

# CDLNA<sup>®</sup>

LAVORO

PREVIDENZA

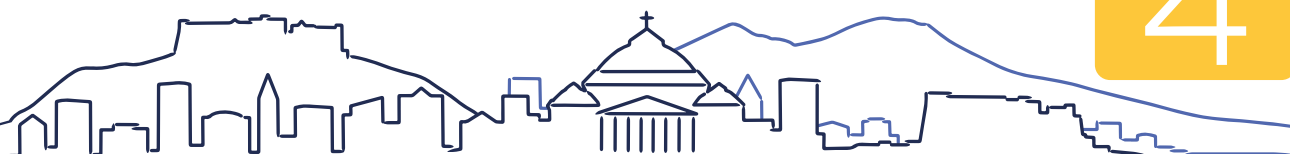
FISCO

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

APRILE 2026

n.

4



- Dalla riflessione all'azione: la sfida di riportare i giovani nella professione
- Misure restrittive dell'Unione europea: profili lavoristici e ruolo dei Consulenti del Lavoro
- Il bilancio di esercizio 2025: le perdite di capitale e la fine del periodo di sterilizzazione

---

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

## Editore

Consiglio Provinciale dell'Ordine  
dei Consulenti del Lavoro di Napoli



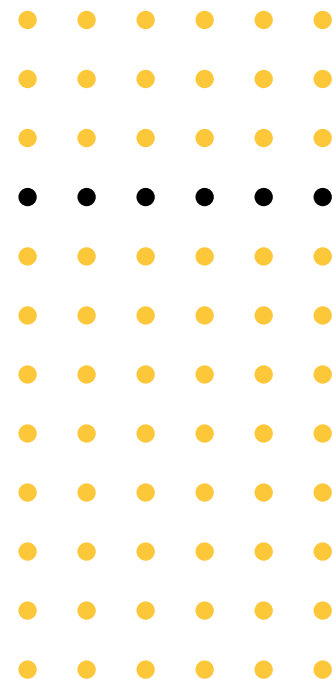
Piazza Municipio, 84  
80133 Napoli (NA)

**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 Dalla riflessione all'azione: la sfida di riportare i giovani nella professione

Francesco Duraccio

## NOVITÀ DEL PERIODO

12 I.N.P.S.

15 I.N.A.I.L. e MINISTERO DEL LAVORO

## LAVORO E PREVIDENZA

18 Misure restrittive dell'Unione europea: profili lavoristici e ruolo dei Consulenti del Lavoro

Francesco Capaccio

23 L'impatto del "decreto sicurezza" sulla patente a crediti

Pasquale Assisi

26 Decreto Sicurezza: il punto dell'INL

Anna Pane

32 Attenti agli ISA...C

Monica Schiano

36 Il GPS è o non è uno strumento di lavoro? Obblighi e finalità per definirlo o non definirlo tale

Pierluigi Lanzarotti

40 La direttiva comunitaria sulla parità retributiva uomo/donna

Commissione Pari Opportunità del CPO di Napoli

44 D.L. 159/2025 — Lavoratori con disabilità — Obbligo di assunzione e nuove convenzioni

Ivo Amodio

48 Il licenziamento del lavoratore in condizione di disabilità per superamento del canonico periodo di comportamento configura una condotta discriminatoria

Carla Napoletano

52 Il trasferimento per incompatibilità ambientale nell'ambito di un contratto di appalto: l'agibilità nell'indirizzo giurisprudenziale

Giuseppe Gentile

57 Detassazione di aumenti contrattuali e di maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, a turni e in giorni di riposo: la circolare n. 2/E dell'Agenzia delle Entrate

Ettore Franzoni

60 La direttiva comunitaria sulla trasparenza salariale: implicazioni operative e ruolo del Consulente del Lavoro

Maria Giovanna Marigliano

64 Il welfare aziendale: disciplina, funzione organizzativa e vantaggi per l'impresa, differenze ontologiche con il premio di risultato

Rosa Moscatiello

# SOMMARIO

## LAVORO E PREVIDENZA

- 68 Trasferta e straordinario nel CCNL Terziario: il riconoscimento della retribuzione forfettaria nel lavoro mobile

Ciro Russo

---

## FISCO E TRIBUTI

- 73 Il bilancio di esercizio 2025: le perdite di capitale e la fine del periodo di sterilizzazione

Pietro Di Nono

---

- 78 La redazione del Bilancio 2025 tra novità contabili e fiscali

Massimiliano De Bonis

---

- 84 Il principio di Derivazione Rafforzata: ulteriore estensione alle micro-imprese

Luigi Carbonelli

---

- 87 DURF: chiarimenti sul computo della soglia del 10%, inclusi i versamenti da comunicazioni di irregolarità

Pasquale Formisano

---

## PROFESSIONAL-MENTE

- 93 *Self-Management, focus e leadership* personale: cosa guida il Consulente moderno tra scadenze ed urgenze

Simona Letizia Ilardo

---

## RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

- 99 L'obbligo di *repêchage* è violato se non si prova l'insussistenza di mansioni anche inferiori all'atto del recesso
- 

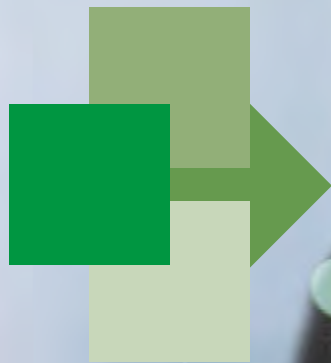
- 100 L'inquadramento del lavoratore segue le regole indicate dal CCNL e può essere riconosciuto, nei limiti prescizionali applicabili post legge Fornero, a prescindere dal livello richiesto se la domanda ha ad oggetto il "corretto inquadramento"
- 

- 102 Travalica i limiti di continenza l'accusa rivolta al datore, senza alcun serio riscontro, di rendersi attore di condotte disonorevoli
- 

- 103 Trasmissione della dichiarazione fiscale predisposta dal contribuente e responsabilità del professionista
- 

- 104 Reddito prodotto all'estero dal personale di volo e applicabilità delle retribuzioni convenzionali ai fini fiscali
-

**Fon  
AR  
Com**



SEMPLICE | DIGITALE | FLESSIBILE

# DIAMO FORMA ALLE COMPETENZE

FONDO PARITETICO INTERPROFESSIONALE  
NAZIONALE PER LA FORMAZIONE CONTINUA



[fonarcom.it](http://fonarcom.it)



# SCENARIO



n. 4 - APRILE 2026

# Dalla riflessione all'azione: la sfida di riportare i giovani nella professione

Dopo l'analisi sul turnover e sulle nuove opportunità, la categoria accelera sulle politiche attive: eventi territoriali e nazionali, focus su welfare e autoimpiego e il coinvolgimento diretto di praticanti e neo abilitati nel Festival del Lavoro di Roma segnano il passaggio da una presa di coscienza a una strategia operativa per il ricambio generazionale.

## **Francesco Duraccio**

PRESIDENTE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

In continuità con le riflessioni già condivise nel numero di febbraio, il tema del ricambio generazionale e dell'attrattività della professione resta oggi il punto nevralgico su cui misurare la capacità della categoria di governare il proprio futuro. Se allora avevo evidenziato la necessità di **trasformare il turnover in una politica attiva**, oggi possiamo affermare che questa strategia ha iniziato a tradursi in azioni concrete, coordinate e coerenti.

In questa direzione si inserisce l'iniziativa promossa dal nostro Consiglio Provinciale che, presso la sede dell'Ordine, ha organizzato — in modalità ibrida, in presenza e contemporaneamente in webinar — un evento realizzato in collaborazione con Lavoro Sviluppo Italia, Ente Nazionale Microcredito, Invitalia e Regione Campania. Un appuntamento pensato per l'intera categoria ma rivolto in modo particolare agli abilitati non iscritti e ai praticanti, cioè a

quella fascia di potenziali colleghi su cui si gioca una parte decisiva del nostro equilibrio futuro.

Il focus è stato duplice: da un lato il *welfare* di categoria, dall'altro le misure pubbliche di sostegno all'autoimpiego, con particolare riferimento a "Resto al Sud 2.0". Il filo conduttore è stato quello di **stimolare una riflessione consapevole sulla scelta professionale**, ponendo al centro il valore del lavoro autonomo. Una scelta che oggi, soprattutto tra i più giovani, appare meno attrattiva rispetto al lavoro subordinato, percepito come più stabile e immediatamente accessibile.

Sulla stessa linea si è mosso il Consiglio Nazionale che, il 25 marzo, ha promosso un evento "**CNO online**" rivolto su scala nazionale agli abilitati non iscritti e ai praticanti, con l'obiettivo di accompagnarli verso una decisione professionale più informata e consapevole. E ancora, il tema è stato al

centro del confronto sviluppatosi il 19 e 20 marzo durante la **Convention di Torino**, che ha visto impegnate tutte le componenti della categoria – Consiglio nazionale, Consigli provinciali, Fondazioni, ENPACL, ANCL e AGCDL – anche in relazione alla riforma dell'ordinamento professionale.

Da questo percorso condiviso è maturata una **scelta strategica chiara**, che il Consiglio Nazionale ha assunto e che noi sosteniamo con convinzione: coinvolgere questa ampia platea di potenziali futuri iscritti nel principale evento identitario della categoria, **il Festival del Lavoro**. La XVII edizione si terrà a Roma, presso il Centro Congressi **"La Nuvola"**, dal **21 al 23 maggio**, e rappresenterà un'occasione unica di immersione nei temi che definiscono il presente e il futuro della professione e del mondo del lavoro.

All'interno del Festival saranno attivati laboratori specifici dedicati ai praticanti: percorsi di accompagnamento all'esame di abilitazione, ma anche moduli operativi sull'avvio e sulla strutturazione efficace di un'attività autonoma e di uno studio professionale. In questa logica, **tutti i neo abilitati e i praticanti hanno ricevuto un invito diretto a partecipare alla giornata centrale del 22 maggio, con copertura delle spese di viaggio a cura del Consiglio Nazionale**.

Parallelamente, anche a livello territoriale stiamo rafforzando l'offerta formativa: già da quest'anno, nel nostro **corso praticanti "Maestrale"**, organizzato dall'ANCL con il patrocinio scientifico dell'Ordine, sarà inserito un modulo dedicato al *welfare* di categoria e agli strumenti tecnici e operativi per

l'avvio dell'attività professionale. Un passaggio necessario per trasformare l'abilitazione in un progetto concreto. Un ulteriore elemento di significativa novità riguarda la scelta della modalità **esclusivamente in presenza** per la frequenza del corso, finalizzata a rafforzare il senso di appartenenza alla categoria, elevare il livello di preparazione e favorire lo sviluppo di relazioni professionali tra i partecipanti, nonché tra questi e i docenti e i dirigenti territoriali. **I 60 praticanti iscritti** stanno già prendendo parte ai primi dei **26 incontri** programmati presso la sede del CPO, nella "Sala Edmondo Duraccio".

La categoria, nel suo complesso, sta dunque investendo energie e risorse per trasmettere ai giovani una visione diversa: non quella di "accontentarsi" di un posto di lavoro, ma quella di costruire un percorso professionale autonomo, sostenibile e ricco di opportunità.

Tuttavia, è doveroso mantenere uno sguardo realistico. Nonostante l'impegno organizzativo e la possibilità di partecipazione anche in presenza, all'evento promosso dal nostro CPO lo scorso 19 febbraio non si è registrata la partecipazione auspicata da parte degli abilitati degli ultimi cinque anni, appositamente invitati. Un dato che impone una riflessione: una parte di questi ha probabilmente intrapreso percorsi alternativi, ma **una quota significativa è oggi rappresentata da lavoratori dipendenti all'interno dei nostri studi**.

Ed è proprio a loro che dobbiamo rivolgerci con maggiore incisività. Occorre costruire, anche con il supporto di strumenti concreti come business plan e

simulazioni economiche, una rappresentazione chiara della convenienza del lavoro autonomo. Il confronto tra le due opzioni – subordinazione e libera professione – non può essere solo teorico, ma deve evidenziare in modo oggettivo il valore del welfare di categoria, le opportunità del regime fiscale forfettario e le prospettive di crescita professionale.

Non si tratta di negare le tutele del lavoro subordinato, ma di dimostrare che il lavoro autonomo offre un sistema di garanzie e di opportunità che, se ben strutturato, può risultare altrettanto solido e decisamente più lungimirante. In questo scenario, il **Festival del La-**

**vorio** rappresenta un passaggio chiave. Non solo per i contenuti — che spaziano dal *welfare* alle politiche attive, dall'innovazione all'intelligenza artificiale — ma per il valore simbolico e identitario che esprime.

L'auspicio è che i colleghi napoletani partecipino numerosi, anche in ragione della relativa vicinanza logistica. È una scelta che non deluderà: trovarsi al centro del più importante evento nazionale dedicato al lavoro e alla nostra professione significa **acquisire consapevolezza, visione e strumenti**.

Ed è proprio da qui che passa, oggi più che mai, la capacità della nostra categoria di costruire il proprio futuro.

## 23 APRILE 2026

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

### ARGOMENTI

- ISAC: Circ. INPS n. 26/2026
- Chiarimenti INL in materia di Decreto Sicurezza, GPS e privacy
- Pari opportunità, parità di genere e disabilità
- Novità in materia di redazione del Bilancio 2025

### INTERVENGONO

Francesco Duraccio	<i>Presidente CPO Napoli</i>
Francesco Capaccio	<i>Segretario CPO Napoli</i>
Pasquale Assisi	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Piero Di Nono	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Alessandra Iovino	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Ivo Amodio	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Luigi Carbonelli	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Massimiliano De Bonis	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Pierluigi Lanzarotti	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Carla Napoletano	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Anna Pane	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Monica Schiano	<i>Centro Studi CDLNA</i>

## CONGRESS HALL RAMADA NAPLES

Via G. Ferraris 40, Napoli



Partner



Main Sponsor



Sponsor





# NOVITÀ DEL PERIODO

n. 4 - APRILE 2026

**CDLNA**<sup>®</sup>  
LAVORO PREVIDENZA FISCO  
RIVISTA GIURIDICA A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

# I.N.P.S.

## **Messaggio 31 marzo 2026, n. 1153**

L'Istituto fornisce chiarimenti circa l'avvio della fase sperimentale, a partire dal 01/4/2026, dell'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 14 D.l. 198/2025. In particolare, vengono forniti chiarimenti su quali sono i soggetti abilitati ad operare sul SIISL, sulla pubblicazione delle vacancy e su quali informazioni dovranno essere fornite in UNIEMENS.

## **Messaggio 31 marzo 2026, n. 1129**

L'Istituto chiarisce che, ferma restando la necessaria formalizzazione dell'adempimento dell'iscrizione alla Gestione separata da parte del lavoratore, così come disciplinato dall'articolo 2, commi 26 e 27, della l. n. 335 del 1995, ai fini dell'accesso alle indennità ISCRO e DIS-COLL, la mancata formalizzazione di tale adempimento non pregiudica la liquidazione della prestazione stessa nel caso in cui sia stato assolto l'obbligo del versamento contributivo alla Gestione medesima.

## **Circolare 27 marzo 2026, n. 30**

L'Istituto riepiloga i termini e le modalità di pagamento del TFS/TFR per i dipendenti pubblici.

## **Messaggio 20 marzo 2026, n. 995**

L'Istituto comunica di aver implementato l'app "INPS Mobile" con una nuova funzionalità denominata "Consultazione Integrazioni Salariali (CIS)", rivolta ai soggetti potenzialmente destinatari dei trattamenti di integrazione salariale.

## **Messaggio 20 marzo 2026, n. 981**

L'Istituto, a seguito della sentenza delle Sezioni riunite della Corte dei Conti n. 8/2025/QM/SEZ, fornisce chiarimenti in ordine all'individuazione del limite massimo di cinque anni di maggiorazione per l'esercizio della facoltà di riscatto ai fini pensionistici previsto dall'articolo 5, comma 3, del D.lgs. n° 165/1997, relativo ai periodi di servizio comunque prestato.

## **Circolare 16 marzo 2026, n. 28**

L'Istituto fornisce indicazioni per l'applicazione delle disposizioni previste dalla l. n° 199/2025 (legge di Bilancio 2026), che interviene sull'incremento dei requisiti di accesso al sistema pensionistico per il biennio 2027-2028 previsto dal decreto direttoriale del Ministero dell'Economia e delle finanze, di concerto con il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, 19 dicembre 2025. Inoltre, specifica le fattispecie per le quali

non è prevista l'applicazione dell'adeguamento dei requisiti pensionistici agli incrementi della speranza di vita e quelle per le quali è previsto un incremento aggiuntivo.

### **Circolare 11 marzo 2026, n. 27**

L'Istituto comunica gli importi dei contributi dovuti per l'anno 2026 dai lavoratori dipendenti non agricoli, lavoratori autonomi e iscritti alla Gestione separata, ai fini della prosecuzione volontaria, considerando la variazione annuale dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

### **Circolare 06 marzo 2026, n. 26**

L'Istituto illustra gli interventi sulla promozione della *compliance* in materia contributiva attraverso l'utilizzo di strumenti di analisi preventiva, con particolare riferimento agli indici sintetici di affidabilità contributiva (ISAC), di cui all'articolo 1, commi da 5 a 10, del d.l. n° 160/2024, convertito, con modificazioni, dalla l. n° 199/2024, e alle relative comunicazioni previste per i datori di lavoro.

### **Messaggio 06 marzo 2026, n. 792**

L'Istituto comunica il rilascio della nuova funzionalità di creazione di *Smart-Task* all'interno del "Cassetto previdenziale del contribuente", denominato "Richiesta degli attestati di malattia", con il quale il datore di lavoro (anche tramite i propri intermediari abilitati ai servizi telematici per consulenti del lavoro o intermediari) richiede di potere ricevere, a uno specifico indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) per una determinata competenza, gli attestati di malattia dei propri lavoratori dipendenti, così come presenti nei sistemi dell'Istituto, integrando quanto previsto nelle circolari n. 119 del 7 settembre 2010 e n. 117 del 9 settembre 2011.

### **Messaggio 05 marzo 2026, n. 769**

L'Istituto fornisce in allegato il modello del *file* in formato *Excel*, da trasmettere in formato *csv*, al fine di inviare la dichiarazione dei periodi fruiti relativamente alle autorizzazioni di assegno di integrazione salariale concesse dal Fondo di Integrazione Salariale (FIS) e dai Fondi di solidarietà bilaterali di cui agli articoli 26 e 40 del D.lgs. n° 148/2015. L'INPS, inoltre, evidenzia che il *file* è stato aggiornato eliminando il calendario riferito all'anno 2020 e integrato con il calendario relativo all'anno 2026. Riguardo alla compilazione del *file*, l'Istituto fa presente che, come indicato nel messaggio n. 4653 del 28 dicembre 2022, la dichiarazione dei periodi effettivamente fruiti viene resa dal datore di lavoro ai sensi dell'articolo 47 del DPR n° 445/2000, e che la stessa presuppone che siano stati inoltrati all'Istituto i flussi UniEmens per le autorizzazioni indicate nel *file* come "completate", nonché che siano state definite le relative procedure di pagamento.

### **Circolare 03 marzo 2026, n. 22**

L'Istituto, previa ricostruzione del quadro normativo di riferimento, fornisce chiarimenti e indicazioni operative in ordine agli obblighi contributivi relativi ai lavo-

ratori dipendenti collocati in aspettativa non retribuita in quanto impiegati all'estero nelle attività di cooperazione internazionale per lo sviluppo, ai sensi della l. n° 125/2014, recante "Disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo".

### **Circolare 02 marzo 2026, n. 21**

L'Istituto fornisce aggiornamenti in merito alle istruzioni amministrative in materia di piccola colonia e di compartecipazione familiare fornite dall'Istituto con le circolari n. 142 dell'11 luglio 1996, n. 182 del 18 settembre 1996 e n. 80 del 26 marzo 1997.

# I.N.A.I.L.

## **Circolare 26 gennaio 2026, n. 4**

L'Istituto rende noto l'aggiornamento da parte del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, all'interno del Registro Nazionale Aiuti di Stato (RNA), del codice aiuto CAR 35629 sostituendo in tal modo il precedente CAR 3168.

# MINISTERO LAVORO

## **Circolare 31 marzo 2026, n. 5**

Il Ministero del Lavoro, con Circ. 31 marzo 2026 n. 5, fornisce le istruzioni operative per l'accesso alla CIGS prevista, per il 2026, in favore delle imprese in cessazione qualora sussistano concrete prospettive di cessione dell'azienda o un riassorbimento occupazionale, così come previsto dalla Legge di Bilancio 2026.

# CDLNA<sup>®</sup>

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



## EVENTO FORMATIVO WEBINAR **2** CREDITI

### ARGOMENTI

- Misure restrittive dell'UE: profili lavoristici e ruolo del CdL
- Trasferimento ambientale: clausola di gradimento negli appalti
- Indennità di trasferta e straordinario nel lavoro mobile
- Costituzione di piani di welfare e premi di risultato
- La Direttiva UE in materia di trasparenza salariale
- Chiarimenti dell'AdE in materia di incrementi contrattuali e DURF



### RELATORI

Francesco Duraccio	<i>Presidente CPO Napoli</i>
Francesco Capaccio	<i>Segretario CPO Napoli</i>
Pietro Di Nono	<i>Consigliere CPO Napoli</i>
Ettore Franzoni	<i>Centro Studi CDLNA</i>
Giuseppe Gentile	<i>Professore di Diritto del Lavoro UNINA Federico II</i>
Pasquale Formisano	<i>Consulente del Lavoro</i>
Maria Giovanna Marigliano	<i>Consulente del Lavoro</i>
Rosa Moscatiello	<i>Consulente del Lavoro</i>
Ciro Russo	<i>Consulente del Lavoro</i>

## 28 APRILE 2026

DALLE 15:00 ALLE 17:00



con la partecipazione di





# LAVORO E PREVIDENZA

n. 4 - APRILE 2026

**CDLNA**<sup>®</sup>  
LAVORO PREVIDENZA FISCO  
RIVISTA GIURIDICA A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

# Misure restrittive dell'Unione europea: profili lavoristici e ruolo dei Consulenti del Lavoro

L'articolo si prefigge una disamina del D. Lgs. 211/2025, entrato in vigore dal 24 gennaio scorso, con il quale è stata recepita la Direttiva 2024/1226 in materia di misure restrittive. In particolare, si analizzeranno i riflessi in materia di lavoro ed il ruolo del Consulente del Lavoro.

 **Francesco Capaccio**

SEGRETARIO DEL CPO DI NAPOLI E AVVOCATO CASSAZIONISTA

## Il quadro normativo di riferimento

La direttiva (UE) 2024/1226 nasce per rendere realmente effettive, in tutti gli Stati membri, le misure restrittive dell'Unione, prevedendo definizioni comuni di reato e soglie minime di sanzioni penali per chi le viola.

Le **misure restrittive**, adottate in conformità al Trattato, consistono in: **congelamento di fondi, divieti di mettere a disposizione risorse economiche, restrizioni commerciali e finanziarie, divieti di viaggio**, ecc. — nei confronti di persone fisiche, giuridiche e Stati (c.d. "soggetti designati"). La *ratio* della direttiva è duplice: da un lato, evitare "zone grigie" tra un ordinamento e l'altro, in cui le violazioni siano trattate solo come illeciti amministrativi; dall'altro, riconoscere che l'aggiramento delle misure restrittive non è un fenomeno marginale ma una **forma di criminalità economica che incide sulla politica estera e di sicu-**

**rezza comune (c.d. PESC)**, sulla stabilità del mercato interno e, indirettamente, anche sulla concorrenza tra imprese rispettose delle regole e imprese che le eludono. Il **D. Lgs. 211/2025**, entrato in vigore lo scorso 24 gennaio 2026 ed attuativo della legge delega n° 91/2025 (c.d. "legge di delegazione europea 2024"), **traduce questa impostazione nel ns. diritto attraverso** una serie di modifiche ed integrazioni. Più in dettaglio, la novità si muove lungo **cinque direttive fondamentali**:

1. inserimento nel codice penale, nel Libro II, Titolo I, del Capo I-*bis* dedicato ai delitti contro la politica estera e la sicurezza comune (PESC) dell'Unione europea (artt. 275-*bis* a 275-*decies*);
2. coordinamento di tal nuovo apparato di reati con il codice di procedura penale;
3. inserimento nel T.U. immigrazione (D. Lgs. 286/1998) del comma 1-*bis*

all'art. 12, su cui *melius funditus*;

4. modifiche al D. Lgs. 231/2001 (responsabilità amministrativa delle persone giuridiche);
5. Inserisce un obbligo di raccolta dati e di cooperazione tra autorità nazionali competenti e con le istituzioni UE.

Questo ha riflessi anche sul lavoro: basti pensare al **divieto di corrispondere retribuzioni**, benefit o altri emolumenti a un soggetto inserito in una lista di sanzioni, oppure al tema del **distacco transnazionale** e dei **viaggi di lavoro di persone colpite da misure di divieto di ingresso o transito**. In questi casi, la gestione del rapporto di lavoro non è più solo un profilo giuslavoristico, ma può intersecare direttamente le nuove fattispecie penali in materia di misure restrittive.

### I parametri indicati nella direttiva e la declinazione nel D. Lgs. 211/2025

La direttiva individua un catalogo di condotte che gli Stati membri devono considerare reato:

- la mancata applicazione del congelamento di fondi e risorse economiche;
- la messa a disposizione, diretta o indiretta, di fondi o risorse economiche a favore di persone o entità sanzionate;
- lo svolgimento di attività economiche, commerciali o finanziarie vietate;
- l'elusione delle misure tramite strutture societarie di comodo o interposizioni fittizie;
- la violazione di divieti di viaggio;
- la presentazione di informazioni false o incomplete alle autorità.

Il D. Lgs. 211/2025 recepisce queste condotte nel nuovo impianto penale, prevenendo reati che puniscono:

- chi non esegue il congelamento di fondi e risorse economiche riferibili a soggetti designati;
- chi mette tali fondi o risorse a disposizione, anche "mascherando" la titolarità effettiva;
- chi svolge operazioni commerciali, finanziarie o di prestazione di servizi vietate dalle misure restrittive;
- chi, con dichiarazioni o documenti falsi, contribuisce a occultare beni o soggetti sanzionati;
- chi viola obblighi di informazione o segnalazione previsti dalla disciplina.

Se chiamiamo queste ipotesi nel mondo del lavoro, ne possiamo trarre alcuni esempi:

- **Pagamenti retributivi in violazione del congelamento:** un datore di lavoro continua a corrispondere stipendi, a un dirigente inserito in una lista di soggetti le cui disponibilità devono essere congelate, accreditando somme su conti non dichiarati o riconducibili a prestanome per aggirare il congelamento.
- **Distacchi e missioni internazionali in violazione di divieti di viaggio:** una società organizza trasferte di lavoro o distacchi in Paesi soggetti a embargo o per persone destinatarie di divieti di viaggio, predisponendo documentazione di copertura o omettendo di dichiarare la vera finalità della missione alle autorità competenti.
- **Contratti di appalto/outourcing con soggetti sanzionati:** un'impresa affida in appalto servizi di gestione del personale o di somministrazione

ne di lavoro a una società estera che figura, direttamente o indirettamente, in un elenco di soggetti sanzionati, continuando a pagarne le fatture nonostante un obbligo di blocco delle risorse economiche.

In tutti questi casi, infatti, la "materia lavoro" può diventare il veicolo attraverso il quale si concretizzano violazioni delle misure restrittive che il nuovo decreto qualifica come reati.

### Le nuove sanzioni: penali ed amministrative

La direttiva richiede che le sanzioni penali per la violazione delle misure restrittive siano **effettive, proporzionate e dissuasive**: per le condotte più gravi, la cornice deve arrivare almeno a un massimo di **cinque anni di reclusione**, con soglie collegate al valore dei fondi o delle risorse economiche coinvolte. Prevede poi **aggravanti per la commissione nell'ambito di un'organizzazione criminale o attraverso l'abuso di posizione o funzione, nonché attenuanti legate alla collaborazione con le autorità**. Un punto centrale è la responsabilità delle persone giuridiche: alle imprese può essere applicata una responsabilità autonoma, con **sanzioni pecuniarie parametriche al fatturato globale e misure interdittive quali il divieto di contrattare con la PA, la revoca di licenze e autorizzazioni, l'interdizione temporanea dall'esercizio dell'attività, fino alla chiusura di stabilimenti o unità operative**.

Il D. Lgs. 211/2025 recepisce (aggravando) questo quadro:

- per le persone fisiche prevede, in relazione alle diverse fattispecie penali, pene detentive significative, l'eventuale confisca dei proventi o dei beni impiegati per la violazione

e la pubblicazione della sentenza nei casi più gravi;

- per le persone giuridiche, inserisce nuove **fattispecie tra i reati-pre-supposto del D. Lgs. 231/2001, prevedendo sanzioni pecuniarie che possono arrivare** a importi molto rilevanti, nonché misure interdittive fino a sei anni.

Il decreto prevede anche una soglia economica, al di sotto della quale (€ 10.000) alcune violazioni sono qualificate **come illeciti amministrativi**, pur restando punite con sanzioni pecuniarie significative (da € 15.000 a € 90.000); tuttavia, la soglia non funge da "salvacondotto", perché operazioni apparentemente modeste ma collegate in un disegno unitario vengono cumulate.

Per un datore di lavoro, questo significa che:

- un sistema di pagamenti strutturato per frammentare gli importi dovuti a un soggetto designato, magari a mezzo di più conti o di società interposte, non evita la rilevanza penale perché viene valutato nel suo complesso;
- il coinvolgimento anche solo colposo nell'aggiramento delle misure — ad esempio con **controlli interni insufficienti su chi effettivamente beneficia di retribuzioni**, rimborsi o bonus — **può esporre l'impresa a una responsabilità ex D. Lgs. 231, con impatti reputazionali, economici e sulla continuità aziendale**.

### Cosa cambia per i Consulenti del Lavoro?

Gli artt. 5 e 8 del D. Lgs. 211/2025 incidono in modo diretto sul perimetro di attenzione dei Consulenti del Lavoro.

L'art. 5, mediante l'inserimento del **comma 1-bis all'art. 12 del D. Lgs. 286/1998**, prevede una specifica **ipotesi di reato per chiunque faciliti, in qualsiasi modo, l'ingresso nel territorio dello Stato o di altro Stato una persona oggetto di misure restrittive** — ciò comporta la necessità di attenzionare bene le assunzioni e/o i distacchi dei lavoratori.

Inoltre, l'art. 8 impone un obbligo di fornire all'autorità amministrativa competente (MEF) informazioni riguardanti fondi o risorse economiche presenti nel territorio dello Stato appartenenti a persone, entità o organismi designati o da questi posseduti e/o controllati. Ciò incombe anche su coloro che, in ragione non solo del loro ufficio ma anche della loro professione (eccezione per gli avvocati) ne siano a conoscenza.

Questo quadro di coordinamento significa che le informazioni provenienti dal mondo delle imprese — inclusi i dati sui flussi retributivi, sulle missioni internazionali e sugli assetti proprietari che i Consulenti del Lavoro aiutano a gestire — diventano potenzialmente rilevanti per l'individuazione e la repressione delle violazioni.

Sul piano pratico, per i Consulenti del Lavoro, ciò si traduce in almeno quattro linee di azione:

- **Screening dei rapporti di lavoro e degli incarichi "a rischio sanzioni":** verificare, per i clienti più esposti (multinazionali, gruppi con controllate estere, operatori in settori sensibili), l'eventuale presenza di soggetti riconducibili a liste di sanzioni tra soci, amministratori, dirigenti, lavoratori distaccati, consulenti retribuiti con strumenti partecipativi o bonus significativi.
- **Revisione dei flussi retributivi e**

**dei benefit internazionali:** analizzare le modalità con cui vengono pagate retribuzioni, premi, *stock option*, rimborsi spese in contesti *cross-border*, per evitare che strumenti retributivi sofisticati diventino, di fatto, canali di messa a disposizione di fondi a soggetti sanzionati o in Paesi oggetto di restrizioni.

- **Integrazione nei modelli organizzativi e nelle procedure interne:** accompagnare le imprese nell'aggiornamento dei modelli 231, dei codici etici e dei protocolli di controllo interno, inserendo espressamente il rischio di violazione delle misure restrittive UE tra i rischi-reato, con specifici presidi sulle funzioni HR, *payroll* e mobilità internazionale.
- **Formazione mirata e gestione delle segnalazioni:** promuovere formazione specifica per HR e *management* sulla nuova disciplina, sui casi tipici in ambito lavoristico e sulle procedure da seguire in caso di dubbi (ad esempio, come comportarsi se emerge che un dirigente o un beneficiario effettivo di un datore di lavoro è entrato in una lista sanzionatoria).

Nell'attesa di specifiche istruzioni operative, per verificare se una persona fisica o giuridica è **oggetto di misure restrittive UE**, il riferimento principale è la banca dati ufficiale dell'Unione europea (cosiddetto "EU Sanctions Map" / elenco consolidato delle sanzioni), che raccoglie tutti i soggetti designati nell'ambito delle decisioni PESC e dei regolamenti sulle misure restrittive.

Accanto agli strumenti UE, gli Stati mem-

bri — tra cui l'Italia — sono tenuti a garantire adeguati meccanismi di attuazione e di accesso alle informazioni, anche tramite le autorità nazionali competenti individuate dal D.Lgs. 211/2025.

In concreto, il datore di lavoro (e/o il Consulente che lo assiste) dovrebbe:

1. consultare l'elenco consolidato delle sanzioni UE tramite il sito istituzionale dell'Unione;
2. utilizzare, se disponibili, eventuali motori di ricerca messi a disposizione dalle autorità nazionali competenti (es. MEF, altre autorità di vigilanza settoriale) per le misure restrittive;
3. verificare gli aggiornamenti periodici, perché l'inserimento o la rimozione di soggetti dalle liste è dinamico.

# L'impatto del "decreto sicurezza" sulla patente a crediti

Un breve focus sui chiarimenti forniti dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro relativamente al sistema di decurtazione dei crediti a seguito dell'applicazione delle sanzioni per lavoro nero ovvero per violazioni in materia di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro.

 **Pasquale Assisi**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

Il d.l n. 159/2025, convertito con modificazioni dalla l. n. 198/2025, ha apportato modificazioni anche alla disciplina della patente a crediti ex art. 27 del d.lgs. n. 81/2008, con particolare riferimento alla **decurtazione dei "punti"** nel caso di "**lavoro nero**". L'Ispettorato Nazionale del Lavoro ha fornito i propri chiarimenti operativi con nota n. 609 pubblicata il 22 gennaio u.s. la quale, in prima battuta, affronta la casistica dell'impiego di personale dipendente in assenza delle previste comunicazioni obbligatorie (lavoro nero). Nello specifico per le violazioni amministrative in materia di lavoro "nero" commesse a **far data dal 1° gennaio 2026** sarà applicata una **decurtazione di 5 punti per ciascun lavoratore, indipendentemente dal numero di giornate di impiego irregolare**. Inoltre, sarà applicata un'**ulteriore decurtazione di un punto** per ogni eventuale **straniero** occupato in assenza della necessaria documentazione idonea a consentire lo svolgi-

mento di attività lavorativa (permesso di soggiorno), ovvero per **minorenni, beneficiari di reddito di cittadinanza, assegno di inclusione o del supporto per la formazione e il lavoro**. Le decurtazioni avverranno a seguito della **notifica del verbale unico di accertamento e notificazione** ed indipendentemente dall'eventuale adempimento della diffida obbligatoria ex art. 13 del d.lgs. n. 124/2004, senza necessità di attendere l'ordinanza ingiunzione. Nel caso in cui al verbale unico di accertamento e notificazione dovesse seguire un'ordinanza di archiviazione ovvero impugnazione e annullamento dell'ordinanza ingiunzione da parte dell'Autorità giudiziaria, si procederà alla riassegnazione dei crediti eventualmente decurtati. È opportuno evidenziare che la decurtazione di cinque crediti è da effettuarsi **per ciascun lavoratore occupato a nero**. A tal fine non sarà applicabile la disposizione di cui al co. 6 ultimo periodo dell'art. 27 del d.lgs.

81/2008 secondo la quale *"se nell'ambito del medesimo accertamento ispettivo sono contestate più violazioni tra quelle indicate nel citato allegato I-bis i crediti sono decurtati in misura non eccedente il doppio di quella prevista per la violazione più grave"* in quanto la novella legislativa prevede espressamente l'applicabilità della sanzione di cinque crediti *"per ciascun lavoratore irregolare"*.

Per quel che concerne le **violazioni di natura penale** contenute nell'allegato I-bis del d.lgs. 81/2008, le decurtazioni continueranno ad avvenire solo a seguito di **sentenze penali passate in giudicato**. Per gli **illeciti amministrativi** commessi **dal 1° ottobre 2024 al 31 dicembre 2025** la decurtazione dei crediti avverrà solo a seguito di **ordinanza ingiunzione divenuta definitiva**. L'INL con la nota in disamina invita il proprio personale a riportare nel verbale di accertamento e notificazione di illecito amministrativo la seguente dicitura *"in forza di violazioni accertate con il presente verbale saranno operate le conseguenti decurtazioni di crediti alla patente di cui all'art. 27 del d.lgs. 81/2008 (5 crediti per ciascun lavoratore interessato nonché, se accertata altresì la violazione di cui all'art. 3 comma 3-quater del d.lgs. 286/1998, 1 credito per ciascun lavoratore interessato)"*.

Per quanto riguarda i **verbali di prescrizione**, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro evidenzia che nel caso di inadempimento l'Organo di vigilanza darà apposita comunicazione al Pubblico ministero e l'eventuale **provvedimento definitivo** comporterà la decurtazione dei crediti. I verbali di accertamento

riporteranno la seguente dicitura *"in caso di inottemperanza alle prescrizioni eventualmente impartite in relazione alle violazioni di cui all'allegato I-bis del d. lgs. 81/2008 l'eventuale provvedimento definitivo adottato dall'Autorità giudiziaria potrà comportare la decurtazione dei relativi crediti alla patente di cui all'art. 27 del d.lgs. n. 81/2008"*.

Nel caso in cui venga emessa ordinanza ingiunzione, il Personale ispettivo dovrà *in primis* evidenziare se trattasi di illeciti posti in essere ante 1° gennaio 2026 e conseguentemente produttivi di decurtazione solo dopo ordinanza ingiunzione definitiva. L'ordinanza dovrà poi contenere un periodo dal seguente tenore *"in forza delle violazioni oggetto della presente ordinanza ingiunzione divenuta definitiva saranno operate le conseguenti decurtazioni di crediti alla patente di cui all'art. 27 del d.lgs. n. 81/2008 (1 credito per la violazione di cui all'art. 3 co. 3 lett. a del d.l. 12/2002 (id.: impiego lavoratori a nero fino a 30 giorni di lavoro effettivo); 2 crediti per la fattispecie di cui alla lett. b (id.: impiego lavoratori a nero da 31 e fino a 60 giorni di lavoro effettivo); 3 crediti per la fattispecie di cui alla lett. c (id.: impiego lavoratori a nero oltre 60 giorni di lavoro effettivo) nonché se accertata altresì la violazione di cui all'art. 3 comma 3-quater del d.lgs. n. 268/1998, 1 credito per ciascun lavoratore interessato (id.: lavoratori stranieri privi di permesso di soggiorno, minori, beneficiari di reddito di cittadinanza ovvero di lavoratori beneficiari di assegno di inclusione o del supporto per la formazione e il lavoro)"*.

In ultimo, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con la nota 609/2026, precisa che la decurtazione dei crediti sarà effettuata sul portale da parte dei **"referenti PAC"** sia sulla scorta delle ordinanze ingiunzioni emanate dall'Ispettorato che in forza di **verbali emessi dagli altri Organi di vigilanza, ovvero a seguito di sentenze definitive**. I Dirigenti, tenuto conto delle specifiche esigenze organizzative, potranno indi-

viduare ulteriori referenti (preferibilmente fino ad un massimo di 5 unità). Per tali finalità l'INL renderà disponibile per le proprie strutture territoriali una apposita funzionalità in "Organigramma" al fine di poter associare il profilo "referente PAC" al personale interessato. Il Dirigente avrà anche il ruolo di **supervisore** potendo visualizzare ed eventualmente **annullare** le decurtazioni effettuate.

# Decreto Sicurezza: il punto dell'INL

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro con la Circolare n. 1 del 23 febbraio 2026 fornisce le prime istruzioni relativamente alle novità introdotte dal D.L. n. 159 del 31 ottobre 2025 recante "Misure urgenti per la tutela della salute e della sicurezza sui luoghi di lavoro e in materia di protezione civile", convertito con modificazioni dalla Legge 29 dicembre 2025, con riferimento alla propria attività di vigilanza e agli adempimenti derivanti per i datori di lavoro. Di seguito si riporta una sintesi delle principali modifiche in materia di tutela della salute e della sicurezza sui luoghi di lavoro.

 **Anna Pane**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

## Disposizioni in materia di attività di vigilanza, appalto e subappalto

Tra le novità rilevanti contenute nel D.L. n. 159/2025, vi sono le modifiche in materia di vigilanza dei datori di lavoro che svolgono la propria attività in regime di appalto e subappalto, pubblico o privato.

In particolare, l'art. 3 co. 1 ha modificato l'art. 29, co. 7 del D.L. n. 19/2024<sup>1</sup> che dispone in merito al rilascio di un attestato al datore di lavoro e la sua iscrizione, previo consenso, in un apposito elenco informatico consultabile pubblicamente denominato "Lista di conformità INL", all'esito positivo di accertamenti ispettivi in materia di lavoro e legislazione sociale. La modifica comporta la **individuazione di aree di priorità in merito alla programmazione degli accertamenti ispettivi**

in quanto "L'Ispettorato nazionale del lavoro, nell'orientare la propria attività di vigilanza per il rilascio dell'attestato di cui al primo periodo, dispone in via prioritaria i controlli di competenza nei **confronti dei datori di lavoro che svolgono la propria attività in regime di subappalto, pubblico o privato.**"

**L'INL evidenzia che ai fini di una programmazione ispettiva mirata alle fattispecie di appalto**, ciascun Ispettorato dovrà avvalersi di tutte le informazioni a disposizione, ivi comprese le informazioni disponibili sulla base delle notifiche preliminari — che, in forza delle modifiche operate dallo stesso art. 3, comma 4, lett. c), D.L. n. 159/2025, devono riportare anche l'indicazione delle imprese "**che operano in regime di subappalto**" — nonché delle informazioni che saranno rese disponibili dalle banche dati specifiche degli appalti in agri-

1 D.L. 2 marzo 2024, n. 19, convertito con modificazioni dalla L. 29 aprile 2024, n. 56.

coltura<sup>2</sup> e degli appalti della logistica<sup>3</sup>.

## Badge di cantiere

L'art. 3 co. 2 del D.L. n. 159/2025 integra, rafforzandola con ulteriori prescrizioni, la disciplina prevista dal D.Lgs. n. 81/2008 e dalla L. n. 136/2010 relativamente all'obbligo previsto per le imprese che operano in regime di appalto, subappalto, pubblico o privato, di munire i lavoratori di tessera di riconoscimento. Tale tessera, cd. badge di cantiere, oltre a recare gli elementi identificativi del lavoratore:

- è dotato di un codice univoco anti-contraffazione;
- è reso disponibile al lavoratore anche in modalità digitale, tramite gli strumenti digitali nazionali interoperabili con la piattaforma SIISL (Sistema Informativo per l'Inclusione Sociale)<sup>4</sup>;
- per i lavoratori assunti sulla base delle offerte di lavoro pubblicate mediante la piattaforma SIISL, la tessera è prodotta automaticamente ed è precompilata con possibilità di apportare eventuali modifiche da parte del datore di lavoro;
- sono tenuti a fornire il *badge* anche le imprese che operano "negli ulteriori ambiti di attività ad alto rischio".

In merito, **l'INL precisa che il badge di cantiere non sostituisce la tessera di riconoscimento già prevista dal D.Lgs.**

**n. 81/2008<sup>5</sup>** in quanto si arricchisce solo di una caratteristica ulteriore, ossia la presenza di un codice univoco anti-contraffazione.

L'INL ribadisce, inoltre, che **la piena operatività del badge digitalizzato è subordinata al decreto ministeriale da emanarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione** (termine scaduto il 1° marzo 2026).

**Sarà obbligatorio:**

- **per tutte le imprese ed i lavoratori autonomi, non necessariamente qualificabili come imprese edili**, che operano "fisicamente" nei cantieri edili in regime di appalto e subappalto, pubblico o privato;
- **per le imprese che operano negli ulteriori ambiti di attività a rischio più elevato**, individuati con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali da emanarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore del D.L. n. 159/2025, estendendo anche ai datori di lavoro e dirigenti di tali settori il regime sanzionatorio previsto nelle ipotesi in cui il personale occupato non sia munito di tessere di riconoscimento<sup>6</sup>.

## Patente a crediti

L'art. 3, commi 4 a 5, interviene sulla disciplina della patente a crediti (art. 27 e all. I-bis del D.Lgs. n. 81/2008) il cui possesso è obbligatorio con decorrenza dal 1° ottobre 2024 per imprese

<sup>2</sup> Art. 2-*quinquies* del D.L. n. 63/2024, conv. dalla L. n. 101/2024.

<sup>3</sup> Art. 1-*quater* del D.L. n. 73/2025, conv. dalla L. n. 105/2025.

<sup>4</sup> Art. 5, comma 3, D.L. 4 maggio 2023, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85.

<sup>5</sup> Art. 18, comma 1, lett. u) e art. 26, comma 8) e dall'art. 5 della L. n. 136/2010.

<sup>6</sup> In sede di conversione, è stata chiarita l'applicazione del regime sanzionatorio dell'art. 55, co. 5, lett. i) del D.Lgs. n. 81/2008 — la sanzione amministrativa pecuniaria da 100 a 200 euro per ciascun lavoratore — anche agli ulteriori ambiti a rischio più elevato.

e lavoratori autonomi operanti nei cantieri temporanei o mobili, attraverso:

- **L'introduzione di nuove modalità di riduzione del punteggi**: in caso di violazioni di cui all'all. I-bis n. 21 e 24<sup>7</sup>, è prevista la decurtazione immediata dei crediti, contestualmente alla notifica del verbale di accertamento emanato dagli organi di vigilanza<sup>8</sup>;
- **la revisione del sistema sanzionatorio mediante**:
  - **L'accorpamento delle violazioni relative al lavoro irregolare**<sup>9</sup>: con decorrenza dal 1° gennaio 2026, a prescindere dal numero di lavoratori irregolarmente impiegati, è prevista la decurtazione di 5 crediti per ciascun lavoratore "in nero". Come ribadito dalla Circolare in esame, resta invariata la previsione relativa alla ulteriore decurtazione di un credito per ciascun lavoratore nelle ipotesi irregolarità aggravate di impiego di minori, lavoratori stranieri irregolari, lavoratori beneficiari dell'Assegno di inclusione o del Supporto per la formazione e il lavoro<sup>10</sup>.
  - **L'innalzamento delle sanzioni pecuniarie**: la sanzione ammini-

strativa comminata a chi opera in cantiere senza patente a crediti (o documento equivalente) o con meno di 15 crediti, è pari al 10 % del valore dei lavori e comporta l'esclusione dalla partecipazione ai lavori pubblici per un periodo di sei mesi. È prevista comunque una soglia minima che è stata innalzata fino ad euro 12.000<sup>11</sup>. Come specificato dall'INL, richiamando la precedente nota prot. n. 9326 del 9 dicembre 2024, tale soglia minima trova applicazione tutte le volte in cui il valore dei lavori non sarà determinabile oppure il 10% dello stesso risulti essere inferiore a 12.000 euro. Suddetta soglia minima costituirà il riferimento per il trattamento sanzionatorio che, a seguito delle riduzioni di legge, non potrà essere, in concreto, inferiore ad euro 4.000. Tale variazione ha decorrenza per le violazioni commesse successivamente al 31 ottobre 2025.

- **La modalità di valutazione ai fini della sospensione della patente**: in caso di infortuni mortali o che causino inabilità permanente (assoluta o parziale), l'INL può

7 Viene aggiunto il comma 7-bis all'art. 27 "Per le fattispecie di violazioni di cui all'allegato I-bis, numeri 21 e 24, la decurtazione dei crediti avviene a seguito della notificazione del verbale di accertamento emanato dai competenti organi di vigilanza. A tal fine, l'Ispettorato nazionale del lavoro utilizza, altresì, le informazioni contenute nel Portale nazionale del sommerso (PNS) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124".

8 Si veda l'articolo di P. Assisi "L'impatto del "decreto sicurezza" sulla patente a crediti" in questa stessa Rivista.

9 L'art. 3, comma 4, lett. b), nn. 1) e 2), modifica l'Allegato I-bis del D.Lgs. n. 81/2008 accorpando le violazioni di cui ai punti da 21 a 23 in un'unica previsione – al punto 21.

10 Art. 3, co. 3-*quater* per "l'impiego di lavoratori stranieri ai sensi dell'articolo 22, comma 12, del decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286, o di minori in età non lavorativa o di lavoratori beneficiari del Reddito di cittadinanza di cui al decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4 ovvero di lavoratori beneficiari dell'Assegno di inclusione o del Supporto per la formazione e il lavoro di cui al decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48".

11 In precedenza, euro 6.000.

sospendere la patente in via cautelare fino a **12 mesi**. La novità introdotta dal D.L. n. 159/2025<sup>12</sup> riguarda l'obbligo per le **Procure della Repubblica** di trasmettere tempestivamente all'INL le informazioni necessarie per adottare il provvedimento. La sospensione viene decisa valutando elementi oggettivi e soggettivi contenuti nei verbali redatti dai pubblici ufficiali intervenuti sul luogo dell'incidente. A tal fine la Circolare in esame rimanda al D.M. n. 132/2024 e alla Circ. n. 4/2024 in merito ai criteri di accertamento finalizzati all'adozione del provvedimento di sospensione.

- **La estensione ad altri settori:** oltre ai cantieri edili, l'obbligo della patente a crediti sarà esteso ad **ulteriori ambiti di attività a rischio più elevato**, che verranno individuati con un apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

## Novità in materia di sorveglianza sanitaria

L'art. 17 del D.L. n. 159/2025 è intervenuto in materia di sorveglianza sanitaria e promozione della salute apportando le seguenti novità:

- **Computo nell'orario di lavoro dei**

**controlli sanitari a cui devono sottoporsi i lavoratori**<sup>13</sup>: ad eccezione dei controlli effettuali in ottemperanza alle visite preassuntive, i controlli sanitari a cui devono sottoporsi i lavoratori, devono essere computati nell'ambito dell'orario di lavoro.

- **Promozione della prevenzione oncologica**<sup>14</sup>: viene attribuito al medico competente il compito di informare i lavoratori sull'importanza della prevenzione oncologica *"promuovendo l'adesione ai programmi di screening oncologici previsti dai livelli essenziali di assistenza (LEA), informando le lavoratrici e i lavoratori sulla loro finalità e utilità, anche con il supporto di campagne informative a tale scopo promosse dal Ministero della salute"*.
- **Accertamenti per alcol e sostanze stupefacenti**<sup>15</sup>: è stata introdotta la possibilità di sottoporre il lavoratore, impiegato nelle attività lavorative ad elevato rischio infortuni<sup>16</sup>, a una visita medica, prima o durante il turno, in presenza di un ragionevole motivo di ritenere che il lavoratore sia sotto l'effetto di alcol o sostanze stupefacenti o psicotrope. Come specificato dalla circolare in esame, al fine di una corretta applicazione della norma, necessario è attendere la conclusione dell'Ac-

12 L'art. 3, co. 4, lett.a) n. 2) modifica il comma 8 dell'art. 27 del D.Lgs. n. 81/2008.

13 L'art. 17 del D.L. n. 159/2025 modifica l'art. 20, co. 2, lett. i) del D.Lgs. n. 81/2008.

14 L'art. 17 aggiunge la lettera a-bis all'art. 25, co. 1, lett. a) del D.Lgs. n. 81/2008.

15 Aggiunta la lettera e-*quater*) all'art. 41, co. 2.

16 Individuate ai sensi dell'articolo 15 della legge 30 marzo 2001, n. 125, e dell'articolo 125 del testo unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309, nel rispetto delle disposizioni vigenti in materia di controlli relativi all'assunzione di alcol e di sostanze stupefacenti, psicotrope o psicoattive.

cordo Stato-Regioni previsto entro il 31 dicembre 2026, relativo alla ridefinizione delle "condizioni e le modalità per l'accertamento della tossicodipendenza e dell'alcol dipendenza".

- **Semplificazioni per le piccole imprese:** per le imprese fino a dieci lavoratori, gli organismi paritetici possono adottare iniziative per facilitare l'assolvimento degli obblighi di sorveglianza sanitaria attraverso apposite convenzioni con le ASL o con medici competenti.

## Formazione in materia di salute e sicurezza sul lavoro

Diverse novità e semplificazioni hanno riguardato anche la **formazione in materia di salute e sicurezza sul lavoro (SSL)**, con un focus su:

- **Accreditamento dei soggetti formatori:** è demandato a un nuovo **Accordo Stato-Regioni** il compito di individuare i requisiti e i criteri necessari per l'accreditamento dei soggetti che erogano la formazione in materia di SSL<sup>17</sup>;
- **Aggiornamento del Rappresentante dei Lavoratori per la Sicurezza (RLS):** l'obbligo di aggiornamento periodico per il RLS è stato **esteso anche alle imprese che occupano meno di 15 lavoratori**<sup>18</sup>. Le modalità e la periodicità di tale obbligo saranno definite dalla contrattazione collettiva nazionale, seguendo un prin-

cipio di proporzionalità basato sulla dimensione aziendale e sul livello di rischio. Per le imprese con più di 15 lavoratori, restano invariate le attuali ore minime di aggiornamento (4 ore annue tra 15 e 50 dipendenti; 8 ore annue oltre i 50).

- **Previsione di termini specifici per i settori turistico e della ristorazione:** in sede di conversione è stata inserita una deroga<sup>19</sup> alla disciplina prevista dall'art. 37, co. 4, lett. a) del D.Lgs n. 81/2008<sup>20</sup>, prevedendo per i lavoratori impiegati nelle tipologie di pubblici esercizi ex art. 5 della l. n. 287/1991 e nelle imprese turistico-ricettive la possibilità di concludere l'erogazione della formazione entro 30 giorni dall'assunzione (o dall'inizio dell'utilizzazione) anziché contestualmente alla costituzione del rapporto di lavoro.
- **Digitalizzazione e Fascicolo Elettronico:** la registrazione delle competenze acquisite tramite la formazione SSL non farà più riferimento al "libretto formativo del cittadino", ma verrà integrata nel **fascicolo elettronico del lavoratore** e nel fascicolo sociale e lavorativo, al fine di integrare tali dati nel sistema SII-SL (Sistema informativo per l'inclusione sociale e lavorativa).
- **Volontari della Protezione Civile:** sono stati definiti obblighi specifici per i legali rappresentanti delle organizzazioni di volontariato, che

17 Art. 6 del D.L. n. 159/2025.

18 Art. 37, co. 11 del D.Lgs. n. 81/2008 come novellato dall'art. 5, co. 1, lett. d) del D.L. n. 159/2025.

19 È stato aggiunto l'art. 1-bis al D.L. n. 159/2025.

20 "La formazione e, ove previsto, l'addestramento specifico devono avvenire in occasione [...] della costituzione del rapporto di lavoro o dell'inizio dell'utilizzazione qualora si tratti di somministrazione di lavoro".

devono garantire ai volontari una formazione, informazione e addestramento conformi a **standard minimi di sicurezza definiti a livello nazionale**. I volontari devono inoltre essere addestrati all'uso delle attrezzature e dei dispositivi di protezione individuale (DPI) messi a loro disposizione.

Come ripreso dalla circolare, **ulteriori modifiche hanno interessato misure**

**di prevenzione** quali la previsione di nuovi requisiti di sicurezza per le scale verticali, l'obbligo di programmazione di misure di prevenzione di condotte violente o moleste, identificazione degli indumenti di lavoro quali Dispositivi di Protezione Individuale (DPI). In merito a queste ultime, **l'INL specifica i criteri di verifica in fase ispettiva, ai fini del corretto adeguamento alle diverse prescrizioni introdotte.**

# Attenti agli ISA...C

L'Inps, con circolare n. 26 del 06/03/2026 fornisce la prima informativa generale riguardo l'invio delle comunicazioni di compliance ai datori di lavoro, sulla base degli Indici sintetici di affidabilità contributiva (ISAC) di cui all'articolo 1, commi da 5 a 10, del decreto-legge 28 ottobre 2024, n. 160, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 dicembre 2024, n. 199.

 **Monica Schiano**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Il rapporto Analisi dei dati (A.I. 2023) a cura del Dipartimento delle Finanze<sup>1</sup> e del SISTAN,<sup>2</sup> rende noto che, secondo le risultanze ISA (Indici Sintetici di Affidabilità)<sup>3</sup> 2023, il valore aggiunto — o adeguamento — medio dichiarato è aumentato del 6,6% rispetto al periodo d'imposta precedente, con una media di 124.260 euro. Ergo, in attesa dei dati ufficiali 2024, sembra proprio che sempre più aziende adeguino i propri "ricavi" per mettersi al riparo da eventuali accertamenti o per avere un punteggio più alto e determinando, soprattutto, un maggiore gettito erariale. Il sistema a quanto pare funziona. Perché non applicarlo anche a livello contributivo?

È così che, nel Piano Nazionale per la Lotta al Lavoro Sommerso 2023-2025, con il D.L. 160/2024, al fine di promuovere il rispetto degli obblighi in materia contributiva, di individuare e prevenire la sottrazione di basi imponibili all'imposizione contributiva, nascono gli **ISAC: indicatori statistico economici elaborati mediante una metodologia che combina l'utilizzo di dati di natura contributiva e di natura fiscale**, per verificare la congruità della forza lavoro dichiarata dagli esercenti attività di impresa, arti o professioni che rientrano tra i soggetti ISA. Attivi dal **1° Gennaio 2026**, limitando l'iniziale attuazione a due settori economici a maggior rischio

1 Ministero dell'Economia e delle Finanze.

2 Sistema statistico nazionale (Sistan) è la rete di soggetti pubblici e privati che fornisce al Paese e agli organismi internazionali l'informazione statistica ufficiale.

3 Che hanno sostituito definitivamente gli studi di settore nel 2018, rappresentano i nuovi indicatori statistici previsti dall'Agenzia delle Entrate per valutare l'affidabilità fiscale di imprese e lavoratori autonomi su una scala da 1 a 10: in base al punteggio raggiunto dall'impresa o dal lavoratore autonomo, sono riconosciuti specifici

di evasione ed elusione contributiva (Commercio all'ingrosso alimentare, codice M21U in ambito ISA, e Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere, codice G44U in ambito ISA), gli ISAC si estenderanno ad altri sei settori economici entro il 31 Agosto 2026<sup>4</sup>. Per i due settori economici che hanno inaugurato la nuova procedura, stanno arrivando piogge di *compliance* con lo scopo di promuovere la corretta contribuzione, atteso che la stima, derivante dal modello econometrico sotteso alla determinazione degli ISAC, ha carattere indicativo e non comporta alcuna irregolarità a carico del datore di lavoro.<sup>5</sup> La comunicazione di *compliance* specifica la presenza di eventuali scostamenti, lievi o significativi, rispetto ai valori rientranti nella c.d. fascia di normalità e permette ai datori di lavoro di "adeguarsi" spontaneamente, laddove ci fossero difformità, attraverso la rettifica dei flussi Uniemens, non

solo con riguardo all'annualità oggetto dello scostamento, ma anche periodi successivi, che necessitino di aggiustamenti sulla stregua della comunicazione pervenuta. Laddove il datore di lavoro voglia spontaneamente adeguarsi dovrà trasmettere i flussi di regolarizzazione attraverso la nuova sezione denominata "Regolarizzazione da Compliance", presente nella sezione "Scelta Variazioni" della procedura "Compilazione online", con tipo di regolarizzazione "RE" e la compilazione dei campi:

- protocollo della lettera di *compliance* ricevuta nell'elemento <IdentAtto>;
  - data di notifica della lettera di *compliance* nell'elemento <DataAtto>;
- al fine di poter applicare la sanzione nella misura di cui all'art. 30, c. 7, del D. L. n. 19/2024.

Nella lettera di *compliance*, accanto a ciascun indicatore, sono riportate le seguenti tre colonne:

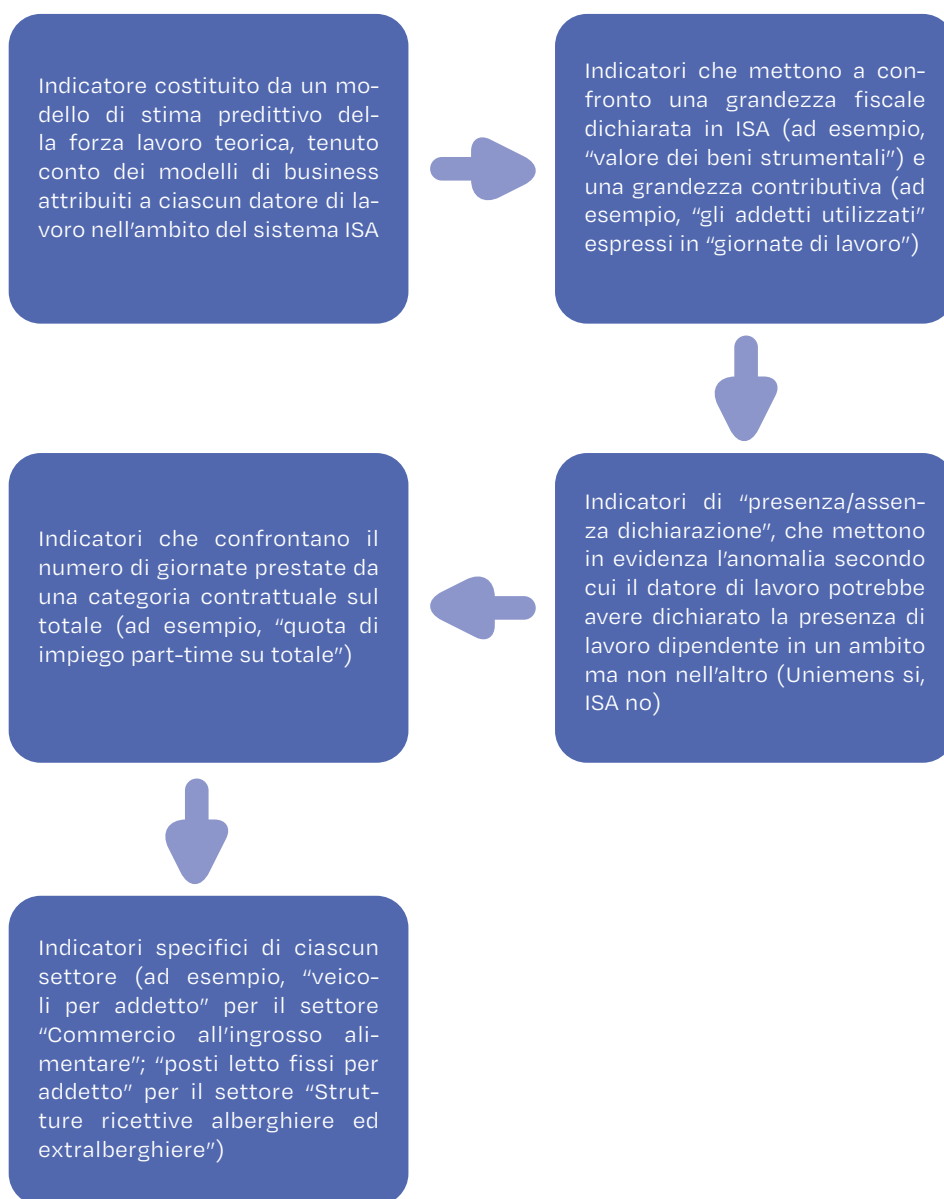
Valori normali	Esito	Stima delle giornate lavorative che riportano l'indicatore nella fascia di normalità
Indicano la soglia a partire dalla quale l'indicatore genera uno scostamento.	Specifica se vi è uno scostamento. Può assumere i valori "nella norma", "scostamento lieve" o "scostamento significativo"; gli indicatori di presenza/assenza, invece, assumono esclusivamente i valori "anomalo" o "nella norma".	Per ogni indicatore viene calcolato il numero di giornate lavorative che, se effettivamente esposto, riporterebbe l'indicatore nella fascia di normalità.

4 Da definire con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti l'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS) e l'Ispettorato nazionale del lavoro, ai sensi dell'art. 7 del D.L. 160/2024.

5 Art. 2, comma 1, del D.I. 27 febbraio 2026.

Quali sono i dati presi in esame per determinare eventuali scostamenti? Partiamo sempre dagli ISA. Tra le informazioni rilevanti ai fini ISA,<sup>6</sup> infatti, abbiamo: il numero e le caratteristiche delle unità locali, gli elementi specifici dell'attività, il valore dei beni strumentali, costi per servizi, il totale delle

giornate retribuite dei dipendenti ed il totale dei costi correlati. Suddetti dati vanno ad intersecarsi con i flussi Uniemens, nonché le comunicazioni Unisomm, generando specifici indicatori che possono variare secondo il settore merceologico o Modelli di Business<sup>7</sup>, inquadrabili in cinque categorie.



6 Quadri A, B, C, F.

7 Struttura della catena del valore posta a fondamento del processo di produzione del bene o del servizio oggetto di analisi.

Pur non essendo previsto un obbligo di risposta alla *compliance*, l'Inps mette a disposizione un apposito *template* per consentire al datore di lavoro, senza alcun termine perentorio, di esporre alla voce "Causa dello scostamento dell'indicatore" le ragioni per cui si è verificato lo scostamento, oppure comunicare eventuali azioni correttive effettuate in Uniemens, oppure richiedere approfondimenti relativi ai dati del flusso UniEmens utilizzati. Il *template* dovrà essere trasmesso a mezzo Cassetto Previdenziale, Comunicazioni Bidirezionale con oggetto "ISAC".

Non v'è obbligo di risposta o correzione obbligatoria, benché la circolare auspichi il ricorso ad un costruttivo dialogo con i datori di lavoro, *al fine di rendere la misura sperimentale quanto più efficiente ed efficace possibile, per costruire un modello comune di compliance che favorisca, da un lato, l'emersione del lavoro irregolare e, dall'altro, che premi i datori di lavoro regolari, azzerando il rischio di generare possibili "falsi positivi" e contribuendo, in ultima analisi, anche a orientare l'attività ispettiva verso quelle situazioni caratterizzate da lavoro irregolare da contrastare e, ancora più, da prevenire.*<sup>8</sup>

La *compliance* viene trasmessa anche ai datori privi di scostamenti, donde i risultati derivanti dal calcolo degli ISAC, saranno considerati rientranti nella cosiddetta "fascia di normalità".

Qui, in ottica di premialità, il mancato scostamento viene comunicato, da parte dell'INPS, al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e all'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL), ai fini dell'orientamento e della programmazione delle attività di vigilanza in materia contributiva.

Al noto identikit degli ISA,<sup>9</sup> con la sua valutazione della "storia" del contribuente (tramite la disamina di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta), la sua analisi complessiva (sintesi di indicatori elementari che verificano la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili), la sua finalità volta ad un giudizio del comportamento fiscale del contribuente nel suo complesso e l'attribuzione di un punteggio di affidabilità, dovremo aggiungere anche un identikit degli ISAC. Con quali effetti del giudizio? Troppo presto per dirlo, ma di certo il rischio di ispezione per le aziende a cui è stato notificato uno scostamento, è maggiore. Mai come oggi, si rende necessaria un'interfaccia coesa tra chi si occupa, per conto dell'impresa, di fiscalità e di gestione dei lavoratori. Non bisognerà più prestare attenzione solo ad adeguarsi eventualmente agli ISA, ma, ponendo in essere un assetto strategico, valutare attentamente come quegli ISA influiranno sugli ISAC.

Dunque, attenti agli ISA+C e buona *compliance* a tutti.

<sup>8</sup> Circolare Inps n. 26 del 06/03/2026.

<sup>9</sup> <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/gli-indici-sintetici-di-affidabilita-fiscale>

# Il GPS è o non è uno strumento di lavoro? Obblighi e finalità per definirlo o non definirlo tale

L'uso dei sistemi di geolocalizzazione GPS continua a essere uno dei temi più delicati in materia di controlli a distanza. Con la **nota prot. 832 del 28 gennaio 2026** e la **nota prot. n. 1511 del 16 febbraio 2026**, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro torna sull'argomento fornendo chiarimenti importanti in relazione alla geolocalizzazione dei mezzi adibiti al trasporto dei rifiuti ai fini RENTRI e per i sistemi di geolocalizzazione installati sulle dotazioni delle guardie degli istituti di vigilanza privata.

 **Pierluigi Lanzarotti**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Nell'attuale società della digitalizzazione il mondo del lavoro ha subito radicali cambiamenti, per effetto dell'introduzione di strumenti tecnologici ed informatici a supporto dell'attività lavorativa.

L'avvento delle moderne tecnologie, nelle realtà aziendali, ha ampliato il potere di controllo che il datore di lavoro può avere sui propri dipendenti, ponendo nuove questioni in tema di tutela della libertà e della riservatezza degli stessi. Tale potere, incontra, però, un importante limite nella previsione dell'art. 4 della legge n. 300/1970, sia nel testo in vigore fino al 23 settembre 2015 sia nel testo novellato dal legisla-

tore per effetto delle modifiche apportate dall'art. 23 del d.lgs. n. 151/2015 e dal successivo decreto correttivo.<sup>1</sup> Tale norma vietava in passato e continua a vietare oggi, l'uso di impianti audiovisivi e di altre apparecchiature per finalità di controllo a distanza dell'attività dei lavoratori anche se, con le modifiche introdotte con il jobs act il legislatore, nel tentativo di semplificare la disciplina in materia di controlli a distanza rispetto agli sviluppi tecnologici, abroga il divieto generale previsto al comma 1 dell'art. 4 dello Statuto dei Lavoratori. Resta fermo, però, che **gli impianti e agli strumenti audiovisivi** dai quali derivi anche la possibilità di

<sup>1</sup> Approvato con d.lgs. n. 185/2015.

controllo a distanza dell'attività dei lavoratori possono essere impiegati solo per determinate finalità<sup>2</sup> e possono essere installati solo previo accordo collettivo stipulato con le RSU o le RSA ovvero con le associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale in caso di imprese con unità produttive ubicate in diverse province della stessa regione o in più regioni. In mancanza di accordo, gli impianti e gli strumenti possono essere installati previa autorizzazione dell'Ispettorato del lavoro.

La novità che, però, ha fatto "più rumore" nella versione restaurata dell'art.4 è il comma 2 che stabilisce che le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano **"agli strumenti utilizzati dal lavoratore per rendere la prestazione lavorativa"** e agli strumenti di registrazione degli accessi e delle presenze. Quindi, in presenza di **"strumenti di lavoro"**, che per il loro funzionamento potrebbero consentire un eventuale controllo a distanza dei dipendenti, non opera il filtro dell'accordo con le rappresentanze sindacali o dell'autorizzazione dell'INL.

Delineate sinteticamente le differenze tra la vecchia e la nuova formulazione dell'art. 4 St. Lav., è opportuno chiarire cosa, però, debba o dovrebbe intendersi per **strumento di lavoro**. In nostro aiuto sono intervenuti sia l'Ispettorato nazionale del lavoro che il Garante privacy che hanno elaborato, con documenti di prassi, una specifica definizione.

In particolare, l'INL, con la **circolare n. 2 del 07/11/2016** ha precisato che possono considerarsi strumenti di lavoro **"gli apparecchi, dispositivi, apparati e congegni che costituiscono il mezzo indispensabile al lavoratore per adempiere la prestazione lavorativa dedotta in contratto, e che per tale finalità siano stati posti in uso e messi a sua disposizione"**. Analogamente, il Garante privacy con **verifica preliminare del 16/03/2017**, in linea con l'Ispettorato, ha confermato che gli strumenti di lavoro sono tutti quei dispositivi **"utilizzati in via primaria ed essenziale per l'esecuzione dell'attività lavorativa"**, ovvero **"direttamente preordinati all'esecuzione della prestazione lavorativa"**.

In realtà, però, non è semplice identificare, in concreto, gli **"strumenti"** utilizzati dal lavoratore per rendere la prestazione lavorativa. In via generale vi possono rientrare, purché assegnati personalmente al singolo lavoratore<sup>3</sup>, a titolo indicativo e non esaustivo, personal computers fissi e portatili, tablets, smartphone, telepass, mail aziendali, **sistemi di geolocalizzazione** (navigazione satellitare e sistemi di antifurto satellitare) **installati su veicoli e dispositivi** in uso al dipendente. Ed è proprio su quest'ultimo **"strumento di lavoro"** o presunto tale che nascono i maggiori dubbi sulla possibilità di considerare i sistemi di **Geolocalizzazione GPS** come semplici strumenti necessari per rendere la prestazione lavorativa oppure come strumenti dai

2 Accanto alle esigenze organizzative e produttive e alla sicurezza sul lavoro compare, anche, l'esigenza di tutela del patrimonio aziendale.

3 Se a più lavoratori, con sistema d'accesso personalizzato mediante password.

quali può derivare, anche, un controllo a distanza del lavoratore con conseguente applicazione delle procedure di garanzia previste dal comma 1.

In via generale nel caso di sistemi di geolocalizzazione installati su veicoli aziendali o dispositivi mobili occorre, in primo luogo, qualificare il sistema:

- se il GPS è indispensabile per svolgere la prestazione (**es. particolari servizi di trasporto o vigilanza**) o è imposto da norme di legge/regolamento, esso rientra tra gli strumenti di lavoro ex comma 2 dell'art. 4; in questo scenario, non serve accordo sindacale o autorizzazione ITL, ma restano obbligatorie l'informativa e il rispetto della disciplina privacy;
- se invece il GPS è utilizzato per esigenze organizzative, produttive, assicurative o di sicurezza ma non è essenziale per la prestazione, è un elemento aggiunto e rientra nel comma 1: ovvero occorre l'accordo sindacale o autorizzazione ITL, oltre all'informativa e al rispetto del GDPR.

L'ispettorato Nazionale del lavoro è intervenuto in diverse occasioni per cercare di delineare il perimetro di utilizzo del sistema di geolocalizzazione ed è tornato, di recente, sull'argomento con due note:

- La **nota prot. n. 831 del 28 gennaio**

**2026** con cui ha fornito chiarimenti sull'applicazione dell'art. 4 della Legge n. 300/1970 **in relazione alla geolocalizzazione dei mezzi adibiti al trasporto dei rifiuti ai fini RENTRI<sup>4</sup>**, confermando che l'installazione dei sistemi di geolocalizzazione, **obbligatoria per legge** e finalizzata esclusivamente alla tracciabilità dei rifiuti, **costituisce adempimento necessario all'esercizio dell'attività d'impresa ed è esclusa dall'applicazione dell'art. 4 dello Statuto dei lavoratori**, senza necessità di accordo sindacale o autorizzazione amministrativa. Resta fermo che, qualora i sistemi siano utilizzati anche per finalità ulteriori (organizzative, produttive, tutela del patrimonio o sicurezza sul lavoro), devono essere applicate le procedure di garanzia previste dall'art. 4, comma 1, della Legge n. 300/1970.

- La **nota prot.n.1511 del 26 febbraio 2026**, di risposta ad un interpellato, presentato da un Istituto di vigilanza, teso a chiarire se l'obbligatorietà della geolocalizzazione prevista dall'allegato A<sup>5</sup> del DM n. 269/2010<sup>6</sup> possa comportare l'equiparazione dei sistemi GPS agli **"strumenti utilizzati dal lavoratore per rendere la prestazione"**. Nella risposta, attraverso una ricostruzione del quadro

4 Il RENTRI è lo strumento su cui il Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica fonda il sistema di tracciabilità dei rifiuti e prevede la digitalizzazione dei documenti relativi alla movimentazione e al trasporto dei rifiuti.

5 L'Allegato A al DM 1° dicembre 2010, n. 269 definisce i requisiti minimi di qualità e le caratteristiche progettuali/organizzative per gli istituti di vigilanza privata. La normativa regola la capacità tecnica, l'organizzazione dei servizi, le centrali operative e i requisiti professionali. I dettagli tecnici includono specifiche su personale, mezzi e strumenti per garantire un elevato standard professionale e di sicurezza.

6 Il Decreto Ministeriale 1° dicembre 2010, n. 269 disciplina i requisiti minimi organizzativi, di qualità, professionali e tecnici degli Istituti di Vigilanza Privata in Italia. Regola inoltre le caratteristiche dei servizi di sicurezza, le centrali di monitoraggio, la formazione delle guardie giurate (GPG) e l'uso di tecnologie come il GPS.

normativo ed evidenziando che la norma, di rango inferiore<sup>7</sup>, contempla soluzioni alternative<sup>8</sup>, ha ritenuto che i sistemi di geolocalizzazione installati sulle dotazioni delle guardie giurate non costituiscono necessariamente strumenti di lavoro in base all'articolo 4, comma 2, dello Statuto dei lavoratori. Pertanto, **la loro installazione deve presupporre l'accordo sindacale** o, in mancanza, l'autorizzazione amministrativa.

Questi documenti di prassi dell'Ispettorato consentono, indipendentemente dai casi specifici, di recuperare un criterio interpretativo di fondo, molto

utile per sedare i dubbi interpretativi che generalmente sorgono per la corretta individuazione degli obblighi e delle tutele posti in essere dall'art. 4. Non ogni tecnologia utilizzata durante la prestazione lavorativa può essere qualificata, **automaticamente**, come "strumento di lavoro" ai fini dell'esclusione dalla procedura autorizzativa prescritta dalla norma. Per rientrare in tale categoria, lo strumento deve essere effettivamente e strettamente connesso all'esecuzione della prestazione lavorativa e non semplicemente utile all'organizzazione, al coordinamento ed al monitoraggio della stessa.

---

7 Il DM n. 269/2010 è norma di rango inferiore rispetto alla Legge n. 300 del 1970.

8 Attivazione di centrali operative distaccate per garantire comunque la comunicazione diretta.

# La direttiva comunitaria sulla parità retributiva uomo/donna

L'articolo si sofferma brevemente sulle misure adottate a livello europeo per limitare il *gender gap* e garantire l'uniformità retributiva in un mondo del lavoro che resta ancora ostile per il genere femminile.

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

Quello del **divario retributivo uomo/donna** è un argomento non nuovo e neanche semplice intorno al quale spesso volte si sono accesi aspri dibattiti ma con fatti concreti quasi inesistenti. Di recente anche la Comunità europea si è dedicata a tale discrasia del mercato del lavoro con la direttiva 2023/970<sup>1</sup> che ha nuovamente portato al centro la necessità e la volontà di intervenire al fine di (almeno) contenere il **gender gap** che fortemente impatta (anche) nel nostro tessuto produttivo/lavorativo.

Nello specifico, la **direttiva UE 2023/970** al punto 11 delle "considerazioni" evidenzia che *"è emerso che l'applicazione del principio della parità di retribuzione è ostacolata da una mancanza di trasparenza nei sistemi retributivi, da una mancanza di certezza giuridica sul concetto di lavoro di pari valore e da ostacoli procedurali*

*incontrati dalle vittime di discriminazione. I lavoratori non dispongono delle informazioni necessarie per presentare un ricorso in materia di parità di retribuzione che abbia buone possibilità di successo e, in particolare, delle informazioni sui livelli retributivi delle categorie di lavoratori che svolgono lo stesso lavoro o un lavoro di pari valore. Dalla relazione è emerso che una maggiore trasparenza consentirebbe di rivelare pregiudizi e discriminazioni di genere nelle strutture retributive di un'impresa o di un'organizzazione. Consentirebbe inoltre ai lavoratori, ai datori di lavoro e alle parti sociali di intervenire adeguatamente per garantire l'applicazione del diritto alla parità di retribuzione per uno stesso lavoro o per un lavoro di pari valore ("diritto alla parità di retribuzione")".* Sembrano evidenti alcuni punti centrali che la direttiva porta all'attenzione degli

---

1 Per un più approfondito esame delle disposizioni ed impatto pratico delle stesse si rinvia a M. G. Marigliano, "La direttiva comunitaria sulla trasparenza salariale: implicazioni operative e ruolo del Consulente del Lavoro", in questa stessa Rivista.

Stati membri come ad esempio la necessità di una **“trasparenza salariale”** che consenta di mettere a confronto le retribuzioni di lavoratori uomini o donne che svolgono il **medesimo lavoro ovvero un lavoro di pari valore**, altro concetto centrale della direttiva in disamina.

Il documento comunitario evidenzia ancora al punto 16 *“Una generale mancanza di trasparenza sui livelli retributivi all’interno delle organizzazioni mantiene una situazione in cui la discriminazione retributiva e il pregiudizio basati sul genere rischiano di non essere individuati o, anche qualora si sospettino, sono difficili da dimostrare. Sono pertanto necessarie misure vincolanti per migliorare la trasparenza retributiva, incoraggiare le organizzazioni a rivedere le loro strutture salariali per garantire la parità di retribuzione tra donne e uomini che svolgono lo stesso lavoro o un lavoro di pari valore e per consentire alle vittime di discriminazione di far valere il loro diritto alla parità di retribuzione. Tali misure vincolanti devono essere integrate da disposizioni che chiariscano i concetti giuridici esistenti, quali i concetti di retribuzione e di lavoro di pari valore, e da misure volte a migliorare i meccanismi di applicazione e l’accesso alla giustizia.”* Anche in questo punto **la direttiva bacchetta la mancanza di trasparenza che ostacola il riscontro del differenziale retributivo impedendo, a chi ne abbia legittimamente interesse, di agire.** Concetto che viene rafforzato ulteriormente al punto 19 che recita *“Un elemento importante per eliminare la discriminazione retributiva è la **trasparenza***

**retributiva prima dell’assunzione.** La presente direttiva dovrebbe pertanto applicarsi anche ai candidati a un impiego”. Quindi **una discriminazione retributiva che nasce ancor prima dell’avvio della prestazione lavorativa e che si manifesta già nella fase che precede l’assunzione della lavoratrice.**

I punti 35 e 36 della direttiva vanno a soffermarsi sugli strumenti da adottare affinché il lavoratore discriminato possa avere gli elementi per poter tutelare i propri interessi. Infatti è da tali due punti dei “considerando” che **emerge la necessità che il datore di lavoro metta a disposizione tutta una serie di informazioni sui parametri retributivi ma tale necessità deve essere attuata in modo tale da non gravare in modo oltremisura oneroso (soprattutto) sulle piccole e medie imprese.**

Nello specifico, **il punto 35 indica che:** *“I datori di lavoro dovrebbero rendere accessibili ai lavoratori i criteri utilizzati per determinare i livelli retributivi e la progressione retributiva. La progressione retributiva si riferisce al processo attraverso il quale un lavoratore passa a un livello di retribuzione più alto. I criteri relativi alla progressione retributiva possono includere, fra l’altro, le prestazioni individuali, lo sviluppo delle competenze e l’anzianità. Nell’attuare tale obbligo, **gli Stati membri dovrebbero prestare particolare attenzione a evitare oneri amministrativi eccessivi a carico delle micro e piccole imprese.** Gli Stati membri dovrebbero anche essere in grado di fornire, a titolo di misura di mitigazione, modelli già pronti per aiutare le micro e piccole imprese a conformarsi all’obbligo. Gli Stati membri do-*

vrebbero essere in grado **di esonerare i datori di lavoro che sono micro o piccole imprese dall'obbligo relativo alla progressione retributiva**, ad esempio consentendo loro di rendere disponibili i criteri di progressione retributiva su richiesta dei lavoratori". A ruota, **il punto 36**: "Tutti i lavoratori dovrebbero avere il diritto, su loro richiesta, di ottenere informazioni sul loro livello retributivo individuale e sui livelli retributivi medi, ripartiti per sesso, della categoria di lavoratori che svolgono lo stesso lavoro o un lavoro di pari valore rispetto a quello svolto da loro. Dovrebbero inoltre avere la possibilità di ricevere le informazioni tramite i rappresentanti dei lavoratori o tramite un organismo per la parità. I datori di lavoro dovrebbero informare i lavoratori di tale diritto su base annua, nonché dei passi da intraprendere per esercitarlo. I datori di lavoro possono anche decidere, di propria iniziativa, di fornire tali informazioni senza che i lavoratori debbano richiederle". Sembra evidente che la direttiva UE ricalchi per certi versi il diritto/dovere di informazione già in uso per la **parità di genere** con la redazione del prospetto informativo. **Sul punto è scontato auspicare che la predisposizione di report e tabelle informative non diventi eccessivamente gravoso in termini sia di tempo che economici per le aziende in generale ma con un particolare riguardo alle micro e piccole imprese.**

La parità retributiva nelle intenzioni del legislatore europeo entra di diritto anche nelle procedure per gli **appalti pubblici**. Anche qui, come già avviene per il rapporto sulle pari opportunità, viene previsto che all'interno delle

procedure per le gare e gli appalti pubblici vada valutato ed eliminato il **gender gap** eventualmente esistente. Sulla specifica previsione è interessante leggere il punto 57 dei "considerando": "Gli obblighi dei datori di lavoro derivanti dalla presente direttiva rientrano tra gli obblighi applicabili in materia di rispetto del diritto ambientale, sociale e del lavoro, che gli Stati membri devono garantire a norma delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE del Parlamento europeo e del Consiglio **per quanto riguarda la partecipazione alle procedure di appalto pubblico**. Al fine di rispettare tali obblighi dei datori di lavoro per quanto riguarda il diritto alla parità di retribuzione, gli Stati membri dovrebbero in particolare garantire che **gli operatori economici, nell'esecuzione di un appalto pubblico o di una concessione, dispongano di meccanismi di determinazione delle retribuzioni che non comportino un divario retributivo di genere tra lavoratori in alcuna categoria di lavoratori che svolgono uno stesso lavoro o un lavoro di pari valore che non possa essere motivato da criteri neutri sotto il profilo del genere**. Inoltre, gli Stati membri dovrebbero valutare di imporre alle amministrazioni aggiudicatrici di introdurre, se del caso, sanzioni e condizioni di risoluzione che garantiscono il rispetto del principio della parità di retribuzione nell'esecuzione degli appalti pubblici e delle concessioni. Le amministrazioni aggiudicatrici possono anche tener conto del mancato rispetto del principio della parità di retribuzione da parte dell'offerente o di uno dei suoi subappaltatori nel valutare l'applicazione dei motivi

*di esclusione o nel decidere di non aggiudicare un appalto all'offerente che presenta l'offerta economicamente più vantaggiosa".*

Ebbene, siamo dinanzi ad una chiara volontà di intervenire al fine di **superare l'ennesima barriera che tiene lontana quella parità uomo/donna** che dovrebbe essere "naturale ed automatica" ma che nella prassi è ben lontana dall'esistere. Ben venga la direttiva comunitaria e tutto quello che i Legislatori europei e nazionali possono

(e vogliono) fare al fine di intervenire seriamente sul *gender gap*. Sperando che il tutto non si tramuti in un ulteriore peso di burocrazia ed adempimenti per le aziende senza apportare nessun reale beneficio nella direzione della riduzione e dell'auspicato annullamento di un differenziale che non ha motivo, lavorativamente e culturalmente, di esistere nella nostra società civile che spesse volte, purtroppo, è civile solo nella forma ma non nella realtà fattuale quotidiana.

# D.L. 159/2025 — Lavoratori con disabilità — Obbligo di assunzione e nuove convenzioni

Le novità introdotte dall'art. 14-*bis* aggiunto in sede di conversione del Decreto Legge 159/2025 per il rafforzamento delle politiche attive e della sicurezza sul lavoro nei confronti dei lavoratori più fragili

 **Ivo Amodio**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La legge 12 marzo 1999, n. 68 ha segnato un passaggio culturale e giuridico decisivo nella tutela del diritto al lavoro delle persone con disabilità. La sua finalità non è mai stata quella di imporre al datore un mero adempimento numerico, ma anche favorire l'inserimento e l'integrazione lavorativa attraverso servizi di sostegno e di **collocamento mirato**, cioè mediante un sistema idoneo per mettere in relazione le capacità della persona con le caratteristiche concrete del posto di lavoro. In sostanza la legge n. 68/1999 non tutela soltanto l'accesso al lavoro, ma prevede che l'inserimento sia realmente compatibile, utile e dignitoso per il soggetto disabile.

Da tale impianto discendono i primi obblighi in capo al datore di lavoro, individuati dall'art. 3 della legge n. 68/1999, che impone ai datori che occupano:

- **da 15 a 35 dipendenti**, l'assunzione di **un lavoratore con disabilità**;
  - **da 36 a 50 dipendenti**, l'assunzione di **due lavoratori con disabilità**;
  - **oltre 50 dipendenti**, l'assunzione di un numero di lavoratori con disabilità in misura pari al **7%** dell'organico.
- La richiesta di assunzione deve essere presentata agli uffici competenti entro **60 (sessanta) giorni** dal momento in cui sorge l'obbligo.
- Oltre all'obbligo di copertura della quota, il datore di lavoro è tenuto a trasmettere in via telematica il **Prospetto informativo disabili**, con riferimento alla situazione occupazionale al 31 dicembre dell'anno precedente. La scadenza per l'invio del Prospetto Informativo è fissata al **31 gennaio** dell'anno successivo e l'adempimento si rende necessario solo quando siano intervenute variazioni tali da incidere sull'obbligo o sul computo della quota di riserva. Per le imprese che partecipano a bandi pubblici o instaurano rapporti con la pubblica amministrazione, la regolarità

rispetto alla disciplina sul collocamento mirato assume rilievo anche ai fini dell'accesso a gare e bandi pubblici.

Sul versante della tutela sostanziale, le aziende sono inoltre tenute ad adottare gli **accomodamenti ragionevoli** necessari affinché la persona con disabilità possa svolgere la prestazione in condizioni di sicurezza e di effettiva integrazione, tenendo conto delle capacità, delle competenze e delle attitudini del lavoratore. Ciò può comportare, a titolo esemplificativo, l'eliminazione di barriere architettoniche, l'adattamento di strumenti e postazioni di lavoro, l'utilizzo di supporti tecnologici e, ove compatibile con l'organizzazione aziendale, una rimodulazione dell'orario o delle modalità di svolgimento della prestazione, anche in smart working, se questa modalità risulti funzionale con le esigenze del lavoratore e con l'inserimento dello stesso nell'organizzazione aziendale. La tutela opera anche nei confronti del dipendente che **divenga disabile nel corso del rapporto di lavoro**, rispetto al quale l'ordinamento impone una particolare attenzione alla conservazione del posto e all'adattamento delle mansioni e dell'organizzazione del lavoro. In questo quadro generale si inseriscono le **novità contenute nell'art. 14 bis, introdotto dalla legge di conversione del D.L. 159/2025**, che determina una parziale riscrittura e integrazione del testo dell'art. 12-bis della legge n. 68/1999.

In particolare, le modifiche riguardano:

- il limite di copertura della quota d'obbligo tramite **convenzioni con commessa ex art. 12-bis**, incrementato dal **10% al 60%**<sup>1</sup>;
- la possibilità che nell'ambito della commessa, il soggetto destinatario ponga **temporaneamente** uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto tramite **distacco**, a condizione che tale ipotesi sia espressamente prevista nella convenzione. In questo caso, **l'interesse del distaccante** sorge automaticamente in forza della convenzione stessa<sup>2</sup>;
- l'ampliamento dei soggetti destinatari coinvolgibili. Alle Cooperative sociali e all'impresa sociale, già previste nel testo del 1999, si aggiungono ora **gli enti del Terzo settore non commerciali e le Società benefit**<sup>3</sup>;
- la medesima estensione dei soggetti coinvolgibili viene introdotta anche nel testo dell'art. 14 del D.Lgs. 276/2003, in materia di convenzioni quadro sul territorio nazionale e validate dalle Regioni<sup>4</sup>.

Conseguentemente, le novità non riguardano le **convenzioni ex art. 11 L. 68/1999** che continuano a rappresentare lo strumento ordinario mediante il quale gli uffici competenti e il datore di lavoro costruiscono un **programma di graduale adempimento** degli obblighi occupazionali non diversamente gestibili. Nella convenzione si stabiliscono tempi e modalità delle assunzioni.

1 Art. 14-bis c. 1 lett. a).

2 Art. 14-bis c. 1 lett. b).

3 Art. 14-bis c. 1 lett. c).

4 Art. 14-bis c. 2.

All'interno delle convenzioni ex art. 11, possono esservi previste, tra l'altro, la scelta nominativa, l'istituzione di tirocini, periodi di prova più ampi e specifiche forme di tutoraggio e verifica, soprattutto nei casi di convenzioni di integrazione lavorativa rivolte a persone con particolari difficoltà di inserimento. In termini pratici, l'art. 11 serve a personalizzare e programmare l'adempimento, rimanendo comunque lo svolgimento della prestazione del disabile all'interno del perimetro organizzativo del datore di lavoro.

Diversa è la logica delle **convenzioni con commessa**, ovvero quelle disciplinate dall'**art. 12-bis della L. 68/1999**, e sul piano territoriale e associativo, dall'**art. 14 del d.lgs. n. 276/2003**. È proprio su questa tipologia di convenzione che interviene l'art. 14 bis del D.L. 159/2025, prevedendo che il datore di lavoro tenuto alla copertura di disabili, possa non adempiere ai propri obblighi attraverso una assunzione diretta e immediata nella propria organizzazione, ma conferire una **commessa di lavoro** a un soggetto destinatario che, a sua volta, assume la persona con disabilità e la impiega nell'esecuzione della commessa stessa. Si tratta di uno strumento previsto per facilitare l'inserimento di lavoratori con particolari difficoltà di collocazione nel ciclo produttivo ordinario. In questa prospettiva, al fine di rendere più efficace l'utilizzo di questo strumento, il legislatore, con l'art. 14-bis, ha ritenuto opportuno aumentare sensibilmente la percentuale di copertura consentita e ampliare il novero dei soggetti convenzionabili, infatti, la percentuale del 10% prevista dal testo originario

dell'art. 12-bis della L. 68/99, è stata incrementata **al 60 % della quota di riserva** di cui all'art. 3, comma 1, lettera a), con arrotondamento all'unità più vicina. Inoltre, la nuova norma interviene anche ad integrare i soggetti destinatari della convenzione con commessa, inserendo in aggiunta alle cooperative sociali e imprese sociali già previste, anche gli **enti del Terzo settore non commerciali e le Società benefit**. Per essere applicabile, la possibilità del **distacco deve essere esplicitamente prevista** nell'atto di convenzione. L'estensione dei nuovi destinatari riguarda anche le convenzioni quadro territoriali di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 276/2003.

La ratio della norma è chiara ed evidente, ampliare gli strumenti con cui il datore di lavoro può assolvere l'obbligo e, di conseguenza, aumentare le occasioni di occupazione dei soggetti con disabilità.

L'obiettivo del legislatore è quello di aprire a nuove possibilità di adempimento agli obblighi, piuttosto che irrigidire il sistema attraverso un ulteriore inasprimento del quadro sanzionatorio, con l'obiettivo di ridurre la percentuale di scoperture attualmente presenti, che in base all'analisi dei dati più recenti disponibili a livello nazionale, raggiunge una percentuale del 30%, dato piuttosto significativo e preoccupante. Sul piano pratico, la **convenzione con commessa**, può diventare uno strumento efficace quando, a titolo puramente indicativo, il lavoratore presenti difficoltà di inserimento tali da rendere problematico un immediato collocamento nel contesto produttivo ordinario del datore di lavoro, oppure quan-

do il soggetto destinatario disponga di strutture, tutoraggio e competenze specialistiche più adatte a favorire un inserimento graduale. Tendenzialmente la Convenzione rappresenta una situazione temporanea, intesa come un percorso di accompagnamento verso una successiva assunzione diretta. In questa ottica, si ricorda che, alla scadenza della convenzione, il datore committente può rinnovarla una sola volta per almeno due anni, oppure assumere direttamente il lavoratore a tempo indeterminato mediante chiamata nominativa.

A titolo esemplificativo, si consideri un'azienda privata con n. **120 (centoventi) dipendenti**, la cui quota di riserva del 7% equivale a n. **8 (otto) lavoratori** computabili. Con il nuovo testo dell'art. 12-*bis*, l'azienda potrà coprire fino al **60%** di tale quota mediante convenzioni con commessa, quindi fino a **5 posizioni**, affidando, ad esempio, a una cooperativa sociale, a una società benefit o a un ETS non commerciale, una commessa stabile destinata al confezionamento leggero di prodotti,

con contestuale assunzione da parte del soggetto destinatario di lavoratori con disabilità che presentino particolari difficoltà di inserimento. Le restanti n. 3 (tre) posizioni dovranno invece essere coperte con gli strumenti ordinari o con altri istituti consentiti.

In conclusione, l'incremento della percentuale di utilizzo della convenzione con commessa e l'ampliamento dei soggetti convenzionabili possono ragionevolmente contribuire a ridurre le scoperture oggi registrate, offrendo nuove opportunità di ingresso o di reiningresso nel mondo del lavoro per le persone con disabilità. Il rischio di un uso opportunistico e strumentale utilizzo dello strumento non va sottovalutato, ma non sembra, di per sé, sufficiente a sminuire la portata della riforma.

La temporaneità della convenzione, il ruolo degli uffici competenti e la possibilità finale di assunzione diretta mantengono fermo il collegamento con la finalità inclusiva dell'istituto, per cui, in ogni caso, la novità normativa merita una valutazione complessivamente favorevole.

# Il licenziamento del lavoratore in condizione di disabilità per superamento del canonico periodo di comportamento configura una condotta discriminatoria

La recente sentenza n° 4623/2026 della Suprema Corte ribadisce che è nullo il licenziamento intimato per superamento del normale periodo di comportamento in caso di lavoratore in condizione di disabilità, anche se lo stesso abbia taciuto la sua condizione.

 **Carla Napoletano**

CONSULENTE DEL LAVORO DI NAPOLI

La Cassazione, ribadendo l'orientamento ormai consolidato<sup>1</sup> secondo il quale l'applicazione del periodo di comportamento breve al lavoratore disabile si configura come condotta discriminatoria, con **la sentenza n° 4623 del 2/3/2026, mette un punto fermo alla tutela dei lavoratori affetti da disabilità**. La vicenda trae origine dal licenziamento intimato a ottobre 2022 per superamento del periodo di comportamento ad una lavoratrice disabile, dipendente di una cooperativa sociale, escludendola altresì dalla compagine societaria. La lavoratrice presenta ricorso al Tribunale ordinario di Torino che a conclusione

della fase sommaria dichiara con ordinanza la nullità del licenziamento e del contestuale provvedimento di esclusione, condannando la cooperativa al risarcimento del danno in misura pari alla retribuzione globale di fatto dal giorno del licenziamento a quello della decisione. La lavoratrice, inoltre, optava per l'indennità sostitutiva della reintegrazione (15 mensilità). La società propone opposizione a tale ordinanza chiedendo, in ultima istanza, la limitazione del risarcimento del danno nella misura di 5 mensilità di retribuzione, e a seguito del rigetto da parte del Tribunale ordinario, propone reclamo alla

<sup>1</sup> Cass. n° 29289 del 2019; Cass. n° 6497 del 2021; Cass. n° 9095 del 2023; Cass. n° 24052 del 2024.

Corte d'Appello di Torino chiedendo la riforma in accoglimento. Il Tribunale di secondo grado, in parziale accoglimento del reclamo proposto, quantifica il risarcimento spettante alla lavoratrice nella minor somma corrispondente a 5 mensilità della retribuzione globale di fatto, confermando per il resto la sentenza di primo grado che al pari dell'ordinanza pronunciata all'esito della fase sommaria, aveva dichiarato nullo, in quanto discriminatorio, sia il licenziamento intimato che il provvedimento di esclusione dalla compagine societaria. La lavoratrice, affetta da disabilità, non aveva esplicitato la sua condizione al datore di lavoro, né tantomeno il suo medico di base aveva fleggiato la casella dell'attestato di malattia "stato patologico sotteso o connesso alla situazione di invalidità riconosciuta"; pertanto la società, attenendosi a quanto strettamente previsto dal CCNL, aveva applicato il comportamento breve<sup>2</sup> senza decurtare le assenze per malattia collegate alla situazione di disabilità. Vero è che il CCNL in questione non prevede l'esclusione dal calcolo del computo delle assenze dovute alla specifica disabilità della lavoratrice, ma numerosi elementi e circostanze ben noti al datore di lavoro avrebbero dovuto indurlo a porre in essere quei correttivi idonei ad integrare un accomodamento ragionevole, tale da compensare il maggior rischio di assenze per malattia derivante dalla disabilità. Tale omissione porta ad integrare una **discriminazione indiretta**, posto che

applicare gli ordinari parametri temporali previsti per il lavoratore "sano" equivale a penalizzare chi con la propria disabilità è soggetto ad una maggiore morbilità e quindi un rischio più elevato di assenze per malattia. È influente la circostanza secondo la quale la società cooperativa ignorasse sia lo stato di disabilità della lavoratrice sia il nesso causale tra disabilità e parte delle assenze per malattia, in quanto **la semplice possibilità di conoscere tale condizione utilizzando l'ordinaria diligenza, fa sorgere in capo al datore di lavoro specifici oneri**; in particolare quello di informare il lavoratore dipendente circa le regole del comportamento e della rilevanza della disabilità quale condizione che dà diritto, a chi ne è portatore, di ottenere un trattamento diversificato in merito al computo delle assenze determinate da detta disabilità. Nel caso in esame il datore di lavoro aveva ommesso ogni informazione in tal senso e, nonostante fosse a conoscenza di un primo giudizio di inidoneità ai turni notturni formulato a marzo del 2019 dal medico competente, di un ricovero di due mesi presso una casa di cura per malattie nervose nel 2022 e di un giudizio di inidoneità temporanea allo svolgimento delle mansioni da luglio fino a tutto settembre 2022<sup>3</sup>, non aveva compiuto le opportune verifiche circa la "licenziabilità" della lavoratrice. La Corte di Cassazione nell'esaminare il caso, dà per pacifica la nullità del licenziamento in quanto considerato discriminatorio, nonché

2 Si trattava di assenze non continuative superiori di un solo giorno il limite massimo previsto dalla contrattazione collettiva.

3 Quest'ultimo intervenuto a seguito di un ulteriore periodo di malattia.

la conoscibilità della condizione di disabilità della ricorrente posto che **le circostanze di cui era a conoscenza la società avrebbero dovuto rappresentare “un campanello d’allarme” sulle condizioni di salute della dipendente**; tutto ciò del resto era stato già accertato e confermato dalla Corte d’Appello. Quest’ultima però aveva considerato il silenzio serbato dalla lavoratrice sulla propria condizione, fattore idoneo a diminuire l’intensità della colpa datoriale riducendo pertanto l’indennità risarcitoria alla misura minima di 5 mensilità. Ora se è vero che la suprema Corte, con un indirizzo costante<sup>4</sup>, ha statuito che l’inadempimento determinato da un impedimento oggettivo (tale da non consentire al debitore di adempiere pur avendo egli fatto quanto dovuto per eseguire l’obbligazione attraverso un comportamento positivo ispirato alla diligenza del buon padre di famiglia) esclude la responsabilità per inadempimento ai sensi dell’art. 1218 c.c., di certo non può considerarsi causa non imputabile, che esclude la responsabilità del debitore, l’erronea convinzione dello stesso di non dover adempiere, non essendo sufficiente la buona fede circa la propria condotta<sup>5</sup>. La Corte d’Appello pertanto, pur avendo richiamato alcuni dei precedenti di legittimità in materia, non ne ha applicato correttamente i principi in quanto se da un lato qualifica l’ina-

dempimento del datore di lavoro come colposo<sup>6</sup>, **non è corretto considerare elemento idoneo a ridurre l’indennizzo “il silenzio della dipendente sulle sue reali condizioni di salute”**, addossando in tal modo le conseguenze alla lavoratrice e procedendo quindi alla liquidazione dell’indennizzo nella misura minima. **La sentenza impugnata viene pertanto cassata** e la quantificazione dell’ammontare dell’indennità risarcitoria rimessa alla Corte d’Appello in diversa composizione. La decisione della suprema Corte deve far riflettere! Il tema del licenziamento per superamento del periodo di comporto è già di per sé molto delicato; ancor più quando viene intimato ad un soggetto affetto da disabilità considerando la grande attenzione che ruota attorno a tale tematica da parte dell’unione europea e conseguentemente da parte del nostro ordinamento. È opportuno quindi che il datore di lavoro, in caso di evento di malattia vicino al superamento del comporto, oltre ad osservare le regole previste dal CCNL di categoria, ponga in essere una serie di attività volte ad escludere nella maniera più assoluta possibili errori di valutazione<sup>7</sup>. In particolare, **informare il lavoratore circa la circostanza che in base alle regole contrattuali l’evento di malattia si appresta a superare il periodo di comporto, e promuovere l’interlocazione col dipendente<sup>8</sup>, nel rispetto della riserva-**

4 Cass. n° 9464 del 1998; Cass. n° 10260 del 2002; Cass. n° 17780 del 2005.

5 Cass. n° 2511 del 1979; Cass. n° 9464 del 1998; Cass. n° 7729 del 2004.

6 E in quanto tale già sufficiente ad escludere qualsiasi incidenza sul risarcimento del danno.

7 In presenza di elementi quali possono essere assenze per prolungati ricoveri ospedalieri, richieste di esonero dallo svolgere determinate mansioni soprattutto se la necessità è confermata dal medico competente o qualunque altro elemento che possa far sorgere il seppur minimo dubbio.

8 Onere individuabile nell’art. 6 del General Comment del Comitato ONU (vedi Cass. n° 14316 del 2024).

**tezza dei dati sanitari e della normativa sulla privacy**, al fine di acquisire proattivamente elementi utili a valutare la necessità o meno di adottare accomodamenti ragionevoli che consentano la prosecuzione del rapporto. Non è pen-

sabile, infatti, che il silenzio del lavoratore su dati sensibili relativi alla propria salute ribalti la colpa sullo stesso circa l'inerzia del datore di lavoro riducendo, in tal modo, la responsabilità risarcitoria di quest'ultimo.

# Il trasferimento per incompatibilità ambientale nell'ambito di un contratto di appalto: l'agibilità nell'indirizzo giurisprudenziale

Con l'ordinanza n. 4198 del 25 febbraio 2026, la Corte di cassazione ha affrontato la questione della legittimità del trasferimento di un lavoratore, impiegato da un'impresa appaltatrice presso la sede di una committente, a seguito della richiesta di allontanamento formulata da quest'ultima per una situazione di incompatibilità. La Corte ha confermato che tale fattispecie rientra a pieno titolo tra le "comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive" che, ai sensi dell'art. 2103 c.c., giustificano il mutamento della sede di lavoro, in quanto la rimozione della conflittualità è una scelta ragionevole finalizzata a preservare il rapporto contrattuale con la committente.

 **Giuseppe Gentile**

AVVOCATO E PROFESSORE DI DIRITTO DEL LAVORO UNIVERSITÀ FEDERICO II

## 1. Trasferimento del dipendente: inquadramento normativo e giurisprudenziale

La questione del trasferimento di un lavoratore, impiegato nell'ambito di un contratto di appalto, dalla sede del committente ad un'altra unità produttiva dell'appaltatore a seguito del "mancato gradimento" espresso dal committente, si colloca all'intersezione tra il potere organizzativo del datore di lavoro, i diritti del lavoratore e le dinamiche contrattuali tra appaltatore e committente.

L'analisi di questo istituto richiede di esaminare la normativa di riferimento e l'interpretazione che ne ha dato la giurisprudenza.

**La disciplina del trasferimento del lavoratore** subordinato è incardinata nell'art. 2103 del Codice civile. Tale norma, nel bilanciare lo *ius variandi* del datore di lavoro con l'interesse del dipendente alla stabilità del luogo di esecuzione della prestazione, stabilisce che il lavoratore "non può essere trasferito da un'unità produttiva ad un'altra se non per comprovate ragioni

*tecniche, organizzative e produttive*". Questa disposizione pone, dunque, un **limite al potere unilaterale** del datore di lavoro (*ius variandi*) di modificare il luogo della prestazione lavorativa. L'obiettivo è tutelare gli interessi personali, familiari e sociali del lavoratore, che sono legati alla stabilità della sede di lavoro. Il trasferimento è legittimo solo se giustificato da esigenze oggettive dell'impresa, che devono essere "comprovate", ovvero reali, concrete e dimostrabili in giudizio dal datore di lavoro in caso di contestazione. L'onere di dimostrare la sussistenza di tali ragioni grava interamente sul datore di lavoro<sup>1</sup>.

La contrattazione collettiva può integrare questa disciplina, prevedendo ad esempio obblighi di comunicazione scritta, termini di preavviso e rimborsi spese per il lavoratore trasferito<sup>2</sup>.

La giurisprudenza ha costantemente interpretato questa disposizione in combinato disposto con l'art. 41 della Costituzione, che tutela la libertà di iniziativa economica privata. Da ciò deriva un principio fondamentale: il controllo del giudice non può estendersi al merito della scelta imprenditoriale, ma deve limitarsi a verificare l'effettiva esistenza delle ragioni addotte e la sussistenza di un nesso causale tra tali ragioni e il trasferimento del singolo lavoratore<sup>3</sup>.

In altre parole, il trasferimento non deve essere l'unica scelta possibile o

"inevitabile", ma è sufficiente che rappresenti una delle "scelte ragionevoli" che il datore di lavoro può adottare sul piano organizzativo e produttivo<sup>4</sup>.

## 2. L'orientamento giurisprudenziale sull'incompatibilità ambientale

All'interno delle ragioni organizzative che legittimano il trasferimento, la giurisprudenza ha da tempo enucleato la figura dell'**incompatibilità ambientale**. Questa si verifica quando, a causa di tensioni, conflitti o disarmonie nei rapporti interpersonali, si genera uno stato di disorganizzazione e disfunzione dell'unità produttiva che ne pregiudica il buon andamento.

La giurisprudenza consolidata ha nel tempo delineato alcuni tratti caratteristici di tale istituto.

Innanzitutto, la **natura non disciplinare del trasferimento per incompatibilità ambientale**, che dunque non ha carattere punitivo o sanzionatorio. La sua finalità, infatti, non è quella di punire una condotta colpevole del lavoratore, ma di ripristinare il normale funzionamento dell'attività aziendale. Di conseguenza, la sua legittimità prescinde sia dall'accertamento di una colpa del lavoratore trasferito, sia dall'osservanza delle garanzie procedurali previste per le sanzioni disciplinari (ai sensi dell'art. 7 dello Statuto dei lavoratori)<sup>5</sup>.

Rileva inoltre la **oggettività della disfunzione**, nel senso che assume un valore preminente l'impatto oggettivo

1 Corte d'Appello Venezia, sez. lav., n. 676/2022; Trib. Velletri, sez. lav., n. 1334/2020.

2 CCNL per il personale dipendente da imprese esercenti servizi di pulizia, e servizi integrati/multiservizi; CCNL per i dipendenti di aziende operanti nel settore dell'Autotrasporto merci, Logistica, Spedizioni e Affini.

3 Così conferma anche l'ordinanza in commento.

4 Trib. Milano, sez. lav., n. 1792/2018; Trib. Roma, sez. lav., n. 6553/2023.

5 Corte d'Appello Roma, sez. lav., n. 1728/2021.

e negativo che la situazione di conflittualità produce sull'organizzazione del lavoro. Anche comportamenti non disciplinarmente rilevanti, dunque, possono integrare una situazione di incompatibilità ambientale se causano una "comprovata disfunzione idonea ad incidere, in senso negativo ed oggettivo, sul normale svolgimento dell'attività tecnico organizzativa dell'impresa"<sup>6</sup>.

Ancora, incidono i **limiti del sindacato giudiziale**, atteso che il giudice deve accertare la corrispondenza tra il provvedimento di trasferimento e le finalità tipiche dell'impresa, senza poter sindacare l'opportunità della scelta. Tuttavia, in applicazione dei principi di correttezza e buona fede (artt. 1175 e 1375 c.c.), se il datore di lavoro ha a disposizione diverse soluzioni organizzative paritarie, è tenuto a scegliere quella meno gravosa per il dipendente<sup>7</sup>.

Infine, è richiesta la **necessità di una concreta alterazione**: non ogni disamore o screzio tra colleghi, infatti, giustifica un trasferimento. È imposta dunque una "concreta, attuale e definitiva alterazione dei rapporti" tale da causare un'effettiva disorganizzazione, e non un mero e "generico turbamento"<sup>8</sup>.

### 3. L'incompatibilità ambientale nell'appalto e la clausola di mancato gradimento

Nei contratti di appalto, specialmente in quelli di servizi (c.d. **appalti endo-aziendali**), è frequente l'inserimento di

"clausole di gradimento". Tali clausole consentono al committente di richiedere all'impresa appaltatrice la sostituzione di uno o più lavoratori impiegati nell'appalto, qualora non siano più "graditi".

La richiesta del committente, basata su tale clausola, pone il datore di lavoro-appaltatore di fronte alla scelta su come gestire il lavoratore non più gradito dal committente. La soluzione più comune, alternativa al licenziamento, **è il trasferimento del lavoratore ad un'altra sede o cantiere**.

La giurisprudenza di legittimità e di merito si è consolidata nel ricondurre il mancato gradimento del committente nell'alveo delle "*comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive*" che legittimano il trasferimento ai sensi dell'art. 2103 c.c., chiarendo alcuni punti nodali.

Innanzitutto, viene confermata la **natura non disciplinare del trasferimento**. Un punto fermo è che il trasferimento disposto per "incompatibilità ambientale", categoria in cui rientra il mancato gradimento del committente, non ha natura disciplinare. Esso trova la sua giustificazione non in una colpa del lavoratore, ma in uno stato di disorganizzazione e disfunzione dell'unità produttiva che pregiudica il buon andamento dell'attività, e come tale va ricondotto alle esigenze tecniche, organizzative e produttive, di cui all'art. 2103 c.c.

Inoltre, viene cristallizzato il principio del **mancato gradimento** quale **fatto**

6 Così ancora l'ordinanza in commento.

7 Corte d'Appello Venezia, sez. lav., n. 676/2022.

8 Trib. Velletri, sez. lav., n. 1334/2020.

**oggettivo organizzativo.** L'impossibilità di continuare a impiegare il lavoratore presso il cantiere del committente crea un'esigenza organizzativa per l'appaltatore, che deve riallocare la risorsa per adempiere ai propri obblighi contrattuali e, al contempo, salvaguardare il posto di lavoro<sup>9</sup>. Il trasferimento, in quest'ottica, diventa una scelta organizzativa ragionevole e, talvolta, l'unica alternativa per evitare il licenziamento per impossibilità sopravvenuta della prestazione.

La legittimità del provvedimento datoriale di trasferimento prescinde dalla colpa (in senso lato) dei lavoratori trasferiti, e, di conseguenza, il datore di lavoro non è tenuto ad attivare la procedura di contestazione disciplinare prevista dall'art. 7 dello Statuto dei Lavoratori<sup>10</sup>.

#### 4. (segue): l'approdo dell'ordinanza n. 4198/2026

L'ordinanza in esame si inserisce in questo solco giurisprudenziale, chiedendo che la "mancanza di gradimento" espressa dalla committente nei confronti di un dipendente dell'appaltatore può costituire una legittima causa di trasferimento.

Il ragionamento della Corte conferma la **logica prettamente organizzativa e produttiva**.

Si afferma, infatti, che la **mancanza di gradimento** della presenza del lavoratore esercitata da parte **del commit-**

**tente** un servizio in appalto, a prescindere dalla formalizzazione preventiva in una clausola contrattuale, pone il **mutamento di sede lavorativa**, in considerazione del conflitto venutosi a creare tra appaltante e prestatore, **tra le scelte ragionevoli** che il datore di lavoro appaltatore può adottare sul piano tecnico, organizzativo e produttivo, anche al fine di scongiurare ben più penalizzanti provvedimenti di risoluzione del rapporto di lavoro.

La Corte, dunque, qualifica la **conflittualità** tra il dipendente e l'ambiente di lavoro della committente **come** una **forma di incompatibilità** ambientale. La "ragione organizzativa" che giustifica il trasferimento non risiede solo nella disfunzione interna all'unità produttiva, ma anche e soprattutto nella necessità per l'impresa appaltatrice di salvaguardare il rapporto commerciale con la committente, la cui prosecuzione potrebbe essere messa a rischio dalla permanenza del lavoratore non gradito.

Il trasferimento del lavoratore dalla sede della committente a quella dell'appaltatore diventa, in tale ottica, una "scelta ragionevole" per risolvere la situazione di incompatibilità e prevenire conseguenze economiche negative, come la perdita dell'appalto.

#### 4. Alcune brevi riflessioni

In conclusione, l'ordinanza n. 4198/2026 consolida e adatta l'istitu-

<sup>9</sup> Cass. sez. lav. n. 2029 del 19-06-2020, che in un caso relativo a un appalto con l'amministrazione militare, ha affermato che il venir meno del gradimento "si traduce in una obiettiva ragione di tipo organizzativo, e di conseguenza in un presupposto di legittimità ex art. 2103 cod. civ. del provvedimento di trasferimento, non potendo l'impresa appaltatrice ulteriormente avvalersi, nella stessa unità produttiva, della prestazione del dipendente non più gradito".

<sup>10</sup> Trib. Milano, n.2157 del 5 maggio 2024.

to del trasferimento per incompatibilità ambientale al contesto degli **appalti endoaziendali**. Essa riafferma che, di fronte a una comprovata situazione di conflitto che minaccia il buon andamento dell'attività e la stabilità dei rapporti commerciali, il datore di lavoro può legittimamente esercitare il proprio *ius variandi*, purché la sua decisione sia riconducibile a una scelta organizzativa non pretestuosa e finalizzata alla tutela di un effettivo interesse aziendale.

Ad ogni modo, sebbene la richiesta del committente costituisca una valida ragione organizzativa, ciò non significa che l'esercizio della clausola di gradimento sia totalmente insindacabile e arbitrario. Il **controllo giudiziale** sulla scelta dell'appaltatore non verte sul merito della **scelta imprenditoriale dell'appaltatore** (che gode di libertà di

iniziativa economica ex art. 41 Cost.), ma sulla corrispondenza tra il provvedimento di trasferimento e le finalità tipiche dell'impresa. Il "mancato gradimento" non può essere un pretesto arbitrario, ma deve fondarsi su ragioni oggettive e verificabili. Pertanto, la ragione addotta dal committente per l'allontanamento diventa il motivo del trasferimento, come tale "verificabile e sindacabile dal giudice"<sup>11</sup>.

In sintesi, se il committente esprime un "non gradimento" basato su fatti concreti e non arbitrari (es. violazione di norme di sicurezza, condotte conflittuali, ecc.), l'appaltatore ha una solida ragione organizzativa per disporre il trasferimento. Se, invece, il "non gradimento" appare immotivato o pretestuoso, la legittimità del conseguente trasferimento potrebbe essere messa in discussione.

---

11 Trib. Venezia, sez. lav., n. 175/2018.

# Detassazione di aumenti contrattuali e di maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, a turni e in giorni di riposo: la circolare n. 2/E dell'Agenzia delle Entrate

L'amministrazione Finanziaria si è espressa il 24 febbraio 2026 fornendo utili chiarimenti relativi alla concreta applicazione delle novità in materia di tassazione agevolata introdotte con la Legge di Bilancio 2026

 **Ettore Franzoni**  
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La recente **circolare n. 2/E dell'Agenzia delle Entrate**, pubblicata il 24 febbraio 2026, ha fornito gli opportuni chiarimenti relativi alle novità in merito sia alla tassazione degli incrementi retributivi derivanti dai rinnovi contrattuali che alla tassazione delle maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo e a turni, introdotte entrambe dalla Legge di Bilancio 2026<sup>1</sup>. Con particolare riferimento alla prima fattispecie, l'interpretazione della norma offerta dall'Amministrazione Finanziaria ha fatto luce su rilevanti dubbi operativi, **ampliando, rispetto a quanto teorizzato da buona parte degli addetti ai lavori, il raggio**

**d'azione della detassazione.**

La prima novità trattata all'interno della circolare in esame è la **detassazione degli incrementi retributivi previsti a seguito di rinnovo dei contratti collettivi**. A titolo di *reminder*, l'art. 1, co. 7, della Legge di Bilancio 2026 prevede un'**imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale, pari al 5%**, sugli incrementi retributivi "corrisposti", in attuazione di contratti collettivi sottoscritti tra il 2024 e il 2026, ai lavoratori dipendenti privati con un reddito da lavoro dipendente **non superiore a € 33.000,00 nel 2025**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che restano **esclusi** dal regime

1 Legge 30 dicembre 2025, n. 199.

agevolato gli importi erogati prima del 1° gennaio 2026 (leggasi: riconosciuti ai lavoratori con i cedolini relativi al mese di competenza dicembre 2025); per quanto riguarda, invece, gli incrementi retributivi che, in base ai rinnovi, sono **distribuiti su più anni**<sup>2</sup>, l'imposta sostitutiva, secondo l'Amministrazione Finanziaria, va applicata alle **tranche di incremento corrisposte dal 1° gennaio al 31 dicembre 2026**, ancorché la loro "erogazione" sia iniziata prima del 2026<sup>3</sup>.

Viene altresì chiarito che gli incrementi retributivi da considerare utili ai fini della detassazione sono quelli che confluiscono nella **retribuzione diretta**, "vale a dire le dodici mensilità della retribuzione, la tredicesima e la quattordicesima mensilità"<sup>4</sup>, e gli **istituti retributivi indiretti** interessati dai medesimi incrementi retributivi, come ad esempio le assenze che danno diritto alla conservazione del posto di lavoro (come malattie e congedi di maternità e paternità) **esclusivamente per la sola parte integrata dal datore di lavoro**.

Sono da **escludere** dall'applicazione dell'imposta agevolata, invece:

- scatti di anzianità;
- somme corrisposte per prestazioni aggiuntive all'ordinaria attività (ad esempio: **le ore di lavoro superiori al normale orario che godono di maggiorazioni o le indennità e le maggiorazioni per lavoro notturno**

**o festivo e le indennità di turno**);

- importi *una tantum* previsti dai rinnovi contrattuali al fine di dare integrale copertura al periodo di carenza contrattuale;
- il trattamento di fine rapporto.

Interessante, inoltre, il chiarimento secondo il quale è da **ricomprendere nell'importo oggetto di detassazione anche l'incremento assorbito da eventuali superminimi** previsti in sede di accordo individuale. Per quanto riguarda la casistica dei lavoratori **impatriati**, l'agevolazione in commento può essere applicata limitatamente alla *"sola quota imponibile dell'aumento contrattuale"*<sup>5</sup>.

Esaurita la disamina specifica della detassazione degli aumenti contrattuali, si può passare alla seconda materia oggetto della circolare 2/E: **la detassazione delle indennità di turno e di maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo e svolto in giorno di riposo**, introdotta con i co. 10 e 11 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2026. In questa casistica, il legislatore ha previsto un'**imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale, pari in questo caso al 15%**, sugli emolumenti appena elencati, fino a un **massimo imponibile di € 1.500,00 annui**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale limite annuo rappresenta una **franchigia** e, pertanto, le somme eccedenti concorrono al reddi-

2 Si veda, ad esempio, il CCNL Terziario Confcommercio, sottoscritto in data 22 aprile 2024 e il cui accordo di rinnovo prevedeva un incremento contrattuale da erogare progressivamente (attualmente sono già scattate le tranches previste ad aprile 2024, marzo 2025 e novembre 2025).

3 Si sottolinea che all'interno della circolare n. 2/E del 24 febbraio 2026 è presente un esempio pratico che chiarisce ulteriormente il concetto espresso dall'Amministrazione Finanziaria.

4 Cit. circolare Ag. Entrate n. 2/E del 24 febbraio 2026.

5 Cit. *Ibidem*.

to e sono tassate secondo le modalità ordinarie.

Ai fini dell'applicazione dell'imposizione agevolata, gli importi elencati vanno identificati sia in base alle **disposizioni di legge** che sulla scorta delle **previsio- ni del CCNL applicato**<sup>6</sup>; inoltre, i soggetti beneficiari di tale regime agevolato devono essere titolari di reddito da lavoro dipendente di importo **non superiore, nell'anno 2025, a € 40.000,00**.

Sono **escluse** dall'ambito applicativo della stessa:

- le somme derivanti da accordi territoriali o aziendali;
- gli istituti retributivi indiretti durante assenze dal lavoro;
- le mensilità aggiuntive;
- il trattamento di fine rapporto;
- le somme corrisposte, a qualsiasi titolo, per lavoro straordinario non festivo o notturno;
- i compensi che, ancorché denominati come maggiorazioni o indennità, **sostituiscono in tutto o in parte la retribuzione ordinaria**.

Inoltre, la normativa esclude i lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande e del comparto

turistico, compresi gli stabilimenti termali, per i quali vi è già una specifica disciplina dedicata<sup>7</sup>.

A valle della disamina effettuata, occorre sottolineare come l'Amministrazione Finanziaria abbia, **per entrambe le misure agevolative**, specificato che:

- l'applicazione riguarda esclusivamente i lavoratori del settore privato<sup>8</sup>;
- ai fini del calcolo delle **detrazioni fiscali**, gli importi assoggettati ad imposta sostitutiva **non devono essere considerati utili**;
- relativamente al **trattamento integrativo**, l'aumento contrattuale *"va computato nel reddito complessivo da lavoro dipendente"*<sup>9</sup>;
- per fruire della tassazione agevolata, il lavoratore dipendente non deve presentare una specifica istanza e può, eventualmente, **avvalersi della possibilità di chiedere l'applicazione della tassazione ordinaria**.
- il lavoratore deve mettere a conoscenza il proprio datore di lavoro del reddito percepito nel 2025, nel caso in cui lo stesso non ne sia a conoscenza, attraverso la consegna della CU2026 o di autocertificazione.

6 Un esempio calzante, a tal proposito, lo si può riscontrare con il lavoro notturno: sebbene la definizione sia *in primis* fornita dall'art. 1, co. 2, del d. lgs. 66/2003, i vari CCNL possono indicarne una definizione più estesa ai fini retributivi; il CCNL Metalmeccanico Industria, a titolo esemplificativo, stabilisce, a tal proposito, che il lavoro notturno ai fini retributivi *"decorre dalle 12 ore successive all'inizio del turno del mattino per ciascun gruppo lavorativo; tuttavia non si considera notturno il lavoro compiuto dalle ore 6, nel limite di un'ora giornaliera, per la predisposizione del funzionamento degli impianti"*.

7 Rif. Art. 1, co. 18, Legge di Bilancio 2026.

8 Ai fini dell'identificazione della definizione di "settore privato", l'Agenzia delle Entrate rinvia ai chiarimenti resi, per quanto compatibili, con la circolare n. 28/E del 15 giugno 2016, paragrafo 1.1.1. concernente "Premi di risultato e welfare aziendale".

9 Cit. circolare Ag. Entrate n. 2/E del 24 febbraio 2026. Si sottolinea, a tal proposito, che l'Amministrazione Finanziaria ha motivato l'interpretazione fornita muovendo dal presupposto che *"in caso contrario, infatti, si realizzerebbe una penalizzazione per il lavoratore dipendente, in contrasto con quella che è, per espressa previsione normativa, la finalità della disposizione, ossia quella «di favorire l'adeguamento salariale al costo della vita e di rafforzare il legame tra produttività e salario»"*.

# La direttiva comunitaria sulla trasparenza salariale: implicazioni operative e ruolo del Consulente del Lavoro

Il presente contributo intende analizzare le principali novità introdotte dalla Direttiva UE n. 970/2023 del 10 maggio 2023, in materia di trasparenza retributiva, nelle more del recepimento da parte del Legislatore nazionale. La direttiva assegna ai Consulenti del Lavoro un ruolo strategico, al fianco degli imprenditori, nell'attuazione delle nuove disposizioni.

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

La direttiva (UE) 2023/970, il cui termine di recepimento da parte degli Stati membri scadrà il prossimo 7 giugno, nel richiamare i valori unionali<sup>1</sup> ed internazionali<sup>2</sup>, mira a rafforzare l'applicazione del principio di **parità di retribuzione tra uomini e donne per uno stesso lavoro o per un lavoro di pari valore**, intervenendo soprattutto sulla **trasparenza retributiva** e sui **meccanismi di tutela e sanzione**.

La direttiva *de quo* prende atto che il **gender pay gap medio UE (13%)** è ri-

masto sostanzialmente stabile e dipende sia da fattori strutturali (segregazione professionale, stereotipi, carichi di cura) sia da **discriminazioni retributive dirette e indirette**.

Ciò posto, supera — non ritenendolo più adeguato — quel divieto astratto di discriminazione<sup>3</sup>, già presente nella ns. Carta costituzionale<sup>4</sup>, rendendo cogenti **obblighi positivi di trasparenza, report, valutazioni congiunte e sanzioni specifiche**, con forte ruolo di organismi per la parità ed autorità ispettive.

1 Artt. 2, 3 TUE; artt. 8, 10, 157 TFUE; Carta dei diritti fondamentali.

2 Convenzioni ONU e del Pilastro europeo dei diritti sociali.

3 Di cui alla direttiva 2006/54/CE.

4 Il riferimento è all'art. 37 in cui si precisa che: "La donna lavoratrice ha gli stessi diritti e, a parità di lavoro, le stesse retribuzioni che spettano al lavoratore....omissis".

Il Ministero del Lavoro, con comunicazione del 5 febbraio 2026, pubblicata sul proprio sito istituzionale, ha reso noto di aver approvato uno schema di decreto legislativo di recepimento della Direttiva in commento. L'esame parlamentare è ancora in corso, donde il presente approfondimento riguarderà in via pressoché esclusiva l'esame della normativa europea.

Più in dettaglio, la stessa, giusta previsione dell'art. 2, si applica a:

- **tutti i datori di lavoro pubblici e privati;**
- **tutti i lavoratori** con contratto o rapporto di lavoro secondo diritto nazionale, tenendo in considerazione la giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>5</sup>;
- **candidati** a un impiego, per la parte di trasparenza pre-assunzione.

Inoltre, il successivo art. 3 detta — in maniera uniforme — le definizioni, precisando, fra le altre, quanto segue:

- **retribuzione:** salario/stipendio base comprensivo di tutti i vantaggi in denaro o natura, (componenti complementari o variabili) erogati, anche indirettamente, dal datore di lavoro;
- **livello retributivo:** la retribuzione annua lorda (RAL) e la corrispondente retribuzione oraria lorda;
- **lavoro di pari valore<sup>6</sup>:** il lavoro ritenuto di pari valore secondo criteri non discriminatori, oggettivi e neu-

tri rispetto al genere<sup>7</sup>;

- **discriminazione diretta, indiretta, intersezionale:** combinazione di sesso con altri fattori protetti come razza/origine etnica, età, disabilità, orientamento sessuale, religione.

È chiarito che la discriminazione retributiva include molestie, molestie sessuali, trattamenti meno favorevoli per gravidanza, maternità, congedi di paternità/parentali/*caregiver* e discriminazione intersezionale.

Al fine di valutare eventuali discriminazioni retributive, i parametri sono rappresentati dal **divario retributivo di genere e mediano, quartili retributivi**.

La trasparenza retributiva, quindi, giusta previsione dell'art. 5, atterrà anche a fase pre-assuntiva. Infatti, i candidati avranno diritto a ricevere dal datore di lavoro<sup>8</sup> specifiche informazioni sulla retribuzione iniziale o la fascia retributiva per la posizione, basata su criteri oggettivi e neutri rispetto al genere; nonché le eventuali disposizioni del contratto collettivo applicabile.

Parimenti, è previsto che il datore non potrà chiedere ai candidati informazioni sulle retribuzioni percepite negli attuali o nei precedenti rapporti di lavoro.

Inoltre, i datori di lavoro devono rendere **facilmente accessibili ai lavoratori** i criteri usati per determinare la retribuzione e i livelli retributivi; la **progressione economica** (passaggi a livelli su-

5 Nello schema di decreto legislativo, invece, all'art. 2, sono espressamente esclusi i contratti di apprendistato, il lavoro domestico ed i contratti intermittenti.

6 Lo schema di decreto affida, almeno per il momento, la declinazione effettiva del lavoro di pari valore alla contrattazione collettiva.

7 A tale riguardo, il successivo art. 4 inserisce espressamente *le competenze, l'impegno, la responsabilità, le condizioni di lavoro, nonché, se del caso, qualsiasi altro fattore pertinente al lavoro o alla posizione specifici*.

8 Già in fase di annuncio, prima del colloquio.

periori, basati ad es. su performance, competenze, anzianità).

Tali criteri devono essere **oggettivi e neutri rispetto al genere**. Gli Stati possono esonerare i datori con meno di 50 lavoratori dall'obbligo di rendere accessibili in via generale i criteri di progressione, prevedendo ad esempio l'accesso "su richiesta" (art. 6).

Inoltre, come previsto dal successivo art. 7, ogni lavoratore ha diritto di ottenere **per iscritto** il proprio **livello retributivo individuale, i livelli retributivi medi**, distinti per sesso, della categoria di lavoratori che svolgono lo stesso lavoro o lavoro di pari valore. Il datore, in questo caso, dovrà dare riscontro entro 2 mesi dalla richiesta.

Il lavoratore potrà chiedere le predette informazioni direttamente, tramite i **rappresentanti dei lavoratori** ovvero **l'organismo per la parità**.

Sarà, inoltre, vietato impedire ai lavoratori di **divulgare la propria retribuzione** per far valere la parità; parimenti, sono vietate clausole di riservatezza sul salario che ostacolano questo diritto.

Le informazioni da parte dei datori devono essere fornite in formato **accessibile alle persone con disabilità**.

I datori di lavoro di una certa dimensione (almeno 100 dipendenti) dovranno comunicare periodicamente un set di dati sul **divario retributivo di genere** nell'organizzazione<sup>9</sup>.

Più precisamente, come previsto dall'art. 9, le soglie e frequenze sono:

- **≥250 lavoratori:** primo report entro 7.6.2027, poi **annuale**;

- **150–249 lavoratori:** entro 7.6.2027, poi **ogni 3 anni**;
- **100–149 lavoratori:** entro 7.6.2031, poi **ogni 3 anni**;
- **<100 lavoratori:** possibilità di report volontari; gli Stati possono imporre obblighi anche sotto i 100.

Per i datori soggetti a report, ex art. 10, scatterà l'obbligo di **valutazione congiunta delle retribuzioni** quando:

- in una categoria di lavoratori emerge un **divario retributivo medio ≥5%** tra donne e uomini;
- il datore non ha giustificato tale differenza con criteri oggettivi e *gender-neutral*;
- non ha corretto la differenza entro 6 mesi dalla comunicazione dei dati.

La valutazione congiunta, fatta con i rappresentanti dei lavoratori, mira a **individuare, correggere e prevenire** differenze non giustificate.

Il datore deve poi **correggere le differenze immotivate entro un termine ragionevole**, eventualmente con il coinvolgimento dell'ispettorato del lavoro e/o dell'organismo per la parità, anche tramite revisione o introduzione di sistemi di valutazione/classificazione professionale neutri rispetto al genere. Tutti i lavoratori che si ritengono lesi dalla mancata applicazione del principio di parità retributiva devono poter accedere a **procedimenti giudiziari** (ed eventuale conciliazione) anche dopo la cessazione del rapporto. Il lavoratore discriminato ha diritto a **pieno risarcimento o piena riparazione**, senza massimali prefissati.

9 Divario retributivo di genere (medio e mediano), complessivo e sulle componenti variabili; percentuali di donne e uomini che ricevono componenti variabili; distribuzione per sesso nei quartili retributivi; divario retributivo di genere per categorie di lavoratori, separando parte fissa e variabile.

Inoltre, quando il lavoratore fornisce **elementi di fatto idonei a presumere una discriminazione**, spetta al convenuto (datore di lavoro) provare l'assenza di discriminazione. Se il datore non ha adempiuto agli obblighi di **trasparenza retributiva** (artt. 5, 6, 7, 9, 10), l'onere della prova è automaticamente a suo carico, salvo violazioni manifestamente involontarie e di lieve entità. Le autorità/giudici possono ordinare al convenuto la **divulgazione di prove** pertinenti, anche se contengono informazioni riservate, con adeguate misure di tutela.

Gli Stati devono prevedere termini di prescrizione **non inferiori a 3 anni** che non iniziano a decorrere prima che il lavoratore sia (o possa ragionevolmente essere) a conoscenza della violazione. Detti termini possono non decorrere durante la violazione o prima della cessazione del rapporto ovvero verranno sospesi/interrotti quando il reclamo è portato al datore o a un giudice/autorità.

Nel settore degli **appalti pubblici e concessioni**, gli Stati devono includere misure per garantire il rispetto della parità retributiva e possono prevedere clausole di sanzioni/risoluzione contrattuale se non è rispettata la parità; esclusione dalle gare di operatori che non rispettano obblighi di trasparenza o che presentano divari >5% non giustificati in una categoria di lavoratori. La trasparenza salariale, nelle more dell'emanazione definitiva del decreto di attuazione della direttiva comunitaria, rappresenta l'occasione per una revisione puntuale dei sistemi di retribuzione che, spesso, nelle aziende, specie in quelle medio-piccole, che poi rappresentano la maggior parte del nostro tessuto imprenditoriale, sono affidate a meccanismi di valutazione puramente soggettivi.

Di qui, il ruolo importante che la nostra Categoria professionale, ancor prima della legislazione nazionale, è chiamata ad effettuare con la solita competenza.

# Il welfare aziendale: disciplina, funzione organizzativa e vantaggi per l'impresa, differenze ontologiche con il premio di risultato

Il presente contributo analizza la disciplina del welfare aziendale evidenziandone la funzione organizzativa nelle politiche di gestione del personale e i vantaggi fiscali per l'impresa. Particolare attenzione viene dedicata alle modalità di costituzione di un piano welfare e alla distinzione tra welfare aziendale e premio di risultato.

 **Rosa Moscatiello**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

Il **welfare aziendale**, in mancanza di una nozione positiva, può essere definito come **l'insieme di opere, servizi e prestazioni che il datore di lavoro mette a disposizione dei propri dipendenti con l'obiettivo di migliorarne il benessere individuale e familiare**. Pertanto, rappresenta uno degli strumenti più rilevanti nell'ambito delle politiche di gestione del personale. Infatti, mediante il ricorso ad un piano *welfare*, il datore di lavoro, sul piano organizzativo, può ottenere la fidelizzazione del personale e, sul piano dei costi di gestione, può godere dell'abbattimento

del costo del personale. A tale ultimo riguardo, infatti, l'art. 95 comma 1 del Tuir<sup>1</sup> riconosce la piena deducibilità dei costi sostenuti per l'erogazione dei benefit e servizi concessi al personale dipendente, anche mediante lo strumento del welfare.

Inoltre, a fronte della deducibilità del costo aziendale, deve evidenziarsi la speculare detassazione per i dipendenti prevista dall'art. 51 c. 2, con particolare riferimento alle lettere f) e *f-bis*) del TUIR<sup>2</sup>, in forza delle quali non concorrono a formare il reddito l'utilizzazione di opere e servizi rico-

1 Art 95 comma 1 del Tuir "spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1."

2 E dalle successive lettere *f-bis*), *f-ter*) ed *f-quater*) del comma 2 dell'art. 51 del TUIR, così come chiarito dalla Circolare n. 5/E del 29 marzo 2018.

nosciuti volontariamente dal datore di lavoro in conformità a disposizioni di contratto o accordo aziendale offerti alla generalità dei dipendenti o categoria di dipendenti e ai familiari ex art. 12, per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria. Per l'effetto, il dipendente non subirà tassazione aggiuntiva, sotto il profilo fiscale e contributivo<sup>3</sup>, per i servizi e prestazioni riconosciuti tramite il welfare.

### Ma come si realizza un valido piano welfare?

Il punto di partenza sarà sicuramente quello di calarsi all'interno della propria realtà aziendale: il datore di lavoro dovrà soffermarsi su aspetti quali età media dei propri dipendenti, esigenze sociali e logistiche dei dipendenti, contesto territoriale nel quale opera l'azienda.

Solo attraverso tale analisi preliminare sarà possibile costruire un piano welfare coerente con le reali esigenze dei lavoratori e con la strategia organizzativa dell'impresa.

A titolo esemplificativo, in presenza di una forza lavoro prevalentemente costituita da genitori, il piano welfare potrà privilegiare misure a sostegno della cura e crescita dei figli attraverso convenzioni con asilo nido, rimborsi spese per istruzione, baby-sitter o puntare sulla rimodulazione dell'orario di lavoro

favorendo, ad esempio, la flessibilità dell'inizio o della fine della prestazione lavorativa, con orari più consoni alla gestione familiare.

Diversamente, in contesti caratterizzati da una forza aziendale più giovane, si potrà puntare su strumenti di welfare volti a investire sulla formazione professionale o sull'erogazione di voucher destinati all'acquisto di beni e servizi utili alla crescita culturale.<sup>4</sup>

Nella realizzazione di piani welfare, il datore di lavoro potrebbe anche scegliere di privilegiare misure orientate al supporto dell'assistenza familiare<sup>5</sup> o all'assistenza sanitaria integrativa.

Individuate quelle che sono le esigenze aziendali e sulle quali si fonderà il piano welfare, il datore di lavoro dovrà scegliere quella che sarà la sua fonte istitutiva.<sup>6</sup>

Tale aspetto è di fondamentale importanza poiché al fine del godimento della deducibilità dei costi sostenuti per l'erogazione dei benefit (di cui all'art. 51, c. 2, lett. f del TUIR), è necessario che la fonte istitutiva trovi fondamento nell'obbligo del datore di lavoro, ancorché assunto volontariamente, di fornire beni e servizi in esso contenuti. L'obbligo del datore di lavoro deve trovare fondamento sia in un regolamento interno, (chiaro nei contenuti, sui termini di durata, portato alla conoscenza di tutto il personale dipen-

<sup>3</sup> Mercé il principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscali e contributive, ex D. Lgs. 314/1997.

<sup>4</sup> Il datore di lavoro che vuole puntare su tali forme di strumentazione potrà avvalersi dell'aiuto di valide piattaforme digitali e innovative.

<sup>5</sup> Il beneficio della deducibilità dei costi sostenuti per l'erogazione dei benefit e servizi è estesa anche ai familiari come disposto Art. 51, c. 2, lett. f-ter) del TUIR, "le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12".

<sup>6</sup> Per un ulteriore approfondimento circa le possibili aree di intervento dei piani welfare sia consentito rinviare a A. Pane, "Piani di Welfare Aziendale", su questa Rivista n° 2/2025.

dente) dal quale emerga chiaramente l'assunzione dell'obbligo del datore di lavoro di garantire quanto contenuto senza possibilità di modificarlo o revocarlo prima del termine di durata indicato; sia nel *rinvio a previsioni contenute nei CCNL*; sia *nella stipula di un contratto di II livello avvalendosi delle OO.SS., ovvero – se esistenti – le rappresentanze sindacali territoriali o aziendali*.<sup>7</sup>

Individuata la fonte istitutiva<sup>8</sup> del piano welfare occorrerà individuare quelli che saranno i beneficiari dei benefit e servizi in esso contenuti, con riferimento a tutti i dipendenti o categorie omogenee di essi.

L'oggettività di un piano welfare è elemento basilare affinché si possa beneficiare del regime fiscale di favore.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con Circ. n° 28/E del 2018 punto 2, ha chiarito che affinché le somme, servizi e beni concessi ai lavoratori tramite welfare, risultino, in tutto o in parte detassati, è necessario che l'offerta sia rivolta alla generalità dei dipendenti ovvero a categorie di dipendenti, specificando che per **"categoria di dipendenti"** si deve intendere non necessariamente le categorie previste dal codice civile (dirigenti, quadri, impiegati, operai) ma anche tutti i dipendenti di un certo tipo, appartenenti ad un determinato livello,

che hanno maturato una certa anzianità etc, purché tali requisiti siano sufficienti ad evitare che siano delle vere e proprie erogazioni *ad personam*. In tali casi, infatti, si lederebbe quello che è proprio il fondamento del welfare, che nasce per essere uno strumento capace di migliorare il benessere di tutta (o parte del) la popolazione aziendale.

Qualora l'obiettivo, invece, sia quello di **incentivare la produttività/redditività aziendale**, puntando su criteri soggettivi come la qualità e l'efficienza<sup>9</sup> del personale dipendente, **il datore di lavoro potrà avvalersi dello strumento del premio di risultato che si differenzia dal welfare anche sotto il profilo del regime fiscale**.

Il premio, infatti, concorre alla formazione del reddito da lavoro dipendente ma, il legislatore, con la L. 208 del 2015 art 182 comma 1, ha previsto la possibilità di godere di un trattamento impositivo di favore prevedendo un'imposta sostitutiva Irpef e relative addizionali regionali pari, quanto alle annualità 2026-2027<sup>10</sup>, all'1% entro il limite di € 5.000,00 annuali a favore del singolo dipendente che, nell'anno precedente a quello della percezione del premio, abbia percepito un reddito da lavoro dipendente fino a € 80.000.

Sulla base di quanto detto, **il welfare e il premio di risultato si differenziano**

7 Come chiarito dall'AdE, circ. n° 28/E del 15.06.2016, *l'erogazione dei benefit in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento che configuri l'adempimento di un obbligo negoziale determina la deducibilità integrale dei relativi costi da parte del datore di lavoro ai sensi dell'art. 95 del Tuir*.

8 Per un ulteriore approfondimento su come scegliere la fonte istitutiva welfare sia consentito rinviare a E.Franzoni, *"Il welfare aziendale: definizione, procedura e benefici per datore di lavoro e lavoratori"*, Rivista n° 04.2024.

9 Si rinvia all'art. 2 DM del 25.03.2016 per l'individuazione dei criteri da utilizzare per la misurazione degli incrementi di produttività, qualità ed efficienza ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 182, della legge n. 208 del 2015.

10 Giusto riferimento dell'art. 1 c. 63 della l. 207/2025.

**sostanzialmente, almeno genericamente, sul piano degli scopi e del regime fiscale.**

Tuttavia, in ragione del fatto che benessere individuale/aziendale dei lavoratori e incremento della produttività costituiscono due facce di una stessa medaglia, è possibile<sup>11</sup> convertire in tutto o in parte il premio di risultato in welfare, beneficiando — se previsto — della completa detassazione e decontribuzione, purché tale possibilità di conversione sia espressamente riconosciuta al dipendente all'interno del contratto collettivo aziendale o territoriale che disciplina il premio di risultato deposi-

tato, in via telematica, entro 30 giorni dalla data della stipulazione.<sup>12</sup>

In conclusione, il welfare, a differenza del premio di risultato che punta sulle *performance* individuali del personale dipendente in virtù della sua produttività ed è sottoposto a tassazione agevolata, rappresenta uno strumento strategico e di investimento nelle politiche di gestione del personale capace di migliorare il benessere collettivo di tutto il personale dipendente, la competitività dell'impresa e al contempo di godere dei benefici fiscali previsti dal legislatore, ovvero la totale detassazione.

---

11 Possibilità introdotta dall' art. 1, c. 184 della L. n. 208/2015 e ampliata successivamente dall' art. 1, comma 160, lett. b) e c) della L. n. 232/2016.

12 Come chiarito AdE, Circolare n. 28/E del 15.06.2016 punto 3.

# Trasferta e straordinario nel CCNL Terziario: il riconoscimento della retribuzione forfettaria nel lavoro mobile

L'articolo prende l'abbrivio dalla recente sentenza della Corte d'Appello di Venezia n° 467/2025, in materia di trasferta disciplinata dal CCNL Terziario Confcommercio, per alcune riflessioni — di più ampio respiro — sulla tematica della remunerazione forfettaria dei lavori ad elevata mobilità.

 **Ciro Russo**

CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

La gestione della prestazione lavorativa fuori sede rappresenta uno dei nodi più complessi nei contesti caratterizzati da elevata mobilità. Trasferimento, trasferta e trasfertismo costituiscono categorie solo apparentemente distinte, ma nella prassi spesso sovrapposte, con rilevanti implicazioni sul piano retributivo e contributivo.

Il trasferimento incide stabilmente sul luogo della prestazione; la trasferta ha carattere temporaneo; il trasfertismo, infine, si configura quando la mobilità diventa elemento strutturale del rapporto<sup>1</sup>. Tuttavia, è proprio nella gestio-

ne concreta della trasferta che emergono le principali criticità, soprattutto quando l'attività lavorativa si sviluppa in modo non rigidamente riconducibile a schemi orari tradizionali.

In questo contesto si inserisce la sentenza della **Corte d'Appello di Venezia n° 467 del 9 luglio 2025**, relativa a un'impresa del settore servizi che impiegava lavoratori inquadrati come autisti e applicava il CCNL Terziario Confcommercio. Il contenzioso nasceva da accertamenti ispettivi che non mettevano in discussione la legittimità dell'indennità di trasferta, ma

<sup>1</sup> Per gli approfondimenti sui tre istituti si rinvia A Pane, "Mobilità del lavoratore subordinato: la trasferta", in questa Rubrica n° 11/2024.

ne contestavano la funzione: secondo gli Enti, **tale indennità non potrebbe ricomprendere il lavoro straordinario, che dovrebbe essere autonomamente retribuito e assoggettato a contribuzione.**

In primo grado il Tribunale di Padova aveva annullato le cartelle, ritenendo non dovuti contributi e sanzioni. La Corte d'Appello (con sentenza non definitiva n. 744/2015 e definitiva n. 288/2016) aveva, invece, riformato in parte la decisione, riconoscendo la debenza di contributi e premi sul lavoro straordinario, ritenendo cumulabile la retribuzione per straordinario con l'indennità di trasferta ed escludendo in sostanza la natura di "vera trasferta" delle somme erogate.

La Cassazione ha cassato queste sentenze d'appello, richiamando la disciplina di interpretazione autentica introdotta dall'art. 7 *quinquies* D.L. 193/2016 (conv. L. 225/2016) in materia di trattamento fiscale/contributivo delle indennità di trasferta e trasfertismo, e ha rinviato alla Corte di Venezia per nuovo esame alla luce di tale normativa.

La Corte d'Appello, nel giudizio di rinvio, ha escluso l'applicazione della nozione di "trasfertista", per carenza dei requisiti previsti dalla norma di interpretazione autentica<sup>2</sup>, ritenendo — *ex adverso* — applicabile il regime delle ordinarie indennità di trasferta (art. 51, comma 5, TUIR).

La questione, dunque, non riguardava

la trasferta in sé, ma la possibilità che essa potesse assumere una funzione retributiva omnicomprensiva. Gli enti ispettivi muovevano da un'impostazione rigida, secondo cui ogni ora eccedente l'orario contrattuale deve essere qualificata come lavoro straordinario. **La Corte territoriale, al contrario, ha valorizzato la struttura della contrattazione collettiva.**

In particolare, **l'art. 161 del CCNL Terziario prevede un'indennità parametrata alla durata della prestazione lavorativa extraurbana, con aliquote crescenti al superamento dell'orario giornaliero.** Non si tratta, quindi, di un mero rimborso spese, ma di una voce direttamente correlata all'intensità ed entità della prestazione. **È proprio tale struttura a condurre i Giudici territoriali a qualificare l'indennità come componente retributiva forfettaria e omnicomprensiva.**

Da ciò discende un principio di particolare rilievo: l'indennità di trasferta può considerarsi componente retributiva omnicomprensiva, idonea a ricomprendere anche il lavoro eccedente l'orario ordinario, con conseguente esclusione della cumulabilità con il compenso per straordinario. **Riconoscere entrambe le voci determinerebbe una duplicazione retributiva non coerente con il sistema delineato dal contratto collettivo.**

La decisione si colloca in un orientamento giurisprudenziale consolidato. Già la **Suprema Corte, con la senten-**

2 Mancata indicazione della sede di lavoro nel contratto/lettera di assunzione; attività che richiede continua mobilità; corresponsione di indennità/maggiorazione fissa, senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove.

**za n. 546/1999<sup>3</sup>, aveva affermato che nel settore del trasporto la disciplina dello straordinario non opera secondo schemi ordinari, potendo la contrattazione collettiva prevedere forme retributive idonee a ricomprendere le prestazioni eccedenti.**

Di particolare interesse è, inoltre, il passaggio in cui la Corte distrettuale evidenzia come, pur potendosi astrattamente discutere della piena assoggettabilità a contribuzione dell'indennità di trasferta in ragione della sua natura retributiva, tale questione esuli dall'oggetto del giudizio, essendo stata la pretesa ispettiva limitata al recupero di compensi ulteriori a titolo di lavoro straordinario.

Il rilievo apre a una riflessione più ampia. Anche a voler qualificare l'indennità come componente retributiva, l'art. 51, comma 5, del TUIR prevede un regime di esenzione contributiva e fiscale entro limiti determinati (attualmente euro 46,48 giornalieri per le trasferte in Italia, comprendenti le spese di vitto e alloggio<sup>4</sup>). Ne potrebbe derivare che la riconduzione della trasferta alla retribuzione non comporta automaticamente la sua integrale imponibilità, ma si inserisce in un sistema normati-

vo che ne disciplina in modo peculiare il trattamento fiscale e contributivo.

Tale assetto rafforza la natura ibrida dell'emolumento, che si colloca in una zona intermedia tra compenso retributivo e componente compensativa del disagio, confermando come, nei contesti caratterizzati da mobilità strutturale, possano configurarsi modelli retributivi non rigidamente riconducibili agli schemi tradizionali.

La sentenza assume quindi un valore che va oltre il caso concreto. Essa chiarisce che il problema non è la legittimità della trasferta, ma il riconoscimento di modelli retributivi forfettari nei lavori a elevata mobilità, evitando che la prestazione venga scomposta pattiziamente in voci autonome prive di reale giustificazione economica.

In definitiva, la pronuncia della Corte d'Appello di Venezia segna un passaggio significativo: riconosce che, **nel lavoro mobile, la retribuzione può essere organizzata in forme diverse da quelle tradizionali**, purché coerenti con il quadro normativo e con la contrattazione collettiva, contribuendo a riportare equilibrio tra esigenze organizzative e disciplina contributiva.

3 La cui massima si riporta: "non è in contrasto con l'art. 2108 c.c. l'interpretazione del giudice di merito il quale - affermata la natura retributiva dell'indennità di trasferta goduta dall'autista per l'attività svolta fuori sede eccedente l'orario giornaliero contrattuale - aveva escluso che competesse, per la stessa attività il diritto al compenso per lavoro straordinario, poiché la disciplina di carattere inderogabile in tema di lavoro straordinario, prevista da detta norma, si riferisce esclusivamente alle prestazioni di lavoro regolate dal r.d.l. 15 marzo 1923 n. 692 e dal r.d. 10 settembre 1923 n. 1955, mentre non è estensibile al lavoro del personale addetto ai trasporti di persone e di merci, che da detta regolamentazione è espressamente escluso a norma del n. 8 della tabella approvata con r.d. 6 dicembre 1923 n. 2657 indicante le occupazioni che richiedono un lavoro discontinuo"

4 Si rinvia a F. Capaccio, "La trasferta ed il trasferimento: Differenze Ontologiche e Implicazioni Giuridiche", in questa Rubrica n° 11/2025.

# *Il valore della tua condivisione, oggi vale ancora di più.*

*Con TeleConsul, il passaparola diventa un vantaggio concreto.*

Partecipa all'iniziativa **"Porta un amico"**:  
condividi l'affidabilità delle soluzioni TeleConsul  
**e ricevi un premio per la tua crescita professionale.**

Hai scelto TeleConsul come partner strategico per il tuo studio. Ora puoi condividere questa scelta con i tuoi colleghi e ottenere un vantaggio concreto.

- Presenta un collega che non ha abbonamenti attivi nell'ultimo anno.
- Per ogni nuovo abbonamento sottoscritto, per te un **Voucher da 100€**.

Nessun limite al numero  
di colleghi segnalati

Voucher valido 12 mesi

Un'opportunità concreta  
per valorizzare il tuo network

**Condividi qualità, affidabilità e innovazione.**  
*TeleConsul cresce insieme a te.*

**TeleConsul**

Accedi alla tua area riservata di **TC Desk**  
clicca sull'icona **"Porta un amico"**  
e compila il form di segnalazione.

CONTATTA IL TUO CONSULENTE COMMERCIALE

✉ carmine.caruso@teleconsul.it  
☎ +39 347 9765502



# FISCO E TRIBUTI



n. 4 - APRILE 2026



**CDLNA**<sup>®</sup>  
LAVORO PREVIDENZA FISCO  
RIVISTA GIURIDICA A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

# Il bilancio di esercizio 2025: le perdite di capitale e la fine del periodo di sterilizzazione

L'articolo analizza la conclusione del periodo di sterilizzazione delle perdite disposto dall'art. 6 del d.l. n. 23/2020 con specifico riguardo al bilancio di esercizio 2025. Dopo avere richiamato le regole codicistiche e l'evoluzione della disciplina emergenziale, il contributo si sofferma sulle verifiche che amministratori, organi di controllo e professionisti sono chiamati a compiere in sede di redazione e approvazione del bilancio 2025, primo banco di prova della chiusura del quinquennio relativo alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020.

 **Pietro Di Nono**

CONSIGLIERE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

## Le regole del codice civile in caso di perdite

Nelle società di capitali, la perdita che riduce il capitale di oltre un terzo attiva un sistema di reazione differenziato a seconda che il capitale residuo resti o meno sopra il minimo legale. Per le S.p.A. rilevano gli artt. 2446 e 2447 c.c., per le S.r.l. gli artt. 2482-*bis* e 2482-*ter* c.c. In entrambe le tipologie resta fermo, sullo sfondo, l'art. 2484, comma 1, n. 4, c.c., ove non siano adottati i provvedimenti imposti dall'erosione del capitale.

La distinzione essenziale è nota. Se la perdita supera il terzo ma non conduce il capitale sotto il minimo legale, gli amministratori devono convocare senza indugio l'assemblea, sottoporle la situazione patrimoniale e, in difetto di riassorbimento nei termini di legge, si impone la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate<sup>1</sup>. Se, invece, la perdita riduce il capitale al di sotto del minimo legale, il sistema diventa più stringente: l'assemblea deve deliberare la riduzione del capitale e il contestuale aumento almeno al

---

1 Sul permanere, anche nel regime emergenziale, dell'obbligo di convocazione dell'assemblea e degli adempimenti informativi, Cfr: Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 88-2021/I, par. 1 e 2; Comitato Triveneto, massima T.A.4.

minimo di legge, salvo trasformazione o scioglimento<sup>2</sup>.

### La disciplina emergenziale e la sterilizzazione delle perdite

Su tale assetto è intervenuto l'art. 6 del d.l. n. 23/2020, poi riscritto dalla legge di bilancio 2021 e successivamente esteso anche alle perdite emerse negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022<sup>3</sup>. La disciplina ha sospeso, per tali perdite, l'operatività degli obblighi di riduzione del capitale e la causa di scioglimento, differendo la verifica finale al quinto esercizio successivo<sup>4</sup>.

Il bilancio 2025 assume, perciò, rilievo centrale: è il primo esercizio in cui si chiude un quinquennio di sterilizzazione, quello relativo alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020. In sede di approvazione del bilancio 2025 occorre quindi verificare se la perdita oggetto di rinvio sia stata realmente assorbita oppure se residui ancora in misura tale da imporre le deliberazioni previste dal codice civile<sup>5</sup>.

La ratio della norma emergenziale non va letta in termini riduttivi. La ricostruzione prevalente esclude che sia necessario dimostrare una relazione diretta di causa-effetto tra pandemia e singola perdita; la disciplina appare piuttosto orientata a fronteggiare una crisi sistemica, caratterizzata anche

dalla difficoltà di reperimento di risorse patrimoniali in un contesto straordinario.

### Gli obblighi durante il periodo di sterilizzazione

La sterilizzazione non ha mai significato sospensione degli obblighi informativi. Sono rimasti fermi la convocazione dell'assemblea, la predisposizione della relazione sulla situazione patrimoniale, le osservazioni dell'organo di controllo e il dovere degli amministratori di dare conto dei fatti di rilievo intervenuti successivamente. In altri termini, il legislatore ha congelato gli effetti più incisivi della perdita sul capitale, ma non la sua emersione contabile né la necessità di una gestione consapevole della crisi.

Occorre, tuttavia, distinguere. Per le perdite superiori al terzo che non incidono sul minimo legale, l'impostazione interpretativa prevalente ritiene che il rinvio quinquennale operasse di diritto, senza necessità di una specifica delibera assembleare di rinvio, pur restando sempre possibile un intervento anticipato dei soci<sup>6</sup>. Diversamente, quando la perdita riduceva il capitale al di sotto del minimo legale, il differimento non operava automaticamente, ma richiedeva una deliberazione espressa dell'assemblea, chiamata a scegliere tra rinvio, ricapitalizzazio-

2 Art. 2447 c.c. per le S.p.A.; art. 2482-ter c.c. per le S.r.l.

3 Art. 6 d.l. 8 aprile 2020, n. 23; art. 1, comma 266, l. 30 dicembre 2020, n. 178; art. 3, d.l. 30 dicembre 2021, n. 228, conv. in l. 25 febbraio 2022, n. 15; art. 3, comma 9, d.l. 29 dicembre 2022, n. 198, conv. in l. 24 febbraio 2023, n. 14.

4 Art. 6, commi 1, 2 e 3, d.l. n. 23/2020.

5 Art. 6, commi 2 e 3, d.l. n. 23/2020; art. 1, comma 266, l. n. 178/2020; art. 3, d.l. n. 228/2021, conv. in l. n. 15/2022; art. 3, comma 9, d.l. n. 198/2022, conv. in l. n. 14/2023.

6 Comitato Triveneto, massima T.A.6.

ne immediata, trasformazione, liquidazione o copertura soltanto parziale del disavanzo<sup>7</sup>.

La sospensione della causa di scioglimento non ha, inoltre, eliminato i doveri di corretta gestione. Le perdite sterilizzate continuavano a rappresentare un indice di crisi e imponevano monitoraggio costante della continuità aziendale, adeguatezza degli assetti, tutela dei creditori e valutazione tempestiva delle misure correttive. Il rinvio non poteva tradursi in una mera inerzia gestionale.

### L'informativa nella nota integrativa

Il profilo contabile-documentale assume, nel 2025, un valore decisivo. L'art. 6, comma 4, del d.l. n. 23/2020 ha imposto di indicare distintamente nella nota integrativa le perdite oggetto di sterilizzazione, con specificazione dell'origine e delle movimentazioni intervenute nell'esercizio. Non si tratta di un adempimento meramente formale: è la condizione necessaria per ricostruire, al termine del quinquennio, quale parte della perdita originaria sia ancora esistente.

Per la stessa ragione, l'obbligo informativo non può ritenersi irrilevante neppure per le microimprese. Anche ove non sia dovuta la nota integrativa in senso ordinario, resta l'esigenza di una rappresentazione separata e intelligibile delle perdite sterilizzate,

tale da consentire ai soci, agli organi di controllo e ai terzi una verifica effettiva della loro origine e delle relative movimentazioni<sup>8</sup>.

### Le perdite successive al periodo di sterilizzazione

La disciplina emergenziale non si applica alle perdite emerse nel 2023 e negli esercizi successivi. Se tali perdite sono autonomamente rilevanti, tornano ad operare integralmente le regole ordinarie: artt. 2446 e 2447 c.c. per le S.p.A.; artt. 2482-bis e 2482-ter c.c. per le S.r.l.<sup>9</sup> Ne consegue che, già prima della scadenza del quinquennio relativo alle perdite 2020, potevano ricorrere fattispecie in cui una perdita 2023 o 2024 imponeva immediati provvedimenti, senza poter attendere il bilancio 2025.

Su questo punto emerge un passaggio particolarmente delicato. Le fonti interpretative non sono del tutto coincidenti nella delimitazione delle perdite "sterilizzate": una ricostruzione valorizza il risultato economico dell'esercizio rilevante nella sua interezza; un'altra tende a collegare la sospensione alla perdita rilevata in bilancio in relazione all'effettiva consistenza del patrimonio netto, tenendo conto delle riserve assorbenti. In chiave prudenziale, il criterio operativo più solido resta quello di seguire separatamente gli "strati" di perdita e verificare se la perdita successiva sia autonomamente

7 Comitato Triveneto, massime T.A.7 e T.A.8.

8 Sul punto manca una previsione espressa per le microimprese; in chiave prudenziale, l'esigenza di separata evidenza contabile si ricava dall'art. 6, comma 4, d.l. n. 23/2020 e dai principi esposti nel Consiglio Nazionale del Notariato.

9 Art. 6 d.l. n. 23/2020, a contrario; artt. 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter c.c.

rilevante oppure diventi significativa solo ove sommata a quelle sospese<sup>10</sup>.

### Gli adempimenti al termine della sterilizzazione

Il bilancio 2025 costituisce, dunque, il vero momento di verifica. In relazione alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, l'assemblea chiamata ad approvare il bilancio deve accertare se, alla luce delle movimentazioni del quinquennio, della perdita 2020 residua, degli utili successivamente maturati e delle eventuali coperture già effettuate, il capitale risulti ancora eroso oltre il terzo oppure al di sotto del minimo legale.

La verifica va condotta con particolare attenzione, perché non può esaurirsi nella mera lettura del saldo finale di

patrimonio netto. Occorre piuttosto isolare la quota di perdita 2020 ancora esistente, distinguerla dalle perdite successive soggette al regime ordinario e valutare se il risultato 2025, unitamente alle altre poste di patrimonio, determini una riduzione del capitale superiore a un terzo ma non sotto il minimo legale, ovvero una riduzione al di sotto del minimo con conseguente necessità di riduzione e ricostituzione del capitale. In tale prospettiva, il bilancio 2025 non segna soltanto la chiusura di una parentesi normativa: rappresenta il primo banco di prova della correttezza delle scelte contabili, assembleari e gestorie adottate nel quinquennio di sospensione secondo le regole esplicitate che di seguito si riportano in forma di prospetto.

## S.R.L. E PERDITE DEL CAPITALE

<b>FATTISPECIE</b>	<b>Perdite 2020, 2021, 2022</b>
<b>REGOLA</b>	Sterilizzazione quinquennale ex art. 6 D.L. 23/2020.
<b>ADEMPIMENTI</b>	Le perdite vanno tenute distinte in nota integrativa con origine e movimentazioni.
<b>NOTE</b>	Non è richiesta la prova del nesso causale diretto con il Covid.
<b>FATTISPECIE</b>	<b>Perdite oltre 1/3 senza minimo intaccato</b>
<b>REGOLA</b>	Per le perdite sterilizzate il differimento opera, come regola di default.
<b>ADEMPIMENTI</b>	Restano fermi relazione degli amministratori, convocazione dell'assemblea, osservazioni dell'organo di controllo e monitoraggio della continuità.
<b>NOTE</b>	La società può comunque intervenire prima: riduzione, copertura parziale, ricapitalizzazione.
<b>FATTISPECIE</b>	<b>Capitale sotto il minimo per perdite sterilizzate</b>
<b>REGOLA</b>	Il rinvio non opera automaticamente: serve delibera assembleare espressa.
<b>ADEMPIMENTI</b>	L'assemblea può rinviare, ricapitalizzare, trasformare, liquidare o coprire solo in parte.
<b>NOTE</b>	Se manca una decisione, si riapre il tema della causa di scioglimento.

CONTINUA ►

<sup>10</sup> Comitato Triveneto, massime T.A.1 e T.A.2.

## S.R.L. E PERDITE DEL CAPITALE

<b>FATTISPECIE</b>	<b>Perdite 2023 e successive autonomamente rilevanti</b>
<b>REGOLA</b>	Torna il regime ordinario degli artt. 2446 e 2447 c.c. e, per le S.r.l., degli artt. 2482-bis e 2482-ter c.c.
<b>ADEMPIMENTI</b>	Se la perdita nuova è autonomamente rilevante, si applicano subito le regole ordinarie.
<b>NOTE</b>	Il test si svolge al netto delle perdite sterilizzate.
<b>FATTISPECIE</b>	<b>Perdite 2023 rilevanti solo se sommate alle sterilizzate</b>
<b>REGOLA</b>	Continua a operare il regime di sterilizzazione fino alla scadenza, secondo l'impostazione prevalente e la massima del Comitato Triveneto.
<b>ADEMPIMENTI</b>	Occorre distinguere gli "strati" di perdita e seguirli anno per anno.
<b>NOTE</b>	Tema decisivo per capire se scatta o no l'obbligo immediato di ricapitalizzazione.
<b>FATTISPECIE</b>	<b>Pluralità di perdite sterilizzate</b>
<b>REGOLA</b>	Indice di possibile crisi più ampia, non solo patrimoniale ma anche finanziaria.
<b>ADEMPIMENTI</b>	Servono piano di riequilibrio, verifica della continuità, informativa rafforzata e vigilanza effettiva dei sindaci.
<b>NOTE</b>	La sterilizzazione non sospende i doveri di corretta gestione della crisi.
<b>FATTISPECIE</b>	<b>Fusioni e scissioni</b>
<b>REGOLA</b>	Le perdite sterilizzate si trasferiscono con la loro "targazione".
<b>ADEMPIMENTI</b>	Passano alla incorporante/risultante o alle beneficiarie con il medesimo regime di sospensione.
<b>NOTE</b>	Non liberano riserve per aumenti gratuiti oltre i limiti ordinari.
<b>FATTISPECIE</b>	<b>Responsabilità degli amministratori</b>
<b>REGOLA</b>	La sospensione della causa di scioglimento non equivale a libertà assoluta di gestione.
<b>ADEMPIMENTI</b>	Restano doveri di diligenza, assetti adeguati, tutela dei creditori e ricorso agli strumenti di composizione della crisi.
<b>NOTE</b>	Art. 2086 c.c. e monitoraggio costante restano centrali.

# La redazione del Bilancio 2025 tra novità contabili e fiscali

Una sintesi operativa delle novità rilevanti per la redazione del bilancio 2025, con focus su errori contabili, affrancamento delle riserve, IRES premiale e cessazione dei regimi derogatori.

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

Come ogni anno, la redazione del bilancio d'esercizio richiede un costante aggiornamento rispetto alle novità normative e contabili intervenute nel periodo di riferimento. Con riguardo al bilancio 2025, tali novità si articolano, in particolare, in interventi di natura fiscale, aggiornamenti di taluni principi contabili e nella cessazione di specifiche misure introdotte nel periodo pandemico. Ne deriva l'esigenza di coglierne le ricadute non solo sul piano rappresentativo, ma anche sotto il profilo delle scelte gestionali e della pianificazione fiscale.

## La correzione degli errori contabili

Una prima misura, di natura fiscale ma con evidenti riflessi operativi anche in ambito contabile e nella redazione del bilancio, riguarda il **rinnovato quadro normativo** di riferimento per la **gestio-**

**ne degli errori contabili pregressi**, oggetto di una significativa rimodulazione dell'articolo 83 del TUIR.<sup>1</sup>

La nozione di errore contabile è delineata dal documento "OIC 29"<sup>2</sup> come l'errata o mancata applicazione di un principio contabile in un bilancio di esercizi precedenti, che può derivare da errori matematici, da un'inesatta interpretazione dei fatti, da omissioni o da errate rilevazioni di operazioni, nonché dall'utilizzo di informazioni disponibili ma non correttamente considerate. In altri termini, si tratta di inesattezze riferite a fatti già esistenti al momento della redazione del bilancio, che avrebbero dovuto essere correttamente rilevati sin dall'origine. Il medesimo **principio contabile distingue**, inoltre, **gli errori in funzione della loro rilevanza**, qualificando come tali quelli idonei a incidere sulle decisioni economico-finanziarie degli utilizzatori del bilancio.

1 Modifiche introdotte dal D.Lgs. 192/2025, che ha definito criteri più selettivi ai fini del riconoscimento fiscale delle rettifiche in bilancio.

2 Acronimo di "Organismo Italiano di Contabilità", ente nazionale preposto all'emanazione e all'aggiornamento dei principi contabili nazionali.

# ERRORE CONTABILE



Rientra nell'errore contabile

- Omissione di costi o ricavi già maturati
- Doppie contabilizzazioni
- Errata classificazione tra poste di bilancio
- Mancata rilevazione di un debito certo
- Errori di competenza economica
- Errata applicazione principio OIC



Non rientra nell'errore contabile

- Cambiamenti di stime
- Mutamenti di principi contabili
- Fatti intervenuti successivamente
- Valutazioni ragionevoli ex post

La riforma segna un evidente ridimensionamento del previgente assetto, nel quale la rettifica dei disallineamenti contabili, indipendentemente dall'esercizio di origine, poteva esplicitare effetti fiscali immediati nel periodo di rilevazione, senza necessità di ricorrere a dichiarazioni integrative, a condizione che il bilancio fosse assoggettato a revisione legale<sup>3</sup> e che il soggetto applicasse il principio di derivazione rafforzata<sup>4</sup>. Il nuovo impianto restringe tale meccanismo semplificato, circoscrivendone l'operatività entro limiti temporali e oggettivi più rigorosi. In particolare, **il riconoscimento fiscale automatico è ora subordinato** alla circostanza che **la correzione intervenga entro il termine**

**di approvazione del bilancio dell'esercizio successivo** a quello in cui l'errore è stato commesso o avrebbe dovuto essere rilevato. Ne consegue che, con riferimento alle rettifiche contabilizzate nel bilancio 2025, l'efficacia fiscale immediata potrà operare esclusivamente per inesattezze riconducibili all'esercizio 2024, restando esclusi quelli riferibili a periodi anteriori, per i quali si rende necessario il ricorso agli ordinari strumenti dichiarativi.

Accanto al profilo temporale, la riforma introduce un rilevante filtro qualitativo, **limitando la procedura semplificata alle sole ipotesi di errori non rilevanti**<sup>5</sup>, secondo i criteri elaborati dall'OIC 29.

3 La disciplina previgente non distingueva tra revisione legale obbligatoria o facoltativa. La revisione legale resta obbligatoria per le S.r.l. al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 2477 c.c., mentre per le S.p.A. assume carattere strutturale.

4 In base al quale il reddito imponibile d'impresa è determinato assumendo il risultato civilistico quale base di partenza, con rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale adottati in bilancio. Il principio si applica ai soggetti IRES IAS/IFRS nonché agli OIC *adopter*.

5 In presenza di errori qualificabili come rilevanti, la correzione continua a seguire il regime ordinario, con imputazione al patrimonio netto e necessità di intervento dichiarativo (cfr. Agenzia delle Entrate, risposta n. 89 del 31 marzo 2026).

L'applicazione del regime semplificato è, inoltre, subordinata alla condizione che la correzione intervenga prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza dell'avvio di attività istruttorie da parte dell'Amministrazione finanziaria,<sup>6</sup> aventi ad oggetto le poste interessate. In caso contrario, viene meno ogni automatismo fiscale, rendendosi necessario il riallineamento mediante dichiarazione integrativa, ferma restando la possibile applicazione delle sanzioni.

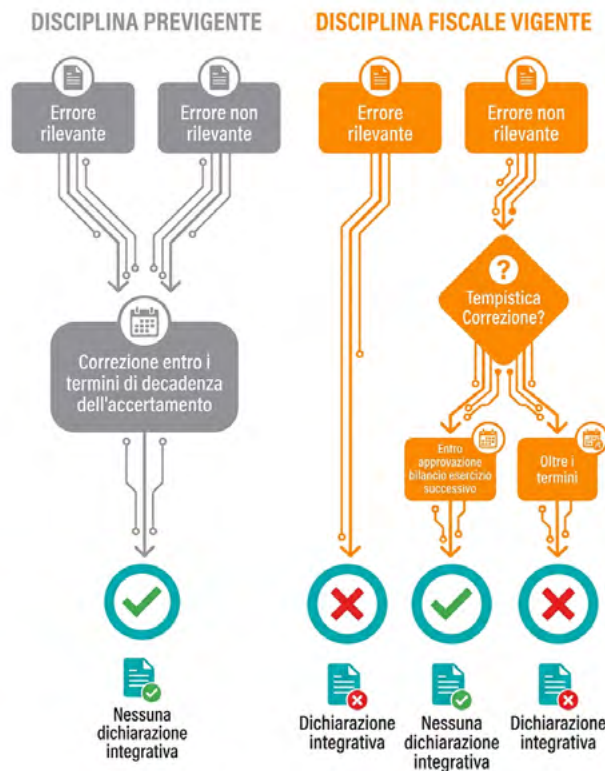
Ulteriori profili di complessità emergono con riferimento all'IRAP, per la quale il riconoscimento degli effetti fi-

scali del riallineamento contabile è subordinato anche alla circostanza che il valore della produzione netta risulti positivo sia nell'esercizio di origine sia in quello di rilevazione.

### Affrancamento straordinario delle riserve

Un ulteriore intervento di rilievo nella disciplina fiscale dei bilanci 2025 è rappresentato dalla **riapertura dei termini per l'affrancamento** straordinario delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta, prevista dalla legge di bilancio 2026<sup>7</sup>. L'istituto, già oggetto di precedenti interventi normativi,

## PROCEDURA CORREZIONE ERRORI CONTABILI



6 Risulta pertanto preclusa in caso di accessi, ispezioni, verifiche o qualsivoglia altra attività di accertamento. Tra queste non rilevano le comunicazioni c.d. automatizzate (avvisi bonari e controlli formali).

7 Art. 1, co. 44-45, Legge 30 dicembre 2025, n. 199.

consente alle imprese di rimuovere il vincolo fiscale gravante su specifiche componenti del patrimonio netto, rendendole liberamente distribuibili. Sotto il profilo oggettivo, l'ambito applicativo è circoscritto alle **riserve e ai fondi in sospensione d'imposta esistenti nel bilancio relativo all'esercizio 2024, per la quota ancora presente nel bilancio 2025**. Si tratta, tipicamente, di riserve generate da operazioni di rivalutazione dei beni d'impresa o da regimi fiscali agevolativi, mentre restano escluse le riserve derivanti da deduzioni extracontabili e, più in generale, le voci di bilancio prive di un debito fiscale latente.

Dal punto di vista soggettivo, la facoltà è riconosciuta alle società di capitali, alle società di persone in contabilità ordinaria e agli enti non commerciali (limitatamente all'attività d'impresa), con esclusione dei soggetti in contabilità semplificata.

Il meccanismo operativo si fonda sul **versamento di un'imposta sostitutiva pari al 10 per cento** dell'importo affrancato, **dovuta in luogo dell'IRES e dell'IRAP**, da corrispondere in quattro rate annuali di pari importo, con prima scadenza coincidente con il termine di versamento del saldo delle imposte relative al periodo d'imposta 2025. L'opzione si perfeziona mediante indicazione nel modello Redditi 2026 e **può essere esercitata anche in modo selettivo**, consentendo l'affrancamento di singole riserve o frazioni delle stesse in funzione delle esigenze di

pianificazione fiscale e finanziaria. Le riserve interessate assumono natura di utili disponibili e possono essere distribuite senza imposizione in capo alla società erogante.

Sebbene l'affrancamento si fondi sulle poste del bilancio 2025, i relativi effetti contabili si manifestano nell'esercizio in cui l'opzione è esercitata (bilancio 2026). Il bilancio 2025 assume quindi rilievo quale sede di valutazione e pianificazione, oltre che di eventuale informativa.

Sul piano contabile, gli emendamenti all'OIC 25 chiariscono che l'imposta sostitutiva non transita a conto economico, ma è rilevata nello stato patrimoniale in contropartita al patrimonio netto, in coerenza con la natura patrimoniale dell'operazione. Il necessario coordinamento con la fiscalità differita, inoltre, comporta lo storno delle imposte differite passive eventualmente stanziare.

### Gli Emendamenti ai Principi Contabili Nazionali dell'OIC

Un cenno merita, infine, il recente pacchetto di **emendamenti ai principi contabili nazionali** emanato dall'OIC<sup>8</sup>, destinato ad entrare in vigore **obbligatoriamente a partire dai bilanci 2026**, ma **applicabile, in via opzionale, già al bilancio 2025**. Si tratta di misure introdotte per risolvere alcune criticità interpretative emerse nella prassi applicativa.

Tra i profili di maggiore interesse si segnalano, anzitutto, le precisazioni

8 Gli emendamenti riguardano i principi OIC 13 (Rimanenze), OIC 16 (Immobilizzazioni materiali), OIC 24 (Immobilizzazioni), OIC 25 (Imposte sul reddito) e OIC 31 (Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto).

in tema di **acquisti con opzione di rivendita**, per i quali l'iscrizione del bene nell'attivo è subordinata alla ragionevole certezza del mancato esercizio dell'opzione, in coerenza con il principio del trasferimento sostanziale dei rischi e benefici. Inoltre, viene introdotta una limitata apertura alla **possibilità di correlare l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali ai ricavi**, purché nell'ambito del metodo a quote decrescenti e in presenza di un'effettiva capacità dei ricavi di rappresentare il consumo economico del bene

Ulteriori interventi riguardano la **contabilizzazione dell'imposta sostitutiva sull'affrancamento delle riserve**, da imputare direttamente a patrimonio netto, nonché la classificazione degli **effetti di attualizzazione dei fondi per rischi e oneri**, per i quali è prevista una specifica evidenza tra le componenti finanziarie del conto economico.

### IRES premiale

Sul versante strettamente tributario, merita attenzione l'introduzione, per il solo periodo d'imposta 2025, della cosiddetta IRES premiale, che consente alle società di capitali, al ricorrere di specifici presupposti, di beneficiare della riduzione dell'aliquota dal 24 al 20 per cento. La misura si inserisce in una logica incentivante, volta a favorire la patrimonializzazione delle imprese, il rilancio degli investimenti in beni strumentali innovativi e il rafforzamento della base occupazionale.

La fruizione di questa misura agevolativa è subordinata, tra l'altro, alla **destinazione dell'utile 2024**, che deve prevedere l'accantonamento dell'80% a una specifica riserva di patrimonio netto. Ai fini di una corretta rappresentazione contabile, appare opportuno istituire un apposito **conto di riserva** (ad esempio, "Riserva di utili da reinvestire ex art. 1, co. 436, Legge 207/2024") ed evidenziarne in nota integrativa la natura e i vincoli alla distribuzione.

Parallelamente, gli investimenti in beni strumentali e le informazioni relative all'incremento occupazionale dovranno essere adeguatamente rappresentati nell'informativa di bilancio, al fine di monitorare il rispetto dei requisiti richiesti per l'accesso al beneficio.

Particolare attenzione deve inoltre essere posta alla **valutazione della ragionevole certezza del beneficio fiscale**. Solo in presenza di un elevato grado di probabilità circa il rispetto di tutte le condizioni sarà possibile riflettere, in sede di chiusura del bilancio 2025, gli effetti della minore imposizione corrente, con conseguente impatto sul *tax rate* effettivo. In caso contrario, un approccio prudenziale suggerisce di non rilevare il beneficio, atteso che il processo di investimento potrebbe perfezionarsi anche successivamente alla data di chiusura e approvazione del bilancio 2025,<sup>9</sup> limitandosi, ove opportuno, a fornire un'appropriata informativa nella nota integrativa o nella relazione sulla gestione.

<sup>9</sup> Gli investimenti che attestano il requisito per l'agevolazione vanno realizzati entro la scadenza per la presentazione del modello REDDITI relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (31 ottobre 2026 per esercizi coincidenti con l'anno solare).

## Approvazione bilanci in via telematica

In chiusura, si segnala la proroga, anche per l'anno 2026, della disciplina<sup>10</sup> che consente lo **svolgimento delle assemblee societarie con modalità a distanza**, già introdotta nel periodo pandemico e successivamente reiterata, **purché tenute entro il 30 settembre 2026**<sup>11</sup>. La

previsione è stata estesa nell'ambito dell'ormai consueto provvedimento di fine anno per il posticipo di talune scadenze normative (c.d. decreto "Milleproroghe"<sup>12</sup>), confermando la possibilità di prevedere, anche in deroga alle disposizioni statutarie, l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, nonché l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza.

---

10 Art. 106, co. 9, D.L. 17 marzo 2020, n. 18.

11 Il termine del 30 settembre 2026 è riferito all'effettiva data dell'assemblea e non alla mera convocazione della stessa.

12 Art. 4, co. 11, D.L. 31 dicembre 2025, n. 200.

# Il principio di Derivazione Rafforzata: ulteriore estensione alle micro-imprese

Con la modifica dell'art. 83 del TUIR diventa applicabile anche alle microimprese che redigono il bilancio in forma abbreviata il cosiddetto Principio di Derivazione Rafforzata. Tale inclusione amplia le possibilità di accesso a tale tecnica di rilevazione nell'ottica di una maggiore rispondenza delle risultanze contabili con il risultato fiscale.

 **Luigi Carbonelli**

CONSULENTE DEL LAVORO E PRESIDENTE UP ANCL DI NAPOLI

Con il D. Lgs. n. 192 del 18 dicembre 2025 si è compiuto un ulteriore passo nella realizzazione dei principi contenuti nella legge delega 111/2023: in particolare, con le modifiche apportate all'art. 83 c. 1 del TUIR è stato previsto che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (quindi a partire dal 2025 per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare) anche le microimprese che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-*bis* TUIR) potranno adottare il principio di derivazione rafforzata.

Ricordiamo che precedentemente tale possibilità era riservata alle imprese che adottavano i principi contabili internazionali ed alle microimprese, ma a condizione, per queste ultime, che redigessero il bilancio in forma ordinaria. Fissiamo subito un concetto: con l'ap-

plicazione del principio di derivazione rafforzata le qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali adottate nel bilancio redatto secondo gli OIC valgono anche ai fini fiscali, salvo espresse deroghe del TUIR.

Ricordiamo inoltre che i principi OIC (Organismo Italiano di Contabilità) definiscono i criteri e le tecniche di contabilizzazione e di rilevazione in bilancio delle imprese italiane, interpretando e armonizzando con la normativa nazionale i principi contabili internazionali, in special modo quelli derivanti dal diritto tributario comunitario.

Perché assume così tanta importanza tale principio? Perché interpretando correttamente qualificazione (l'attribuzione ad un determinato evento della natura economico-giuridica), classificazione (l'operazione che consente di allocare una posta in un par-

ticolare conto, avuto anche riguardo alla funzione di quel particolare accadimento), ed imputazione temporale (la rilevanza dell'accadimento in quel particolare esercizio), raggiungeremo l'obiettivo di una rappresentazione contabile più affidabile e coerente con le norme fiscali.

Innanzitutto, nel riferirci alle microimprese, trattiamo delle imprese che (art. 2435-ter c.c.) nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi, non superino due dei limiti:

1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 220.000 euro;
2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 440.000 euro;
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Per queste imprese è consentita la redazione del bilancio in forma "micro", con rilevanti semplificazioni nella predisposizione dei prospetti e nella redazione degli allegati al bilancio.

Nel caso in cui tali imprese decidessero di redigere il bilancio in forma ordinaria o alternativamente in forma abbreviata, potranno applicare il principio di derivazione rafforzata: il principio di derivazione rafforzata consente una maggiore trasparenza nella redazione del bilancio, giacché permette a chi lo applica di allineare i valori civilistici con i valori fiscali soprattutto per quanto riguarda, come sopra ricordato, i criteri di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale delle voci da esprimere in bilancio.

Operando con tale criterio le differenze tra risultato civilistico e risultato fiscale diventano naturalmente meno rilevanti e si procede così ad un riallineamento dei valori a tutto beneficio

della chiarezza e della esposizione dei dati, oltre naturalmente ad una minore incertezza nell'attribuzione delle varie poste da inserire in bilancio.

È insomma un ulteriore passo verso il superamento del principio di doppio binario che costringeva, nella redazione del bilancio, ad operare quelle variazioni extracontabili che determinavano uno scostamento, anche significativo, tra risultato contabile e fiscale.

D'altra parte, l'applicazione del principio di derivazione rafforzata privilegia una rappresentazione più sostanziale che formale della situazione economico-finanziaria dell'impresa, proprio perché tende ad eliminare quegli elementi di incertezza nella lettura dei bilanci.

Tuttavia, con l'estensione della platea di possibili utilizzatori di tale sistema di rilevazione, bisognerà prestare attenzione ai principi OIC che interessano vari aspetti contabili, in particolar modo per il principio di competenza dei ricavi (principio OIC 34, secondo cui i ricavi sono contabilizzati nel momento in cui si verifica il trasferimento dei rischi e dei benefici sostanziali oppure, nel caso dei servizi, in base allo stato di avanzamento del servizio prestato, individuando all'interno del contratto anche quelle che vengono definite "unità elementari"), per la svalutazione dei crediti (principio OIC 15, che riguarda la valutazione, rilevazione, classificazione e successive modifiche dei crediti, ma sempre entro il limite stabilito dall'art. 106 del TUIR) o per gli ammortamenti (principio OIC 16 sulla rilevazione degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali).

In altre valutazioni bisognerà poi tener

presenti alcuni limiti imposti dal TUIR a cui il valutatore non potrà sottrarsi: in particolare per quanto previsto dall'art. 96 (interessi passivi), art. 102 (in particolar modo nella misura massima stabilita per la determinazione degli ammortamenti).

In definitiva si tratta di un ulterio-

re passo nella direzione di chiarezza e uniformità di esposizione dei dati contabili, con un'auspicata maggiore semplicità di raffronto e di rappresentazione dello stato delle imprese, che non poteva non considerare anche le microimprese come attrici di questo importante cambiamento.

# DURF: chiarimenti sul computo della soglia del 10%, inclusi i versamenti da comunicazioni di irregolarità

Con la risposta a interpello n. 63/2026, l'Agenzia delle Entrate interviene su un tema di particolare rilievo operativo per le imprese che operano nell'ambito degli appalti e subappalti: la corretta determinazione del requisito dei versamenti minimi ai fini del rilascio del DURF (Documento Unico di Regolarità Fiscale).

 **Pasquale Formisano**  
CONSULENTE DEL LAVORO IN NAPOLI

## Quadro normativo di riferimento

Il sistema degli appalti e subappalti rappresenta da sempre un ambito particolarmente esposto a fenomeni di irregolarità fiscale e contributiva, con specifico riferimento all'utilizzo distorto della manodopera. In tale contesto, il legislatore è intervenuto con misure sempre più incisive volte a rafforzare i controlli e a responsabilizzare i soggetti coinvolti.

Tra questi interventi, un ruolo centrale è stato svolto dall'articolo 17-*bis* del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, introdotto nel 2019, che ha segnato un punto di svolta nel sistema di vigilanza fiscale negli appalti ad alta intensità di manodopera.

L'art. 17-*bis* è stato introdotto dall'art. 4 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157, con l'obiettivo dichiarato di contrastare fenomeni

fraudolenti connessi all'utilizzo di manodopera negli appalti.

La norma ha introdotto un sistema articolato di obblighi in capo ai committenti, prevedendo, tra gli altri, l'obbligo di acquisire dalle imprese appaltatrici e subappaltatrici copia delle deleghe di pagamento relative alle ritenute fiscali; specifiche responsabilità in caso di mancato controllo e limitazioni all'utilizzo della compensazione.

Il perimetro applicativo è stato definito con riferimento a contratti caratterizzati da importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, con prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi del committente e l'impiego di beni strumentali riconducibili allo stesso committente.

Il sistema così delineato ha introdotto un meccanismo di controllo "a monte", trasferendo sul committente una funzione di verifica preventiva della correttezza fiscale dell'appaltatore. Tali

obblighi, tuttavia, non trovano applicazione quando l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice attesta, mediante il DURF rilasciato dall'Agenzia delle Entrate, il possesso dei requisiti richiesti dalla norma.

Successivamente, il legislatore è nuovamente intervenuto sulla materia con il D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33, recante il testo unico in materia di versamenti e riscossione, nel cui ambito l'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 241/1997 è stato abrogato e la relativa disciplina è confluita nell'art. 7 del medesimo decreto.

Pertanto, anche alla luce del riordino normativo, i principi sottesi alla disciplina mantengono un significativo valore interpretativo e sistematico, come confermato dai chiarimenti di prassi resi dall'Agenzia delle Entrate.

### **DURF: requisiti per il suo rilascio**

L'elemento centrale del sistema delineato dall'art. 17-*bis*, ora trasfuso nell'art. 7 del D.Lgs. n. 33/2025, è il Documento Unico di Regolarità Fiscale (DURF), certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

Il DURF consente alle imprese appaltatrici di essere esonerate dagli obblighi di controllo altrimenti gravanti sul committente, purché in possesso di determinati requisiti. Tra questi, il comma 5 individua condizioni cumulative, quali l'anzianità operativa di almeno tre anni, la regolarità dichiarativa, l'assenza di debiti fiscali rilevanti e l'adeguato livello di versamenti fiscali rispetto ai ricavi.

In particolare, la norma richiede che i versamenti complessivi registrati nel conto fiscale nel triennio di riferimen-

to non siano inferiori al 10% dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni. Tale parametro è volto a verificare la coerenza tra l'attività economica svolta e i versamenti fiscali eseguiti, nonché a escludere un utilizzo distorto degli strumenti di compensazione. In altri termini, esso mira a misurare l'affidabilità fiscale dell'impresa. È su questo specifico requisito quantitativo che si concentra il quesito oggetto dell'interpello.

### **Il quesito interpretativo: i versamenti da avvisi bonari**

La questione affrontata nella risposta all'interpello n. 63/2026 riguarda l'inclusione, nel calcolo dei versamenti rilevanti, degli importi pagati a seguito di comunicazioni di irregolarità ex art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, strumenti attraverso i quali l'Amministrazione finanziaria segnala le anomalie emerse dai controlli automatizzati.

Nel caso esaminato, l'impresa aveva effettuato versamenti ordinari, versamenti tramite ravvedimento operoso e versamenti a seguito di avvisi bonari.

Il dubbio interpretativo riguardava la possibilità di includere tali ultimi versamenti nel computo del requisito del 10%.

Secondo l'istante, i versamenti effettuati a seguito di comunicazioni di irregolarità dovevano essere inclusi, al netto di sanzioni e interessi, nel computo del requisito del 10%, in quanto tali pagamenti estinguono debiti d'imposta, sono eseguiti tramite modello F24, risultano registrati nel conto fiscale e dimostrano la volontà di adempiere agli obblighi tributari.

## Il parere dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate ha accolto l'impostazione del contribuente, fornendo un chiarimento di particolare rilievo operativo. Nello specifico, elemento centrale nella valutazione è rappresentato dal modello F24, quale strumento di pagamento e di tracciabilità. Il fatto che i versamenti siano effettuati tramite F24 consente, infatti, la registrazione nel conto fiscale, la riconducibilità ai periodi d'imposta e la verifica automatizzata da parte dell'Amministrazione. Ciò rafforza la logica per cui il criterio rilevante è quello della registrazione nel conto fiscale, indipendentemente dall'origine del debito.

Un ulteriore aspetto rilevante riguarda il criterio temporale. L'Agenzia chiarisce che il periodo di riferimento deve essere il triennio individuato dalle dichiarazioni; pertanto, assume rilievo la data di effettuazione del pagamento, in quanto i versamenti devono collocarsi tra l'inizio del periodo d'imposta più remoto e la fine di quello più recente. Tale impostazione garantisce uniformità e certezza nella determinazione del requisito.

Infine, la norma e la prassi escludono espressamente i pagamenti relativi a debiti iscritti a ruolo. Tale esclusione si giustifica in quanto i ruoli rappresentano situazioni di maggiore gravità, il pagamento avviene in una fase patologica del rapporto tributario e non sempre riflette un comportamento spontaneo del contribuente. La distinzione tra avvisi bonari e ruoli assume, quindi, un rilievo fondamentale.

In sintesi, l'Agenzia delle Entrate ha adottato un criterio ampio e sostanziale nell'individuazione dei versamenti rilevanti. In particolare, vengono considerati tutti i pagamenti eseguiti tramite modello F24, e quindi registrati nel conto fiscale, a prescindere dalla loro origine, purché effettuati nel triennio di riferimento. Tali pagamenti, secondo l'Amministrazione finanziaria, sono idonei a dimostrare la regolarità fiscale del contribuente.

Restano invece esclusi i pagamenti relativi a debiti iscritti a ruolo, in quanto riferiti a una fase successiva e più patologica del rapporto tributario.

## Conclusioni

In conclusione, la risposta a interpello n. 63/2026 fornisce un chiarimento di particolare rilievo, confermando un'interpretazione sostanziale della normativa.

I suoi effetti sono significativi nella gestione degli appalti: l'inclusione, nel computo, dei versamenti derivanti da avvisi bonari amplia la platea delle imprese idonee e consente una più corretta verifica dei presupposti per il rilascio del DURF.

Al contempo, il chiarimento valorizza la *compliance* fiscale, premiando i contribuenti che adempiono correttamente, che regolarizzano tempestivamente le irregolarità e che mantengono un comportamento collaborativo.

In tale prospettiva, la scelta dell'Agenzia di includere i versamenti da avvisi bonari nel calcolo del requisito del 10% appare coerente con la *ratio* della norma, poiché incentiva la regolarizzazione spontanea e rafforza il principio di affidabilità fiscale.

Dal punto di vista operativo, il chiari-

mento consente agli intermediari una più corretta determinazione del requisito del 10%, una gestione più efficace delle posizioni fiscali dei clienti e una pianificazione più mirata dei versamenti. In particolare, il professionista può valorizzare i versamenti effettuati a seguito di avviso bonario, supportare

le imprese nell'ottenimento del DURF e ridurre il rischio di contestazioni.

Nel complesso, si tratta di un orientamento che favorisce una gestione più consapevole ed efficiente degli adempimenti, valorizzando un approccio sostanziale al rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

## Sostieni lo sviluppo dei tuoi clienti: al via il Bando MIMIT Formazione PMI Sud

L'opportunità strategica per  
le imprese del Mezzogiorno  
passa attraverso il tuo Studio.

**Fino al 70% di contributo a fondo perduto per  
la formazione. Offri ai tuoi clienti una  
soluzione concreta, al resto pensiamo noi.**

**Time Vision** affianca i Consulenti del Lavoro nella **gestione dei piani  
formativi finanziati**. Diventiamo il tuo braccio operativo per l'analisi  
dei fabbisogni, la presentazione delle domande, la formazione e la  
rendicontazione dei contributi. Un supporto specialistico che qualifica la  
tua attività professionale, garantendo alle aziende l'accesso alle risorse  
previste dal **bando MIMIT**.

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

**scopri di più**





# PROFESSIONAL- MENTE

PROFESSIONALITÀ, COMUNICAZIONE & BUSINESS  
PER IL LIBERO PROFESSIONISTA 5.0

n. 4 - APRILE 2026

**CDLNA**<sup>®</sup>  
LAVORO PREVIDENZA FISCO  
RIVISTA GIURIDICA A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

# Self-Management, focus e leadership personale: cosa guida il Consulente moderno tra scadenze ed urgenze

L'articolo propone un metodo pratico, pensato per gli studi, per passare dalla reazione continua alla guida consapevole del proprio tempo. Prosegui nel "gioco" scelto della connessione tra due o più *soft skills*.

Nello specifico due *skills* già conosciute ed allenate negli articoli in Rivista. Pronti a performare?

 **Simona Letizia Ilardo**

CONSULENTE DEL LAVORO, LIFE & BUSINESS COACH

Aprile - e marzo con i suoi adempimenti e scadenze è appena passato - in studio, sa di dichiarativi che si preparano, clienti in fermento e scadenze che iniziano a moltiplicarsi. È il mese in cui molti di noi sentono di lavorare "sempre", ma di non avere mai davvero il controllo.

Non è solo una questione di agenda: è una questione di sistema.

Se il tempo è uguale per tutti, ciò che ci differenzia è il modo in cui lo trasformiamo in risultati, serenità, crescita.

**Prima verità scomoda: non è mancanza di tempo, è mancanza di priorità.**

Il problema non è fare tanto, ma fare "tutto insieme". La giornata del consulente del lavoro è una continua interruzione: telefonate, mail urgenti, portali che non funzionano, clienti in ansia cronica.

Vi rivedete in questo schema?

Se non decidiamo noi cosa conta davvero, saranno gli altri a decidere per noi.

Per questo il primo passo non è "organizzare meglio", ma scegliere meglio.

Domanda chiave da tenere sulla scrivania:

**"Questa attività mi porta davvero più vicino ai miei obiettivi professionali o sto solo spegnendo l'ennesimo incendio?"**

La domanda che mi sono posta io per realizzare questo articolo è stata: **"in che modo, attraverso quali soft skills già note, posso aiutarli a lavorare meglio?"**

“Difficile lavorare più, possibile lavorare meglio” ricordate questo incipit? Sono certa di sì!

### La Legge di Pareto applicata allo studio: il tuo 20% che vale oro.

La Legge di Pareto ci dice che, spesso, il 20% delle attività genera l'80% dei risultati. Tradotta nel nostro lavoro:

- - Il 20% dei clienti genera l'80% del fatturato.
- - Il 20% delle attività porta l'80% della soddisfazione personale e professionale.
- - Il 20% delle scadenze, se gestito bene, evita l'80% delle emergenze.

### Come applicarla concretamente (in meno di un'ora).

1. Fai un elenco delle attività tipo di un mese:  
F24, CU, dichiarativi, consulenze, formazione, gestione del team, marketing, amministrazione interna, ecc.
2. Segna con un asterisco le attività che:
  - generano fatturato di qualità (clienti in linea con il tuo posizionamento);
  - riducono errori e corse dell'ultimo minuto (organizzazione, pianificazione);
  - fanno crescere lo studio (formazione, marketing, automazioni).
3. Seleziona il tuo 20% “nobile”: quelle 3-5 attività che, se curate con attenzione, cambiano vita allo studio.

Da domani, quelle attività vanno messe a calendario come **appuntamenti immodificabili**, al pari di un adempimento fiscale.

Non “se avanza tempo”, ma “prima di tutto il resto”.

### Una seconda lente utile: la matrice urgenza/importanza.

Per affinare ancora di più il tiro, puoi usare la matrice urgenza/importanza (nota come matrice di Eisenhower) - crea schema a quattro quadrati su cui indicare:

#### - **Importante e urgente:**

scadenze imminenti, invii, adempimenti con data ravvicinata.

→ Da fare subito, ma con metodo e proteggendo le fasce orarie di concentrazione.

#### - **Importante ma non urgente:**

organizzazione dei processi, formazione, sviluppo dello studio, marketing, automazioni, delega.

→ Questo è il Quadrante dell'Oro: ciò che oggi “non hai tempo di fare” è proprio ciò che ti libererà tempo domani.

#### - **Urgente ma non importante:**

telefonate non strategiche, richieste che potrebbero essere delegate, e-mail non prioritarie.

→ Da delegare, filtrare, circoscrivere con regole chiare.

**- Non urgente e non importante:**

perdite di tempo, riunioni inutili, navigazione casuale.

→ Da eliminare senza sensi di colpa.

Il trucco è semplice:

riempi per primi in agenda gli spazi "importante ma non urgente\*", poi distribuisce il resto.

Riesci ad avere già una diversa evidenza ed un ordine più utile rispetto a tutti i tuoi impegni?

Se hai detto NO, ma in realtà non hai posto in essere l'esercizio, ti avviso: non vale!

E adesso ti propongo un mini-sistema sostenibile, adatto al nostro lavoro:

**1. Blocco del mattino "mente fresca" (60-90 minuti)**

- Dedicato solo al tuo 20% strategico (Pareto) o agli "importanti non urgenti".
- Niente mail, niente telefono. Avvisa il team e, se possibile, i clienti.

**2. Finestre mail predefinite**

- Individua due o tre momenti al giorno da dedicare alle mail (es. 11:30, 15:30, 17:30).
- Il resto del tempo, client di posta chiuso.

**3. Regole per le urgenze**

- Definisci cosa è davvero "urgente".
- Educa i clienti: canale preferenziale solo per vere emergenze.
- Stabilisci che le richieste arrivate dopo una certa ora slittano al giorno successivo.

**4. Rituale di chiusura giornaliera (10-15 minuti)**

- Verifica cosa hai completato.
- Sposta le attività non concluse.
- Scegli le tre priorità non negoziabili per il giorno dopo.

**5. Un sì vale dieci no**

- Ogni nuovo incarico, cliente o progetto richiede tempo mentale.
- Domandati: "Se dico sì a questo, a cosa sto dicendo no?".

**Il lato umano: non sei solo una macchina da adempimenti**

Gestire meglio il tempo non è solo per produrre di più, ma per vivere meglio il tuo lavoro e, di conseguenza, la tua vita personale:

- ridurre il senso di perenne rincorsa,
- ritrovare spazio per la strategia e non solo per l'operatività,
- proteggere tempo per te, per la tua vita privata, per la tua crescita.

Un Consulente del Lavoro che sa gestire priorità e tempo non è solo più efficiente: è più lucido, più creativo, più autorevole.

E diventa un vero punto di riferimento anche umano per i clienti.

Inizia dai miei famosi, consigliatissimi "piccoli passi": individua il tuo 20% ad alto impatto e difendi un'ora al giorno per quello.

Non serve stravolgere tutto subito.

Serve, oggi, una scelta chiara:

vuoi continuare a sopravvivere alle scadenze, o cominciare a costruire un sistema che ti assomigli e ti sostenga?

La giungla non sparirà.

Ma puoi diventare tu la guida, invece di restare esploratore stanco con la torcia scarica.

Il domani lo scrivi tu!

[https://www.youtube.com/watch?v=KNyL3jBj1yA&list=RDKNyL3jBj1yA&start\\_radio=1](https://www.youtube.com/watch?v=KNyL3jBj1yA&list=RDKNyL3jBj1yA&start_radio=1)

# ASSUMI PERSONALE IN SOMMINISTRAZIONE CON NOI



## Centralità del Consulente

Resti il riferimento diretto delle aziende, ampliando i servizi dello studio.



## Processi semplificati

Risposte rapide a picchi, sostituzioni ed esigenze temporanee.



## Monitoraggio in tempo reale

Ci occupiamo dell'intero processo burocratico, in modalità 100% digitale.



**+ servizi per i tuoi clienti + forza per il tuo studio + VANTAGGI PER TE**



Prenota una  
**DEMO LIVE**  
con il nostro staff

 **Fondazione Studi**  
Consulenti del Lavoro

Grazie all'accordo con Fondazione Studi, puoi accedere a una convenzione esclusiva riservata ai Consulenti del Lavoro.

Diventa partner InPlace: più valore per i tuoi clienti, meno burocrazia per te.

**inplace.it**



# RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE

n. 4 - APRILE 2026

**CDLNA**<sup>®</sup>  
LAVORO PREVIDENZA FISCO  
RIVISTA GIURIDICA A CURA DEL CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI

# L'obbligo di *repêchage* è violato se non si prova l'insussistenza di mansioni anche inferiori all'atto del recesso

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 4377 del 26 Febbraio 2026

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 4377 del 26 febbraio 2026**, ha ribadito il suo consolidato principio in termini di *repêchage* di cui *melius funditus*. La vicenda giudiziaria ha riguardato l'impugnazione proposta da un datore di lavoro avverso la sentenza della Corte d'appello di Roma che, in sede di rinvio dopo una precedente ordinanza della Cassazione (n. 18904/2024), aveva annullato il licenziamento, ordinato la reintegrazione del lavoratore e condannato la società al pagamento di un'indennità pari a 12 mensilità, oltre accessori e contributi, applicando la tutela reintegratoria di cui all'art. 18, comma 4, Statuto dei lavoratori, sul presupposto del mancato assolvimento dell'obbligo di *repêchage* da parte del datore di lavoro.

La società ha proposto ricorso per cassazione con sei motivi, tutti respinti dalla Corte nomofilattica.

Infatti, la Suprema Corte ha espressamente richiamato il principio di diritto già espresso nella precedente ordinanza rescindente, in base al quale — in tema di *repêchage* nel licenziamento per g.m.o. — **“non risulta assolto l'obbligo di *repêchage* ove all'atto di licenziamento per g.m.o. risultino esistenti nell'organico aziendale mansioni inferiori, anche a termine, ed il datore non abbia effettuato alcuna offerta di demansionamento al lavoratore né comunque allegato e provato in giudizio che il lavoratore non rivesta le competenze professionali richieste per l'espletamento delle stesse mansioni”**.

In applicazione di tale principio, l'ordinanza ha confermato che:

- è violato l'obbligo del *repêchage* se, al momento del licenziamento, risultino posizioni lavorative con mansioni inferiori disponibili nell'organico (anche con contratto a termine);
- se il datore non offre tali mansioni al lavoratore e non prova l'assenza delle competenze professionali di quest'ultimo per svolgerle, l'obbligo di *repêchage* deve ritenersi violato;
- la violazione dell'obbligo di *repêchage* comporta l'illegittimità del licenziamento per giustificato motivo oggettivo e legittima l'applicazione della tutela reintegratoria di cui all'art. 18, comma 4, Statuto dei lavoratori.

# L'inquadramento del lavoratore segue le regole indicate dal CCNL e può essere riconosciuto, nei limiti prescrizione applicabili *post* legge Fornero, a prescindere dal livello richiesto se la domanda ha ad oggetto il "corretto inquadramento"

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Sentenza N. 4043 del 23 Febbraio 2026

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 4043 del 23 febbraio 2026**, ha precisato che in caso di richiesta di un differente livello di inquadramento contrattuale devono seguirsi le regole del CCNL e il giudice di merito può riconoscerlo anche diversamente dalla domanda se il *petitum* concerne la individuazione del "corretto inquadramento contrattuale".

La vicenda giudiziaria esaminata riguardava un dipendente del settore del credito, inquadrato nell'Area 3, livello III del CCNL Credito, che chiedeva il riconoscimento di mansioni superiori e del correlato superiore inquadramento, sostenendo di aver svolto, almeno dal 2004, attività specialistiche complesse nell'ufficio legale (verifica e ricalcolo di crediti in sofferenza con profili di usura, anatocismo, CMS, incarichi di consulente tecnico di parte per tutte le banche del gruppo).

Il Tribunale di Milano aveva rigettato il ricorso. La Corte d'appello di Milano, in parziale riforma, aveva riconosciuto al lavoratore il diritto all'inquadramento nell'Area 3, livello IV del CCNL Credito, con decorrenza dal 10.8.2005, condannando la banca al pagamento delle differenze retributive per il periodo 18.7.2007–20.7.2016 (17.679,35 euro lordi, oltre rivalutazione, interessi e incidenza su TFR), applicando il termine di prescrizione e distinguendo il regime pre e post L. n. 92/2012.

La banca proponeva ricorso per cassazione con tre motivi:

1. vizio di ultrapetizione e, in subordine, violazione del giudicato interno (art. 112 c.p.c. e art. 2909 c.c.), sostenendo che il lavoratore non avrebbe mai chiesto il IV livello;

2. errata interpretazione dell'art. 93 CCNL Credito e violazione dell'art. 2697 c.c. sull'onere della prova, per avere la Corte d'appello riconosciuto il IV livello senza richiedere il requisito del coordinamento di almeno nove lavoratori;
3. violazione delle norme sulla prescrizione dei crediti di lavoro, anche alla luce delle modifiche all'art. 18 Statuto dei lavoratori introdotte dalla L. n. 92/2012.

La Cassazione ha rigettato il primo motivo, ritenendo che non vi sia ultrapetizione né violazione del giudicato interno, poiché già nel ricorso introduttivo e nell'atto di appello il lavoratore aveva chiesto, oltre al livello di quadro, "il corretto inquadramento" anche in un livello "diverso" o "superiore" ritenuto di giustizia; pertanto, ciò consente al giudice (di merito) di riconoscere una qualifica intermedia (Area 3, IV livello) rispetto a quella rivendicata e a quella formale, senza eccedere la domanda.

Parimenti, rigettava il terzo motivo, confermando l'orientamento di Cass. 6.9.2022, n. 26246: per i crediti non ancora prescritti alla data di entrata in vigore della L. n. 92/2012, la prescrizione decorre dalla cessazione del rapporto, stante il venir meno della "stabilità reale" del rapporto di lavoro a tempo indeterminato.

Accoglieva, infine, il secondo motivo, censurando l'interpretazione dell'art. 93 CCNL Credito data dalla Corte d'appello: il IV livello della 3<sup>a</sup> Area presuppone, secondo i profili esemplificativi contrattuali, una posizione sovraordinata con responsabilità su un numero minimo di altri lavoratori (almeno otto o nove, a seconda del profilo), sicché non è sufficiente lo svolgimento di compiti specialistici e la mera coadiuvazione di un quadro/dirigente senza coordinamento di personale.

# Travalica i limiti di continenza l'accusa rivolta al datore, senza alcun serio riscontro, di rendersi attore di condotte disonorevoli

Corte di Cassazione – Sez. Lavoro – Ordinanza N. 2844 del 9 Febbraio 2026

La Corte di Cassazione – Sez. Lavoro –, **ordinanza n° 2844 del 9 febbraio 2026**, ha statuito che **travalica i limiti di continenza il comportamento del dirigente sindacale che, nell'ambito di una intervista rilasciata in una trasmissione televisiva, attribuisce al proprio datore di lavoro condotte gravemente disonorevoli senza alcun serio riscontro.**

Di seguito i fatti di causa.

La DIRPUBBLICA (federazione del pubblico impiego) proponeva azione ex art. 28 Statuto dei lavoratori contro l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, lamentando comportamento antisindacale per avere l'amministrazione promosso azione disciplinare (con esito in un semplice rimprovero verbale) nei confronti di una dirigente sindacale, a seguito di un'intervista rilasciata alla trasmissione "Report".

Nell'intervista, **la dirigente**, dopo aver richiamato le irregolarità di un concorso dirigenziale oggetto di contenzioso, **afferma che** il sistema concorsuale servirebbe a "creare una classe dirigente fedele" e che i piccoli contribuenti sono colpiti con sanzioni sproporzionate mentre i "grossi evasori fiscali" restano impuniti, lasciando intendere che **i concorsi sarebbero alterati per favorire una dirigenza funzionale a politiche fiscali vessatorie verso i piccoli e indulgenti verso i grandi evasori.**

La Corte d'appello di Roma respingeva il ricorso ex art. 28, ritenendo non provata la natura ritorsiva/intimidatoria dell'iniziativa disciplinare e, per l'effetto, legittima la sanzione, poiché la lavoratrice aveva superato i limiti del diritto di critica: non per la parte sulle irregolarità concorsuali, ma per l'ulteriore passaggio in cui attribuiva all'amministrazione una politica sistematica di vessazione dei piccoli contribuenti e di impunità dei grandi evasori, senza riscontri fattuali neppure indiziari, con affermazioni gravemente denigratorie idonee a minare la fiducia dei cittadini nello Stato. La Corte di Cassazione ha confermato la valutazione della Corte distrettuale in ordine al travalicamento dei criteri di "continenza formale e sostanziale", ritenendo illecito attribuire alla P.A. condotte gravemente disonorevoli (politica sistematica di vessazione dei piccoli contribuenti e impunità dei grandi evasori) senza alcun serio riscontro, trasformando — di tal guisa — la critica in illazione denigratoria.

# Trasmissione della dichiarazione fiscale predisposta dal contribuente e responsabilità del professionista

Corte di Cassazione – Sez. Tributaria – Sentenza N. 5638 del 12 Marzo 2026

Con l'**ordinanza n. 5638 del 12 marzo 2026**, la Corte di Cassazione, sezione tributaria, affronta il tema della **responsabilità del professionista per concorso nelle violazioni tributarie del cliente**, riaffermando un approccio sostanziale alla nozione di partecipazione all'illecito.

Risulta, pertanto, sanzionabile anche il soggetto esterno all'ente che abbia fornito un contributo consapevole e rilevante alla realizzazione della violazione. La responsabilità personale del consulente, ove il suo intervento ecceda la mera esecuzione materiale o formale, permane pur nel quadro del generale principio di imputazione delle sanzioni alla persona giuridica.

Il caso sottoposto all'esame della Corte riguarda un consulente fiscale destinatario di un accertamento con cui gli veniva contestato un coinvolgimento attivo nelle violazioni commesse dal proprio cliente, consistite nella deduzione di costi non adeguatamente supportati da idonea documentazione. I giudici di merito avevano escluso la responsabilità del professionista, qualificandolo quale mero esecutore della trasmissione di una dichiarazione predisposta dal contribuente e rilevando, altresì, l'assenza di un interesse economico diretto, ulteriore rispetto al compenso professionale percepito.

La Suprema Corte, in riforma della decisione impugnata, chiarisce che il concorso nell'illecito tributario può configurarsi anche in assenza della realizzazione diretta della condotta tipica, qualora il professionista ponga in essere comportamenti, anche omissivi, idonei a rendere possibile o agevolare la violazione. **Assume rilievo**, in tal senso, **anche la sola attività di trasmissione telematica delle dichiarazioni, ove il professionista sia contestualmente incaricato della tenuta della contabilità**, atteso che su di lui grava un obbligo di controllo in ordine alla coerenza tra dati dichiarati, risultanze contabili e disciplina fiscale, da valutarsi secondo il parametro della diligenza qualificata.

La Corte esclude, inoltre, che la configurabilità del concorso richieda la prova di un vantaggio economico personale del consulente, essendo invece decisivo il contributo, materiale o psicologico, alla realizzazione dell'illecito, secondo la disciplina del concorso di persone.

# Reddito prodotto all'estero dal personale di volo e applicabilità delle retribuzioni convenzionali ai fini fiscali

Corte di Cassazione – Sez. Tributaria – Sentenza N. 4380 del 26 Febbraio 2026

Con l'**ordinanza n.4380 del 26 febbraio 2026**, la Corte di Cassazione, sezione tributaria, interviene nuovamente in materia di **determinazione del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero**, evidenziando i limiti di interazione tra disciplina fiscale e normativa previdenziale.

La vicenda processuale origina dalla contestazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui il contribuente, pilota alle dipendenze di una compagnia aerea estera, avrebbe determinato il reddito imponibile sulla base dei valori convenzionali, anziché che della retribuzione effettiva.

L'Ufficio sosteneva, infatti, che il personale di volo fosse escluso da tale regime in forza di una disposizione che, in ambito previdenziale, ne limita l'applicazione. La tesi erariale si fondava su un'interpretazione estensiva di tale esclusione, ritenuta idonea a operare anche sul piano fiscale, sul presupposto del principio di unificazione delle basi imponibili.

La Corte, tuttavia, confermando le decisioni dei giudici di merito, ha respinto tale impostazione, rilevando che il **meccanismo delle retribuzioni convenzionali**, previsto dalla disciplina fiscale sul lavoro all'estero, **costituisce un criterio autonomo di determinazione del reddito**, applicabile al ricorrere delle condizioni previste (attività svolta in via continuativa all'estero per oltre 183 giorni).

Pertanto, l'esclusione del personale di volo prevista in ambito previdenziale non può essere trasposta, in via interpretativa, nella disciplina tributaria, in assenza di un espresso collegamento normativo.



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

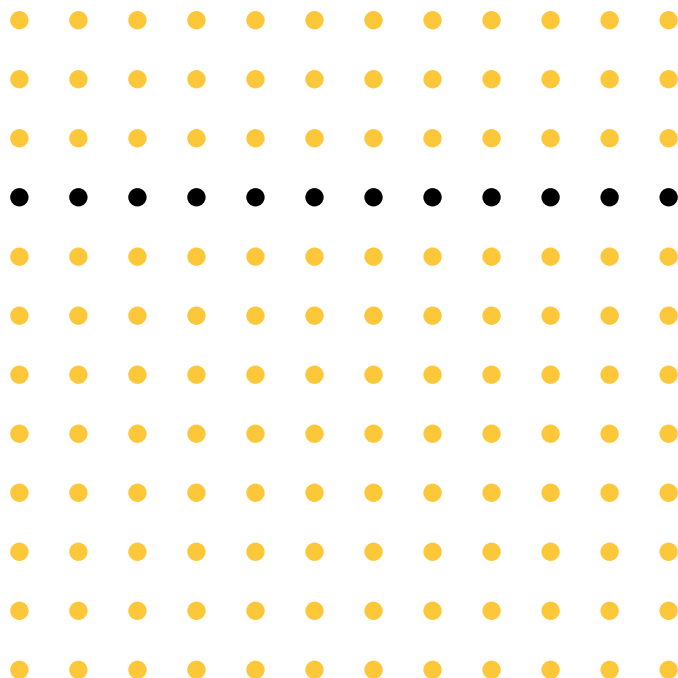


[www.sparkmarketing.it](http://www.sparkmarketing.it)



[info@sparkmarketing.it](mailto:info@sparkmarketing.it)





# CDLNA<sup>®</sup>

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

