tale opzione viene formalizzata in sede dichiarativa mediante il **modello Redditi** relativo all'anno di realizzo della plusvalenza; ne consegue che, per le rateizzazioni già avviate, sarà possibile proseguire regolarmente nel piano di imputazione senza interferenze derivanti dalla nuova disciplina⁶.

3 Art. 87, d.P.R. 917/1986.

4 La rateizzazione per i trasferimenti di atleti è consentita solo per la parte di plusvalenza corrispondente al corrispettivo in denaro.

5 A tal fine, rilevano le movimentazioni in ingresso e in uscita delle partecipazioni, da valutarsi secondo il criterio LIFO (acronimo di "last input, first out") in base al quale si considerano cedute prioritariamente le partecipazioni acquisite in epoca più recente.

6 La tenuta del regime transitorio risulta, peraltro, coerente non solo con una corretta interpretazione sistematica della norma, ma anche con il principio del tempus regit actum, espressamente richiamato dall'art. 3 della L. 212/2000 (Statuto del contribuente), che sancisce l'irretroattività delle disposizioni tributarie sfavorevoli al contribuente.

Profili critici della riforma

La nuova regolamentazione non manca, tuttavia, di sollevare qualche interrogativo di ordine sistematico.

Se, infatti, per la cessione di singoli beni strumentali viene meno ogni possibilità di differimento del prelievo, tale facoltà continua a sussistere nell'ipotesi di cessione di azienda o di ramo d'azienda. Una scelta che, pur potendo trovare giustificazione nella maggiore complessità economica e organizzativa delle operazioni straordinarie, appare idonea a generare asimmetrie di trattamento fiscale.

Il mantenimento del regime di rateizzazione per le cessioni di complessi aziendali potrebbe incentivare operazioni di riorganizzazione formalmente qualificate come cessioni di ramo d'azienda ma sostanzialmente riconducibili alla dismissione di singoli beni, al solo fine di preservare la possibilità di frazionare il carico fiscale connesso alle plusvalenze. In tale prospettiva, assume rilievo centrale la **corretta qualificazione dell'oggetto del trasferimento**, che deve consistere in un **complesso organico dotato di autonomia funzionale**, idoneo (anche solo potenzialmente) all'esercizio di un'attività d'impresa. La linea di demarcazione tra cessione di beni e cessione di ramo di azienda, già oggetto di ampio contenzioso, è pertanto destinata ad assumere un ruolo ancora più delicato, con un prevedibile incremento delle contestazioni in ordine alla effettiva sussistenza dei presupposti oggettivi richiesti dalla normativa civilistica.

Ricadute finanziarie per le imprese

L'intervento legislativo pone altresì un

tema rilevante sotto il profilo finanziario, in particolare nelle ipotesi in cui il corrispettivo della cessione sia incassato in forma dilazionata. In tali casi, a fronte di un'imposta calcolata ed esigibile in misura integrale nell'esercizio di realizzo, una tempistica di incasso del corrispettivo non allineata è suscettibile di determinare effetti penalizzanti soprattutto per i soggetti di minori dimensioni, strutturalmente meno dotati di strumenti di autofinanziamento e con un più limitato accesso al credito. Il meccanismo di imputazione rateale dell'imponibile costituiva, in tale prospettiva, non solo una misura di salvaguardia della liquidità aziendale, ma anche un assetto coerente con la natura stessa della plusvalenza, spesso espressione di incrementi di valore maturati nel corso di più esercizi. La sua soppressione rischia, inoltre, di riflettersi negativamente sugli indicatori economico-finanziari utilizzati dagli istituti di credito nella valutazione del merito creditizio.

Plusvalenze da partecipazioni

Un impatto particolarmente significativo riguarda le plusvalenze patrimoniali che non rientrano nel regime della *participation exemption*, le quali, a seguito della riforma, concorrono integralmente alla formazione del reddito nell'esercizio di realizzo. La **cessione di partecipazioni in società non commerciali** ovvero **in soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata** (che, nel previgente assetto normativo, potevano beneficiare della rateizzazione quinquennale se detenute da oltre tre anni) **risulta pertanto penalizzata dal nuovo regime**.

Il quadro si irrigidisce ulteriormente se si considera che la medesima normativa ha ristretto, in parallelo, l'ambito applicativo del regime PEX per le società di capitali. **L'esenzione del 95%** sulle plusvalenze da cessione di partecipazioni risulta ora **subordinata**, oltre ai requisiti già noti, anche **al superamento di soglie dimensionali minime**, rappresentate da una partecipazione almeno **pari al 5% del capitale** ovvero, in alternativa, da un **costo fiscalmente riconosciuto non inferiore a euro 500.000**.

Trattamento contabile delle plusvalenze e minusvalenze

Dal punto di vista contabile, la plusvalenza continua a essere rilevata secondo il **principio di competenza economica**, con imputazione a conto economico nell'esercizio in cui si perfeziona l'operazione di realizzo. Con riferimento alle plusvalenze realizzate a decorrere dal periodo d'imposta 2026, viene tuttavia meno il presupposto per l'iscrizione di **differenze temporanee**

derivanti dalla rateizzazione fiscale, con una conseguente semplificazione della rappresentazione contabile.

Con riferimento alle **minusvalenze**, permane la regola della piena deducibilità nell'esercizio di realizzo, senza possibilità di imputazione pluriennale.

Acconti 2026 e applicazione anticipata della riforma

Il comma 43 dell'art. 1 della L. 199/2025 introduce una previsione di particolare complessità applicativa in materia di determinazione degli **acconti IRPEF e IRES** per il periodo d'imposta 2026. Ai fini del calcolo dell'acconto, l'imposta dovuta per il 2025 deve essere rideterminata applicando le nuove disposizioni normative, ancorché le stesse non siano ancora vigenti in tale periodo d'imposta.

Ne consegue che, in caso di utilizzo del **metodo storico**, il contribuente è tenuto a **ricalcolare l'imposta di riferimento** del 2025 come se fossero già operative le regole introdotte dalla riforma.

Cedolare secca per le locazioni brevi - art. 1, c. 17, L. 199/2025 - e conferma delle detrazioni fiscali su beni immobili

Con il comma 17 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2026 (Legge 199 del 30.12.2025) il legislatore ha inteso ridefinire l'ambito applicativo del regime per le locazioni brevi. Nel contempo, con la stessa legge di bilancio, vengono confermate le regole applicative delle detrazioni fiscali per gli immobili, con rinvio al 2027 della riduzione delle detrazioni.

 **Luigi Carbonelli**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Locazioni brevi

Il regime di tassazione per le locazioni brevi trae origine dalla formulazione della legge 96/2017, di conversione del D.L. 50/2017. In particolare, la norma definiva "locazioni brevi" *i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.*

Venivano equiparati a tali redditi anche i corrispettivi percepiti dal conduttore in caso di sublocazione e dal comodatario che cedeva, nei limiti temporali di cui sopra, il godimento del bene ricevuto in comodato (eccezione alla regola generale per la quale le sublocazioni vengono qualificate come "redditi diversi").

A tali redditi si applica il regime cosiddetto della cedolare secca, con aliquota fissa del 26%, con la possibilità di applicazione dell'aliquota del 21% su un immobile scelto dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi. Tale previsione definiva quindi il perimetro di applicazione di una particolare forma di tassazione per le persone fisiche che, restando al di fuori dell'attività imprenditoriale, concedevano in loca-

zione le proprie unità immobiliari.

Nell'ambito però delle azioni a tutela dei consumatori e della concorrenza la L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021) interveniva a precisare che le locazioni brevi (come sopra descritte) non presupponevano un'attività imprenditoriale (ed i conseguenti adempimenti amministrativi, previdenziali e fiscali) solo se tale regime veniva applicato a non più di quattro appartamenti nel corso dello stesso periodo d'imposta.

La modifica

La nuova formulazione dell'art.1 comma 595 della L. 178/2020 restringe il perimetro di applicazione della norma a "non più di due appartamenti" a partire dal periodo d'imposta 2026.

Conseguenze

Con tale modifica quindi il contribuente persona fisica può concedere in locazione non più di due immobili nel singolo periodo d'imposta, e, nel caso di un terzo immobile locato con le caratteristiche su riportate, diventerebbe automaticamente imprenditore, con la conseguenza che dovrà attivare una posizione IVA, calcolare i redditi derivanti da suddette locazioni con il regime previsto per le attività imprenditoriali e non potrà quindi considerarli fondiari.

Da notare che la norma tace sul regime contabile applicabile a tale attività, pertanto riteniamo possibile applicare a tal attività il regime forfetario, fermo restando il rispetto dei limiti di accesso inerenti il possesso di redditi di lavoro dipendente, i costi della manodopera, il volume di affari previsto.

Quindi, come precisato tramite FAQ presenti sul sito del Ministero del Tu-

rismo, a partire dal terzo immobile locato con disciplina riconducibile alle locazioni brevi, il locatore diventa imprenditore e resta soggetto all'obbligo di presentazione della SCIA, di attribuzione del CIN, di certificazione delle norme di sicurezza (dispositivi per la rilevazione dei gas combustibili, estintori, impiantistica a norma).

Detrazioni fiscali sugli immobili

La Legge di Bilancio ha anche prorogato per l'anno 2026 alcune agevolazioni e detrazioni per gli interventi sugli immobili.

In particolare, con la legge di bilancio 2025, era stata prevista una diversa modulazione delle aliquote delle detrazioni, in funzione della destinazione dell'immobile oggetto di intervento, in particolare riguardo l'eventuale utilizzo come abitazione principale.

A tal fine ricordiamo che per abitazione principale va intesa l'unità immobiliare in cui sussistano contemporaneamente le condizioni di residenza del contribuente e, non essendo sufficiente la condizione di residenza, di effettivo utilizzo dell'immobile come dimora abituale (desumibile ad esempio dai consumi dei servizi essenziali – acqua, servizi energetici).

- Interventi di recupero del patrimonio edilizio

Fermo restando il limite di € 96.000 per ciascuna unità immobiliare, per l'anno di imposta 2026, le aliquote per gli interventi di cui all'art. 16-bis del TUIR, saranno del 36% nella generalità dei casi, ma potranno beneficiare della maggiore aliquota del 50% nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di

un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, mentre a partire dal 2027 (e quindi non più dal 2026) le corrispondenti aliquote passeranno al 30% ed al 36% (ripetiamo nel caso in cui si goda di un diritto reale sull'unità abitativa e sia contemporaneamente adibita ad abitazione principale).

■ Ecobonus e sismabonus

Le differenti aliquote della detrazione saranno valide nel 2026 anche per i diversi interventi di ecobonus (interventi per il contenimento dei consumi energetici di edifici esistenti) e per il cosiddetto sismabonus (spese per l'adozione di misure antisismiche).

In particolare, anche per il 2026 gli interventi di efficientamento energetico e di conseguimento di una diversa classe di rischio sismico potranno fruire dell'aliquota del 36% nella generalità dei casi o del 50% nel caso in cui l'intervento riguardi l'immobile per il quale ricorrano i presupposti dell'abitazione principale.

Specifichiamo, per gli interventi cosid-

detti "ecobonus", che dal 2025 la detrazione non spetta per le spese sostenute per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, mentre resta valida per gli impianti a pompa di calore e per gli impianti ibridi, che mettono in comunicazione una pompa di calore e una caldaia a condensazione.

Bonus mobili


Oggetto di proroga è stato anche il cosiddetto "bonus mobili", per il quale, al contribuente che esegua interventi di cui all'art. 16-bis del TUIR, spetta una detrazione del 50% su un importo massimo di € 5.000, dipendente dall'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla classe A per i forni, alla classe E per le lavatrici, le lavasciugatrici e le lavastoviglie, alla classe F per i frigoriferi e i congelatori, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione.

Sicurezza sul lavoro: la formazione ora parte prima dell'ingresso in azienda

La consulenza giusta per
chi accompagna davvero le
imprese nella compliance

Onboarding sicuro e formazione obbligatoria personalizzata.

La normativa rafforza l'obbligo di formazione sulla
sicurezza **prima dell'inizio dell'attività lavorativa**.
Time Vision affianca i consulenti del lavoro con analisi dei
rischi, DVR e percorsi formativi su misura per mansione.
Gestiamo adempimenti, formazione e scadenze,
riducendo rischi e responsabilità per le aziende.



Un supporto concreto per
rafforzare il tuo ruolo di
consulente strategico nella
gestione della sicurezza.

scopri di più





PROFESSIONAL- MENTE

PROFESSIONALITÀ, COMUNICAZIONE & BUSINESS
PER IL LIBERO PROFESSIONISTA 5.0

n. 2 - FEBBRAIO 2026

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

Empatia e comunicazione assertiva: la combinazione che è vantaggio competitivo per team efficienti

Ti è mai capitato di lavorare in un gruppo dove tutti sono competenti, ma qualcosa non gira? Tensioni sottili, mail fredde, riunioni in cui nessuno dice davvero ciò che pensa... e poi progetti in ritardo, errori evitabili, clienti scontenti.

Non è (solo) un problema di competenze: è un problema di comunicazione. E, più precisamente, di empatia e assertività.

 **Simona Letizia Ilardo**

CONSULENTE DEL LAVORO, LIFE & BUSINESS COACH

In studio, tra liberi professionisti, consulenti, collaboratori part-time, stagisti, il rischio è altissimo: ognuno corre, tutti sono sotto pressione, e ciò che salta per primo è proprio la qualità delle relazioni.

Molto spesso – nel mio lavoro da coach con gli studi professionali – quello che osservo emergere è un disequilibrio tra la parte “titolare dello studio” e la parte “collaboratori dello studio”. Un disequilibrio che, in un primo momento, condiziona l’operatività di studio ed i risultati, fino poi a compromettere – spesso in modo definitivo – le relazioni.

Sapete nella maggior parte dei casi da che parte pende la bilancia del “favore”?

Dalla parte dei collaboratori! Questo accade perché nella volontà, nel desiderio, nell’impegno di creare un ambiente di lavoro efficiente, proattivo e di rispetto, il titolare tende, suo malgrado, a svestire i panni del leader creando, di fatto, uno stato di confusione rispetto a ruoli, direzione e visione.

Come si può recuperare senza necessariamente passare dall’anarchia ad uno stato dittatoriale? Curando la relazione, attraverso la comunicazione.

Empatia: capire l’altro senza smettere di essere te.

Empatia non significa “essere buoni” o accondiscendenti.

Significa comprendere il punto di vista dell’altro – emozioni, bisogni, timori – senza necessariamente condividerlo.

Empatia non è “dire sempre di sì”, bensì riconoscere l’esperienza dell’altro e farla entrare nella relazione comunicativa.

In un team, l'empatia permette di:

- cogliere i segnali di stress prima che esplodano in conflitti;
- calibrare il modo in cui dai feedback;
- motivare le persone parlando la loro lingua emotiva;

Un titolare di studio che intercetta un collaboratore sovraccarico prima che inizi a sbagliare o a chiudersi, sta già facendo prevenzione sul clima e sui risultati.

Ascolto attivo e comunicazione empatica.

Nei tuoi percorsi hai già incontrato l'ascolto attivo: guardare negli occhi, non interrompere, fare domande, riformulare.

Questi strumenti dell'ascolto attivo, non sono orpelli educati, ma la porta d'ingresso della comunicazione empatica.

Per introdurla in modo chiaro, vi dico che: comunicazione empatica significa comunicare tenendo conto non solo del contenuto, ma anche delle emozioni e dei bisogni che l'altro porta con sé.

Comunicazione assertiva: dire la verità senza distruggere il rapporto.

La comunicazione assertiva è la capacità di esprimere in modo chiaro e diretto ciò che pensi, senti e vuoi, rispettando allo stesso tempo l'altro.

Non è aggressiva ("ti schiaccio"), non è passiva ("ingoio tutto"), non è passivo-aggressiva ("te la faccio pagare in silenzio"): è onesta e responsabile.

Nel nostro tempo insieme su questa rivista, così come in presenza durante i laboratori tematici che ho tenuto presso l'Ordine Consulenti del Lavoro Napoli, abbiamo parlato di comunicazione efficace, di dialogo interiore, di ascolto attivo e di autoconsapevolezza come pilastri del nostro modo di stare – bene – al mondo e di lavorare.

Ora facciamo un passo in più: mettiamo questi strumenti al servizio di due competenze che, nei team, fanno davvero la differenza tra "sopravvivere" e "funzionare bene":

- comunicazione assertiva;
- comunicazione empatica.

Se hai già iniziato a lavorare su come ti parli dentro, su come ascolti gli altri e su quanto sei consapevole delle tue emozioni, sei molto più avanti di quanto pensi: hai già le fondamenta. Adesso si tratta di usarle in modo strategico nelle relazioni di lavoro.

Dalla comunicazione efficace all'assertività.

Quando abbiamo parlato di comunicazione efficace, abbiamo visto quanto continuo chiarezza, coerenza e intenzione.

La comunicazione assertiva è l'evoluzione naturale di quella efficace: non si limita a "far capire" un messaggio, ma si prende la responsabilità di:

- dire cosa pensi;
- dire cosa provi;
- dire di cosa hai bisogno in modo diretto, rispettoso e non aggressivo.

Faccio, come al mio solito, qualche esempio così che possiamo calare la competenza di cui tratto nella realtà quotidiana del nostro studio professionale.

Iniziamo con una domanda: "Quando una comunicazione è assertiva?"

Una comunicazione diventa – ricordiamo la nostra capacità di acquisire competenze, farle nostre e cambiare, talvolta letteralmente trasformando, pensieri, parole, comportamenti – assertiva quando:

- usa "io" - la prima persona che è anche la personificazione della responsabilità del leader - e non il "tu accusatorio":

> "Io ho bisogno di..." invece di "Tu non fai mai..."

- è specifica, non vaga:

> "Mi serve il report entro le 15 di oggi" invece di "Fammi avere tutto il prima possibile"

- unisce chiarezza e rispetto:

> "Non sono d'accordo su questa soluzione, ti spiego perché, poi valutiamo insieme."

L'assertività nei team è un moltiplicatore di efficienza: meno non detti, meno drammi, più decisioni chiare.

Se volessimo osservarla da un punto di vista più profondo potremmo dire che l'assertività nasce da un dialogo interiore più sano: "Il mio punto di vista è legittimo, posso esprimerlo con rispetto."

E adesso sciogliamo questo nodo: come possono empatia e assertività insieme cambiare un team?

Empatia senza assertività rischia di trasformarti in "crocerossina" o "salvatore": capisci tutti, ti fai carico di tutto, ma non metti confini. Ricordi il disequilibrio di cui parlavo?

Assertività senza empatia può diventare brutalità: "ti dico le cose in faccia" ma ti lascio a pezzi. **Dispotici? No, grazie!**

Nei gruppi di lavoro che funzionano bene succede questo:

- l'empatia ti fa leggere il contesto umano;
- l'assertività ti permette di agire con chiarezza.

In pratica:

- senti "come stanno" le persone;
- - ma non rinunci a "dire cosa serve" per lavorare bene.

Questo equilibrio è ciò che rende un team non solo "gentile", ma performante.

E qui tutti i "tasselli soft skills" che ormai, seguendomi, ben conosci si integrano:

- comunicazione efficace → struttura il messaggio
- dialogo interiore → legittima il tuo diritto di esprimerti
- ascolto attivo → apre spazio al punto di vista dell'altro
- autoconsapevolezza → ti fa scegliere la risposta migliore
- comunicazione assertiva → porta chiarezza e confini sani
- comunicazione empatica → porta calore, riconoscimento, fiducia

Come può tutto questo essere fondamentale per i risultati?

In contesti professionali, l'assenza di empatia e assertività si paga in:

- errori dovuti a fraintendimenti;
- conflitti sotterranei che rallentano tutto;
- persone che si spengono e poi se ne vanno;
- clienti che "sentono" il caos e perdono fiducia.

Al contrario, quando la cultura di team è basata su:

- ascolto reale;
- parole chiare;
- confini sani;
- feedback rispettosi e diretti;

si crea un ambiente in cui le persone:

- hanno meno paura di parlare;
- chiedono aiuto prima di affondare;
- si assumono responsabilità senza sentirsi colpevolizzate.

Questo, molto concretamente, si traduce in più qualità, più produttività, più fidelizzazione di clienti e collaboratori.

Empatia e comunicazione assertiva non sono "soft skills" nel senso di opzionali: sono hard skills per il business.

Sono ciò che trasforma un gruppo di professionisti isolati in un team che tiene, cresce e affronta le crisi senza sfaldarsi.

Sono tessuto connettivo di team che lavorano meglio, decidono più in fretta, tengono nei momenti difficili e trattengono talenti e clienti.

Non vi resta che mettervi alla prova, mettervi al lavoro da soli e insieme al vostro team.

Sarà come scoprire nuovi paradisi.

https://www.youtube.com/watch?v=1G4isv_Fylg&list=RD1G4isv_Fylg&start_radio=1



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



www.sparkmarketing.it



info@sparkmarketing.it





RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

n. 2 - FEBBRAIO 2026

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

La perdita del diritto alle ferie necessita della rigorosa prova a carico del datore

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 32689 del 15 Dicembre 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 32689 del 15 dicembre 2025**, ha esaminato il caso di un dirigente, con ampio potere di attribuirsi le ferie, che si era visto negare, dalla Corte di Appello, il suo diritto a percepire l'indennità sostitutiva delle ferie maturate e non godute, alla cessazione del rapporto di lavoro.

La Suprema Corte, richiamando l'art. 10 c. 2 del D. Lgs. 66/2003 che, come noto, prevede che il periodo minimo di quattro settimane non può essere, in costanza di rapporto, sostituito da un'indennità finanziaria, ha precisato che il divieto di monetizzazione non consente la perdita automatica del diritto alle ferie retribuite e, quindi, dell'indennità sostitutiva, in caso di cessazione del rapporto, senza la previa verifica che il lavoratore sia stato posto in condizioni di esercitare effettivamente il proprio diritto alle ferie prima della cessazione del rapporto di lavoro. Pertanto, i Giudici nomofilattici, nel dar atto del mutamento di orientamento verificatosi a partire dall'anno 2020, grazie anche agli interventi della Corte di Giustizia europea (*ex multis*, C-569/16; C-684/16), hanno (ri)confermato la **irrinunciabilità delle ferie** e stabilito che **grava sul datore di lavoro l'onere di provare di aver invitato** – anche in forma scritta, se la struttura aziendale lo renda necessario – **il lavoratore** (pubblico e privato), **a prescindere dalla categoria legale di inquadramento, a godere delle stesse. Solo ove tale invito**, contenente l'espreso avvertimento della perdita al diritto in caso di mancata effettiva (utile) fruizione, **resti inevaso** dal lavoratore, quest'ultimo **perderà definitivamente il proprio diritto alle ferie** e, conseguentemente, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla conseguenziale indennità sostitutiva.

La mancata impugnazione dell'avviso di addebito dell'Inps non consente l'impugnazione del relativo verbale di accertamento ispettivo

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 28987 del 3 Novembre 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 28987 del 3 novembre 2025**, ha dichiarato insussistente l'interesse ad agire contro il verbale di accertamento per contributi evasi/omessi emesso dall'INPS, nel caso in cui il contribuente non abbia proposto impugnazione avverso il successivo avviso di addebito.

Nel caso esaminato, una società non aveva presentato opposizione contro l'avviso di addebito notificatole dall'INPS nel termine di 40 giorni dalla notifica. Successivamente, però, dopo la notifica dell'avviso di addebito rimasto incontestato, la società aveva adito il Tribunale chiedendo l'accertamento negativo della pretesa contributiva risultante dal verbale di accertamento da cui era scaturito l'avviso di addebito non opposto.

I giudici di primo e secondo grado avevano entrambi respinto le doglianze della società. La Suprema Corte ha confermato tali decisioni, ribadendo il principio di diritto secondo cui **la mancata impugnazione dell'avviso di addebito per contributi previdenziali e premi comporta il sopravvenuto difetto di interesse ad agire nel giudizio di impugnazione del precedente accertamento ispettivo, poiché dall'azione di accertamento negativo non potrebbe derivare alcun risultato utile.**

È stato inoltre ricordato che l'interesse ad agire deve sussistere non solo al momento della proposizione della domanda giudiziale, ma anche al tempo della decisione.

Responsabilità del Consulente del Lavoro in caso di mancata informazione di pendenze contributive

Corte di Cassazione – Sez. Civile – Ordinanza N. 27158 del 10 Ottobre 2025

La Corte di Cassazione – Sez. Civile –, **ordinanza n° 27158 del 10 ottobre 2025**, ha esaminato una domanda di risarcimento per responsabilità professionale proposta nei confronti di un Consulente del Lavoro.

Il Professionista era stato citato in giudizio per il negligente adempimento dell'incarico ricevuto nel marzo 2015, avente ad oggetto la gestione delle pratiche di assunzione di due dipendenti con applicazione degli sgravi contributivi previsti dalla normativa vigente. Egli aveva provveduto alle assunzioni, consentendo alla società di beneficiare delle agevolazioni.

Successivamente, però, l'INPS procedeva al recupero dei benefici contributivi, rilevando la presenza di pregresse irregolarità non sanate nei termini indicati dall'Istituto, come risultava da una comunicazione (invito a regolarizzare) inviata al Consulente del Lavoro, il quale non l'aveva trasmessa alla società.

In primo grado, il Tribunale di Firenze, territorialmente competente, aveva respinto la domanda risarcitoria della società, ritenendo che le inadempienze fossero imputabili esclusivamente a quest'ultima.

La Corte d'Appello, adita dalla società, ha invece riformato la decisione, condannando il Professionista al risarcimento del danno per un importo di circa € 12.000, detratta la somma di circa € 3.000 a titolo di compensi non corrisposti. La Corte territoriale ha ritenuto non dimostrata l'asserita comunicazione telefonica con cui il Consulente del Lavoro sosteneva di aver avvertito la società.

Parimenti, **non è stata considerata idonea la documentata trasmissione di informazioni da parte del Professionista a un soggetto diverso dalla società effettiva beneficiaria delle agevolazioni, con il quale egli era solito interloquire per le comunicazioni relative al proprio mandato.** Tale circostanza è stata ritenuta irrilevante rispetto ai doveri di verifica e di informazione che gravano sul Professionista nei confronti del Cliente, quale destinatario e fruitore delle agevolazioni e soggetto esposto alle conseguenze di eventuali inadempimenti contributivi.

La Suprema Corte, dichiarando inammissibili o infondati tutti i motivi di ricorso proposti dal Consulente del Lavoro, ha di fatto confermato integralmente le conclusioni cui era pervenuta la Corte d'Appello con sentenza n. 2096/2023.

Notifica postale della cartella di pagamento, la sola ricevuta non basta a provarne il contenuto

Corte di Cassazione – Sez. Trib. – ordinanza N. 398 dell'8 Gennaio 2026

La Corte di Cassazione – Sez. Trib. –, **ordinanza n° 398 dell'8 gennaio 2026**, torna sul tema della **prova della notifica delle cartelle di pagamento**, precisando che la **mera produzione dell'avviso di ricevimento** della raccomandata **non è sufficiente** a fondare la **presunzione di conoscenza dell'atto** qualora l'ente non dimostri, in modo puntuale, quale documento sia stato effettivamente spedito.

La controversia origina dall'impugnazione, da parte del contribuente, di una cartella di pagamento relativa a contributi per il Servizio Sanitario Nazionale, con eccezione di prescrizione. L'ente sosteneva di aver interrotto il decorso dei termini mediante una precedente notificazione postale e, a supporto, depositava unicamente la ricevuta di ritorno. La difesa, tuttavia, eccepiva che da tale documento non fosse desumibile alcun elemento idoneo a collegare il plico alla specifica pretesa creditoria.

I giudici di merito accoglievano l'eccezione, rilevando l'assenza sia della copia della cartella sia di riferimenti identificativi certi (numero, contenuto, causale) ed escludendo, conseguentemente, la prova dell'effettiva conoscenza dell'atto. Nel ricorso per cassazione l'ente invocava l'automatismo della presunzione di conoscenza ex art. 1335 c.c..

Secondo gli Ermellini, tuttavia, tale presunzione opera solo a valle dell'assolvimento, da parte dell'Amministrazione, **dell'onere primario di individuazione dell'atto**. È infatti l'ente, quale **autore e detentore della documentazione**, a dover fornire un **riscontro oggettivo** del contenuto del plico, non potendosi attribuire all'avviso di ricevimento una valenza probatoria, in quanto lo stesso è idoneo unicamente ad attestare la mera consegna materiale e non la sostanza dell'atto.

L'inefficacia della notifica ha, quindi, **impedito qualsiasi effetto interruttivo**, con conseguente **maturazione della prescrizione quinquennale** dei crediti contributivi.

I redditi derivanti da attività non tipizzate, anche se socialmente controverse, soggiacciono all'imposizione di imposte dirette e indirette

Corte di Cassazione – Sez. Trib. – ordinanza N. 1285 del 21 Gennaio 2026

La Corte di Cassazione – Sez. Trib. –, **ordinanza n° 1285 del 21 gennaio 2026**, è tornata ad esprimersi in merito alla **rilevanza fiscale dei proventi** derivanti dall'**esercizio abituale di attività non tipizzate**, affermando la piena operatività delle presunzioni bancarie e del correlato apparato sanzionatorio.

Nel caso esaminato, la vicenda processuale, pur non introducendo profili di assoluta novità, ha suscitato un particolare clamore, in quanto il contribuente esercitava un'attività di prostituzione.

Superando ogni approccio ideologico e richiamando un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, la Cassazione ha escluso la sussistenza di un'obiettivo incertezza normativa idonea a giustificare la disapplicazione delle sanzioni, ribadendo la piena imponibilità dei relativi proventi, sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini dell'IVA.

La lite processuale ha avuto origine da un'indagine finanziaria della Guardia di Finanza che aveva fatto emergere versamenti bancari non giustificati, ritenuti riconducibili all'attività svolta dal contribuente. Sulla base di tali risultanze, l'Agenzia delle Entrate notificava avvisi di accertamento ai fini IRPEF, IVA e IRAP, con contestuale irrogazione delle sanzioni. In primo grado veniva confermata la debenza delle imposte, ma venivano annullate le sanzioni per asserita incertezza interpretativa.

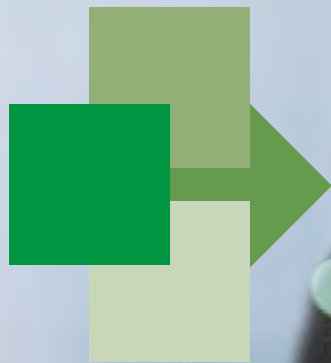
Tale decisione veniva successivamente parzialmente riformata in appello, con ripristino delle sanzioni e rideterminazione di alcune riprese.

Investita del ricorso del contribuente, la Suprema Corte ha innanzitutto richiamato il principio, ormai consolidato, secondo cui, in presenza di accertamenti bancari, **grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'irrelevanza fiscale delle movimentazioni contestate**. Tale regola opera anche quando i proventi derivino da attività

non tipizzate o socialmente controverse, poiché l'ordinamento assoggetta a imposizione ogni attività idonea a produrre reddito.

Sotto il profilo IVA, l'attività di prostituzione, ove esercitata in modo abituale e autonomo, integra una prestazione di servizi resa a fronte di un corrispettivo, riconducibile al lavoro autonomo imponibile. Né assume rilievo l'assenza di una disciplina amministrativa di settore, poiché **la mancanza di una specifica regolazione non incide** sulla natura economica dell'attività svolta.

**Fon
AR
Com**



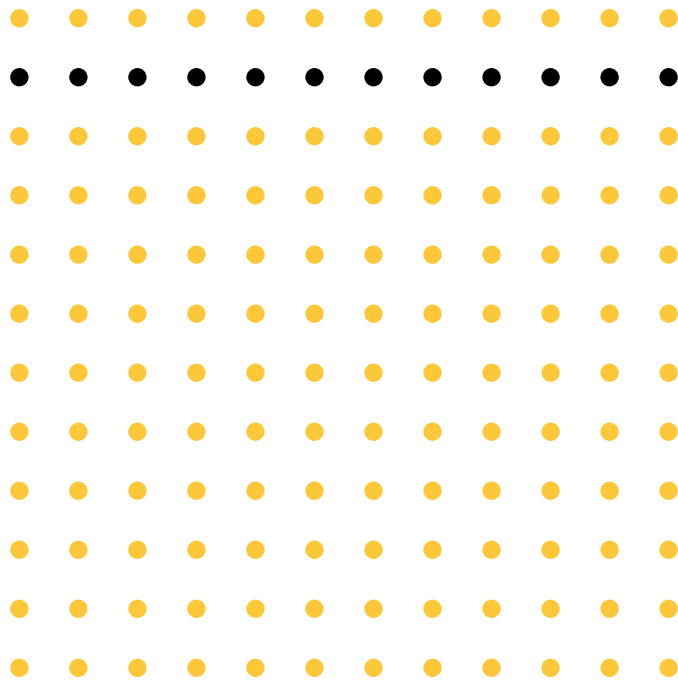
SEMPLICE | DIGITALE | FLESSIBILE

DIAMO FORMA ALLE COMPETENZE

FONDO PARITETICO INTERPROFESSIONALE
NAZIONALE PER LA FORMAZIONE CONTINUA



fonarcom.it



CDLNA[®]

LAVORO PREVIDENZA FISCO

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

Consiglio Provinciale dell'Ordine
dei Consulenti del Lavoro di Napoli

