

NOTIZIARIO

n.

21

2025

OPERAZIONI DI AGGREGAZIONE TRA PROFESSIONISTI DOPO LA RIFORMA FISCALE 2024
Analisi delle novità

COLLEGATO LAVORO – PUBBLICATI I PRIMI CHIARIMENTI MINISTERIALI
Riepilogo delle indicazioni operative

CONGUAGLI 730/2025 – COME FUNZIONANO
Riepilogo della disciplina

NOTIZIE FLASH**INCENTIVI START UP UNDER 35: DECRETO IN GU**

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, il 15 maggio, il Decreto 3 aprile 2025 del Ministero del Lavoro, che disciplina le **misure a favore dell'imprenditorialità giovanile** nei settori strategici, in attuazione dell'art. 21 del DL 60/2024. Destinatarie sono le nuove imprese avviate da soggetti under 35 disoccupati, tra il 1° luglio 2024 e il 31 dicembre 2025, in ambiti collegati alla **transizione digitale ed ecologica**.

Il decreto prevede due incentivi principali:

- ◆ **esonero contributivo** per le assunzioni a tempo indeterminato di giovani under 35, fino a 800 euro mensili per lavoratore, per un massimo di tre anni e comunque entro il 31 dicembre 2028. Il beneficio è subordinato ad autorizzazione UE e non è cumulabile con altri sgravi.
- ◆ **contributo mensile INPS** pari a 500 euro, per massimo tre anni, rivolto ai titolari delle nuove imprese. Il bonus è erogato in anticipo e non concorre alla formazione del reddito imponibile.

Le domande andranno presentate all'INPS in **via telematica**. Si attendono i dettagli operativi dall'Istituto.

GESTIONE SEPARATA: SU MYINPS AVVISO AUTOMATICO DI SUPERAMENTO DEL MASSIMALE

L'INPS comunica, nel messaggio 1561 del 19.5.2025, di aver introdotto una nuova procedura di comunicazione digitale rivolta ai lavoratori parasubordinati iscritti alla Gestione Separata. A partire da maggio 2025, i lavoratori che superano il **massimale di reddito annuale** riceveranno un avviso nella propria area riservata "MyINPS". Giova ricordare, infatti, che ogni anno, ai sensi della legge 335/1995, viene stabilito un massimale contributivo per i lavoratori iscritti alla Gestione Separata. Oltre questo limite di reddito, **non è più dovuta la contribuzione previdenziale**.

La comunicazione INPS raggiungerà progressivamente tutti quei lavoratori per i quali, sulla base delle denunce Uniemens trasmesse dai committenti, risulti superato il massimale di reddito. La comunicazione sarà visibile esclusivamente sul proprio account personale MyINPS.

DELEGA UNICA INTERMEDIARI: POSSIBILE ANCHE LA FIRMA ELETTRONICA FEA E CIE

Con il [Provvedimento n 225394 del 20 maggio](#), l'Agenzia delle Entrate amplia la tipologia di firma sulle deleghe uniche per i servizi online di Entrate e Riscossione. In particolare:

- a) si introduce la possibilità di apporre al file di comunicazione della delega anche la firma elettronica avanzata basata su carta di identità elettronica (FEA CIE). Tale modifica discende dall'affidabilità del processo di identificazione dei titolari della carta di identità elettronica e di associazione di un certificato digitale, ancorché non qualificato.
- b) Si sposta al 28 febbraio 2027 la validità delle deleghe non scadute.

COMUNITÀ ENERGETICHE: NUOVE REGOLE IN ARRIVO DAL MASE

Il MASE con un comunicato del 16 maggio annuncia il cambio regole per le comunità energetiche (CER), il cui obiettivo principale è fornire benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità ai propri azionisti o membri o alle aree locali in cui opera. Il nuovo provvedimento, applicabile anche alle richieste già presentate, estende l'ambito della misura finanziata dal PNRR ai comuni con popolazione inferiore ai 50 mila abitanti. Inoltre, prevede:

- ◆ una **maggiore flessibilità** nei tempi di entrata in esercizio dei progetti,
- ◆ la possibilità di richiedere un anticipo fino al **30% del contributo**,
- ◆ l'**esclusione del fattore di riduzione** in caso di cumulo con altri contributi, anche per le persone fisiche.

Attenzione al fatto che il decreto sarà ora trasmesso alla Corte dei Conti per le verifiche di competenza, prima della pubblicazione e della successiva entrata in vigore.

OPERAZIONI DI AGGREGAZIONE TRA PROFESSIONISTI - LE NOVITÀ DOPO LA RIFORMA FISCALE 2024

Il Decreto Legislativo 192/2024 ha introdotto **importanti novità fiscali che interessano direttamente i professionisti**, con particolare riferimento alle **operazioni straordinarie di aggregazione e riorganizzazione degli studi**.

Grazie al nuovo articolo 177-bis del TUIR, **tali operazioni possono oggi beneficiare di un regime fiscale di neutralità**, analogamente a quanto avviene già per i conferimenti d'azienda. La riforma chiarisce i profili fiscali legati a conferimenti, cessioni di quote, recessi e trasferimenti di clientela negli studi associati o società semplici. Di seguito, esaminiamo le **novità maggiormente rilevanti**.

OPERAZIONI DI AGGREGAZIONE TRA PROFESSIONISTI - LE NOVITÀ DOPO LA RIFORMA FISCALE 2024	
IL CONFERIMENTO	<p>Il nuovo art. 177-bis del TUIR stabilisce che i conferimenti di complessi professionali – ovvero insiemi organizzati di beni materiali, immateriali (come la clientela) e passività – effettuati in favore di società tra professionisti (STP) non generano plusvalenze o minusvalenze fiscali. In pratica:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Il professionista conferente riceve quote o azioni il cui valore fiscale corrisponde alla somma algebrica dei beni e passività conferite. ◆ La società conferitaria subentra nei valori fiscali del conferente, riportandoli in un apposito prospetto nella dichiarazione dei redditi. <p>Questa impostazione avvicina il trasferimento di uno studio professionale a quello di un'azienda, con rilevanti conseguenze anche ai fini IVA e dell'imposta di registro:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ IVA: il conferimento è escluso dal campo di applicazione dell'IVA. ◆ Imposta di registro: applicazione dell'imposta in misura fissa.
ALTRI TIPI DI APPORTI	<p>La neutralità fiscale non si applica solo ai conferimenti, ma anche ad altre operazioni come:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Conferimenti in STP disciplinate da ordini professionali (es. società tra avvocati); ◆ Apporti in associazioni tra professionisti o in società semplici; ◆ Trasformazioni, fusioni e scissioni tra STP; ◆ Operazioni analoghe tra associazioni professionali e STP o società semplici;

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Trasferimenti per successione o donazione di studi professionali organizzati. Queste operazioni, purché riguardino un complesso professionale unitario, non producono effetti realizzativi (cioè, tassazione di plusvalenze). 									
<p>CESSIONE DI QUOTE IN STUDI ASSOCIATI E SOCIETÀ SEMPLICI</p>	<p>La riforma ha chiarito che la plusvalenza derivante dalla cessione delle quote di uno studio associato o di una società semplice professionale è da considerarsi reddito di lavoro autonomo. Questo vale a prescindere dal fatto che non vi fosse una chiara previsione normativa in passato.</p> <p>Le novità principali sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Se si cedono quote di una STP (società commerciale), si genera un reddito diverso (capital gain). ◆ Se si cedono quote di uno studio associato o di una società semplice, la plusvalenza è considerata reddito da lavoro autonomo. ◆ È possibile optare per la tassazione separata (in presenza di certe condizioni), purché specificato in dichiarazione. ◆ Se il corrispettivo della cessione viene incassato in più anni, la tassazione separata è ammessa solo se le rate si concludono nello stesso anno fiscale. <p>Ai fini del calcolo della plusvalenza, si considerano: costo di acquisto, oneri accessori, redditi già imputati, perdite e utili distribuiti.</p> <table border="1" data-bbox="456 1267 1406 1659"> <thead> <tr> <th>Tipo di partecipazione ceduta</th> <th>Categoria reddituale</th> <th>Possibilità di tassazione separata</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Quote di STP (società commerciale)</td> <td>Redditi diversi (capital gain)</td> <td>No</td> </tr> <tr> <td>Quote di associazioni professionali o società semplici</td> <td>Reddito di lavoro autonomo</td> <td>Sì, se il corrispettivo è percepito, anche in più rate, nello stesso periodo d'imposta</td> </tr> </tbody> </table>	Tipo di partecipazione ceduta	Categoria reddituale	Possibilità di tassazione separata	Quote di STP (società commerciale)	Redditi diversi (capital gain)	No	Quote di associazioni professionali o società semplici	Reddito di lavoro autonomo	Sì, se il corrispettivo è percepito, anche in più rate, nello stesso periodo d'imposta
Tipo di partecipazione ceduta	Categoria reddituale	Possibilità di tassazione separata								
Quote di STP (società commerciale)	Redditi diversi (capital gain)	No								
Quote di associazioni professionali o società semplici	Reddito di lavoro autonomo	Sì, se il corrispettivo è percepito, anche in più rate, nello stesso periodo d'imposta								
<p>IL RECESSO</p>	<p>Anche il recesso del professionista da uno studio associato può generare effetti fiscali. L'art. 17 del TUIR prevede la possibilità della tassazione separata delle somme percepite in caso di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Recesso volontario; 									

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Esclusione; ◆ Morte del socio. <p>Tale agevolazione fiscale è ammessa solo se lo studio esiste da almeno cinque anni al momento del recesso. In caso contrario, i proventi sono trattati come redditi di lavoro autonomo ordinario.</p> <table border="1" data-bbox="485 633 1377 792"> <thead> <tr> <th>Condizione</th> <th>Trattamento fiscale</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Studio associato costituito da > 5 anni</td> <td>Tassazione separata</td> </tr> <tr> <td>Studio associato costituito da ≤ 5 anni</td> <td>Reddito di lavoro autonomo</td> </tr> </tbody> </table>	Condizione	Trattamento fiscale	Studio associato costituito da > 5 anni	Tassazione separata	Studio associato costituito da ≤ 5 anni	Reddito di lavoro autonomo
Condizione	Trattamento fiscale						
Studio associato costituito da > 5 anni	Tassazione separata						
Studio associato costituito da ≤ 5 anni	Reddito di lavoro autonomo						
<p>IL TRASFERIMENTO DELLA CLIENTELA</p>	<p>Il D.lgs. 192/2024 ha eliminato la specifica fattispecie della "cessione di clientela" dal TUIR, inquadrandola nel più ampio principio della onnicomprensività del reddito di lavoro autonomo.</p> <p>Cosa significa:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Le somme ricevute per la cessione della clientela rientrano nel reddito di lavoro autonomo; ◆ È possibile applicare la tassazione separata solo se il pagamento avviene, anche in più rate, nello stesso anno fiscale; ◆ In caso di rateizzazione su più anni, si applica la tassazione ordinaria. 						

COLLEGATO LAVORO - PUBBLICATI I PRIMI CHIARIMENTI MINISTERIALI

Il c.d. “**Collegato Lavoro**” (Legge 203/2024) rappresenta un intervento normativo di non trascurabile importanza, in considerazione delle numerose **modifiche**, sul quale sono stati pubblicati diversi **documenti di prassi**. Sino ad oggi mancava tuttavia all’appello il **Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali**, che tramite la **circolare n. 6 del 27.03.2025** ha fornito le **prime indicazioni** operative su talune novità dello stesso “Collegato Lavoro”, qui riepilogate.

COLLEGATO LAVORO - PUBBLICATI I PRIMI CHIARIMENTI MINISTERIALI

PREMESSA

In vigore dal 12.01.2025, la Legge 203/2024¹ (cd “**Collegato Lavoro**”) **contiene una serie di novità normative in materia di sicurezza sul lavoro, sospensione della cassa integrazione, somministrazione di lavoro, attività stagionali, durata del periodo di prova, lavoro agile e dimissioni per fatti concludenti.**

Sulla materia si sono già registrati gli interventi chiarificatori dell’Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL), e l’INPS che ha illustrato i riflessi che la disciplina delle dimissioni a seguito di assenza ingiustificata del dipendente **ha con riguardo all’accesso all’indennità di disoccupazione NASpl.**

Con messaggio n. 639/2025 l’Istituto ha reso note le modalità di compilazione del flusso telematico Uniemens, **al fine di comunicare all’INPS stesso gli eventi di interruzione del contratto per dimissioni di fatto.**

Alla luce della norma di interpretazione autentica contenuta nell’art. 11 del Collegato Lavoro, relativa alle attività stagionali, l’INPS è intervenuto con [messaggio n. 269 del 23.01.2025](#) **per fare il punto sulle ipotesi in cui è obbligatorio, per i rapporti di lavoro subordinato a termine, il versamento del contributo aggiuntivo NASpl pari all’1,40% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali**, cui si somma una maggiorazione di 0,5 punti percentuali in occasione di ciascun rinnovo del rapporto.

Da ultimo, sulla Legge 203/2024 si segnala l’intervento chiarificatore del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con [circolare n. 6 del 27.03.2025](#).

¹ “Disposizioni in materia di lavoro”.

**SOMMINISTRAZIONE
DI LAVORO**

L'art. 10, comma 1, lettera a), numero 1) del Collegato Lavoro interviene sulla normativa in materia di somministrazione di lavoro, contenuta nel D.Lgs181/2015, **sopprimendo il quinto e il sesto periodo dell'art. 31, comma 1**. Con tale modifica è stata eliminata la disciplina transitoriamente in vigore fino al 30.06.2025, **che consentiva agli utilizzatori di superare il limite complessivo di 24 mesi**, anche non continuativi, per le missioni a tempo determinato di un medesimo lavoratore somministrato, laddove l'agenzia di somministrazione abbia comunicato all'utilizzatore di aver assunto detto lavoratore a tempo indeterminato.



La normativa² dispone ora, in caso di **sforamento del limite temporale di 24 mesi**, la **costituzione** in capo all'utilizzatore di un **rapporto di lavoro a tempo indeterminato** con il **somministrato**.

Per i contratti di somministrazione stipulati tra agenzia e utilizzatore a decorrere dal 12.01.2025, **il computo dei 24 mesi dei somministrati³ deve tenere conto di tutti i periodi di missione a tempo determinato intercorsi tra le parti successivamente alla data considerata**.

In definitiva, ai fini del calcolo del limite di 24 mesi, si:

*conteggeranno solo i periodi di missione a termine che il lavoratore abbia effettuato per le missioni avviate successivamente al 12 gennaio 2025, data di entrata in vigore della modifica normativa in esame, **senza computare le missioni già svolte in vigenza della precedente disciplina**.*

Circolare Ministero del Lavoro numero 6/2025

Al contempo, le missioni in corso alla data di entrata in vigore del Collegato Lavoro, **svolte in ragione di contratti tra agenzia e utilizzatore stipulati in data antecedente al 12.01.2025**, potranno giungere alla naturale scadenza, fino al 30.06.2025, senza che l'utilizzatore incorra nella sanzione

² art. 31, comma 1 del D.Lgs 81/2015.

³ ai sensi dell'art. 19, comma 2 del D.Lgs 81/2015.

	<p>della trasformazione a tempo indeterminato del rapporto di lavoro con il somministrato. Tuttavia, precisa la Circolare ministeriale, in quest'ultima ipotesi i periodi di missione maturati successivamente alla data del 12.01.2025, dovranno essere scomputati dal limite dei complessivi 24 mesi.</p>		
<p>LIMITI QUANTITATIVI PER LA SOMMINISTRAZIONE DI LAVORO</p>	<p>Il comma 1, lettera a), numero 2) dell'art. 10 introduce due ulteriori categorie di lavoratori escluse dal limite quantitativo del 30% di dipendenti a termine e di lavoratori somministrati a tempo determinato, rispetto al numero di dipendenti a tempo indeterminato in forza presso l'utilizzatore.</p> <p>In primo luogo, si stabilisce che non rientrano nei limiti quantitativi le ipotesi già escluse per le assunzioni con contratto a tempo determinato. Trattasi, in particolare, dei contratti conclusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ in fase di avvio di nuove attività; ◆ da start-up innovative; ◆ per lo svolgimento di attività stagionali; ◆ per lo svolgimento di specifici programmi o spettacoli; ◆ per la sostituzione di lavoratori assenti; ◆ con lavoratori over 50. <p> Inoltre, si, consente all'utilizzatore di non conteggiare anche i lavoratori inviati in missione a tempo determinato, se assunti dal somministratore con contratto a tempo indeterminato.</p>		
<p>ESCLUSIONE DAL REGIME DELLE CAUSALI</p>	<p>L'art. 10, comma 1, lettera b) del Collegato Lavoro modifica l'art. 34, comma 2 del D.Lgs 81/2015.</p> <p>Nell'ottica di incentivare le opportunità professionali per i lavoratori che versano in situazioni di particolare debolezza, la norma in parola consente alle agenzie di somministrazione di inviare in missione a tempo determinato, senza l'apposizione di alcuna causale:</p> <table border="1" data-bbox="443 1682 1458 1789"> <tr> <td data-bbox="443 1682 512 1789">1)</td> <td data-bbox="512 1682 1458 1789">I soggetti disoccupati che godono da almeno 6 mesi di trattamenti di disoccupazione non agricola o di ammortizzatori sociali</td> </tr> </table>	1)	I soggetti disoccupati che godono da almeno 6 mesi di trattamenti di disoccupazione non agricola o di ammortizzatori sociali
1)	I soggetti disoccupati che godono da almeno 6 mesi di trattamenti di disoccupazione non agricola o di ammortizzatori sociali		

	<p>2) I lavoratori svantaggiati o molto svantaggiati, di cui ai numeri 4) e 99) dell'art. 2, comma 1, del regolamento (UE) numero 651/2014 della Commissione del 17.06.2014, come individuati con Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali⁴</p> <p>In particolare, sono considerati soggetti svantaggiati (DM 17.10.2017) coloro che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ non abbiano un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi; ◆ abbiano un'età compresa tra i 15 e i 24 anni; ◆ siano privi di un diploma di scuola media superiore o professionale (livello ISCED 3) ovvero abbiano completato la formazione a tempo pieno da non più di due anni senza aver ancora ottenuto il primo impiego regolarmente retribuito; ◆ abbiano superato i 50 anni di età; ◆ siano adulti che vivono soli, con una o più persone a carico; ◆ siano occupati in professioni o settori caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna che supera almeno del 25% la disparità media uomo-donna in tutti i settori economici e appartengano al genere sottorappresentato; ◆ appartengano a minoranze etniche di uno Stato membro dell'Unione Europea, con la necessità di migliorare la propria formazione linguistica e professionale, ovvero la propria esperienza lavorativa, per aumentare le prospettive di accesso ad un'occupazione stabile. <p>Sono lavoratori molto svantaggiati i soggetti privi da almeno 24 mesi di un impiego regolarmente retribuito e quelli che rientrano nelle ipotesi indicate ai precedenti punti 2 e 7 (età compresa tra i 15 e i 24 anni ovvero appartenenti a minoranze etniche), privi da almeno 12 mesi di un impiego regolarmente retribuito.</p>
<p>LE ATTIVITÀ STAGIONALI</p>	<p>Grazie all'art. 11 del Collegato Lavoro si chiarisce che le attività di lavoro stagionale sono altresì quelle previste dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del D.Lgs 81/2015 (contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati</p>

⁴ adottato ai sensi dell'art. 31, comma 2 del citato D.Lgs 81/2015.

	<p>da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e contratti collettivi aziendali siglati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria), in aggiunta alle attività contemplate dal D.P.R. numero 1525/1963.</p> <p>Come norma di interpretazione autentica ha efficacia retroattiva e trova quindi applicazione anche per i contratti collettivi firmati prima della sua entrata in vigore, come, peraltro, espressamente chiarito dallo stesso legislatore.</p> <p> In base alla definizione fornita dall'art. 11, sono considerate stagionali non solo le attività tradizionali legate a cicli stagionali ben definiti ma altresì quelle indispensabili a far fronte a intensificazioni produttive in determinati periodi dell'anno, ovvero a soddisfare esigenze tecnico-produttive collegate a specifici cicli dei settori produttivi o dei mercati serviti dall'impresa.</p>
<p>DURATA DEL PERIODO DI PROVA</p>	<p>L'art. 13 del Collegato Lavoro aggiunge al citato comma 2 dell'articolo 7 del c.d. "Decreto Trasparenza"⁵ un ulteriore periodo dove si statuisce che, fatte salve le disposizioni più favorevoli della contrattazione collettiva, la durata del periodo di prova è:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><i>stabilita in un giorno di effettiva prestazione per ogni quindici giorni di calendario a partire dalla data di inizio del rapporto di lavoro.</i></p> </div> <p>In ogni caso, la durata della prova non può essere inferiore a 2 giorni né superiore:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ a 15 giorni, per i rapporti di lavoro aventi durata non eccedente i 6 mesi, e ◆ a 30 giorni per quelli aventi durata superiore a 6 mesi e inferiore a 12 mesi. <p>La norma, ricorda il Ministero del Lavoro, trova applicazione "per i contratti di lavoro instaurati a far data dall'entrata in vigore della legge in esame, quindi dal 12 gennaio 2025". I limiti massimi, prosegue la Circolare ministeriale, non possono essere derogati neppure dalla contrattazione</p>

⁵ D.Lgs 104/2022.

	<p>collettiva.</p> <p>Nel caso di contratti di lavoro a termine di durata superiore a 12 mesi, fatte salve le più favorevoli previsioni della contrattazione collettiva, il periodo di prova sarà:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><i>calcolato moltiplicando un giorno di effettiva prestazione per ogni quindici giorni di calendario, anche oltre la durata massima di 30 giorni, stabilita per i contratti a termine di durata inferiore a dodici mesi.</i></p> </div>
<p>COMUNICAZIONI DI LAVORO AGILE</p>	<p>L'art. 14 apporta modifiche alla disciplina in materia di lavoro agile, contenuta all'art. 23, comma 1, primo periodo della Legge 81/2017, fissando il termine di 5 giorni per la comunicazione dell'avvio e della cessazione delle prestazioni di lavoro a distanza e delle eventuali modifiche della durata originariamente prevista, secondo le modalità individuate con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali.</p> <p> Il nuovo termine di 5 giorni opera a partire dal 12.01.2025 per tutti i datori di lavoro privato.</p> <p>A tal proposito la circolare numero 6/2025 fornisce l'esempio di un accordo di lavoro agile stipulato in data 15.01.2025, con avvio della prestazione a distanza il 1° febbraio e conclusione della stessa il 30.06.2025.</p> <p>In questa situazione la comunicazione dovrà essere effettuata entro il 06.02.2025 e non, al contrario, entro il 20 gennaio.</p> <p>Nel caso di modifica della durata originariamente comunicata, per effetto ad esempio di una proroga dell'accordo (la quale deve intervenire prima della scadenza del termine inizialmente concordato e comunicato, nel nostro esempio di poco fa, quindi, prima del 30.06.2025) il datore di lavoro è tenuto a provvedere alla comunicazione di tale modifica entro i 5 giorni successivi la proroga medesima. Nell'esempio, pertanto, la proroga stipulata il 28 giugno comporta come data-limite per la comunicazione il 03.07.2025.</p>

	<p>Allo stesso modo, in caso di cessazione anticipata, la comunicazione dev'essere trasmessa entro i cinque giorni successivi la nuova data di conclusione. Tornando all'esempio, la prestazione in modalità agile interrottasi a decorrere dal 15 maggio (nonostante il termine inizialmente concordato del 30.06.2025) genera una scadenza per la trasmissione della comunicazione che cade il 20 maggio.</p>
<p>DIMISSIONI PER FATTI CONCLUDENTI</p>	<p>L'art. 19 del Collegato Lavoro ha introdotto, all'art. 26 del D.Lgs 151/2015⁶, il comma 7-bis. Quest'ultimo stabilisce che in caso di assenza ingiustificata del lavoratore protrattasi oltre il termine previsto dal contratto collettivo nazionale di lavoro applicato al rapporto di lavoro ovvero, in mancanza di previsione contrattuale, superiore a quindici giorni, il datore di lavoro ne dà comunicazione alla sede territoriale dell'Ispettorato nazionale del lavoro, incaricata di verificare la veridicità della comunicazione stessa (l'ITL di riferimento è quella individuata in base al luogo di svolgimento del rapporto di lavoro).</p> <p>In queste situazioni il rapporto di lavoro si intende comunque risolto per volontà del lavoratore e non si applica la disciplina in materia di dimissioni telematiche.</p> <p>Le disposizioni di cui al comma 7-bis non operano se il lavoratore dimostra l'impossibilità, per causa di forza maggiore o per fatto imputabile al datore di lavoro, di comunicare i motivi che giustificano la sua assenza.</p> <p>L'effetto risolutivo del contratto, precisa la Circolare ministeriale, non discende automaticamente dall'assenza ingiustificata ma si verifica:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><i>solo nel caso in cui il datore di lavoro decida di prenderne atto, valorizzando la presunta volontà dismissiva del rapporto da parte del lavoratore e facendone derivare la conseguenza prevista dalla norma.</i></p> </div> <p>Per quanto concerne la durata dell'assenza, tale da determinare la</p>

⁶ in materia di "Dimissioni volontarie e risoluzione consensuale".

configurazione delle dimissioni per fatti concludenti, l'art. 19 prevede che la stessa, in mancanza di specifica previsione nel CCNL applicato, debba essere superiore a 15 giorni. I giorni di assenza, in mancanza di ulteriori specificazioni della norma, **possono**:

***intendersi come giorni di calendario**, ove non diversamente disposto dal CCNL applicato al rapporto di lavoro.*

Circolare numero 6/2025



Il **termine di 15 giorni** individuato dalla legge costituisce la **soglia temporale minima** perché il datore, a partire dal sedicesimo giorno di assenza, possa darne **comunicazione all'ITL**. **Nulla vieta** "che detta **comunicazione all'Ispettorato possa essere formalizzata anche in un momento successivo**".

La comunicazione all'Ispettorato vale anche **come termine di riferimento per il decorso della scadenza dei 5 giorni** imposta per effettuare la comunicazione obbligatoria di cessazione del rapporto di lavoro a mezzo del modello telematico UNILAV.

Nel caso in cui il CCNL applicato preveda un termine diverso da quello contemplato dalla norma in esame, lo stesso troverà applicazione ove sia superiore a quello legale, in ossequio al già richiamato principio generale per cui l'autonomia contrattuale può derogare solo **in melius** le disposizioni di legge. Se, viceversa, sia previsto un **termine inferiore**, per il **medesimo principio** dovrà farsi **riferimento al termine legale**.

Con riferimento, da ultimo, alle conseguenze della cessazione in parola, il Ministero del Lavoro ritiene, in base ai principi generali che regolano il rapporto di lavoro, che **il datore possa trattenere dalle competenze di fine rapporto da corrispondere al dipendente l'indennità di mancato preavviso contrattualmente stabilita**.

CONGUAGLI 730/2025 – COME FUNZIONANO

Il **modello 730/2025** ha la funzione di calcolare l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali effettivamente dovute dal contribuente **lavoratore dipendente o pensionato** con riguardo al **periodo d'imposta 2024**.

Dall'**esito** della **dichiarazione** dei redditi possono risultare **imposte ancora dovute** dal contribuente o, al contrario, **versate in eccesso** nel corso dello stesso periodo d'imposta.

Le **trattenute** a titolo di **imposte ancora dovute o i rimborsi** per un eccessivo carico fiscale subito nel corso del periodo d'imposta **2024 avvengono**, per i contribuenti pensionati e lavoratori dipendenti:

- ◆ **direttamente in busta paga,**
- ◆ **nella rata di pensione,**

nell'ambito delle cosiddette "**operazioni di conguaglio da 730**" effettuate dal **datore di lavoro e dall'ente pensionistico**, in qualità di **sostituti d'imposta**.

Di seguito, riepiloghiamo il funzionamento.

CONGUAGLI 730/2025 – COME FUNZIONANO	
PREMESSA	<p>Il conguaglio 730/2025 è il meccanismo con cui si regolano:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ le imposte IRPEF, ◆ le relative addizionali regionali, ◆ le relative addizionali comunali dovute per il 2024, sulla base della dichiarazione dei redditi presentata con il modello 730. <p>Serve a restituire al contribuente eventuali imposte pagate in eccesso (conguaglio positivo) o, al contrario, a recuperare quelle non ancora versate (conguaglio negativo) direttamente in busta paga o nel cedolino della pensione.</p> <p>Nella prima ipotesi il lavoratore dipendente/pensionato deve farsi carico di imposte ancora dovute.</p> <p>Al contrario, in caso di conguaglio positivo, il contribuente ha diritto ad un rimborso delle imposte trattenute in eccesso.</p>

	CONGUAGLIO DA 730/2025	
	CONGUAGLIO POSITIVO: il lavoratore dipendente/pensionato ha subito a titolo d'acconto, nel corso del periodo d'imposta 2024, dal datore di lavoro o dall'ente pensionistico, trattenute fiscali superiori a quelle effettivamente dovute, calcolate nel 730	
	CONGUAGLIO NEGATIVO: il lavoratore dipendente/pensionato ha subito a titolo d'acconto, nel corso del periodo d'imposta 2024, dal datore di lavoro o dall'ente pensionistico, trattenute fiscali inferiori a quelle effettivamente dovute, calcolate nel 730	
	DA COSA NASCE IL CONGUAGLIO 730/2025 POSITIVO O NEGATIVO?	
	CONGUAGLIO POSITIVO: il lavoratore dipendente/pensionato fa valere nel modello 730 oneri deducibili – detraibili e/o crediti d'imposta non applicati dal datore di lavoro o dall'ente pensionistico in sede di determinazione della tassazione fiscale calcolata a titolo d'acconto nel corso del periodo d'imposta 2024	
	CONGUAGLIO NEGATIVO: il lavoratore dipendente/pensionato dichiara nel modello 730 redditi ulteriori a quelli già tassati a titolo d'acconto dal datore di lavoro o dall'ente pensionistico nel corso del periodo d'imposta 2024	
	In generale, per i lavoratori dipendenti, i conguagli partono con la retribuzione di luglio 2025. Per i pensionati, invece, si parte tra agosto e settembre 2024.	
EROGAZIONE DEL CONGUAGLIO	SOSTITUITO	DA QUANDO INIZIA IL CONGUAGLIO DA 730/2025?
	Lavoratori dipendenti	A partire dalla retribuzione di competenza del mese di luglio 2025
	Pensionati	A partire dal mese di agosto o di settembre 2025, stando alle istruzioni AE

	 <p>Per i 730 presentati all'Agenzia delle Entrate successivamente alle retribuzioni di competenza del mese di luglio 2025 o ai cedolini di pensione di agosto – settembre 2025, le tempistiche di effettuazione dei conguagli in busta paga o nel cedolino di pensione dipendono dalla procedura di ricezione dei modelli 730-4 (contenenti i dati necessari al conguaglio) dall'Agenzia delle Entrate, da parte del sostituto d'imposta, nonché dalla successiva fase di importazione dei dati nel gestionale per l'elaborazione della busta paga/cedolino di pensione.</p>
<p>MODELLO 730-4</p>	<p>A partire dalle decorrenze sopra descritte, il datore di lavoro e l'ente pensionistico:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ effettuano i rimborsi relativi all'IRPEF e alle altre imposte risultanti dal modello 730-4; ◆ trattengono le somme o le rate (se è stata richiesta la rateizzazione) dovute a titolo: <ul style="list-style-type: none"> ✓ di saldo e primo acconto relativi all'IRPEF e alla cedolare secca, di addizionali regionale e comunale all'IRPEF, ✓ di acconto del 20% su taluni redditi soggetti a tassazione separata, ✓ di acconto all'addizionale comunale all'IRPEF, ✓ di imposta sostitutiva sui premi di risultato, <p>sulla base delle risultanze indicate nel modello 730-4 ricevuto dall'Agenzia delle Entrate.</p> <p> L'importo risultante dal 730-4 non dev'essere trattenuto o rimborsato se, per ogni singola imposta o addizionale, è uguale o inferiore a 12 euro. Tuttavia, se il credito è stato parzialmente utilizzato per pagare altre imposte, l'eccedenza è comunque rimborsata.</p> <p>Le somme risultanti dal conguaglio 730/2025 devono essere evidenziate nel cedolino paga e concorrono alla determinazione del netto mensile spettante al dipendente/collaboratore.</p>

	<p>Tanto nelle ipotesi di trattenuta per conguaglio negativo che di rimborso del credito per conguaglio positivo, le somme interessate sono nette.</p> <p>Di conseguenza:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la trattenuta per conguaglio negativo diminuisce direttamente il netto da liquidare al contribuente; il rimborso per conguaglio positivo ha l'effetto di incrementare il netto da pagare
<p>RICEZIONE DEL MODELLO 730-4</p>	<p>Per poter ricevere il modello 730-4 dall'AE il datore di lavoro deve segnalare a quest'ultima il proprio indirizzo telematico, riportandolo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ se trattasi della prima comunicazione in assoluto <ul style="list-style-type: none"> ✓ nel quadro CT della Certificazione Unica, o ✓ nel Modello CSO reperibile sul portale "agenziaentrate.gov.it"; ◆ se trattasi di modifica di un indirizzo già comunicato, nel Modello CSO. <p> Il datore di lavoro può segnalare all'AE l'indirizzo telematico di un intermediario delegato alla ricezione del 730-4. In caso di variazione dell'intermediario, se il datore non lo comunica nel Modello CSO, può farlo l'intermediario direttamente via PEC all'indirizzo agenziaentratepec@pce.agenziaentrate.it.</p>
<p>CONGUAGLIO A DEBITO</p>	<p>Le somme che il lavoratore dipendente è tenuto a riconoscere all'Erario come saldo e 1° rata d'acconto per l'anno successivo (2025) sono trattenute, eccezion fatta per le decorrenze sopra citate, dalla prima retribuzione utile o comunque dalla retribuzione di competenza del mese successivo a quello in cui il datore di lavoro ha ricevuto il modello 730-4.</p> <p>--</p> <p>Rateizzazione</p> <p>Il lavoratore può optare per il recupero delle somme in singole rate mensili, da un minimo di 2 a un massimo di 5 rate mensili, applicando una maggiorazione dello 0,33% mensile (a titolo di interessi) a decorrere dalla</p>

seconda rata. La rateizzazione deve in ogni caso concludersi entro il mese di novembre.

La volontà di procedere alla dilazione è espressa dal contribuente nel 730 e segnalata al sostituto d'imposta, che non presta assistenza fiscale, nel modello 730-4.



Nei casi in cui la **retribuzione mensile** sia **insufficiente** per la ritenuta dell'importo rateizzato, il sostituto d'imposta applica, oltre all'**interesse dello 0,33% mensile** dovuto per la **rateizzazione**, anche l'**interesse dello 0,40% mensile** riferito al differito **pagamento**.

Se alla fine dell'anno il datore di lavoro **non ha potuto trattenere tutti gli importi per insufficienza delle retribuzioni corrisposte**, questi è tenuto a comunicare al dipendente, entro dicembre, di provvedere in autonomia al versamento delle somme ancora dovute.

--

Seconda o unica rata di acconto

Nelle ipotesi in cui risulti dal modello 730-4 che il contribuente è tenuto a versare una **unica rata di acconto IRPEF e / o cedolare secca**, il datore di lavoro (sostituto d'imposta) deve versare il relativo importo sulla **retribuzione corrisposta nel mese di novembre**.



A differenza delle altre somme dovute all'Erario, la **seconda o unica rata** di acconto IRPEF / cedolare secca **non può essere dilazionata** e dev'essere **recuperata** dal **sostituto d'imposta** in un'**unica soluzione** sulla **retribuzione corrisposta a novembre**.

Se la retribuzione corrisposta nel mese di novembre risulta insufficiente per l'effettuazione dell'intero recupero della seconda o unica rata di acconto IRPEF e / o cedolare secca locazioni, l'importo residuo sarà

trattenuto dalla retribuzione corrisposta nel mese di dicembre, in base al principio di cassa, **applicando la maggiorazione dello 0,40%**.

Nel caso in cui anche la retribuzione corrisposta a dicembre risulti insufficiente al recupero delle somme in parola, il sostituto d'imposta provvederà a comunicare al contribuente l'ammontare del debito residuo che lo stesso dovrà versare autonomamente.

Il termine ultimo per il versamento da parte del datore di lavoro della seconda o unica rata di acconto IRPEF e / o cedolare secca locazioni è **fissato al 16 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello di presentazione del 730**.

Versamento con F24

Le somme trattenute in busta paga al dipendente per conguaglio negativo devono essere versate dal datore di lavoro con modello F24, **nel termine previsto per il versamento delle ritenute fiscali relative alle retribuzioni dei cedolini paga interessati**. Il versamento avviene utilizzando i seguenti **codici tributo**:

CODICE TRIBUTO A DEBITO	TIPOLOGIA IMPORTO
4731	Saldo IRPEF
4730	Acconto IRPEF
4201	Acconto 20% su redditi soggetti a tassazione separata
1057	Imposta sostitutiva su premi di risultato e partecipazione agli utili
1846	Cedolare secca locazioni saldo
1845	Cedolare secca locazioni acconto
3803	Addizionale regionale
3845	Acconto addizionale comunale

	3846	Saldo addizionale comunale
CONGUAGLIO A CREDITO	<p>Il rimborso delle imposte pagate in eccesso (conguaglio positivo) avviene ad opera del datore di lavoro in busta paga, eccezion fatta per le decorrenze sopra citate, nella prima retribuzione utile o, comunque, nella retribuzione di competenza del mese successivo a quello in cui il datore di lavoro ha ricevuto il modello 730-4.</p> <p>Ai fini della restituzione dei rimborsi in cedolino, come risultanti dal modello 730-4, il sostituto d'imposta utilizza in via prioritaria le eventuali voci di debito risultanti dallo stesso modello 730.</p> <p>Il risultato della compensazione, se a credito, viene restituito a mezzo corrispondente riduzione delle ritenute fiscali (IRPEF ed addizionali regionali / comunali) utilizzando, se necessario, l'ammontare complessivo delle ritenute fiscali operate dallo stesso sostituto d'imposta sui compensi erogati a tutti i percipienti.</p> <p> Per la determinazione della capienza ai fini del rimborso delle imposte il sostituto d'imposta può altresì utilizzare le somme derivanti dai conguagli a debito da 730, con riguardo ad altri dipendenti e collaboratori.</p> <p>Al contrario, non è possibile rimborsare i crediti da 730 utilizzando importi anticipati dal datore di lavoro stesso, né tantomeno sfruttare tali somme in compensazione con ritenute operate, effettuando così versamenti inferiori rispetto a quanto dovuto.</p> <p>Nel caso in cui l'ammontare delle ritenute non consenta il rimborso integrale dei conguagli positivi da 730, il sostituto d'imposta procederà all'erogazione delle somme residue nei mesi successivi. Se alla fine dell'anno non è stato possibile concludere il rimborso, gli importi ancora spettanti al contribuente dovranno essergli comunicati nella Certificazione Unica (CU).</p>	

In presenza di più contribuenti con conguaglio positivo, **il rimborso deve avvenire in percentuale uguale per tutti i dipendenti / collaboratori.**

La percentuale dev'essere determinata dal rapporto tra l'ammontare globale delle ritenute fiscali, da operare nel singolo mese interessato, con la somma totale del credito da rimborsare.

Le somme anticipate in busta paga dal datore di lavoro per conguaglio positivo **vengono recuperate mediante compensazione in F24**, utilizzando i seguenti codici tributo:

CODICE TRIBUTO A DEBITO	TIPOLOGIA IMPORTO
1631	Saldo IRPEF
	Acconto IRPEF
	Acconto 20% su redditi soggetti a tassazione separata
	Imposta sostitutiva su premi di risultato e partecipazione agli utili
	Cedolare secca locazioni saldo
	Cedolare secca locazioni acconto
3796	Addizionale regionale
3797	Acconto addizionale comunale
	Saldo addizionale comunale