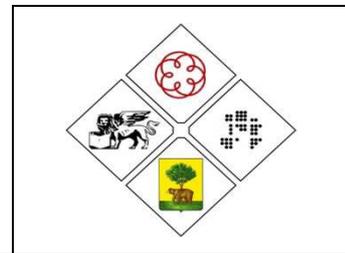




Il Commerci@lista®

lavoro e previdenza



anno IV n. 4

testata iscritta al Registro Stampa del Tribunale di Biella al n. 576

maggio 2015

Affidavit Commercialisti®

Edizione a cura del **COMITATO SCIENTIFICO GRUPPO ODCEC AREA LAVORO** e delle **COMMISSIONI LAVORO E PREVIDENZA** degli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Agrigento, Alessandria, Aosta, Ascoli Piceno, Asti, Barcellona Pozzo di Gotto, Bari, Biella, Bologna, Busto Arsizio, Caltanissetta, Casale Monferrato, Caserta, Catania, Civitavecchia, Como, Crema, Cremona, Cuneo, Ferrara, Firenze, Forlì-Cesena, Frosinone, Gela, Lanciano, Lecce, Lecco, Livorno, Lucca, Messina, Milano, Modena, Napoli, Novara, Palermo, Paola, Parma, Perugia, Piacenza, Pisa, Pistoia, Pordenone, Reggio Calabria, Reggio Emilia, Rieti, Rimini, Roma, Rovigo, Salerno, Siracusa, Teramo, Terni, Tivoli, Torino, Tortona, Trani, Udine, Vasto, Venezia, Verbania, Vercelli, Verona, Vicenza, Viterbo, Voghera.

Rivista di cultura economico-giuridica realizzata grazie alla collaborazione tra il **COORDINAMENTO INTERREGIONALE DEGLI ODCEC PIEMONTE E VALLE D'AOSTA, L'UNIONE ITALIANA COMMERCIALISTI**, le organizzazioni dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di **BIELLA** (Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Biella, Affidavit Commercialisti®, Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Biella, Associazione Biellese Dottori Commercialisti, Unione Italiana Commercialisti di Biella e Associazione Nazionale Commercialisti di Biella).

Direttore responsabile: **DOMENICO CALVELLI** Redattore Capo Area Lavoro: **MARTINA RICCARDI** Presidente nazionale del Gruppo: **MARIALUISA DE CIA**

EDITORIALE di Lorenzo Di Pace*

Cari lettori,
lo scorso 17 aprile 2015 a Roma, presso il Centro congressi Cavour, si è completato l'iter di regolarizzazione del **Gruppo Odcec Area Lavoro**, che ha "assunto" la veste giuridica di Comitato Scientifico. Anche questa volta le decisioni del Gruppo sono state prese in ambito assembleare, nel rispetto delle idee e delle proposte di ciascuno.

Alla XIII Assemblea del Gruppo ha partecipato un gran numero di Aderenti persone fisiche, provenienti da tutta Italia, uniti dalla voglia di diffondere la cultura in materia di lavoro tra i Commercialisti. Non a caso, lo statuto approvato dall'Assemblea stabilisce (art. 3) che "Il Gruppo si prefigge di favorire la diffusione della conoscenza scientifica e della pratica professionale in materia di diritto, economia ed organizzazione del lavoro, nonché in materie connesse o complementari, come la demografia, il diritto delle relazioni industriali, l'economia, la previdenza sociale e la tutela della salute sui luoghi di lavoro, tra gli scritti agli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ai sensi del decreto legislativo 28 giugno 2005 n. 139". Queste poche parole "sintetizzano" l'impegno di tanti Colleghi che, negli ultimi due anni, si sono sacrificati per la categoria e, nel contempo, "delineano" un nuovo scenario, fatto sempre di iniziative di alto profilo, prioritariamente in sinergia con gli organi istituzionali, a partire dalla Commissione *Commercialista del lavoro* del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC).

La XIII Assemblea ha anche nominato i nuovi Organi di gestione e controllo del Gruppo, che resteranno in carica per gli esercizi 2015, 2016 e 2017, fino alla data dell'Assemblea convocata per l'esame del Bilancio dell'esercizio 2017, nel seguente modo:

Consiglio direttivo, nelle persone di Marialuisa De Cia (Presidente), Paride Barani, Elena Cavallero, Cristina Costantino, Giovanna D'Amico, Maurizio Falcioni, Barbara Ficarella, Isabella Marzola ed Antonio Tammaro;

Collegio sindacale, nelle persone di Rossella Billi (Presidente), Stefano Ferri e Riccardo Serafini (Sindaci effettivi) nonché Vittoria Letizia Leone e Laura Pollastro (Sindaci supplenti);

Collegio dei probiviri, nelle persone di Marco Sambo (Presidente), Laura Imovilli e Francesco Mengucci.

E' stato per me un piacere ed un onore passare il testimone alla Collega Marialuisa De Cia di Milano, che è una persona equilibrata e di grande sensibilità umana oltre che una professionista esperta in materia di lavoro. A Marialuisa ed a tutti i componenti degli Organi del Gruppo va il mio affettuoso e sincero augurio di buon lavoro!

Da parte mia, come attuale Presidente della Commissione nazionale *Commercialista del lavoro*, mi adopererò per la valutazione concreta di tutte le possibili forme di collaborazione tra due enti, che sono accumulati dalla volontà di sviluppare le competenze dei Commercialisti in materia di lavoro.

L'Assemblea del 17 aprile 2015 ha anche "messo a fuoco" le sfide immediate del Gruppo, quali: diffondere nuovi stimoli ed entusiasmo tra i Commercialisti, ampliare la base degli aderenti e coinvolgere quanti più colleghi possibile, per il raggiungimento dei suoi scopi. Visto l'apprezzamento che - nel tempo - ha riscosso il canale Facebook, dove è attivo l'interscambio quotidiano di idee, opinioni e soluzioni di casi concreti, per favorire l'adesione al Gruppo Odcec Area lavoro di ulteriori colleghi, si potrebbe "dare uno sguardo" proprio alla lista degli iscritti a tale social network, ricordando loro i principi di libertà, volontarietà ed assenza di scopi di lucro del Comitato, al quale pos-

sono aderire sia le persone fisiche sia le persone giuridiche indicate all'art. 4 dello statuto, tra cui gli Ordini territoriali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Odcec). Al riguardo, è un piacere informarvi che il primo Aderente persona giuridica post regolarizzazione è stato l'Odcec di Paola (Cosenza), il cui Consiglio ha deliberato l'adesione al Gruppo il 27 aprile 2015.

Nella stessa Assemblea, inoltre, è apparsa evidente la necessità di portare "la questione lavoro" tra le tematiche di interesse primario anche dei professionisti che non si occupano prevalentemente di diritto e pratica del lavoro e, a tal fine, ben venga l'argomento della semplificazione come oggetto del "workshop lavoro" al prossimo Congresso dei Commercialisti in programma a metà ottobre 2015 a Milano, in occasione dell'EXPO. Il Gruppo Odcec Area Lavoro, con tutti coloro che vi aderiranno liberamente e spontaneamente in futuro, è chiamato a dare il proprio contributo per fornire idee e sviluppare proposte da portare al centro dell'attenzione degli organi politici, istituzionali e della stampa, tenendo presente che il confronto delle nuove idee sarà il *life motiv* di questo importante evento!

* Presidente commissione CNDCEC *Commercialista del Lavoro*

**LE SANZIONI DIRETTE AI
COMMERCIALISTI:
UN'INUTILE ANOMALIA
GIURIDICA**
di Domenico Calvelli*

Occorre commentare brevemente quanto previsto dalla recente normativa in merito ad eventuali patologie nell'apposizione del visto di conformità da parte del commercialista (ad esempio il 730 precompilato): oltre

alla sanzione vera e propria, spetterebbe al commercialista pagare imposte ed interessi propri del contribuente. Come è stato fatto osservare in audizione presso il Senato della Repubblica da parte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, il rapporto tributario “traslerebbe” da contribuente a professionista, con buona pace del principio costituzionale della capacità contributiva che recita, lo ricordiamo, all’art. 53 comma primo: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”. Lo stesso Statuto Albertino del 1848, che precedette di un secolo la costituzione repubblicana, sanciva l’obbligo dei regnicoli di contribuire ai carichi dello Stato in proporzione dei propri averi. “Della propria capacità contributiva”, “dei propri averi”, non sicuramente di quelli altrui... Il principio di “sostituzione” del debitore d’imposta appare in questo modo una vera e propria aberrazione giuridica; né si comprende quale sia la *ratio* insita in detto provvedimento o il bene giuridico da tutelare, se non esclusivamente generare gettito e garantirsi una più ampia platea di “obbligati tributari”, il tutto però in forte odore di incostituzionalità. Per tacere del rischio di inassicurabilità di sanzioni dirette ai professionisti in forza del principio di afflittività delle stesse, seppur l’Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni in un proprio parere abbia precisato la natura risarcitoria e non sanzionatoria delle somme dovute. Infine è inevitabile richiamare i principi di ragionevolezza e di proporzionalità. Il rispetto del principio di ragionevolezza impone che, in riferimento al caso concreto, la Pubblica Amministrazione utilizzi un provvedimento proporzionato alle finalità da conseguire, supportato da adeguata motivazione e che tenga conto dell’interesse primario, degli interessi con cui questo può venire in conflitto e di tutte le circostanze di fatto; *la Pubblica Amministrazione è cioè tenuta ad adottare la soluzione idonea e necessaria, comportante il minor sacrificio possibile per le posizioni dei privati coinvolti. Quanto al principio di proporzionalità, la giurisprudenza amministrativa ha affermato che detto principio, di derivazione comunitaria, non permette all’Amministrazione pubblica di adoperare atti restrittivi della sfera giuridica dei privati in modo non proporzionato all’interesse pubblico. Un’anomalia giuridica vera e propria insomma. E tutto questo senza sterili polemiche di categoria, ma nell’ottica di porre fondate osservazioni tecnico-giuridiche finalizzate ad una modificazione ragionevole della norma. I commercialisti continueranno ad essere il ponte naturale tra il pubblico ed il privato, per questo e nell’ottica del funzionamento generale del sistema vorrebbero essere ascoltati.*

* Presidente ODCEC di Biella

PRESTAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE E COMPATIBILITÀ CON INDENNITÀ DI MOBILITÀ

di Maurizio Falcioni*

La situazione di crisi continua e sempre più lavoratori si trovano nella necessità di “inventarsi una nuova occupazione” (cosa non facile) o quanto meno cercare di investire il nuovo “tempo libero” a propria disposizione con una attività che possa in qualche modo integrare finanziariamente l’aiuto (ma attribuiamogli un termine tecnico... indennità...) concesso dallo Stato (quando è possibile averlo) per il tramite degli ammortizzatori sociali.

Una di queste attività sono le prestazioni sportive svolte nell’ambito di associazioni sportive dilettantistiche, piuttosto che società sportive o cooperative e regolamentate, ai fini fiscali, dalla lett. m) comma 1 dell’art. 67 del TUIR.

La domanda che arriva di frequente ai Commercialisti è se tali redditi possono essere compatibili con l’indennità di mobilità erogata ai sensi della legge n. 223/1991.

Analizziamo l’argomento.

La legge n. 223/1991, ed in particolare gli artt. da 4 a 9, regola la richiesta, l’utilizzo e l’erogazione dell’indennità di mobilità, oltre che la compatibilità e la cumulabilità con altri redditi. Dopo essere stati collocati in mobilità, i lavoratori sono iscritti nella relativa lista e coloro che sono in possesso di determinati requisiti possono percepire la prevista indennità di mobilità.

L’art. 8 della legge n. 223/1991, al comma 6, indica che il lavoratore in mobilità ha facoltà di svolgere, durante il periodo in cui percepisce la predetta indennità di mobilità, attività di lavoro subordinato a tempo parziale, ovvero a tempo determinato, mantenendo l’iscrizione nella lista.

Nulla è indicato relativamente alla facoltà/possibilità di svolgere attività di lavoro autonomo diversa, che non sia di lavoro subordinato.

L’indennità di mobilità, tuttavia, come tutte le prestazioni che traggono origine e compensano la perdita involontaria del lavoro, è intrinsecamente legata alla condizione di disoccupazione. Pertanto, laddove la legge non disponga diversamente, si deve ritenere che essa venga meno qualora cessi lo stato di disoccupazione involontaria.

Stato di disoccupazione involontaria che è regolamentato dal D. Lgs. 181/2000.

Tra il 2012 ed il 2013, tale normativa ha subito due importanti interventi legislativi che per un certo periodo hanno modificato sostanzialmente il concetto di “disoccupazione involontaria” (legge n. 92/2012) per poi ri-

pristinarlo nella sua forma originaria (legge n. 99/2013).

La legge n. 92/2012 rende incompatibile l’indennità di mobilità con il lavoro autonomo.

Fino al luglio 2012 la normativa stabiliva, a norma dell’art. 4 lett. a) del D. Lgs. 181/2000, la conservazione dello stato di disoccupazione a seguito di svolgimento di attività lavorativa tale da assicurare un reddito annuale non superiore al reddito minimo personale escluso da imposizione. Poiché il citato art. 4 venne abrogato dall’art. 2 comma 33 lett. c) punto 1) della legge n. 92/2012 (c.d. Riforma Fornero), si dovette concludere l’esclusione della conservazione dello stato di disoccupazione in presenza di nuova occupazione. Pertanto, in caso di svolgimento di una attività lavorativa autonoma, indipendentemente dal reddito che ne veniva ricavato, era da considerare incompatibile con la prestazione, poiché determinava la decadenza dello stato di disoccupazione e conseguentemente dalla iscrizione alla lista di mobilità e dalla relativa prestazione.

La legge n. 99/2013 rende nuovamente compatibile l’indennità di mobilità con il lavoro autonomo.

Dal giugno 2013 l’art. 7 comma 7 del D.L. 76/2013 convertito in legge n. 99/2013, ha ripristinato la vecchia formulazione dell’art. 4 lett. a) del D. Lgs. 181/2000 (che è quella attuale) indicando “...*la conservazione dello stato di disoccupazione a seguito di svolgimento di attività lavorativa tale da assicurare un reddito annuale non superiore al reddito minimo personale escluso da imposizione.*”

Pertanto, ammettendo la **conservazione** dello stato di disoccupazione a seguito di **attività lavorativa**, senza specificare a quale tipo di attività lavorativa (quindi qualunque), purché (continua la norma) tale da assicurare un reddito annuale **non superiore al reddito minimo personale escluso da imposizione.**

Per determinare ora quale è il reddito annuale non superiore al reddito minimo personale escluso da imposizione, prendiamo a riferimento la circolare INPS n. 67 del 14/04/2011, ora più che mai valida in considerazione delle modifiche apportate dalla legge n. 99/2013.

La circolare INPS 67/2011.

L’Istituto previdenziale, in considerazione della rilevanza attribuita dalla normativa alla rioccupazione dei lavoratori beneficiari di prestazioni a sostegno del reddito, rendendosi necessario fornire indicazioni specifiche circa la compatibilità dell’indennità di mobilità con lo svolgimento di attività lavorativa e la eventuale cumulabilità della relativa re-

munerazione con l'indennità medesima, emise la circ. n. 67 in data 14.04.2011.

La circolare al punto 3 (tre) interviene per approfondire la compatibilità dell'indennità di mobilità con lo svolgimento di lavoro autonomo o di collaborazione coordinata e continuativa.

Inizia con una importante premessa: in materia di lavoro autonomo nessuna norma specifica prevede gli istituti della sospensione e della decadenza. Nel commentare l'art. 4 del D. Lgs. 181/2000, con particolare riferimento *alla conservazione dello stato di disoccupazione a seguito di svolgimento di attività lavorativa tale da assicurare un reddito annuale non superiore al minimo personale escluso da imposizione*, specifica che in virtù del meccanismo delle detrazioni fiscali (art. 13 del TUIR DPR 917/1986) tale limite di reddito è pari:

- per il lavoro autonomo ad € 4.800,00 annui;
- per le collaborazioni coordinate e continuative il limite massimo è fissato in € 8.000,00 annui;

(entrambi i limiti da intendersi al netto delle ritenute previdenziali e prima del prelievo fiscale).

Pertanto, continua la circolare, ne deriva che l'attività di lavoro autonomo è compatibile con la percezione dell'indennità di mobilità quando i redditi che ne derivano siano tali da non comportare la perdita dello stato di disoccupazione.

I compensi di cui alla lett. m) dell'art. 67 del D.P.R. 917/1986.

In tutto quanto sopra non si è mai accennato ai compensi/indennità di cui all'art. 67 lett. m) erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche. Non si è accennato perché né la normativa né la prassi (evidenziata nella circ. n. 67/2011 dell'INPS) ne ha mai fatto riferimento, utilizzando sempre e solo il termine "lavoro autonomo" e "collaborazione coordinata e continuativa".

Ma, il compenso/indennità percepito nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica è compatibile con la percezione dell'indennità di mobilità?

Vediamo di dare una risposta ad una problematica che il Legislatore, sino ad oggi, non ha mai affrontato:

- l'art. 4 del D. Lgs. 181/2000 indica la conservazione dello stato di disoccupazione (ergo mantenimento della indennità di mobilità) a seguito di svolgimento di attività lavorativa;
- non specifica, l'art. 4 del D. Lgs. 181/2000, "quale" attività lavorativa, pertanto "qualunque" attività lavorativa sicuramente rientra nel contesto, quindi anche il compenso/indennità di cui alla lett. m) dell'art.67 del TUIR;

- sempre l'art. 4 evidenzia che per mantenere l'indennità di mobilità il reddito derivante dall'attività lavorativa svolta non deve essere superiore al reddito minimo personale escluso da imposizione;
- l'INPS ha indicato che il reddito minimo personale escluso da imposizione è pari a € 4.800,00 per attività di lavoro autonomo ed € 8.000,00 in caso di collaborazione coordinata e continuativa, facendo riferimento al meccanismo delle detrazioni fiscali di cui all'art. 13 del TUIR D.P.R. 917/1986.
- l'attività di lavoro autonomo è regolamentata nel Capo V del D.P.R. 917/1986.
- le "collaborazioni coordinate e continuative" sono catalogate all'interno del Capo IV° "redditi di lavoro dipendente".
- mentre i compensi/indennità di cui alla lett. m) dell'art. 67 rientrano nel Capo VII "redditi diversi", quindi non rientrano nella categoria di redditi previsti, considerati e valutati dall'Istituto Previdenziale.

Ciò potrebbe far ritenere che la percezione di tali "redditi diversi" di cui alla lett. m) dell'art. 67 non crea incompatibilità con l'indennità di mobilità erogata a sostegno del reddito? La questione è delicatissima ed il Ministero del Lavoro e l'INPS, non sono ancora entrati nel merito. A mio avviso, le interpretazioni possono essere due:

1. i compensi/indennità di cui alla lett. m) vengono valutati, così come inquadrati fiscalmente, come redditi diversi e **quindi non possono essere considerati prestazioni di lavoro** e conseguentemente **non hanno alcuna influenza nella compatibilità e/o cumulabilità con l'indennità di mobilità**;
2. in alternativa, si potrebbe sostenere che, nonostante siano inquadrati fiscalmente come redditi diversi, debbano essere considerati comunque attività lavorativa, con la conseguente cumulabilità al suddetto fine.

In questo secondo caso, l'unico metro di riferimento per verificarne la compatibilità/cumulabilità, può essere, come ha evidenziato l'INPS nella circolare n. 67/2011, il meccanismo delle detrazioni fiscali di cui all'art. 13 del TUIR D.P.R. 917/1986.

Per cui premesso tutto quanto sopra, considerato che i compensi/indennità di cui all'art. 67 lett. m) erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche non concorrono alla formazione del reddito e quindi sono esenti da tassazione IRPEF, per

un importo non superiore complessivamente nel periodo di imposta a € 7.500,00 (art. 69 del D.P.R. 917/1986) **si potrebbe avanzare con una certa attendibilità la compatibilità/cumulabilità di tale reddito diverso fino al detto importo di € 7.500,00, con l'indennità di mobilità di cui alla L. 223/1991.**

In ultimo mi preme sottolineare, sempre con riferimento a questa seconda interpretazione e come evidenziato dalla circolare INPS n. 67/2011 (anche se il riferimento è per il lavoro autonomo e per le collaborazioni coordinate e continuative), che ai fini dell'accertamento del reddito del lavoratore, lo stesso è tenuto a dichiarare all'INPS il reddito che prevede di ottenere nel corso dell'anno solare. In analogia con quanto previsto dall'art. 9 comma 1 della legge n. 223/1991 per lo svolgimento di una attività di lavoro subordinato a tempo determinato o parziale, tale comunicazione dovrà essere resa entro il termine di cinque giorni dall'inizio della prestazione lavorativa di natura sportivo dilettantistica (lett. m) art. 67 del TUIR).

* ODCEC di Rimini

PREVIDENZA PER IL SETTORE MARITTIMO di Riccardo Lari*

Breve storia

Le prime forme di protezione dei marinai nacquero ai tempi delle città marinare. Nei primi anni del Novecento furono i "Sindacati" poi trasformati in "Casse Marittime" accorpate nel 1994 nel "Istituto di Previdenza per il Settore Marittimo" (IPSEMA) ad occuparsi dell'assistenza infortuni, malattia ed anche sanitaria dei marittimi, degli amministrativi oltre che della gente dell'aria. La legge n. 122 del 30/7/2010 ha previsto l'incorporazione dell'IPSEMA nell'Inail e la legge 99 del 9/8/2013 ha disposto, a decorrere dal 1/1/2014, il trasferimento all'Inps della gestione delle prestazioni previdenziali relative all'indennità di malattia, maternità, disabilità e donazione sangue precedentemente amministrata dal soppresso IPSEMA e successivamente dall'Inail.

Competenza territoriale

In una prima fase transitoria le strutture Inps abilitate per questa materia sono state solo Genova, Napoli, Palermo e Trieste. A partire dal 1/1/2015 la circolare Inps n. 93 del 17/7/2014 attribuisce in via definitiva la competenza territoriale in base alla residenza del lavoratore alle seguenti 20 strutture Polo: AT Giulianova per Abruzzo e Molise; DP Vibo Valentia per Calabria: tutte le province

meno Reggio Calabria; DM Napoli per Campania; DP Ferrara per Emilia Romagna; DP Trieste per Friuli Venezia Giulia; DM Roma per Lazio e Umbria; DP Genova per Liguria; DM Milano per Lombardia; At San Benedetto del Tronto per Marche; DM Torino per Piemonte e Valle d'Aosta; DP Bari per Puglia: provincia di Bari; AT Molfetta per Puglia: altre province. Basilicata; DP Cagliari per Sardegna: province di Cagliari, Medio Campidano, Nuoro, Ogliastra, Oristano, Carbonia-Iglesias; AC Olbia per Sardegna: province di Olbia-Tempio e Sassari; DP Palermo per Sicilia: provincia di Palermo; DP Messina per Sicilia: provincia di Messina; Calabria: provincia di Reggio Calabria; DP Catania per Sicilia: province di Catania, Enna, Siracusa, Ragusa, Caltanissetta; AT Mazara del Vallo per Sicilia: province di Trapani e Agrigento; DP Livorno per Toscana; DP Venezia per Veneto e Trentino Alto Adige.

Aliquote contributive vigenti

L'aliquota contributiva è pari al 2,22% per la malattia e al 0,46% per la maternità da versare mensilmente nel DM10 assieme agli altri contributi Inps entro 60 giorni dalla scadenza del mese cui i contributi si riferiscono e mediante il mod. F24.

Le indennità di malattia dei marittimi

Attualmente, nella maggior parte dei casi, l'Inps eroga direttamente al dipendente le spettanze relative all'indennità di malattia senza che l'armatore debba anticipare l'importo per poi compensarlo in DM10. Alcuni grandi armatori hanno stipulato protocolli d'intesa per l'anticipazione e il successivo conguaglio delle indennità spettanti al lavoratore. E' nelle intenzioni dell'Inps di estendere, per quanto possibile, a tutti gli armatori questa prassi.

La legge n. 831 del 24/4/1938 art. 6 prevede che nel caso di malattia che impedisca la prosecuzione della navigazione, il marittimo ha diritto all'*indennità per inabilità temporanea assoluta per malattia fondamentale* pari al 75% della retribuzione dell'ultimo mese. La copertura può arrivare al massimo a 12 mesi.

Nel caso di malattia contratta a bordo ma che si manifesti entro 28 giorni dallo sbarco l'art. 7 della legge n. 831 del 24/4/1938 prevede il diritto del marittimo all'*indennità per inabilità temporanea assoluta da malattia complementare* pari al 75% della retribuzione dell'ultimo mese. La copertura può arrivare al massimo a 12 mesi. Hanno diritto a questa copertura solo gli equipaggi di navi da traffico munite di ruolo d'equipaggio, rimorchiatori di alto mare e pescherecci oceanici con stazza superiore a 200 tsl.

Nel caso il marittimo in continuità di rapporto di lavoro e di disponibilità retribuita manifesti malattia dopo il 28° giorno ed entro il 180° dallo sbarco ha diritto all'*indennità*

per inabilità temporanea da malattia per marittimi in continuità di rapporto di lavoro pari al 50% della retribuzione effettivamente goduta alla data di manifestazione della malattia per i primi 20 giorni a decorrere dal quarto giorno successivo alla denuncia di malattia e al 66,66% dal 21° al 180° giorno. Infine, al marittimo che, al termine di una malattia, sia giudicato dalla "Commissione medica permanente presso la Capitaneria di porto" inidoneo alla navigazione spetta l'*indennità per temporanea inidoneità all'imbarco conseguente a malattia comune* nella misura del 75% della retribuzione già utilizzata per l'erogazione della indennità di malattia fondamentale o complementare così come previsto dalla legge n. 1486 del 16/10/1962 cd "Legge Focaccia". La copertura, come nei precedenti casi, può arrivare al massimo a 12 mesi.

Emens

A far data dal 1/1/2015 i flussi emens devono essere integrati nella sezione "Previdenza Marina" con i seguenti nuovi elementi: "Componenti fissi della retribuzione", "Componenti variabili della retribuzione", "Componenti straordinari della retribuzione", "presenza del contratto aziendale" e "Giorno di sbarco". Le retribuzioni dichiarate sono riferite ai compensi corrisposti nei 30 giorni precedenti lo sbarco.

I principali Componenti fissi della retribuzione sono:

- paga base conglobata;
- scatti anzianità;
- integrazione aziendale;
- indennità di mansione;
- supplemento ufficiali;
- assegni ad personam;
- superminimo non ri-assorbibile;
- bonus all'imbarco (rapportato ai mesi di imbarco effettivo);
- rateo di 13[^] e 14[^] tenendo conto che l'accordo interconfederale del 27/10/1946 e successive modifiche prevedono che "...Fanno parte della retribuzione utile per il calcolo della tredicesima mensilità le seguenti voci di retribuzione: paga base tabellare, indennità di contingenza, scatti di anzianità, superminimi, indennità di mansione, premi collegati alla produzione, provvigioni, cottimo, indennità sostitutiva di mensa, indennità di maneggio denaro, altre voci retributive previste dal CCNL o accordi aziendali".

In caso di imbarco inferiore ai 30 giorni dovranno essere indicate le competenze fisse rapportate al mese.

I fondamentali Componenti variabili della retribuzione sono:

- indennità di navigazione per il 50% del

- suo ammontare;
- indennità di cisterna per il 50% del suo ammontare;
- panatica;
- riposi compensativi;
- compenso per festività nazionali;
- rateo di ferie non usufruite (nei componenti variabili ai fini emens sarà conteggiato come tetto massimo il rateo mensile di ferie previsto dal ccnl anche se le ferie residue non godute allo sbarco è superiore);
- indennità di rappresentanza;
- superminimo riassorbibile (proquota);
- integrazione aziendale al netto contrattuale riassorbibile (pro-quota);

In caso di imbarco inferiore ai 30 giorni dovranno essere indicate le competenze variabili effettivamente corrisposte per il minor periodo. Nei componenti straordinari della retribuzione vanno inserite le varie voci relative ai compensi per le ore di lavoro straordinario (notturno, festivo, ecc);

A differenza dei dipendenti di terra nel settore marittimo, ed in particolare nel diporto, è frequente che la retribuzione dichiarata nel contratto di lavoro sia superiore quella tabellare del CCNL. In questi casi l'elemento "presenza del contratto aziendale" deve essere valorizzato a "SI".

Concludo, trattando l'elemento "Giorno di sbarco" in cui è necessario indicare il giorno di sbarco del marittimo, che di regola coincide con la risoluzione del rapporto di lavoro. L'introduzione della C.R.L. (Continuità di Rapporto di Lavoro) nel settore marittimo ha slegato il *Contratto di Arruolamento* (che lega il marittimo ad una specifica nave e che si conclude con lo sbarco) dal *Contratto di Lavoro Nautico* (che crea un rapporto a tempo indeterminato tra il marittimo e l'armatore svincolato dalla singola nave o viaggio). Tant'è che i lavoratori in C.R.L. all'atto dello sbarco non percepiscono indennità di preavviso né il TFR ma godranno delle ferie e dei riposi compensativi maturati durante l'imbarco.

Da notare, infine, che l'art. 373 del Codice della Navigazione prescrive i diritti derivanti dal *Contratto di Arruolamento* in due anni, a differenza dei dipendenti di terra i cui diritti si prescrivono in cinque anni.

*ODCEC di Lucca



PROCEDURE CONCORSUALI E RAPPORTI DI LAVORO: DIRITTI E DOVERI DEI SOGGETTI COINVOLTI

di Davide Manzelli*

L'apertura di una procedura concorsuale, determinata dallo stato di crisi dell'impresa e accompagnata, generalmente, da una situazione di insolvenza, genera particolari conseguenze nei confronti dei rapporti giuridici pendenti e, in presenza di rapporti di lavoro subordinato, un inevitabile "contatto" tra la normativa che regola la materia del lavoro e la legge fallimentare.

Concentrando la nostra attenzione sulle due principali procedure concorsuali, fallimento e concordato preventivo, in estrema sintesi e a mero titolo introduttivo, possiamo dire che:

- il fallimento è una procedura concorsuale di tipo liquidatorio il cui obiettivo diventa la liquidazione del patrimonio del fallito finalizzata al soddisfacimento del ceto creditore, a meno che non si realizzino nel corso della procedura le condizioni per consentire la conservazione dell'attività d'impresa attraverso il trasferimento o l'affitto dell'azienda; il fallito viene da subito privato dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni e si determina normalmente l'immediata cessazione dell'attività salvo che, in particolari condizioni di convenienza, non venga disposta la continuazione o la ripresa dell'attività d'impresa in esercizio provvisorio;

- il concordato preventivo è invece uno strumento che la legge mette a disposizione dell'imprenditore in crisi e/o stato di insolvenza per arginare il rischio di fallimento e portare ad una soddisfazione, anche solo parziale, delle ragioni creditorie in tempi relativamente brevi rispetto alla procedura fallimentare; la proposta di concordato predisposta dal debitore può essere a carattere "liquidatorio", nel caso in cui l'obiettivo sia perseguito con la liquidazione del patrimonio, oppure "in continuità" nel caso in cui la soddisfazione dei creditori avvenga in tutto o in parte attraverso i flussi di cassa generati dalla continuazione dell'attività aziendale (in un'ottica quindi di risanamento e mantenimento, anche solo parziale, dei livelli occupazionali); il debitore conserva l'amministrazione dei beni e l'esercizio dell'attività d'impresa ma sotto la vigilanza del commissario giudiziale.

Se da un lato in caso di concordato preventivo la gestione dell'attività e dei rapporti di lavoro sono una conseguenza del piano di concordato predisposto dal debitore, in caso di fallimento si realizza, quantomeno inizialmente, la cessazione dell'attività aziendale e la sospensione dei rapporti di lavoro in essere.

L'articolo 72 della L.F. prevede infatti, in linea generale, la sospensione dei contratti in essere fino a quando il curatore non decida di subentrarvi, assumendone tutti i relativi obblighi, ovvero di sciogliersi dai medesimi; al contraente (al lavoratore per quanto a noi più di interesse in questo contesto) è data invece facoltà di mettere in mora il curatore al fine di accelerare l'assunzione di tale decisione.

Il rapporto di lavoro, nella procedura fallimentare, entra quindi in uno stato di quiete, determinando automaticamente la sospensione della retribuzione e di ogni altra maturazione e diritto collegati al contratto di lavoro in essere.

Del tutto ovvio, quindi, che la procedura fallimentare generi conseguenze e necessità di intervento (da parte del curatore) del tutto differenti dal caso di apertura di una procedura di concordato preventivo, sia esso in continuità o liquidatorio.

Partendo infatti dal presupposto che, per espressa previsione dell'articolo 2119 del codice civile, l'apertura di una procedura concorsuale non determina l'automatica risoluzione dei rapporti di lavoro, non costituendo una giusta causa di risoluzione del contratto, il curatore dovrà nel più breve tempo possibile individuare i rapporti di lavoro in essere, comunicare ai lavoratori l'apertura della procedura e l'interruzione dell'attività e valutare l'eventuale opportunità di subentro o di risoluzione dei contratti in essere.

Comune ad entrambe le procedure è la necessità di valutare e gestire la continuità anche solo parziale dei rapporti di lavoro, di valutarne i costi per la procedura, di verificare l'opportunità/legittimità del ricorso agli ammortizzatori sociali (CIGS), di adempiere correttamente alle possibili differenti procedure previste per lo scioglimento dei rapporti di lavoro, di gestire correttamente i rapporti con gli Enti previdenziali e assistenziali e di procedere all'individuazione e alla corretta valorizzazione dei debiti sorti in capo all'impresa per quanto attinente i rapporti di lavoro; il tutto all'interno di un contesto che può prevedere la cessazione dell'attività come la sua continuazione, anche solo temporanea, in capo al debitore (concordato in continuità o liquidatorio) o alla procedura (fallimento in esercizio provvisorio) o ad un soggetto terzo (in caso di affitto o cessione d'azienda o di ramo d'azienda e di distacco del personale).

Di tutti questi aspetti cercheremo di dar conto negli articoli che seguiranno questa breve introduzione sul tema.

*ODCEC di Parma

EVOLUZIONE E REGOLAMENTAZIONE DEL LAVORO ACCESSORIO

di Pietro Aloisi Masella*

Con l'istituzione del lavoro accessorio il Legislatore ha voluto negli anni dettare alcune leggi per regolamentare le posizioni lavorative non inquadrabili nei cosiddetti rapporti canonici (lavoro subordinato o lavoro autonomo) e porre alcuni capisaldi per determinare norme certe a tutela di tutti gli attori, sia per i datori di lavoro che per i lavoratori "discontinui". Obiettivo principale era ed è tutt'oggi flessibilizzare i rapporti di lavoro definiti nel tempo "atipici" tali da permettere alle aziende la possibilità di far fronte ad un mercato sempre più articolato da picchi lavorativi e conseguentemente dare ai lavoratori un inquadramento finalmente "alla luce del sole" con tutte le tutele minime previste dalla legislazione Italiana. È in questo contesto che deve essere inquadrato il lavoro accessorio.

Lo sforzo legislativo fatto in quest'ultimo decennio per innovare il mercato di lavoro con strumenti moderni, ad onor del vero intrapreso da tutti i governi, anche di orientamento politico diverso se non addirittura contrapposto che si sono alternati, comincia tra chiari e scuri, a dotare il nostro paese di strumenti "innovativi" rompendo una stagnazione legislativa di lunga durata e conseguentemente coniugando alla flessibilità anche la tutela di figure lavorative dimenticate dai nostri politici per lunghi anni. Conseguentemente i datori di lavoro non hanno alibi per mascherare alcuni rapporti lavorativi aventi carattere occasionale con il ricorso al lavoro irregolare o ad artifici di varia natura. Troppo spesso e per molti anni, infatti, la scarsa flessibilità è stata utilizzata come giustificazione al lavoro in nero.

Le norme che negli anni hanno determinato l'evoluzione di tale istituto legislativo sono riferibili al DLgs n.276 del 2003 che prendeva spunto dal lavoro del compianto giuslavorista Marco Biagi. Successivamente altre norme hanno dettato in maniera più articolata il lavoro accessorio e nello specifico la Legge 99/2013 e il D.L. 76/2013.

Al momento il lavoro accessorio prevede un limite annuale di compensi netti erogabili fino ad un massimo di 5050,00 euro che rappresentano la somma percepibile nell'anno solare, cumulando per il raggiungimento di tale tetto tutti i committenti con i quali il lavoratore dovesse svolgere tale attività.

All'atto della stesura del presente articolo si profilano delle variazioni su alcune norme specifiche che regolamentano il lavoro accessorio. Vista l'evoluzione in corso si è ritenuto utile focalizzare i dati prendendo

come riferimento le norme vigenti che ad ogni buon conto non determinerebbero uno "sconvolgimento" di quanto esposto.

Risulta utile ribadire che non esiste un limite temporale di lavoro. Difatti la norma non prevede un vincolo di giornate lavorative annue se non quello connesso al valore netto dei voucher erogabili.

Gli ambiti nei quali è possibile utilizzare tale Istituto sono riconducibili ai seguenti settori merceologici: agricoltura, commercio (sia esso al dettaglio o all'ingrosso), turistico, servizi e Pubblica Amministrazione. Se i committenti sono imprenditori commerciali e/o professionisti, per ciascuno di questi opera il limite di 2020,00 euro netti erogabili per anno solare per ogni lavoratore discontinuo, fermo restando il limite massimo di 5050,00 euro percepibile dal lavoratore a seguito di rapporti con diversi committenti. Il superamento del limite quantitativo relativo al compenso e quello relativo alla durata possono determinare la trasformazione da lavoro accessorio in rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

L'acquisto dei buoni-lavoro può avvenire mediante le seguenti procedure:

- la distribuzione di voucher cartacei presso le Sedi INPS
- la modalità di acquisto telematico
- l'acquisto presso i rivenditori di generi di monopolio autorizzati
- l'acquisto presso gli sportelli bancari abilitati
- l'acquisto presso tutti gli Uffici Postali del territorio nazionale

I buoni (voucher) cartacei distribuiti presso le Sedi INPS possono essere ritirati dal committente, su tutto il territorio nazionale, esibendo la ricevuta di avvenuto pagamento dell'importo relativo sul conto corrente postale 89778229 intestato ad INPS DG LAVORO ACCESSORIO.

La modalità di acquisto dei voucher tramite **procedura telematica** è accessibile dalla pagina **'Accesso ai servizi'** del sito istituzionale Inps collegandosi alla sezione Servizi On-Line/Per il cittadino/Lavoro accessorio/Accesso ai servizi.

Inoltre, prima dell'inizio dell'attività di lavoro accessorio (anche il giorno stesso purché prima dell'inizio della prestazione), il committente è tenuto ad effettuare la comunicazione di inizio prestazione, attraverso i canali previsti dall'Inps, e precisamente:

- Telefonicamente attraverso il contact center dell'Inps/Inail al numero 803164;
- Attraverso il sito www.inps.it utilizzando la pagina "lavoro accessorio"

All'atto della comunicazione il committente dovrà riportare i propri dati aziendali e le generalità del lavoratore, il luogo di lavoro, la data di inizio e fine della prestazione con

l'indicazione dei giorni e/o dei periodi di effettiva prestazione.

La mancata comunicazione comporta l'applicazione della "maxisanzione", prevista dall'articolo 4 comma 1 lettera a) della Legge 183/10, configurando l'attività svolta in maniera irregolare.

Per ogni ora di lavoro e/o frazione il committente deve riconoscere al lavoratore un buono del valore nominale di 10,00 euro che, detratto degli oneri previdenziali (13% a favore della gestione previdenziale Inps), degli oneri contro gli infortuni sul lavoro (7% a favore dell'Inail) e del compenso da riconoscere al concessionario per la gestione del servizio (5%), determina un valore netto di 7,50 euro.

Il compenso ricevuto dal lavoratore è esente da ogni imposizione fiscale, non incidendo, inoltre, sul suo stato di disoccupato o inoccupato.

Di seguito si riportano le categorie con le quali è possibile instaurare il rapporto di lavoro occasionale e i limiti e/o le norme specifiche per le diverse casistiche:

- **Buoni lavoro INPS Disoccupati e inoccupati:** i buoni lavoro INPS per disoccupati e inoccupati sono stati previsti dalla nuova riforma del mercato del lavoro.
- **Buoni lavoro INPS Pensionati:** La prestazione occasionale pensionati può essere svolta da chi percepisce una pensione di tipo: anzianità o anticipata, di vecchiaia o di reversibilità, assegno sociale e assegno ordinario di invalidità, pensione di invalidità civile, fatta eccezione per gli invalidi per i quali è accertata l'assoluta e permanente impossibilità di svolgere qualsiasi attività lavorativa.
- **Buoni lavoro INPS cassaintegrati, ASpI e miniASpI, mobilità:** buoni lavoro INPS per lavoratori che percepiscono indennità di prestazione a sostegno al reddito quali indennità di mobilità e ASpI e miniASpI per lavoratori in cassa integrazione sono stati previsti a partire dalle prestazioni occasionali svolte dal 2013. La riforma ha però stabilito dei limiti di reddito da prestazione occasionale per questo tipo di lavoratori, **fissando il limite di reddito massimo a 3.000 euro per anno solare.** In questo caso l'INPS provvede a dedurre dalla contribuzione figurativa relativa alle prestazioni integrative del salario o di sostegno al reddito gli accrediti contributivi derivanti dalle prestazioni di lavoro accessorio.
- **Buoni lavoro INPS Stranieri:** i buoni lavoro INPS per i cittadini extracomunitari sono voucher che consentono ai

cittadini stranieri di svolgere prestazioni occasionali e di sommarle al reddito complessivo ai fini di rilascio e rinnovo del permesso di soggiorno. Il solo reddito da prestazione occasionale non è sufficiente a rilasciare o rinnovare il permesso per motivi di lavoro.

- **Buoni lavoro INPS Studenti:** la prestazione occasionale per gli studenti è consentita solo mediante l'utilizzo dei buoni lavoro INPS da parte del committente che deve garantire il rispetto dell'obbligo scolastico da parte dello studente. Pertanto il prestatore occasionale, se studente, può svolgere l'attività lavorativa saltuaria solo se regolarmente iscritto a scuola, indipendentemente dall'ordine e dal grado e solo nei periodi di vacanza scolastica. Gli studenti invece con meno di 25 anni di età ma iscritti all'università possono svolgere la prestazione occasionale in qualsiasi periodo dell'anno.

Il lavoratore che è stato pagato con i voucher può riscuotere i relativi importi in diversi modi, anche in base a come sono stati acquistati dal committente:

- **Buoni telematici:** la riscossione può avvenire tramite l'INPSCard (se attivata) o tramite bonifico domiciliato, riscuotibile presso gli uffici postali.
- **Buoni distribuiti presso le sedi Inps:** la riscossione può avvenire presso tutti gli uffici postali entro 24 mesi dal giorno dell'emissione. Il buono va regolarmente compilato (codice fiscale del datore di lavoro, codice fiscale del lavoratore, data di inizio e fine prestazione).
- **Buoni acquistati presso i rivenditori autorizzati (tabaccai):** possono essere riscossi presso i rivenditori dal secondo giorno successivo alla fine della prestazione di lavoro occasionale ed entro un anno dal giorno dell'emissione.
- **Sportelli bancari:** bisogna andare presso lo stesso circuito bancario, tenendo presente che i buoni sono abilitati dopo 24 ore dal termine della prestazione di lavoro occasionale ed entro un anno dal giorno dell'emissione.
- **Uffici postali:** questi buoni sono pagabili dal secondo giorno successivo alla fine della prestazione di lavoro ed entro due anni dal giorno dell'emissione, presso tutti gli Uffici Postali del territorio nazionale.

Va detto che anche le recenti modifiche apportate dall'attuale governo non lasciano dubbi circa l'intenzione del legislatore di incrementare l'utilizzo del lavoro accessorio, potenziando contestualmente gli strumenti

in capo agli organi di controllo, al fine di permettere una verifica sull'utilizzo di tale istituto.

* ODCEC di Roma



LA TUTELA ASSICURATIVA DEI RAPPORTI DI LAVORO NEGLI ENTI RELIGIOSI

di Giovanni Panatta*

Gli Enti ecclesiastici, come qualsiasi altro soggetto economico e non economico, possono conseguire i loro obiettivi sia attraverso il lavoro degli aderenti sia attraverso prestazioni lavorative rese da terzi e pertanto non hanno limitazioni nell'utilizzo di qualsiasi forma di lavoro contemplata dall'ordinamento italiano. Lavoro subordinato, collaborazioni a progetto, lavori occasionali e lavori domestici, tanto per citare alcune forme di lavoro tra le più utilizzate, non sono in alcun modo incompatibili con la particolare attività del datore di lavoro ecclesiastico. Tuttavia, le peculiarità degli Enti religiosi hanno imposto nel tempo un'attenzione particolare del Legislatore e provocato una serie di approfondimenti della Magistratura e degli Enti gestori della Previdenza ed Assistenza in ordine all'interpretazione da dare alle norme comuni che tutelano l'assicurazione previdenziale dei lavoratori, al fine di contemperarle con le singolari caratteristiche che può assumere un'attività lavorativa resa in favore di un Ente religioso. Ad esempio, una caratteristica tipica dei servizi prestati in favore di un Ente religioso è l'assenza dell'elemento "retribuzione" che rappresenta uno dei criteri distintivi di maggior peso utilizzati per individuare l'assicurabilità o meno di una prestazione lavorativa. Non è raro infatti che un laico effettui un'attività lavorativa a titolo gratuito, in quanto la interpreta come un'offerta fatta alla comunità religiosa di appartenenza o una modalità di espiazione; inoltre, il voto di povertà pronunciato dai religiosi impedisce loro di essere retribuiti per qualsiasi attività resa in favore della comunità.

CLASSIFICAZIONE DEL CLERO

Il clero, può essere suddiviso essenzialmente in due categorie:

Clero secolare, detto anche clero diocesano, costituito da quei vescovi, sacerdoti, diaconi che non sono vincolati ad una "regola religiosa" e che quindi vivono nel "secolo", cioè nel mondo civile (dal latino saeculum, mondo); essi non sono obbligati a professare voti, in quanto l'essenza del loro sacerdozio (donare la vita a Dio per annunciare il Vangelo e celebrare i sacramenti) non ne richiede la loro pronuncia, ma fanno promessa di obbedienza e castità. Il prete diocesano (cioè il prete che non è anche religioso) non fa promessa di povertà, dovendo assolvere anche a compiti di gestioni economiche, potendo pertanto gestire la sua vita come tutte le persone "normali" salvo ovviamente, per coerenza, avere uno stile di vita comunque sobrio, in sintonia col vangelo che annuncia.

Clero regolare, composto da quei vescovi, presbiteri, diaconi (frati, monache, suore, ecc.) che appartengono a Istituti religiosi aventi una determinata regola e che emettono i voti religiosi perpetui.

Inoltre, assume rilevanza per il tema in discussione, una ulteriore figura, quella del cosiddetto "oblato". L'oblato, (dal latino oblatum = offerto) nel monachismo cristiano ed in particolare nella Chiesa cattolica, in quella ortodossa e in quella anglicana, è colui il quale si offre a Dio e dedica a Dio il suo servizio. Gli oblato sono persone, indifferentemente laiche o religiose che desiderano seguire un Regola affiliando se stessi nella preghiera alla Casa di un Ordine di loro scelta pur non vivendo in alcun modo come membri dell'ordine a tempo indeterminato. Tra essi è utile evidenziare la figura dell'oblato conventuale o "fratello laico", cioè quel laico adulto che per puro spirito religioso offre se stesso, i suoi beni e i suoi servizi a una comunità religiosa.

PRESTAZIONI RESE DA ECCLESIASTICI APPARTENENTI A CLERO REGOLARE (frati, monaci, suore)

Gli ecclesiastici rientranti nella categoria del clero regolare sono coloro i quali appartengono a Istituti religiosi aventi determinate regole e che pronunciano i tre "voti" di povertà, castità e obbedienza. La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 592/13 - 29 dicembre 1989, ha chiarito, richiamandosi alla sentenza n. 108 del 1977, che l'attività del religioso - di qualunque specie, ivi compreso l'insegnamento - non può essere considerata come svolta alle dipendenze di un "terzo" quando è prestata a favore dell'Ordine o della Congregazione religiosa di appartenenza, o in Istituti di essi facenti parte, "dovendosi escludere la prestazione di attività lavorativa e ritenere la sussistenza di opera compiuta "religionis causa" in adempi-

mento dei fini della Congregazione". L'INPS, recependo la tesi di tale ordinanza, ha stabilito con circolare n.51 del 18/2/95, che l'attività prestata dai religiosi in favore dell'Ordine o della Congregazione di appartenenza anche se esplicanti attività che assumono rilievo nell'ambito dell'ordinamento giuridico statale, non è soggetta alle assicurazioni sociali obbligatorie anche nei confronti dei soggetti di altre confessioni, assimilabili ai religiosi della chiesa cattolica. Fattispecie diversa è invece un'attività lavorativa resa nei confronti di terzi, compresi Ordini religiosi diversi da quelli di appartenenza. In tal caso, le prestazioni rese si ritengono non compiute in ottemperanza ai voti pronunciati di obbedienza in adempimento ai fini della Congregazione di appartenenza, e, di conseguenza, i religiosi sono soggetti all'assicurazione IVS e l'obbligo permane anche se il compenso non viene versato al lavoratore ma direttamente al suo Ordine o Congregazione di appartenenza, a seguito di apposita convenzione (circolare INPS 27/12/77 n.447).

PRESTAZIONI RESE DA ECCLESIASTICI APPARTENENTI AL CLERO SECOLARE (sacerdoti)

La legge 22/12/73 n.903 ha istituito presso l'INPS il "Fondo di previdenza per il clero secolare e per i ministri di culto delle confessioni religiose diverse dalla cattolica" (art.1), che ha lo scopo di concedere una pensione diretta all'iscritto che abbia compiuto il 65° anno di età (elevato a 68 anni con decorrenza 1/1/2003) o sia divenuto permanentemente invalido ed una pensione indiretta o di reversibilità ai superstiti dell'iscritto o pensionato del Fondo stesso cui può accedere la stessa platea di soggetti delle pensioni comuni (art.2). Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione al Fondo tutti i sacerdoti secolari, nonché tutti i ministri di culto delle confessioni religiose diverse dalla cattolica aventi cittadinanza italiana, residenti in Italia, dal momento della loro ordinazione sacerdotale o dall'inizio del ministero di culto in Italia fino alla data di decorrenza della pensione di vecchiaia ovvero della pensione d'invalidità (art.5 comma 1); sono invece esenti dall'obbligo dell'iscrizione a tale Fondo i rabbini, i vice rabbini e gli altri funzionari di culto ai quali venga assicurato, dalle comunità israelitiche dalle quali dipendono, il trattamento di quiescenza all'INPDAP (ex CPDEL). (art.5 comma 4). Il contributo da versare al Fondo, a differenza di quanto previsto per la generalità dei lavoratori, viene corrisposto in misura fissa eguale per tutti e viene rivalutato annualmente. L'art.5 comma 5 riconosce la compatibilità dell'iscrizione al Fondo Clero con l'assicurazione generale obbligatoria AGO o con altre forme di previdenza sostitutive di quest'ultima ancorchè i contributi versati al

Fondo Clero non siano cumulabili con quelli versati e accreditati nelle altre gestioni previdenziali. Infine, il successivo comma 6 stabilisce l'esclusione dall'assicurazione generale obbligatoria AGO dei sacerdoti secolari che esplicano attività all'interno dell'ordinamento canonico tranne il caso di soggetti già iscritti all'IVS alla data di entrata in vigore della legge (11/1/74). L'esonero è esteso anche ai sacerdoti insegnanti presso i seminari e le loro scuole nell'ambito della loro diocesi di incardinazione o di servizio e nulla toglie a questa configurazione l'eventuale riconoscimento legale dei corsi della scuola del Seminario, né la circostanza che la stessa scuola venga frequentata anche da studenti esterni non aspiranti al sacerdozio. (circ. INPS 18/2/95 n.51)

Tuttavia, occorre sottolineare che nelle ipotesi in cui esista, tra il sacerdote e una pubblica amministrazione o un terzo soggetto estraneo all'ordinamento canonico, un vero e proprio rapporto di lavoro dipendente (cappellani militari, cappellani degli ospedali, insegnanti presso scuole pubbliche, ecc.) sussiste l'obbligo all'assoggettamento all'assicurazione obbligatoria comune con l'esclusione del contributo DS (sentenza Corte Costituzionale 9/4/65 n.617).

PRESTAZIONI RESE DAGLI OBLATI CONVENTUALI

L'attività prestata invece da un oblato conventuale in favore della comunità religiosa a cui hanno affiliato se stesso, è considerata come conseguenza della regola che l'oblato è tenuto ad osservare. Di conseguenza, nei suoi confronti non sussiste alcun obbligo assicurativo anche se riceve vitto e alloggio e piccole somme di denaro per le spese personali, al pari dei religiosi che fanno parte della stessa comunità. Qualora, invece, l'attività venga prestata in favore di terzi, sussiste l'obbligo contributivo all'assicurazione generale obbligatoria Ago.

PRESTAZIONI RESE DA LAICI

La tutela previdenziale dei laici che offrono servizi nell'ambito di una comunità diocesana va valutata caso per caso. Le differenze sul piano normativo e assicurativo, relative al fatto che ad avvalersi della prestazione sia un ente religioso no profit anziché un ente commerciale, sono poche e del tutto marginali. Tuttavia, quando ad usufruire delle prestazioni è un Ente religioso, sorgono talvolta dubbi e perplessità sulla vera natura del rapporto di lavoro quando questo viene reso volontariamente e a titolo gratuito, tant'è che il prevalente orientamento della dottrina e della giurisprudenza ammette la configurabilità del lavoro gratuito ovvero la possibilità di dare vita a figure negoziali atipiche in cui non sia previsto un corrispettivo. La collaborazione dei volontari è solitamente libera e gratuita e può avere carattere ecclesiale, educativo, caritativo, assistenziale o ausilia-

rio, di conseguenza non è assicurabile alla gestione AGO. Ciononostante, nello svolgimento del rapporto di collaborazione, esiste il rischio che si verifichino situazioni assimilabili al rapporto di lavoro subordinato. In tal caso, al fine di evitare equivoci sulla natura del rapporto occorre prestare attenzione alle caratteristiche più importanti del lavoro volontario, ovvero l'assoluta gratuità, la libertà di assentarsi dall'attività, l'esistenza di fonti personali di sussistenza del volontario, la delimitazione della collaborazione alle sole attività istituzionali della Parrocchia, con l'esclusione quindi di eventuali attività commerciali eventualmente attivate dalla Parrocchia.

* *Ispettore INPS NAPOLI*

* *L'intervento è a titolo esclusivamente privato e non rappresenta né impegna in alcun modo l'Amministrazione di appartenenza*



IL TFR IN BUSTA PAGA di Luisella Fontanella*

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 65 del 19 marzo 2015 è stato pubblicato il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 29 del 20 febbraio 2015, recante le relative norme attuative per la corresponsione della Qu.I.R. "Quota maturanda del Trattamento di fine rapporto come parte integrativa della Retribuzione".

La legge 23 dicembre 2014, n. 190 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (legge di stabilità 2015), ha previsto misure a favore dei lavoratori subordinati, allo scopo di favorire la ripresa economica mediante l'aumento dei consumi delle famiglie. La disposizione in esame prevede che in via sperimentale, dal 1° marzo 2015 al 30 giugno 2018, il trattamento di fine rapporto regolato dall'art. 2120 del Codice civile (TFR) maturato mensilmente possa integrare la retribuzione ordinaria, tramite liquidazione diretta in busta paga, al netto del contributo dello 0,50% dovuto all'Inps.

L'erogazione mensile della quota maturanda di TFR risulta essere una facoltà per il lavoratore, il quale è dunque libero di decidere in tal senso mentre risulta essere un obbligo per il datore di lavoro nell'ipotesi in cui la predetta facoltà sia esercitata dal lavoratore. La scelta può essere effettuata dal 3 aprile 2015.

CHI PUO' RICHIEDERLO

Il dipendente del settore privato in servizio da almeno sei mesi

CHI NON PUO' RICHIEDERLO

I casi previsti sono:

- a) i lavoratori **domestici**;
- b) i lavoratori dipendenti del **settore agricolo**;
- c) i lavoratori dipendenti per i quali la legge ovvero il contratto collettivo nazionale di lavoro, anche mediante il rinvio alla contrattazione di secondo livello, prevede la **corresponsione periodica del TFR ovvero l'accantonamento del TFR medesimo presso soggetti terzi**;
- d) i lavoratori dipendenti da datori di lavoro sottoposti a **procedure concorsuali**;
- e) i lavoratori dipendenti da datori di lavoro che abbiano iscritto nel registro delle imprese un **accordo di ristrutturazione dei debiti** di cui all'articolo 182-bis della Legge fallimentare;
- f) i lavoratori dipendenti da datori di lavoro che abbiano iscritto presso il Registro delle imprese un **piano di risanamento** attestato di cui all'articolo 67, comma 2, lettera d), della Legge fallimentare;
- g) i lavoratori dipendenti da **datori di lavoro** per i quali, ai sensi delle disposizioni normative vigenti, siano stati **autorizzati** interventi di **integrazione salariale straordinaria e in deroga**, se in prosecuzione dell'integrazione straordinaria stessa, limitatamente ai lavoratori dipendenti in forza all'unità produttiva interessata dai predetti interventi;
- h) i lavoratori dipendenti da datori di lavoro che abbiano sottoscritto un **accordo di ristrutturazione dei debiti e di soddisfazione dei crediti** di cui all'articolo 7, della Legge 27 gennaio 2012, n.3.

E', inoltre, preclusa la possibilità per i lavoratori dipendenti che, a fronte di un contratto di finanziamento che comporta la cessione del quinto dello stipendio, abbiano fornito il TFR a garanzia del predetto finanziamento.

Tale preclusione permane fino alla notifica da parte del mutuante dell'estinzione del credito oggetto del contratto di finanziamento

STATO DI CRISI SUCCESSIVO ALL'EROGAZIONE DEL TRF IN BUSTA PAGA

Nell'ipotesi in cui l'azienda che sta corrispondendo la liquidazione della Qu.I.R. dovesse, incorrere in una delle condizioni previste alle lettere e), f), g) ed h) sopra elencate, la predetta liquidazione si interrompe:

- a partire dal periodo di paga successivo a quello di insorgenza della predetta condizione e per l'intero periodo di sussistenza della medesima.

Nelle ipotesi previste alla lettera d), la predetta liquidazione si interrompe a partire:

- dall'avvio della procedura di fallimento (a far data dalla iscrizione della sentenza dichiarativa di fallimento nel Registro delle imprese)
- dall'avvio della procedura di concordato preventivo (a far data dall'iscrizione del decreto di ammissione alla procedura nel Registro delle imprese)
- dall'avvio della procedura di liquidazione coatta amministrativa (a far data dalla pubblicazione del provvedimento adottato dall'Autorità competente nella GU)
- dall'avvio della procedura di amministrazione straordinaria (a far data dall'iscrizione nel Registro delle imprese della sentenza dichiarativa dello stato di insolvenza).

E CHI HA DESTINATO IL SUO T.F.R. AD UN FONDO COMPLEMENTARE ?

Nel 2007 era stata data l'opportunità ai lavoratori di destinare il TFR che maturava da una certa data a un fondo pensione, al fine di creare o implementare una posizione pensionistica individuale rispetto a quella obbligatoria per legge in considerazione degli effetti "riduttivi" prodotti dal sistema di calcolo contributivo sulla misura dei trattamenti pensionistici. **Al fine di non creare disparità** tra i lavoratori che hanno optato di destinare il TFR ad un fondo rispetto a chi ha deciso di mantenerlo in azienda, si è stabilito che **anche chi ha aderito a un fondo pensione** potrà ottenere in busta paga la quota di TFR.

Un aspetto da non sottovalutare è dato dal fatto che, ovviamente, l'importo che si riceverà in busta paga non andrà al fondo pensione e di conseguenza chi decide di incassare il denaro invece di accantonarlo, si troverà nel proprio futuro a disporre di una rendita ridotta.

A livello normativo la misura è collegata anche alla scelta dei lavoratori dipendenti tra TFR in azienda e presso il fondo pensione e impatta sul regime di finanziamento della previdenza complementare sia per gli "iscritti" che per i "potenziali iscritti". Per i primi si configura infatti, in caso di opzione per il

TFR in busta paga, una sospensione del versamento del trattamento di fine rapporto al fondo pensione con fattispecie di permanenza con sola contribuzione propria e datoriale (salvo diversa previsione della fonte istitutiva). A fine periodo transitorio (30 giugno 2018) dovranno riprendere a versare il proprio TFR al fondo pensione (salvo diversa previsione delle fonti istitutive).

COME EFFETTUARE LA RICHIESTA

Il lavoratore che intende richiedere la **Quota maturanda del Trattamento di fine rapporto come parte integrativa della Retribuzione** deve presentare una domanda alla propria azienda. Il modello da utilizzare è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 65 del 19 marzo 2015. **Non sussiste alcun obbligo in capo al datore di lavoro di consegnare di consegnare ai propri dipendenti il suddetto modello.** Chi non intende ricevere il TFR in busta paga non deve effettuare nessuna comunicazione.

19-3-2015 GAZZETTA UFFICIALE DELLA REPUBBLICA ITALIANA Serie generale - n. 45

ALLEGATO 4

MODULO PER LA RICHIESTA DI PAGAMENTO MENSILE DELLA QUOTA MATURANDA DEL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO COME PARTE INTEGRATIVA DELLA RETRIBUZIONE (Qu.I.R.)
(Art. 1, comma 26, legge 23 dicembre 2014, n. 190)

Il sottoscritto/a
Nome a il
CF

CHIEDE

la liquidazione mensile della quota di TFR maturanda, ivi inclusa la quota eventualmente devoluta ad una forma pensionistica complementare, a partire dal mese successivo alla data della presente istanza. Al fine:

- dichiarare di non aver versato o ceduto il TFR a garanzia di contratti di prestito;
- dichiarare il pagamento della quota integrativa unitamente alla retribuzione mensile;
- dichiarare di essere a conoscenza che il pagamento, nel caso in cui il datore di lavoro acceda al Finanziamento di cui all'art. 1, comma 26, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), verrà effettuato a partire dal terzo mese successivo a quello di comparsa;

(da compilare solo se il datore di lavoro ha meno di cinquanta dipendenti e non è tenuto al versamento del contributo che alimenta il fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato del trattamento di fine rapporto di cui all'articolo 1129 del codice civile contenuto ai sensi dell'articolo 1, comma 26, della legge 23 dicembre 2014, n. 190)

prende atto che l'informazione relativa alla richiesta di pagamento mensile della quota maturanda del TFR, raccolta attraverso la compilazione del presente modulo, sarà comunicata all'INPS per gli adempimenti di compilazione di cui all'art. 1, commi da 26 a 33, della legge n. 190/2014.

Data Firma

Una copia del presente modulo controfirmata dal datore di lavoro ovvero un'attestazione di ricevimento in formato elettronico è rilasciata al lavoratore per ricevuta.

- 7 -

CHI DECIDE NON PUÒ TORNARE SUI PROPRI PASSI

È importante sottolineare che questa decisione è vincolante per tutto il periodo in questione: chi monetizza il proprio TFR in busta paga lo incasserà **fino al 30 giugno 2018**, senza possibilità di recedere da questa decisione. Si può prendere una decisione in un qualsiasi mese per tutto il periodo "sperimentale", come lo definisce la normativa;

non si è obbligati a decidere subito, ma in qualsiasi mese fino a giugno 2018 ovvero, a quello in cui si verifica la risoluzione del rapporto di lavoro, ove precedente.

TFR MATURATO FINO AL 28 FEBBRAIO 2015

Nulla cambia per quanto riguarda il TFR accumulato in azienda o al fondo pensione. La nuova normativa prevista, infatti, riguarda solamente Tfr che maturerà dal 1° di marzo.

Per chi necessita di ulteriore liquidità è sempre possibile per le esigenze consentite dalla normativa introdotta dalla Legge 296/2006 (motivi di salute o l'acquisto o ristrutturazione della prima casa per sé o per i figli, per un importo non superiore al 70% del montante accumulato) ottenere anticipazioni dal proprio TFR accumulato in azienda o nel proprio fondo pensione pur percependo la quota mensilizzata.

TRATTAMENTO FISCALE

La tassazione del TFR in busta paga segue le regole delle imposte sui redditi con aliquote Irpef che crescono con gli scaglioni di reddito **fino al 43%**. Ciò comporta scelte delicate da parte del singolo da valutare caso per caso, in quanto l'operazione risulterà **sconveniente per i redditi medio-alti**.

VANTAGGI / SVANTAGGI

Con l'erogazione mensile si ha, comunque, una maggiore liquidità (si calcola un incremento mensile pari al 7,40% circa) dall'altro, però, si rileva una maggiore tassazione ai fini Irpef e relative addizionali regionali e comunali, la riduzione delle detrazioni spettanti per lavoro dipendente e familiari a carico e un aumento di reddito ai fini ISEE e per il calcolo dell'ANF. Nessuna conseguenza invece per quanto concerne il **bonus 80 euro**. Si ricorda che, nonostante la Qu.I.R sia parte integrante delle retribuzione l'importo erogato mensilmente non è imponibile ai fini previdenziali e non si applicheranno i contributi neppure a carico dipendente.

Un indubbio vantaggio a richiedere il TFR in busta paga l'avranno i soggetti ai quali non spettava il bonus di 80 euro in quanto non avevano un'imposta lorda di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti; infatti il reddito derivante dalla liquidazione del TFR in busta deve comunque essere sommato ai redditi di lavoro tassati in via ordinaria per la verifica della capienza dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni da lavoro spettanti. Ciò può far sorgere, in capo a soggetti prima incapienti, il diritto a percepire il bonus, fino a quel momento ne-

gato, non tanto per il requisito reddituale, quanto per assenza d'imposta da versare.

ADEMPIMENTI PER IL DATORE DI LAVORO

Ogni novità si traduce inevitabilmente in ulteriori adempimenti da parte di chi la deve ottemperare. In questo caso l'azienda deve comunicare, telematicamente, i nominativi dei dipendenti all'INPS che certificherà l'importo della retribuzione imponibile utile per il calcolo del TFR. L'iter richiederà una significativa implementazione dei dati da indicare nel flusso Uniemens ad oggi non ancora disponibili nonché l'emaneazione di circolari esplicative da parte dell'INPS.

FINANZIAMENTO AGEVOLATO PER LE IM PRESE DI MINORI DIMENSIONI

I datori di lavoro che occupano fino a 49 addetti, possono fare richiesta di finanziamento agevolato alle banche e altri intermediari finanziari che aderiranno all'apposito accordo quadro stipulato in data 20 marzo 2015 tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, l'Associazione Bancaria Italiana.

Tali finanziamenti saranno gravati da interessi ad un tasso non superiore a quello di rivalutazione del TFR ai sensi dell'art. 2120 del Codice civile, ed assistiti dalla garanzia di un Fondo speciale costituito presso l'Inps con una dotazione iniziale di 100 milioni ed alimentato da un contributo del 0,2% da calcolarsi sulla retribuzione imponibile ai fini previdenziali, nella stessa percentuale della quota di TFR maturanda liquidata quale parte integrativa della retribuzione.

Al fine di accedere ai finanziamenti, i datori di lavoro devono **tempestivamente** richiedere all'INPS due certificazioni:

- una per dimostrare che la soglia dimensionale è inferiore ai 50 dipendenti;
- la seconda per rendere disponibile al datore di lavoro l'importo del trattamento di fine rapporto maturato in relazione ai montanti retributivi dichiarati per ciascun lavoratore.

I datori di lavoro, inoltre, dovranno integrare le denunce contributive sulla base delle istruzioni dell'INPS. In assenza di denunce contributive il finanziamento è sospeso.

L'INPS, con **Comunicazione del 14 aprile 2015**, rende nota l'attivazione del **servizio online** che le **banche** dovranno utilizzare per la **comunicazione dei dati sulla Qu.I.R. da finanziare**. Il servizio online

consentirà all'Istituto di comunicare con le banche nel corso dello svolgimento delle operazioni di finanziamento della Qu.I.R a favore dei datori di lavoro interessati.

In caso di inadempienza da parte del datore di lavoro, il **Fondo di Garanzia** è surrogato di diritto all'intermediario bancario e l'INPS è legittimato a procedere per la riscossione del credito.

La suddetta inadempienza, tuttavia, non rileva ai fini del rilascio del DURC.

IL RIMBORSO DEL FINANZIAMENTO

Il rimborso del finanziamento dovrà essere effettuato **al 30 ottobre 2018**, secondo modalità e criteri stabiliti dall'accordo quadro.

Nei casi di risoluzione del rapporto di lavoro prima del 30 ottobre 2018 il datore di lavoro dovrà **rimborsare il finanziamento già fruito entro la fine del mese successivo a quello di risoluzione del rapporto**, oltre agli oneri a servizio del prestito a suo carico. È espressamente previsto che, nell'ipotesi in cui sia accertato che il finanziamento sia stato utilizzato, anche parzialmente, per finalità diverse dalla liquidazione mensile della Qu.I.R, l'erogazione del predetto finanziamento è interrotta e il datore di lavoro è tenuto al rimborso immediato di quanto già fruito

Per il caso di mancata restituzione del finanziamento si dovrà prevedere la costituzione di un privilegio speciale, ossia una forma particolare di garanzia che può avere ad oggetto alcuni beni destinati all'esercizio dell'impresa; pertanto l'INPS in caso di inadempimento si sostituirà all'intermediario attraverso l'istituto civilistico della surroga, per fruire di tale garanzia. In secondo luogo quest'ultima potrà avvalersi dell'avviso di addebito con titolo esecutivo, nonché di ogni altro strumento di riscossione previsto dalla legge.

Sulle somme eventualmente non pagate si dovranno corrispondere le sanzioni civili previste per mancato o ritardato pagamento dei contributi o premi nella misura prevista dall'art. 116 co. 8, lettera a) della legge n. 388/2000 a partire dalla data di scadenza della restituzione. E' riservato al datore di lavoro la possibilità di accedere anche a modalità di regolazione in forma rateale.

PER LE IMPRESE CHE NON RICHIEDONO IL FINANZIAMENTO

Per le imprese che decideranno di corrispondere il TFR con proprie risorse potranno beneficiare:

- dell'**esonero dal versamento del contributo al Fondo di Garanzia per il TFR** (pari, per la generalità dei lavoratori, allo **0,20%** ovvero allo **0,40%** per i dirigenti industria) nella stessa percentuale di TFR maturando liquidato mensilmente.
- della **deducibilità** dal reddito d'impresa del 4 o del 6% delle quote di Tfr erogate in busta paga, a seconda che abbiano in forza più di 49 addetti o meno.
- dell'**esonero** (pari attualmente allo **0,28%**) dal **versamento dei contributi** sociali dovuti alla gestione delle prestazioni temporanee (ANF, maternità, disoccupazione).

MISURE COMPENSATIVE

Per i datori di lavoro con **meno di 50 dipendenti** che **non optino per la garanzia assistita** sulla quota maturanda liquidata come parte integrativa della retribuzione si applicano le misure compensative per le imprese già previste per la devoluzione del TFR ai fondi pensione o al Fondo di tesoreria presso l'INPS:

- deduzione dal reddito d'impresa del 6% del TFR mensilmente pagato,
- esonero del contributo al fondo di garanzia INPS dello 0,20%
- esonero contributivo dello 0,28% .

LE TEMPISTICHE DI PAGAMENTO MENSILE AI LAVORATORI

Ci saranno due tempistiche differenti a seconda della forza aziendale del datore di lavoro:

- **per coloro che occupano almeno 50 lavoratori**, la quota confluirà in busta paga a partire dal mese successivo a quello della richiesta del lavoratore;
- **per coloro al di sotto dei 50 lavoratori**, la quota confluirà in busta paga a partire dal mese successivo a quello di efficacia della richiesta del lavoratore; efficacia che si configura il mese successivo a quello di presentazione della richiesta stessa.

La finalità è quella di consentire alle imprese di minori dimensioni di poter avere il tempo di accedere, se lo riterranno, al finanziamento agevolato previsto.

In pratica, la richiesta di pagamento della Qu.I.R. presentata ad aprile 2015 ad un da-

tore di lavoro che occupa meno di 50 lavoratori, sarà efficace da maggio 2015 e, di conseguenza, il primo pagamento avverrà con la busta paga di agosto 2015

CONFRONTO DEL DIVERSO SISTEMA DI TASSAZIONE DEL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

Si ipotizzi che il sig. Rossi Mario, lavoratore dipendente:

- ✓ abbia un'anzianità aziendale di almeno 6 mesi;
- ✓ percepisca uno stipendio mensile lordo di € 1.500,00.

Calcolo della quota di TFR

- ❖ Quota maturanda (€1.500,00 : 13,5) = € 111,11
- ❖ Contributo IVS (€ 1.500,00 x 0,50%) = € 7,50
- ❖ **Quota TFR mensile (€ 111,11 - € 7,5) = € 103,61**

Caso A - Tassazione separata della quota di TFR	Caso B - Tassazione ordinaria della quota di TFR
<ul style="list-style-type: none"> • Imponibili TFR € 103,61 • Aliquota (reddito di riferimento < a € 15.000,00) è del 23% • Imposta (€ 103,61 x 23%) = € 23,83 • TFR netto (€ 103,61 - € 23,83) = € 79,78 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Imponibili TFR € 103,61 • Aliquota: Nell'esempio, l'aliquota marginale Irpef è del 27%. • Imposta (€ 103,61 x 27%) = € 27,97 • TFR netto (€ 103,61 - € 27,97) = € 75,64

*ODCEC di Torino

LEGGE DI STABILITA': LE NOVITA' IN MATERIA DI IRAP

di Paolo Soro*

La legge di stabilità 2015 (*legge 23 dicembre 2014, n. 190 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*) ha apportato rilevanti modifiche alla normativa IRAP, che era già stata oggetto di "attenzioni" da parte del Legislatore nel corso dell'anno 2014. Tali modifiche hanno efficacia in parte sull'anno d'imposta 2014, nella misura in cui - ahinoi - hanno ridotto o eliminato benefici precedenti, ed in parte sull'anno d'imposta 2015, con la tanto attesa deducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile di una delle imposte più criticate della storia del diritto tributario nel nostro Paese.

Entrando nel vivo delle modifiche, prendiamo atto che il Legislatore è intervenuto stabilendo (articolo 1, commi da 20 a 25, Legge 190/2014), sostanzialmente, quanto segue:

- il ripristino, fin dall'esercizio 2014, dell'originaria aliquota base del 3,9%, contestualmente abrogando la disposizione del decreto legge n. 66/2014 (*c.d. Decreto Renzi*), che l'aveva ridotta al 3,5%;
- la deducibilità integrale dalla base imponibile del costo dei dipendenti a tempo indeterminato, a decorrere dal 2015.
- un credito d'imposta pari al 10% dell'IRAP, sempre a valere dal 2015, da utilizzare in compensazione nel modello F24, per coloro che non si avvalgono di lavoratori dipendenti.

Risulta, dunque, evidente che:

- l'intervento legislativo non produce benefici immediati per i contribuenti, anzi, ne elimina alcuni esistenti;
- per porre rimedio a una probabile eccezione di disparità costituzionale tra chi ha dipendenti assunti a tempo indeterminato e chi non ha personale, si è commesso un grossolano errore, lasciando totalmente "scoperti" (cioè, privi di qualsiasi beneficio), i datori di lavoro che hanno in forza dipendenti a tempo determinato!

Il decreto legge n. 66/2014 "*Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale*" aveva determinato una diminuzione dell'aliquota IRAP generale di circa il 10%, con la possibilità di procedere al ricalcolo degli eventuali acconti d'imposta dovuti nell'anno in base al metodo previsionale, con l'applicazione di una aliquota intermedia del 3,75%. A distanza di sei mesi dall'approvazione dalla conversione del citato decreto, la riduzione

dell'aliquota è scomparsa, facendo salvi, per fortuna, gli eventuali pagamenti d'acconto eseguiti in misura proporzionalmente ridotta, sulla base del metodo previsionale. Pertanto, il saldo dovuto nel mese di giugno 2015 sarà maggiorato a causa di tale differenza di aliquota, ma non comporterà sanzioni per il contribuente, anche perché, per pagare una somma maggiore, il "povero" contribuente avrebbe dovuto avere la sfera di cristallo!

Come "contropartita" alle suddette modifiche della normativa IRAP, nell'immediato peggiorative, è stata prevista una deducibilità del costo del lavoro concernente i dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato. La norma non pone un limite al riguardo, dunque, si deve intendere che valga sia per quelli con contratto a tempo pieno che per i lavoratori part-time (analogamente anche a quanto affermato, sul fronte dell'esonero contributivo, da parte dell'INPS, nella sua circolare 17/2015). Tale beneficio, peraltro, opererà a decorrere dall'anno 2015 e non, come per la previgente riduzione di aliquota, dal 2014. Conseguentemente, la deduzione potrà solamente essere presa in considerazione al fine del computo (in diminuzione) degli acconti 2015, da pagare a giugno e a novembre, utilizzando il consueto metodo di calcolo previsionale. Restano esclusi dai nuovi vantaggi fiscali concernenti l'IRAP, i professionisti e gli imprenditori che occupano dipendenti a tempo determinato. Al riguardo, superfluo ribadirlo anche in questa sede, si attendono indispensabili correttivi legislativi e/o interpretativi, posto che pare evidente trattarsi di un vuoto (errore) normativo.

Vi sono, poi, indicazioni non univoche relativamente a coloro che si avvalgono esclusivamente di collaboratori a progetto, CO.CO.CO., associati in partecipazione ed assimilati. Posto che la norma fa riferimento in modo generico ai soggetti che non si avvalgono di dipendenti e che le categorie appena sopra menzionate non sono ricomprese tra i lavoratori dipendenti (tanto meno, tra quelli con contratto a tempo indeterminato), a parere di chi scrive, coloro che si avvalgono di tali collaborazioni rientrano tra i fruitori del generale credito d'imposta del 10%, mentre restano indeducibili gli emolumenti degli amministratori, nonostante quanto già più volte affermato dalla Giurisprudenza di Cassazione in merito.

Tornando alla questione pocanzi rilevata, concernente l'anomala esclusione da qualunque beneficio per i datori di lavoro con personale a termine, pare doveroso fare un brevissimo excursus storico dell'IRAP.

La volontà del Legislatore del 1997 nell'istituire l'imposta, giova ricordarlo, era costituita:

- da una natura manifestamente sostitutiva, pur ciò non significando affatto continuità teleologica e strutturale con i tributi sostituiti (principalmente: ILOR, ICIAP, Contributi per il Servizio Sanitario Nazionale, Tassa sull'attribuzione della Partita IVA, Imposta sul patrimonio netto delle imprese), tendente a conseguire un interesse di semplificazione del sistema (oltre al principio di valore concernente l'invarianza del gettito);
- dall'avvio del decentramento fiscale, nonché dal riallineamento, in capo ai medesimi centri decisionali, delle fasi d'imposizione e di attuazione del prelievo fiscale;
- dalla maggiore neutralità dell'ordinamento tributario in ordine alla scelta dei mezzi di finanziamento delle imprese.

La legittimità di tali elementi era stata a suo tempo avallata anche dalla Consulta (Ordinanza 258/2009). Ci sembrerebbe, dunque, che tutto ciò comporti il manifestarsi di non pochi dubbi sulla liceità costituzionale di una disposizione che non tenga in considerazione il costo del lavoro nella sua interezza (escludendo dai benefici, appunto, il personale assunto a tempo determinato – ma, aggrungeremo noi, anche collaboratori, associati etc.), specie laddove – come vedremo più oltre in dettaglio – simili forme di vantaggio fiscale vengono viceversa previste persino nei riguardi di coloro che non sopportano alcun costo del lavoro. Da notare, inoltre, che, per produttori e società agricole, la deduzione integrale è estesa dalla Legge di Stabilità anche ai dipendenti a tempo determinato, impiegati per almeno 150 giorni nel periodo d'imposta, e con contratti di durata minima triennale (seppure tale previsione sia una di quelle sottoposta alla preventiva autorizzazione da parte della Commissione Europea). Riepilogando, dunque, la nuova disposizione prevede che sia deducibile dalla base imponibile IRAP, il saldo tra il costo complessivo dei dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato nell'anno 2015 e le già vigenti deduzioni legate all'impiego di personale, vale a dire:

- contributi INAIL;
- deduzione forfettaria e analitica per l'impiego di dipendenti a tempo indeterminato che dal 2015 diventano: 7.500 euro (anziché 4.600), calcolate su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, aumentate a 13.500 (anziché 10.600) “per i lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni” (rispettivamente: 15.000 e 21.000, per Mezzogiorno e Abruzzo)

- deduzione forfettaria delle indennità di trasferta per le imprese di autotrasporto;
- deduzione forfettaria per i lavoratori dipendenti di soggetti con ricavi < 400 mila euro;
- spese apprendisti, disabili, inserimento, nonché addetti alla ricerca e sviluppo;
- deduzione nuovi assunti.

Tra le “novità positive” del suddetto intervento legislativo, c'è l'aumento delle deduzioni che diventano: 7.500 euro (anziché 4.600), calcolate su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, aumentate a 13.500 (anziché 10.600) “per i lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni” (rispettivamente: 15.000 e 21.000, per Mezzogiorno e Abruzzo).

Passando, ora, agli imprenditori e ai professionisti che non occupano personale, come inizialmente accennato, la legge prevede un credito d'imposta pari al 10% dell'IRAP, al posto della predetta deduzione. Sostanzialmente, per tali soggetti, viene introdotta analoga diminuzione a quella già prevista nel DL 66/2014, in modo generalizzato per tutti: per la precisione, la nuova aliquota ordinaria, al netto del credito d'imposta, sarà del 3,51% (era del 3,5%, nell'anzidetto decreto). Di tale credito d'imposta potranno beneficiarne, non solo i piccoli contribuenti senza personale (i quali, non rientrando tra quelli senza “autonoma organizzazione”, continuano a versare l'imposta regionale), ma, di regola, tutte le imprese che eternalizzano i processi produttivi e non hanno dipendenti propri (esempio: società immobiliari che appaltano a terzi il lavoro). Il credito in argomento potrà essere portato in compensazione nel modello F24 ai sensi del D.Lgs. 241/1997, rientrando così nel tetto annuo complessivo dei 700.000 euro. Detta compensazione sarà effettuabile dall'anno di presentazione della dichiarazione IRAP da cui emerge l'imposta che dà diritto al credito. Conseguentemente, posto che il credito abbia competenza 2015, esso potrà essere fruito a partire dal 2016.

Prima di chiudere anche questo argomento, ci pare doveroso richiamare l'attenzione su un altro aspetto di rilevante importanza, rimasto senza disciplina normativa. Attenendosi al tenore letterale, il credito d'imposta spetta solo se il contribuente non ha avuto alcun dipendente nell'esercizio considerato. Su tali presupposti, saremmo costretti a escludere qualunque beneficio in tutte quelle ipotesi nelle quali, a esempio, risultava in forza anche una sola unità lavorativa per un giorno. Francamente, ci pare che la cosa vada ben oltre la volontà del Legislatore e parrebbe oltremodo opportuno che l'Agenzia delle Entrate intervenisse a chiarire come, in

tali casi, si debba perlomeno procedere con un ragguaglio proporzionale, relativamente ai giorni effettivi di assenza totale della manodopera. In caso contrario, si creerebbe un'indebita sperequazione. Anche per tale fattispecie, citiamo nuovamente a sostegno della nostra tesi l'interpretazione fornita dall'INPS (stessa circolare più sopra menzionata), la quale, in tema di esonero contributivo, prevede un riproporzionamento, laddove lo stesso non sia stato adeguatamente statuito dal Legislatore, onde evitare abnormi disequilibri.

Analizziamo ora gli aspetti meramente contabili e gli immediati riflessi di natura tributaria.

Il nuovo credito d'imposta sarà soggetto a essere contabilizzato nel bilancio, allocandone l'importo presso l'ordinaria voce dello Stato Patrimoniale, con obbligatoria contropartita sul Conto Economico. Innanzitutto, una breve considerazione al riguardo. In osservanza al principio di competenza, a nostro avviso, parrebbe maggiormente opportuno contabilizzare le poste fin dall'esercizio in cui il credito è riconosciuto, posto che, a tale epoca, questo credito è assolutamente certo, seppure divenga esigibile tramite compensazione solo l'anno successivo, con la presentazione della dichiarazione. Viceversa, in base ad altro ragionamento, potrebbe preferirsi la contabilizzazione solo nell'anno di presentazione della dichiarazione IRAP, onde rappresentare il credito nella sua misura divenuta effettivamente definitiva. Atteso poi, che la finalità della norma è quella di ridurre il carico fiscale prodotto dall'IRAP e che, pertanto, il credito viene utilizzato portandolo in compensazione d'imposta, si potrebbe iscrivere tale voce nel Conto Economico, tra le imposte differite attive. Ovvero, considerarlo alla stregua di un qualunque altro contributo e inserirlo tra i proventi straordinari, quale sopravvenienza attiva. Ebbene, posto che la legge nulla dice riguardo al regime fiscale del credito d'imposta ai fini del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sarebbe lecito ipotizzare che detta voce non dovesse necessariamente ritenersi imponibile (o, almeno, non totalmente). Invece, in base alle risposte fornite dagli esperti dell'Agenzia delle Entrate, è stata confermata la natura di sopravvenienza attiva del credito d'imposta in argomento, con una serie di conseguenze fiscali assai poco condivisibili. L'importo, infatti, dovrà sottostare alla tassazione ordinaria, riducendo sostanzialmente i benefici effettivi del provvedimento. Orbene, a parere di chi scrive, tale interpretazione, pur se incensurabile sulla base del mero tenore letterale della norma, cozza in modo palese con quella che, presumibilmente, dovrebbe essere stata la reale volontà del Legislatore. Ricordiamo, oltre tutto, che questa disposizione è

una di quelle aggiunte all'ultimo momento, ed è dunque, più che plausibile, che i necessari correttivi possano essere risultati assenti soltanto a causa di una probabile svista. Pertanto, bene avrebbe agito l'Agenzia delle Entrate se si fosse immediatamente premurata di fornire un'interpretazione difforme rispetto a quanto detto.

Ci preme solo evidenziare concludendo che, stante tale soluzione, si deve riscontrare:

1. un'evidente mancanza di coerenza dell'imponibilità del credito d'imposta rispetto alle finalità dell'intervento: se deve trattarsi di un aiuto introdotto in extremis per soggetti che avrebbero patito svantaggi dalla nuova norma, tale aiuto dovrebbe essere pieno e concreto, non parzialmente menomato;
2. una carenza di equilibrio numerico che sorregga la conclusione d'imponibilità: infatti, se s'intende ripristinare la situazione vigente prima della Legge di Stabilità, allorché la minore aliquota del 3,5% era applicabile per tutti i soggetti, si deve concludere che la riduzione del 10% dev'essere effettiva e non mutilata dall'aggravio del prelievo fiscale ordinario;
3. premesso che la Relazione Tecnica, per effettuare la stima della perdita di gettito, utilizza il modello di micro-simulazione IRAP (base dati: anno d'imposta 2012), in funzione del quale individua la platea di contribuenti che non utilizzano lavoratori dipendenti, e determina il valore del credito d'imposta pari al 10% dell'imposta lorda pari a 163 milioni di euro su base annua, a decorrere dal 2016; poiché nessuna considerazione viene effettuata in merito al recupero di parte della perdita di gettito derivante dalle maggiori imposte dirette incassate, l'idea dell'imponibilità non pare possa avere neppure lontanamente sfiorato il Legislatore, il quale, conseguentemente, la dava quasi per scontata, e deve aver semplicemente "dimenticato" (*rectius, errato*) di aggiungere il necessario conseguente correttivo normativo.

Infine, superfluo rappresentarlo, sulla base della menzionata risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, si viene a creare sull'effettivo vantaggio offerto con il beneficio di legge in parola, un'indebita disparità tra le imprese e i professionisti, per i quali, come noto, dette sopravvenienze non rilevano ai fini impositivi.

* ODCEC di Cagliari



LEGGE DI STABILITÀ: SGRAVIO CONTRIBUTIVO PER IL SETTORE AGRICOLO di Isabella Marzola*

La Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di Stabilità) ha introdotto uno sgravio contributivo totale per le nuove assunzioni a tempo indeterminato effettuate nel corso del 2015 dai datori di lavoro agricoli.

Gli sgravi contributivi triennali previsti dalla Legge 190/2014, sono estesi, dunque, anche alle assunzioni a tempo indeterminato effettuate nel settore agricolo dal 01 gennaio 2015 fino al 31 dicembre 2015. Per tali assunzioni è previsto l'esonero per trentasei mesi dal versamento dei contributi previdenziali, ad esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL.

Vediamo di seguito i **requisiti** richiesti per la spettanza del beneficio.

Le nuove assunzioni a tempo indeterminato devono riguardare i lavoratori che durante l'anno 2014, non siano stati occupati:

- a tempo indeterminato. A tale riguardo, l'INPS nella circolare n. 17 del 29 gennaio 2015 ha precisato che il contratto di apprendistato oltre ad essere escluso dall'applicazione dell'esonero contributivo, costituisce un rapporto a tempo indeterminato, pertanto, qualora il lavoratore assunto, nel corso del 2014, abbia avuto un rapporto di lavoro regolato sulla base del contratto di apprendistato, il datore di lavoro non può usufruire dello sgravio triennale. L'Istituto ha, inoltre, precisato che anche nel caso di assunzione a tempo indeterminato a scopo di somministrazione avvenuta nel corso del 2014, non è possibile usufruire dell'esonero contributivo. Mentre la sussistenza di un rapporto di lavoro intermittente nel 2014 non costituisce condizione ostativa per usufruire del presente esonero contributivo;

- a tempo determinato per un numero di giornate non inferiore a 250 presso qualsiasi datore di lavoro agricolo.

Inoltre, il datore di lavoro agricolo per accedere al beneficio deve rispettare le seguenti **condizioni**:

- essere in possesso del DURC;
- rispettare gli accordi e i contratti nazionali nonché quelli regionali, territoriali o aziendali se sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro

e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;

- rispettare l'eventuale diritto di precedenza alla riassunzione di un altro lavoratore licenziato da un rapporto a tempo indeterminato o cessato da un rapporto a termine;
- non aver effettuato licenziamenti nei sei mesi precedenti, neanche su aziende diverse ma con assetto proprietario sostanzialmente coincidente o che risulti con quest'ultimo in rapporto di collegamento o controllo.

In particolare l'INPS nella Circolare n. 17/2015 ha ulteriormente precisato che la nuova assunzione a tempo indeterminato deve avvenire nel rispetto di quanto previsto dalla Legge n. 92/2012, in particolare l'esonero non spetta se ricorre una delle seguenti condizioni:

- l'assunzione viola il diritto di precedenza alla riassunzione di un altro dipendente già assunto e licenziato nell'ambito di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato o cessato in conseguenza della cessazione di un contratto a tempo determinato;
- il datore di lavoro è interessato da sospensioni dal lavoro con interventi di integrazione salariale straordinaria e/o in deroga;
- l'assunzione riguarda lavoratori licenziati nei sei mesi precedenti da parte di un datore di lavoro che alla data del licenziamento presentava coincidenza degli assetti proprietari o rapporti di controllo o collegamento con quest'ultimo;
- presentazione del modello Unilav.

L'INPS ha precisato, inoltre, nella medesima circolare, che l'assunzione a tempo indeterminato deve avvenire nel rispetto di quanto stabilito dalla Legge n. 296/2006 in tema di possesso del DURC e rispetto dei contratti collettivi.

Per lo sgravio è fissato un massimale annuo pari a **8.060 euro**, da riproporzionare in relazione alla durata del rapporto nell'arco temporale considerato.

La Legge di Stabilità, al comma 200 dell'articolo 1, prevede dei limiti per le risorse stanziare e precisamente:

- 2 milioni di euro per l'anno 2015;
- 15 milioni di euro per ciascuno degli anni 2016 e 2017;
- 11 milioni di euro per l'anno 2018;
- 2 milioni di euro per l'anno 2019.

L'INPS, effettua una valutazione su base pluriennale con riferimento alla durata dell'incentivo e, nel caso le risorse risultino insufficienti, non prende in considerazione ulteriori domande e ne da immediata comunicazione.

Diversamente da quanto previsto per la generalità dei datori di lavoro, lo sgravio contributivo triennale previsto dalla Legge di Stabilità per l'assunzione di operai agricoli ha preso il via soltanto il 10 marzo. Per il settore agricolo è infatti prevista una specifica disciplina, sia per quanto riguarda la modalità di richiesta, sia per la modalità di compilazione della denuncia contributiva.

Procedura di richiesta

Seguendo la procedura prevista dal Messaggio INPS n. 1689/2015, i datori di lavoro agricoli in possesso dei requisiti a partire dal giorno 10 marzo 2015, devono presentare all'INPS apposita istanza di prenotazione esclusivamente in via telematica.

La presentazione della domanda si può effettuare accedendo al **Cassetto previdenziale aziende agricole**, nella sezione **Comunicazione bidirezionale – Invio comunicazione** e selezionando **Assunzione OTI 2015**.

Nella sezione **Dati lavoratore da assumere** è obbligatorio indicare il codice fiscale del lavoratore e la categoria OTI, dopo aver confermato i dati inseriti, la domanda risulterà in stato **INSERITA**.

Entro 3 giorni dall'invio dell'istanza, l'INPS, verificata la disponibilità delle risorse, comunica al datore di lavoro l'eventuale accoglimento della domanda. In caso di esito positivo, la domanda passa allo stato di **PRENOTATA** e nel campo NOTE sarà indicata la data entro la quale, a pena di decadenza, il datore di lavoro dovrà effettuare l'assunzione.

Il datore di lavoro, entro il termine perentorio di 14 giorni dalla ricezione dell'esito positivo dell'istanza (pena l'inefficacia dell'istanza di prenotazione), dovrà comunicare all'INPS l'avvenuta assunzione a tempo indeterminato, indicando la data di assunzione e il codice Unilav.

Il completamento dei dati va effettuato selezionando la funzione "modifica", a questo punto la domanda passa a stato di **CONFERMATA**.

Successivamente la domanda passerà a stato di **ACCETTATA** e verrà rilasciato dall'Istituto il codice autorizzazione **E5** corrispondente all'incentivo richiesto.

L'INPS concede la possibilità di accedere allo sgravio in base all'ordine cronologico di presentazione dell'istanza, fino ad esaurimento dei fondi stanziati.

Compilazione della denuncia della manodopera agricola

Una volta ottenuta l'autorizzazione dall'INPS, il datore di lavoro agricolo deve esporre nella denuncia della mano d'opera agricola (modello DMAG) l'agevolazione

spettante per lo sgravio contributivo triennale. Deve farlo indicando i seguenti dati:

- Tipo Retribuzione: **Y**;
- CODAGIO: **E5**.

L'Istituto, già durante la fase di trasmissione telematica, sottopone la denuncia DMAG che contiene l'agevolazione ad una verifica di coerenza tra i dati contenuti nella denuncia e quelli indicati nell'istanza di richiesta di ammissione al beneficio.

*ODCEC di Ferrara

IL CONTRATTO DI ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE di Paolo Giorgiutti*

L'opera di riordino dei contratti di lavoro da parte del Governo, oggetto dello schema di decreto legislativo in fase di approvazione, investe anche il contratto di associazione in partecipazione.

L'intenzione di riformare l'istituto dell'associazione in partecipazione si affianca a quella di abrogare i contratti a progetto ed entrambe perseguono l'obiettivo di ripristinare la centralità del rapporto di lavoro subordinato, operando un'azione dissuasoria dell'impiego di quei contratti parasubordinati che, a tutti gli effetti, celano in molti casi apporti di lavoro dipendente.

La rubrica dell'art. 50 di predetto schema di decreto legislativo è formulata in termini inequivocabili: *superamento dell'associazione in partecipazione con apporto di lavoro*.

Altrettanto chiaro è il contenuto dell'articolo, che inciderà sulla possibilità di sottoscrivere contratti di associazione con apporto di lavoro. La disposizione sarà così formulata:

Art. 50

1.) *All'articolo 2549 del codice civile sono apportate le seguenti modificazioni:*

- a.) *al primo comma sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: "di capitale"*
 - b.) *i commi secondo e terzo sono abrogati*
- 2.) *L'articolo 1, comma 30, della legge n. 92 del 2012 è abrogato.*
- 3.) *I contratti di associazione in partecipazione nei quali l'apporto dell'associato consiste anche in una prestazione di lavoro sono fatti salvi fino alla loro cessazione*

Cosicché, la veste del nuovo articolo 2549 del codice civile sarà la seguente:

Con il contratto di associazione in partecipazione l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto di capitale.

Con la nuova versione dell'art. 2549, il contratto di associazione in partecipazione rimarrebbe, pertanto, "salvo" solo in presenza di un **apporto esclusivo di capitale**; moda-

lità che, però, non ha mai suscitato grande interesse, a causa della penalizzazione che subisce sul piano fiscale, dal momento che il combinato disposto degli artt. 47 co. 2 e 109 co. 9 lett. b) del TUIR prevede l'assimilazione dei proventi dei contratti di associazione in partecipazione al regime dei dividendi "alorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi". E, post riforma, il compenso riconosciuto all'associato non sarebbe, quindi, deducibile, da un punto di vista fiscale per l'impresa - contrariamente a quanto è oggi possibile in presenza di un apporto di solo lavoro -.

La disciplina del contratto di associazione in partecipazione viene, inoltre, "ripulita" del comma 2, introdotto dalla Legge Fornero (L.92/2012) e che aveva

rappresentato, dopo 60 anni, l'unica modifica compiuta all'articolo 2549 c.c. Il comma 2 prevedeva (uso il tempo al passato dando per scontata la conferma della modifica preannunciata) un'azzardata ipotesi di automatica conversione dei contratti di associazione in partecipazione in rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato, qualora lo stesso associante impiegasse oltre tre associati contemporaneamente sulla medesima attività. Non so se questo precetto sia mai stato fatto valere in sede giudiziaria, ma certamente mi era sempre sembrato scorretto operare la conversione di un rapporto di lavoro autonomo in subordinato sulla base del semplice presupposto del superamento di una soglia numerica, senza approfondire la reale volontà delle parti e senza procedere a una verifica della presenza dei vincoli tipici della subordinazione - in estrema sintesi, dell'assoggettamento al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore di lavoro - . Ancora una volta, si trattava di una prescrizione irragionevole, ma che era stata evidentemente introdotta nel nostro ordinamento al fine di scoraggiare l'utilizzo incontrollato dell'associazione in partecipazione come alternativa più economica al rapporto di lavoro subordinato.

A questo punto, sorge spontaneo porsi un quesito sostanziale circa le conseguenze della riforma in fase di approvazione: **i contratti di associazione in partecipazione con apporto di lavoro saranno vietati? Oppure, semplicemente, non saranno più disciplinati dal codice civile e potranno continuare a vivere in una dimensione contrattuale di libera determinazione tra le parti, in qualità di contratti atipici?**

Pare che il Legislatore, con la riforma in atto, abbia adottato la medesima tecnica utilizzata con il contratto a progetto (commi 48 e 49 dello schema di decreto legislativo): ha "abolito" il contratto a progetto, riportando correttamente la questione della riqualificazione dei rapporti alla contrapposizione dei

principi della *locatio operis* e della *locatio operarum*.

Si potrebbe ritenere, in buona sostanza, che lo stesso destino coinvolga anche il contratto di associazione in partecipazione. Sarebbe ingiustificato sostenere che non si possa più continuare a configurare un rapporto di lavoro autonomo, con corrispettivo determinato sulla partecipazione ai risultati dell'impresa associante o di un suo singolo affare.

Un patto di interessenza ben si concilia, infatti, con un rapporto di lavoro autonomo regolamentato dall'art. 2222 del codice civile: *“Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV”*. In altre parole, se consideriamo che il contratto di associazione in partecipazione appartiene senza dubbio alla famiglia del contratto d'opera, esso potrà continuare a esistere, incarnando la fattispecie del contratto di lavoro autonomo con un compenso determinato in percentuale sugli utili dell'impresa associante o del singolo affare.

Si porrà, certamente, la questione se, da un punto di vista fiscale, sarà necessario per l'associato operare o meno in ambito IVA.

La risposta, come in passato, si rinverrà agevolmente nella lettura dell'**articolo 5 del D.P.R. 733 del 1972**, che sancisce che fuoriescono dal campo di applicazione IVA le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50, comma 1, lett. c bis) del TUIR, nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del TUIR, rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. In corrispondente analogia con quanto accaduto con la riforma del contratto a progetto, l'intervento normativo non ha, quindi, inciso sulla disciplina fiscale, che è rimasta invariata.

Potrebbe, invero, sorgere il dubbio se il “nuovo” contratto di associazione in partecipazione sia fiscalmente inquadrabile negli stessi termini di una “vecchia” associazione in partecipazione, ovvero sia ai sensi dell'**art. 53 comma 2, lett. c) del TUIR**, che qualifica come reddito di lavoro autonomo *“le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 41 [ora art. 44] quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro”*. Detta lettera f) chiarisce che la previsione di cui all'art. 53 comma 2 lett. c) è applicabile agli utili derivanti da associazione in partecipazione (senza però citare direttamente l'art. 2549 del c.c.) e da **contratti indicati**

nel primo comma dell'art. 2554 del codice civile. E quest'ultimo articolo si riferisce genericamente al contratto di cointeressenza agli utili di una impresa, senza partecipazione alle perdite, fattispecie in cui, a mio avviso, potrebbe ben rientrare anche il contratto di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro *post* riforma in corso.

In via alternativa, si potrebbe propendere per inquadrare fiscalmente detto nuovo contratto di associazione come collaborazione coordinata e continuativa ai sensi dell'**art. 50, comma 1, lett. c bis) del TUIR**, che qualifica come redditi assimilati al lavoro dipendente *quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita*. Ciò in considerazione del fatto che un corrispettivo correlato a una percentuale fissa rappresenta pur sempre una retribuzione periodica prestabilita. E, in effetti, non nascondo che, personalmente, quando mi si richiedeva qualche consiglio sulla redazione di un contratto a progetto, suggerivo - laddove possibile - di determinare il compenso proprio su una percentuale sull'utile del singolo affare o dell'impresa, al fine di mettere in evidenza la presenza di un rischio personale da parte del lavoratore e ben conscio del fatto che detta pattuizione non avrebbe comunque alterato la natura del rapporto contrattuale.

Una conclusione, seppure azzardata, di tutto questo ragionamento potrebbe condurre a sostenere che una norma specifica sul contratto di associazione in partecipazione sia addirittura superflua, proprio perché la partecipazione agli utili di un'azienda non rappresenta un'anomala o eccezionale forma di corrispettivo in un rapporto di lavoro autonomo.

Vi propongo, infine, una bozza di un contratto di lavoro autonomo, da adottare eventualmente in sostituzione dei contratti di associazione in partecipazione fino a ora sottoscritti e riconducibili all'art. 2549 del codice civile. Sottolineo, per inciso, un assunto tanto ovvio, quanto fondamentale per offrire di una buona consulenza: qualsiasi intestazione si voglia dare al contratto - es. contratto di lavoro autonomo, contratto di interessenza con apporto di lavoro o contratto di consulenza -, così come qualsiasi siano le clausole che si vadano a confezionare, quello che rileverà sarà, in ogni caso, la reale volontà delle parti di disciplinare i reciproci rapporti nell'alveo dell'autonomia e non in quello della subordinazione.

Di seguito fac simile contratto di lavoro autonomo:

CONTRATTO DI LAVORO AUTONOMO

Con la presente scrittura privata tra le parti:

il - signor _____, nato a _____ e domiciliato in _____ via _____ cod. fisc. _____, che partecipa al presente atto in qualità di legale rappresentante della società _____, di seguito definita committente;

il - signor _____ nato a _____ e domiciliato in _____, via _____ cod. fisc. _____, che partecipa al presente atto in qualità di prestatore d'opera;

premessi

a) che il committente esercita l'attività di _____;

b) che il committente ha deciso di organizzare in modo più razionale la struttura aziendale, trovandosi, quindi, nella necessità di acquisire apporti di lavoro qualificato;

c) che il prestatore d'opera ha accettato di apportare nell'impresa sopra specificata il proprio lavoro consistente in _____;

tutto ciò premesso, si conviene, di comune accordo, di stipulare un contratto di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 2222 del C.C.

Il presente atto è regolato dalle seguenti condizioni:

1. Il prestatore d'opera si obbliga a prestare nell'azienda del committente attività coordinata e continuativa, senza vincolo di subordinazione, per l'intera durata del contratto, così come precisato nelle premesse, che qui devono intendersi richiamate in toto. Si ribadisce che è escluso, per esplicita volontà delle parti, ogni vincolo di subordinazione, escludendo che il prestatore d'opera sia soggetto a qualsivoglia potere disciplinare e gerarchico e dovendo lo stesso prestatore d'opera attenersi solamente alle direttive del committente - cui compete la gestione dell'impresa - indirizzate al compimento del migliore risultato aziendale.

2. A fronte dell'attività svolta, il prestatore d'opera ha diritto di ricevere dal committente il _____ % degli utili netti da quest'ultimo conseguiti. La determinazione degli utili netti su cui sarà quantificata detta percentuale avverrà sulla base della seguente formula: _____ . Le parti espressamente convengono che, qualora nel corso dell'anno vengano attribuite una o più somme al prestatore d'opera, le medesime debbano essere considerate acconti. In sede di determinazione della percentuale di utili spettanti al prestatore

d'opera, le somme come sopra descritte dovranno essere conguagliate o restituite, con riferimento a quanto effettivamente spettante. Il prestatore d'opera, anche al momento dell'eventuale cessazione del rapporto, non avrà diritto a null'altro, a nessun titolo e ciò con esplicito riferimento a indennità di cessazione, avviamento, diritti su eventuali accrescimenti, etc.

3. Il contratto sarà di diritto rinnovato annualmente, senza preventivo accordo tra le parti, qualora non intervenga disdetta con raccomandata A.R. che una parte dovrà comunicare all'altra almeno tre mesi prima della scadenza.

4. Alla fine di ciascun esercizio, il committente redigerà un rendiconto, al fine di procedere al calcolo della quota di utili spettante al prestatore d'opera. La quota di utili o l'eventuale conguaglio dovrà essere regolata entro

5. In caso di decesso del prestatore d'opera, la liquidazione delle spettanze sarà anticipata a tale data, mentre il contratto si dovrà intendere risolto. Sarà, inoltre, in ogni caso, causa di risoluzione del presente contratto il verificarsi di situazioni o fatti che non consentano la prosecuzione del rapporto su una base di reciproca fiducia. A titolo esemplificativo e non esaustivo: _____.

6. Le parti espressamente convengono che qualunque violazione degli obblighi assunti con il presente contratto sia causa di risoluzione del medesimo, fatto salvo il diritto al risarcimento dell'eventuale danno. Il recesso dovrà in ogni caso essere comunicato dalla parte che intende recedere alla controparte con raccomandata A.R..

7. Il prestatore d'opera si impegna a non rivelare a terzi, neppure dopo la cessazione del presente contratto, segreti aziendali o commerciali del committente o altre notizie di cui sia venuto a conoscenza attraverso la propria attività.

**Letto approvato e sottoscritto. li,
Il committente Il prestatore d'opera**

*ODCEC di Udine



CONTRIBUZIONE VERSAMENTO E COMPENSAZIONE NEL QUADRO RR

di *Cristina Costantino** e *Marco Sambo***

Con l'avvicinarsi della stagione dei dichiarativi riteniamo utile riassumere gli adempimenti, contributivi e dichiarativi, per gli iscritti alla Gestione Artigiani e Commercianti dell'Inps e per i lavoratori autonomi iscritti alla Gestione Separata.

Il quadro dell'Unico per la determinazione dei contributi da versare alle due Gestioni è il Quadro RR, sez. I e sez. II.

La sezione I deve essere compilata dai soggetti titolari di imprese artigiane e commerciali e dai soci di società, di persone o capitali, titolari di una propria posizione assicurativa individuale tenuti al versamento dei contributi previdenziali, sia per sé stessi, sia per le altre persone che prestano attività lavorativa nell'impresa (familiari coadiutori).

La base imponibile su cui calcolare il contributo è la totalità dei redditi d'impresa posseduti nell'anno 2014, indipendentemente dalla effettiva percezione, comprendendo anche i redditi per la cui produzione il soggetto non abbia prestato attività lavorativa.¹ Sono computati quindi nella base imponibile anche i redditi corrispondenti alla propria quota di partecipazione agli utili nella società di capitali che non abbia distribuito dividendi (criterio della trasparenza contributiva), facendo comunque riferimento all'imponibile fiscale.

E' il caso del commerciante che abbia una o più partecipazioni in srl non trasparenti che non hanno distribuito utili.

Per quanto riguarda i coadiutori dell'impresa familiare fiscalmente riconosciuta, (ricordiamo che la costituzione di un'impresa familiare esplica i propri effetti fiscali, dall'esercizio in corso, nel caso redazione dell'atto contestualmente o entro i 15 giorni dall'avvio dell'impresa, mentre dal periodo d'imposta successivo negli altri casi) il reddito imponibile corrisponde al reddito fiscalmente attribuito dal titolare al o ai familiari nel limite massimo del 49% del reddito d'impresa.

Per le imprese nelle quali l'iscrizione dei collaboratori deriva unicamente dalla mera dichiarazione effettuata all'Istituto Previdenziale, il titolare può attribuire al coadiutore, a fini esclusivamente previdenziali, un imponibile massimo nella percentuale sopra vista,

rimanendo comunque soggetto passivo IRPEF per l'intero reddito prodotto.

I soci lavoratori delle srl, anche in caso di esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, sono comunque obbligati alla presentazione del modello Unico ed alla compilazione del solo quadro RR.

Analogamente a quanto previsto per i quadri RW AC RM e RT, anche il quadro RR deve essere presentato, allegato al frontespizio dell'Unico, dai soci lavoratori delle srl che abbiano presentato il modello 730 perché titolari di redditi che posso essere dichiarati con quel modello. Si rammenta che per i soci delle srl la base imponibile è costituita dalla quota di reddito d'impresa (imponibile) della srl corrispondente alla quota di attribuzione degli utili, indipendentemente dalla sua distribuzione, e da eventuali altri redditi d'impresa comunque conseguiti.

La sezione I del quadro RR è costituita da tre sezioni: la prima relativa ai dati della posizione assicurativa, la seconda accoglie i dati relativi ai contributi dovuti sul minimale, la terza i dati sui contributi sul reddito che eccede il minimale.

Ricordiamo che la contribuzione Ivs è dovuta sulla base di aliquote differenziate per artigiani e commercianti in misura fissa sul minimale di reddito stabilito per ogni anno e variabile per il reddito eccedente il minimale fino ad un tetto massimo differente a seconda che il soggetto sia privo o meno di anzianità contributiva alla data del 31 dicembre 1995 e segnatamente euro 100.123,00 nel primo caso e euro 76.718,00 nel secondo.

Il minimale di reddito imponibile è determinato annualmente dall'Inps, in base alle disposizioni contenute nell'art. 1 comma 3 della L. n.233/90, moltiplicando per 312 il minimale giornaliero di retribuzione da utilizzare per il calcolo dei contributi in favore degli operai dei settori artigianato e commercio in vigore per l'anno di riferimento (dal 1° gennaio 2014 (47,58€) ed aggiungendo al prodotto l'importo di 671,39, così come disposto dall'art. 6 della L. n.415/91. Per l'anno 2014 il minimale di reddito è di euro 15.516,00.

Per le aliquote contributive, l'articolo 24, comma 22 del Dl 201/2011 ha previsto un primo aumento di 1,3 punti percentuali a partire dal 1° gennaio 2012, e successivamente incrementi di 0,45 punti percentuali ogni anno fino a raggiungere il livello del 24%.

Per l'anno 2014 le aliquote sono le seguenti: 22,20% sul minimale e fino ad euro 46.031,00 e 23,20% sulla restante quota fino al massimale per gli iscritti alla gestione Artigiani, mentre per gli iscritti alla gestione Commercianti sono 22,29% sul minimale e fino ad euro 46.031,00 e 23,29% sulla restante quota fino al massimale.

¹ L'imponibilità ai fini previdenziali della quota di utili derivanti dalla partecipazione in una s.r.l. in cui non si presta attività lavorativa desta comunque alcune perplessità per le quali si rimanda al contributo pubblicato dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti il 31 marzo 2015 ad opera Gian Piero Gogliettino.

Per coloro che svolgono l'attività di affittacamere e per i produttori di assicurazione di terzo e quarto gruppo (inquadri nella gestione commercianti) non opera il minimale ma solamente il massimale previsto.

Per i coadiutori di età inferiore a 21 anni è prevista una riduzione di 3 punti percentuali dell'aliquota contributiva.

Per i pensionati Inps (ma non quelli delle altre gestioni confluite presso l'istituto) ultratrasessantacinquenni è prevista la riduzione al 50% dei contributi dovuti, sulla base di apposita istanza all'INPS al raggiungimento dell'età agevolabile.

Si ricorda che per i lavoratori iscritti dal 1 gennaio 1996 il minimale deve essere rapportato ai mesi di attività mentre il massimale non può essere rapportato.

Per i soggetti non tenuti al versamento del contributo sul reddito effettivo e che quindi non versano i contributi sul minimale con le usuali scadenze trimestrali, ma liquidano l'imposta con la compilazione del modello Unico, il versamento sul reddito fino al minimale deve essere effettuato utilizzando la codeline relativa a tale contributo mentre per l'eventuale parte eccedente, l'ulteriore contributo a saldo e in acconto deve essere versato utilizzando le specifiche codeline.

A decorrere dal periodo d'imposta 2013, la struttura del modello è cambiata poiché, come chiarito dalla circolare Inps n. 74/2014, al fine di unificare con l'attuale normativa fiscale i criteri riguardanti la compensazione di somme versate in misura eccedente rispetto al dovuto, la quota compensabile o rimborsabile viene meglio evidenziata successivamente ai campi che identificano il saldo a debito o a credito come derivante dalla differenza tra gli acconti versati ed il contributo calcolato.

Trova quindi apposita appostazione l'eventuale eccedenza di versamento effettuata rispetto al dovuto, che potrà essere utilizzata in compensazione con anno di riferimento 2014.

L'eventuale credito derivante dalla dichiarazione non sarà più riportabile nella cosiddetta compensazione verticale ma dovrà obbligatoriamente essere chiesto a rimborso o portato in compensazione nel modello F24.

Per quanto concerne la compilazione della sezione II, relativa al calcolo dei contributi dovuti da liberi professionisti non iscritti ad autonoma cassa, ricordiamo che la contribuzione è dovuta indipendentemente dall'esistenza o meno di una posizione previdenziale prevalente. Le aliquote sono quelle del 22% per soggetti muniti di una previdenza principale o per i pensionati mentre è del 27,2% per tutti i restanti soggetti. Il versamento del contributo a saldo e in acconto segue le stesse scadenze dell'Irpef, la misura dell'acconto è pari all'80% del contributo dovuto per l'anno precedente da versarsi in

due rate di pari importo. Si evidenzia che per la determinazione di quanto dovuto è necessario tenere conto anche di eventuali altri redditi soggetti a contribuzione presso la gestione separata già denunciati con EMENS dal committente come i redditi assimilati a lavoro dipendente (co.co.co., co.co.pro.), i redditi degli associati in partecipazione con apporto di lavoro, i redditi derivanti dalla produzione di lavoro autonomo occasionale, di cui all'articolo 67 comma 1 lett. l), per la parte che eccede gli euro 5.000,00 ed altre ipotesi di redditi non imponibili fiscalmente.

Nella compilazione del quadro andrà quindi evidenziato oltre al reddito di lavoro autonomo proveniente da quadro RE, RH o RM, l'eventuale o gli eventuali altri redditi già soggetti a prelievo contributivo per la verifica del raggiungimento del massimale annuo che è per tutti i soggetti pari a 100.123,00 euro.

Analogamente a quanto previsto per la sez. I del quadro, relativamente alla gestione IVS Commercianti ed Artigiani, in caso di emersione di un credito, non è più possibile la compensazione verticale ma il credito deve necessariamente essere chiesto a rimborso o essere utilizzato in compensazione a mezzo del modello F24.

*ODCEC di Reggio Calabria

**ODCEC di Venezia



RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

a cura avv. **Bernardina Calafiori**
Socio Fondatore **Studio Legale Daverio & Florio**

Cass. Civ. Sez. lav., 6 novembre 2014, n. 23669

Estinzione e risoluzione del rapporto di lavoro subordinato – Licenziamento – Insussistenza del “fatto materiale” – Illegittimità – Reintegrazione.

Il nuovo art. 18 ha tenuto distinta, invero, dal fatto materiale la sua qualificazione come giusta causa o giustificato motivo, sicché occorre operare una distinzione tra l'esistenza del fatto materiale e la sua qualificazione. La reintegrazione trova ingresso in relazione alla verifica della sussistenza/insussistenza

del fatto materiale posto a fondamento del licenziamento, così che tale verifica si risolve e si esaurisce nell'accertamento, positivo o negativo, dello stesso fatto, che dovrà essere condotto senza margini per valutazioni discrezionali, con riguardo alla individuazione della sussistenza o meno del fatto della cui esistenza si tratta, da intendersi quale fatto materiale, con la conseguenza che esula dalla fattispecie che è alla base della reintegrazione ogni valutazione attinente al profilo della proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità del comportamento addebitato (nel caso di specie è stata disposta la reintegrazione del lavoratore direttore di banca accusato di condotte inadempienti nella gestione dell'ufficio, atteso che l'istruttoria svolta aveva escluso la commissione delle condotte come contestate, ossia con riferimento ai connotati dell'abitudine che le rendevano più gravi rispetto ad una condotta occasionale, e perciò inidonee a giustificare la massima sanzione disciplinare).

Il caso deciso dalla Suprema Corte riguardava un Direttore di Filiale di un istituto di credito al quale erano state contestate condotte consistenti nell'incaricare abitualmente i dipendenti della filiale di fare la spesa per il direttore durante l'orario di lavoro e di timbrare l'entrata in servizio a nome dello stesso, nell'incaricare ripetutamente il personale di acquistare il pesce in un Comune vicino durante l'orario di lavoro e nell'aver fornito ad un addetto della filiale password e chiavi di accesso alla filiale. Nella motivazione si legge che la contestazione disciplinare si riferiva all'abitudine delle condotte, ossia aveva riguardo ad un "modus operandi" del direttore che denotava un atteggiamento perdurante di grave scorrettezza ed inadempienza nella gestione dell'ufficio.

In fase di reclamo, ritenuto che l'istruttoria svolta avesse escluso le condotte come contestate e ritenuto che i testi escussi non avessero confermato l'abitudine delle stesse, veniva ritenuta l'insussistenza del fatto contestato, con conseguente dichiarazione di illegittimità del licenziamento intimato e condanna del datore di lavoro alla reintegrazione ex art. 18, comma 4, S.L., come novellato dalla legge n. 92/2012.

Avverso tale decisione la Banca proponeva ricorso per Cassazione adducendo, tra gli altri numerosi motivi di ricorso, la violazione dell'art. 18, comma 4 e comma 5, ed osservando che “il giudice, accertata l'insussistenza totale ed assoluta del fatto contestato, avrebbe potuto rilevare quanto meno la sussistenza parziale del fatto che giustificava la condanna all'indennità risarcitoria omnicomprensiva tra un minimo di 12 ed un massimo di 24 mensilità”.

La Corte ha respinto il ricorso, formulando il principio riportato nella massima in epigrafe ed affermando che ai sensi della disciplina di cui all'art. 18, comma 4, S.L. spetta alla lavoratore la reintegrazione nel posto di lavoro in tutte le ipotesi di insussistenza del “fatto materiale” oggetto di contestazione,

precisando – a quanto consta per la prima volta – che la verifica della sussistenza/insussistenza del fatto materiale posto a fondamento del licenziamento si esaurisce nell'accertamento, positivo o negativo, dello stesso fatto, “con la conseguenza che esula dalla fattispecie che è alla base della reintegrazione ogni valutazione attinente al profilo della proporzionalità della sanzione”.

Si tratta ovviamente di principio generale applicabile in tutti i settori e non solo in quello bancario.

Interessante è notare la probabile influenza della pronuncia in esame sulla formulazione dello Schema di decreto legislativo approvato dal Governo recante disposizioni in materia di contratto di lavoro a tempo indeterminato a tutele crescenti, in attuazione della legge 10 dicembre 2014, n. 183 (cd. Jobs Act), che all'art. 3 prevede – in maniera non dissimile da quanto precisato dalla sentenza in epigrafe – che “nelle ipotesi di licenziamento per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa in cui sia direttamente dimostrata in giudizio l'insussistenza del fatto materiale contestato al lavoratore, rispetto alla quale resta estranea ogni valutazione circa la sproporzione del licenziamento, il giudice annulla il licenziamento e condanna il datore di lavoro alla reintegrazione” (oltre che al pagamento di un'indennità commisurata all'ultima retribuzione globale di fatto dal giorno del licenziamento fino a quello dell'effettiva reintegrazione, fino ad un massimo di 12 mensilità).

Cass. Civ. Sez. lav., 27 gennaio 2015, n. 1476

Falso lavoratore autonomo – Iscrizione e pagamento contributi per lavoro autonomo – Accertamento natura subordinata del rapporto – Sanzioni civili – Omissioni contributiva – Sussiste

Nel vigore della legge n. 662/96, in tema di obbligazioni contributive nei confronti delle gestioni previdenziali e assistenziali, il datore di lavoro che abbia denunciato il rapporto di lavoro quale autonomo, così come qualificato dalle parti, e abbia provveduto al versamento dei contributi al relativo ente previdenziale, deve pagare, in caso di obbligo contributivo successivamente riconosciuto in sede amministrativa o giudiziale, le sanzioni civili per omissione ai sensi dell'art. 1, comma 217, lettera a), della suddetta legge e non già per evasione contributiva.

Il caso riguardava un rapporto di lavoro autonomo instaurato con un geometra. Il committente provvedeva a denunciare il rapporto ed al versamento dei contributi alla Cassa geometri.

Successivamente veniva accertata la natura subordinata del rapporto, e l'INPS provvedeva al recupero dei contributi non pagati,

applicando le sanzioni civili previste per l'ipotesi di evasione contributiva.

I giudici di merito confermarono la sussistenza di un'ipotesi di evasione e quindi l'applicabilità delle più gravi sanzioni civili previste per tale ipotesi (in luogo delle meno gravose sanzioni previste per il caso di omissione contributiva).

Contro la decisione dei giudici di merito, il datore di lavoro ha proposto ricorso per Cassazione, affermando che l'avvenuta denuncia del rapporto di lavoro autonomo ed il pagamento dei relativi contributi escludesse in radice la volontà di occultare il rapporto di lavoro e quindi la configurabilità della più grave ipotesi di evasione.

La Corte ha accolto il ricorso, ritenendo configurata nella specie la meno grave ipotesi di omissione. Nella motivazione viene evidenziato che le parti avevano qualificato come autonomo il rapporto e come tale lo stesso era stato regolarmente denunciato ai fini previdenziali. La Corte afferma chiaramente che in tale ipotesi il datore di lavoro non ha altra alternativa se non quella della denuncia del rapporto così come qualificato dalle parti. Nell'ipotesi in cui a seguito di un'ispezione o in via giudiziale venga accertata la diversa natura subordinata del rapporto, se il preteso rapporto di lavoro autonomo era stato previamente denunciato ed i relativi contributi previdenziali pagati, il datore di lavoro resta soggetto alle sanzioni civili per omissione (e non alle più gravi sanzioni previste per l'ipotesi di evasione).

Cass. Civ. Sez. lav., 11 febbraio 2015, n. 2679

Sicurezza nei luoghi di lavoro – Lavoratori addetti a videoterminali – Diritto all'interruzione dell'attività mediante pause ovvero mediante adibizione a mansioni diverse

Ai fini della normativa di sicurezza in materia di videoterminali lo svolgimento, seppure in misura minore, di attività amministrativa nella stessa giornata comporta un cambiamento di attività idonea ad integrare l'interruzione prevista dalla legge a tutela del lavoratore. Non è rilevante il carattere prevalente, nell'arco della giornata lavorativa, dell'adibizione al videoterminale, bensì soltanto la continuità della stessa.

Come noto la normativa vigente (v. art. 175 del D.Lgs. n. 81/2008) prevede che il lavoratore addetto a videoterminale abbia diritto ad una interruzione della sua attività mediante pause ovvero cambiamento di attività. Le modalità di tali interruzioni sono stabilite dalla contrattazione collettiva e, anche in assenza di una specifica disposizione contrattuale, il lavoratore comunque ha diritto ad una pausa di quindici minuti ogni cento-

venti minuti di applicazione continuativa al videoterminale.

Il caso deciso riguardava una lavoratrice che aveva chiesto ed ottenuto, con sentenza favorevole in primo grado, il risarcimento del danno per mancata fruizione delle pause al videoterminale.

I giudici di appello hanno riformato la sentenza di primo grado, rilevando che dalla prova testimoniale era emerso lo svolgimento di altre autonome mansioni amministrative che non comportavano l'uso continuativo di videoterminali. Tale cambiamento di attività, secondo i giudici di appello, realizzava la condizione del cambiamento di mansione prevista dal legislatore in alternativa al regime regolamentato delle pause.

In particolare veniva evidenziato che, pur essendo innegabile che anche per lo svolgimento di tale diversa attività amministrativa era “funzionalmente connessa all'uso dei videoterminali” (essendo comunque inevitabile il ricorso al videoterminale anche per lo svolgimento di tale “diversa” attività), il tutto avveniva in maniera discontinua (ad esempio anche attraverso la consultazione di pratiche cartacee) e che, quindi, ai fini della configurabilità del richiesto danno per mancata fruizione delle pause, difettava l'immancabile requisito della “continuità” dell'adibizione a video terminale.

Il tutto anche se era stato accertato che l'uso continuativo in linea del videoterminale copriva all'incirca il 60% dell'attività svolta nella giornata lavorativa.

La Corte di Cassazione, investita della questione, ha confermato la decisione di giudici di appello, chiarendo che non è in difetto il datore di lavoro che in luogo delle pause regolamentate adibisce il lavoratore a mansioni diverse, intendendosi per tali anche quelle che comportino un uso discontinuo del videoterminale.

Secondo i giudici di legittimità, infatti, requisito essenziale per il diritto alla fruizione delle pause non è tanto la prevalenza dell'attività svolta a videoterminale, ma a rilevare è soltanto la continuità della stessa. Il diritto al risarcimento del danno per mancata fruizione delle pause quindi sorge solo in caso di adibizione continuativa (a prescindere dalla prevalenza o meno di tale adibizione), ben potendo invece intendersi rispettata la misura di tutela imposta dal legislatore anche dall'adibizione a mansioni diverse, e anche ove le stesse comportino un uso solo discontinuo del videoterminale.

Cass. Civ. Sez. lav., 20 marzo 2015, n. 5717

Estinzione e risoluzione del rapporto di lavoro subordinato – Licenziamento – Termini per l'impugnazione

La lettera della disposizione contenuta nell'art. 32, comma 1, legge n. 183 del 2010, modificato dall'art. 1, comma 38, legge n. 92 del 2012 che commina l'inefficacia "dell'impugnazione" extragiudiziale non seguita da tempestiva azione giudiziale, dimostra come dal primo dei due atti debba decorrere il termine per compiere il secondo, e non dalla fine dei sessanta giorni concessi per l'impugnazione stragiudiziale. L'esigenza di celerità, intesa a tutelare l'interesse del datore di lavoro alla certezza del rapporto, indica ancora che il termine debba decorrere dalla spedizione e non dalla ricezione dell'atto.

Come noto, nel regime anteriore al cd. Collegato Lavoro (legge n. 183/2010), il lavoratore licenziato, che aveva tempestivamente impugnato il licenziamento in via stragiudiziale nel termine di 60 giorni, poteva poi proporre l'impugnazione giudiziale nel termine quinquennale di prescrizione.

Tale termine era stato sottoposto negli anni più recenti a costanti critiche, ritenendo che lo stesso favorisse il permanere di una situazione di incertezza giuridica particolarmente gravosa per il datore di lavoro, considerato il rischio per quest'ultimo di vedersi condannare alla reintegrazione e al risarcimento del danno, che aumentava con il trascorrere del tempo.

Sul punto è intervenuto il Collegato Lavoro, stabilendo che l'impugnazione stragiudiziale (comunque da proporsi nel termine di 60 giorni dall'intimazione del licenziamento) diviene inefficace se non è seguita dal deposito del ricorso nella cancelleria del Tribunale in funzione del giudice del lavoro entro il successivo termine di 270 giorni. Come noto quest'ultimo termine è stato poi ulteriormente ridotto a 180 giorni, con le modifiche apportate nel 2012 dalla cd. legge Fornero (legge n. 92/2012).

In sede di applicazione delle nuove disposizioni è insorto contrasto giurisprudenziale sul *dies a quo* dal quale far decorrere il termine di 180 giorni per il deposito del ricorso e l'impugnazione giudiziale.

Secondo un primo orientamento dei giudici di merito - più coerente con la ratio di celerità e di certezza dei rapporti giuridici che ispirava le nuove disposizioni - il termine di 180 giorni doveva decorrere dalla data di spedizione dell'impugnazione stragiudiziale (si vedano, *ex plurimis*, Tribunale di Torino, 19 febbraio 2013; Tribunale di Milano, 3 dicembre 2013).

Secondo altro orientamento giurisprudenziale, a quanto consta minoritario, dovrebbe aversi riguardo all'intera durata del termine di sessanta giorni e, a prescindere dalla data di spedizione dell'impugnativa stragiudiziale, il termine per il ricorso giudiziale decorrebbe comunque dallo spirare del sessantesimo giorno (v. Tribunale di Teramo, 23 luglio 2014).

In tal senso e secondo tale ultimo orientamento avevano deciso anche i giudici di ap-

pello nella causa ora decisa dalla Suprema Corte con la sentenza indicata in epigrafe.

La Corte di Cassazione, pronunciandosi per la prima volta sul punto, ha cassato la sentenza di appello impugnata dal datore di lavoro, affermando il principio secondo il quale il termine per l'impugnazione giudiziale del licenziamento decorre dalla data dell'impugnazione stragiudiziale dello stesso (e non quindi decorsi i 60 giorni) e che tale termine debba decorrere dalla data di spedizione dell'impugnazione (e non di ricezione dell'atto). E ciò sulla base dell'esigenza di celerità sottesa dalla norma in questione, a tutela dell'interesse del datore di lavoro alla certezza dei rapporti giuridici.

Non è escluso che, data la rilevanza della questione, il caso possa successivamente pervenire al vaglio delle Sezioni Unite della Suprema Corte (in caso di pronuncia difforme da parte di altra Sezione semplice).

*Studio Legale Daverio & Florio
Milano
studiolegale@daverioflorio.com*

SCHEDA N.4 DE IL COM- MERC@LISTA JOB ACT: NASPI di Graziano Vezzoni*

D.Lgs n.22/2015

NASPI:

La Nuova Prestazione di Assicurazione Sociale per l'Impiego sostituirà l'Aspi e la mini Aspi e avrà la funzione di fornire un sostegno al reddito.

Decorrenza:

A decorrere dal 1 maggio 2015.

Destinatari:

Sono destinatari della Naspi i lavoratori dipendenti che perderanno involontariamente la propria occupazione, con esclusione dei dipendenti a tempo indeterminato delle pubbliche amministrazioni e gli operai agricoli.

La Naspi viene riconosciuta anche ai lavoratori che hanno rassegnato le dimissioni per giusta causa e nei casi di risoluzione consensuale del rapporto di lavoro intervenuta nell'ambito della procedura di conciliazione.

Requisiti:

La Naspi è riconosciuta ai lavoratori che:

- Siano in stato di disoccupazione;
- possano far valere, nei 4 anni precedenti l'inizio del periodo di disoccupazione, almeno 13 settimane di contribuzione;
- possano far valere 30 giornate di lavoro effettivo, a prescindere dal minimale contributivo, nei 12 mesi che precedono l'inizio del periodo di disoccupazione.

Importo:

L'importo dell'assegno è rapportato alla retribuzione imponibile ai fini previdenziali degli ultimi 4 anni diviso per il numero di settimane di contribuzione e moltiplicato per 4.33. Per l'anno 2015 se l'importo è pari o inferiore a € 1.195 (tale cifra verrà annualmente rivalutata sulla base della variazione dell'indice Istat) la Naspi è pari al 75% della retribuzione mensile risultante dal calcolo precedente. Nel caso in cui la retribuzione mensile sia superiore a € 1.195 l'indennità Naspi sarà pari al 75% del predetto importo incrementato di una somma pari al 25% della differenza tra la retribuzione mensile e il predetto importo. L'importo massimo mensile comunque non potrà superare € 1.300. La Naspi si riduce del 3% ogni mese a decorrere dal primo giorno del 4 mese.

Durata:

La Naspi è corrisposta mensilmente, per un numero di settimane pari alla metà delle settimane di contribuzione degli ultimi 4 anni. Dal 1 gennaio 2017 verrà corrisposta per un massimo di 78 settimane.

Domanda e decorrenza:

La domanda dovrà essere presentata all'Inps in via telematica, entro il termine di decadenza di 68 giorni dalla cessazione del rapporto di lavoro. La Naspi spetta a decorrere dall'ottavo giorno successivo alla cessazione del rapporto di lavoro o, qualora la domanda sia presentata successivamente a tale data, dal primo giorno successivo alla data di presentazione della domanda.

Condizione:

L'erogazione dell'indennità è condizionata alla regolare partecipazione alle iniziative di attivazione lavorativa nonché ai percorsi di riqualificazione professionale proposti dai Servizi competenti.

Incentivo all'autoimprenditorialità:

Il lavoratore che ha diritto alla Naspi può richiedere, la liquidazione anticipata, in un'unica soluzione, dell'importo complessivo che gli spetta, a titolo di incentivo all'avvio di un'attività di lavoro autonomo, d'impresa individuale o per la sottoscrizione di una quota di capitale sociale di una cooperativa nella quale il rapporto mutualistico ha ad oggetto la prestazione di attività lavorativa del socio. Il lavoratore che intende avvalersi di tale disposizione deve, a pena di decadenza presentare all'Inps telematicamente la domanda entro 30 giorni dalla data di inizio attività di lavoro autonomo, d'impresa individuale o per la sottoscrizione di una quota di capitale sociale di una cooperativa. Il lavoratore che instaura un rapporto di lavoro, eccetto quello con la cooperativa, prima della scadenza del periodo per cui è riconosciuta la liquidazione anticipata deve restituire l'anticipazione ottenuta.

Compatibilità con il lavoro subordinato:

L'erogazione dell'indennità Naspi è compatibile con il rapporto di lavoro subordinato, purché il reddito annuale non sia superiore al reddito minimo escluso da imposizione fiscale (€ 8.000), salvo il caso in cui la durata del rapporto di lavoro non sia superiore a 6 mesi. Il lavoratore deve comunicare la nuova occupazione entro 30 giorni dall'inizio del nuovo lavoro ed il reddito annuo previsto.

Compatibilità con il lavoro autonomo o d'impresa individuale:

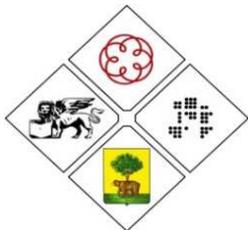
L'indennità Naspi è anche compatibile con il lavoratore che intraprende un'attività di lavoro autonomo o d'impresa individuale, dalla quale ricava un reddito inferiore al limite utile ai fini della conservazione dello stato di disoccupazione. Il lavoratore deve comunicare all'Inps, entro 1 mese, l'inizio della nuova attività comunicando anche il reddito presunto.

Decadenza:

Il lavoratore decade dalla Naspi nei seguenti casi:

- perdita dello stato di disoccupazione;
- inizio di un'attività lavorativa subordinata senza provvedere alla comunicazione;
- inizio di un'attività di lavoro autonomo o d'impresa individuale senza provvedere alla comunicazione;
- raggiungimento dei requisiti per il pensionamento di vecchiaia o anticipato;
- acquisizione del diritto all'assegno ordinario di invalidità, salvo il diritto del lavoratore di optare per la Naspi.

*ODCEC di Lucca



Affidavit Commercialisti®

giornale

il Biellese



**Università Popolare Biellese
per l'educazione continua**

INDICE

Articolo	Pag.
Editoriale di Lorenzo Di Pace	1
Le sanzioni dirette ai commercialisti: un'inutile anomalia giuridica di Domenico Calvelli	1
Prestazioni sportive dilettantistiche e compatibilità con indennità di mobilità. di Maurizio Falcioni	2
Previdenza per il settore marittimo di Riccardo Lari	3
Procedure concorsuali e rapporti di lavoro: diritti e doveri dei soggetti coinvolti. di Davide Manzelli	5
Evoluzione e regolamento del lavoro accessorio di Pietro Aloisi Masella	5
La tutela assicurativa dei rapporti di lavoro negli enti religiosi di Giovanni Panatta	7
Il T.F.R. in busta paga di Luisella Fontanella	8
Legge di stabilità: le novità in materia di IRAP di Paolo Soro	11
Legge di stabilità: sgravio contributivo per il settore agricolo di Isabella Marzola	13
Il contratto di associazione in partecipazione Di Paolo Giorgiutti	14
Contribuzione, versamento e compensazione nel quadro RR di Cristina Costantino e Marco Sambo	16
Rassegna di giurisprudenza di Bernardina Calafiori	17
Scheda Pratica n. 4 Job Act: NASPI di Graziano Vezzoni	19

Il Commerci@lista®

Piazza Vittorio Veneto - Biella
Testata iscritta al Registro Stampa
del Tribunale di Biella al n. 576

Direttore responsabile
Domenico Calvelli
Redattore capo
Alfredo Mazzocato

Redattore capo area lavoro
Martina Riccardi

Redattore capo area tributaria
Paolo Sella

Redattore capo area societaria
Roberto Cravero

Redattore capo area economia aziendale
Alberto Solazzi

Comitato di redazione area lavoro

Bruno Anastasio;
Maurizio Centra;
Cristina Costantino;
Ermelindo Provenzani;
Marco Sambo;
Graziano Vezzoni;
Paride Barani.

Redattori anno 2015

Pietro Aloisi Masella, Paride Barani, Loris Beretta, Bernardina Calafiori, Domenico Calvelli, Gianfranco Cassano, Salvatore Catarraso, Maurizio Centra, Cristina Costantino, Sabina De Micco, Lorenzo Di Pace, Maurizio Falcioni, Stefano Ferri, Antonio Fiorillo, Luisella Fontanella, Paolo Giorgiutti, Alessandro La Rosa, Riccardo Lari, Luca Lemetti, Isabella Marzola, Davide Manzelli, Maria Teresa Majmone, Giovanni Panatta, Ermelindo Provenzani, Rodolfo Rosso, Marco Sambo, Paolo Soro, Salvatore Tomaselli, Graziano Vezzoni.

redazionegruppoarealavoro@gmail.com



Con la collaborazione di:

- Coordinamento Interregionale ODCEC Piemonte e Valle d'Aosta;
- Unione Italiana Commercialisti;
- Gruppo Nazionale Odcec Area Lavoro;
- Affidavit Commercialisti®;
- Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Biella;
- Alberto Galazzo;
- Silvano Esposito;
- UP Beduca-Università Popolare Biellese per l'educazione continua;
- Giornale *Il Biellese*;
- Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Biella;
- Unione Italiana Commercialisti di Biella;
- Associazione Biellese Dottori Commercialisti.
- Associazione Nazionale Commercialisti di Biella