



personalmente efficace, tecnicamente efficiente.

In questo numero:

Fisco e Previdenza

- 1** La nuova C.U. con valore dichiarativo
- 29** La certificazione dei compensi in caso di decesso del dipendente
- 36** La certificazione dell'indennità sostitutiva del preavviso
- 38** La certificazione del TFM
- 48** Come girano il fondo Perseo Sirio e l'art. 208 CdS nella C.U.
- 62** La certificazione dei pignoramenti
- 65** I contributi degli amministratori
- 74** La gestione degli scarti della CU

Studio giallo s.r.l
società tra professionisti

via spinelli, 6/F 46047 porto mantovano (mn)
tel. 0376 392641-398174 fax 0376 396787
c.f. e p.iva 02025210200
mail: segreteria@ilpersonalepa.it
www.ilpersonalepa.it

Fisco

La nuova C.U. con valore dichiarativo

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

Confermata la struttura della CU come primo passo per la precompilata (mod. 730). Le Entrate richiedono moltissime informazioni e di fatto la CU si trasforma nella prima parte della dichiarazione dei sostituti d'imposta acquisendo valore dichiarativo e non meramente certificativo. I termini restano immutati al 7 marzo per l'invio telematico mentre è stata posticipata a fine marzo la consegna ai dipendenti e agli altri sostituiti.

La certificazione unica (C.U.)

Prosegue il percorso normativo rubricato "Semplificazioni per le persone fisiche" volto ad agevolare la vita dei contribuenti rendendo disponibile la dichiarazione mod. 730 precompilata (D.Lgs. 174/2015). Come spesso accade vengono ribaltati sul sostituto d'imposta tutta una serie di adempimenti necessari alla predisposizione della precompilata (in altri termini sono i soggetti che trasmettono i dati che fanno la dichiarazione), lasciando all'Agenzia il ruolo di collettore delle informazioni.

La Certificazione Unica, come abbiamo già visto più volte quando il legislatore aveva unificato gli adempimenti, di fatto non fa altro che mettere insieme adempimenti già presenti, non mancando, come solitamente avviene, di introdurre nuovi dati e informazioni da recuperare ex post.

Tutte le informazioni precedentemente contenute nelle certificazioni dei dipendenti/assimilati e autonomi della dichiarazione dei sostituti d'imposta confluiscono nella CU e scompaiono dal mod. 770 che di fatto accoglierà i versamenti e i dati relativi alle certificazioni che non confluiscono nella CU ed i versamenti. Per la PA si tratta di poche situazioni (ritenute 4% sui contributi e ritenute su premi e vincite) visto che anche le indennità di esproprio ed i pignoramenti sono da dichiarare con la CU quando il beneficiario è una persona fisica.

I dati della CU saranno alla base della dichiarazione precompilata (mod. 730) che verrà trasmessa, insieme ad altre informazioni ricevute da altri soggetti, ai contribuenti.

A) IL VALORE DICHIARATIVO DELLA CU

La Legge di stabilità del 2016 (art. 1, comma 952, L. 208/2015) ha riscritto per l'ennesima volta l'art. 4, comma 6-quinquies, del D.P.R. 322/1998 (dal 2014 ad oggi si contano ben 5 modifiche). Il nuovo testo presenta alcune conferme e molte novità.

Principale novità riguarda la natura della CU in quanto "le trasmissioni in via telematica effettuate ai sensi del presente comma sono equiparate a tutti gli effetti alla esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione". In altri termini, dal 2016, il contenuto della CU ha natura di dichiarazione dei sostituti d'imposta e non più di mera certificazione (con una piccola contraddizione linguistica: una certificazione ha natura dichiarativa). Ne discende che con l'invio della CU all'Agenzia delle Entrate si è assolto all'obbligo dichiarativo dei sostituti d'imposta e quindi le CU non andranno più riportate nel mod. 770. A fronte di questa "semplificazione" tutti i dati che in precedenza andavano solo nel mod. 770 sono confluiti nella CU e il sostituto d'imposta non avrà più tempo fino a luglio per verificare e correggere eventuali errori.

B) IL CONTENUTO DELLA CU

La certificazione unica si sdoppia:

- la CU ordinaria, da inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate, che di fatto sostituisce i dati del mod. 770 con tutti i dati fiscali, compresa l'assistenza fiscale, previdenziali e assicurativi;
- la CU sintetica, da consegnare al sostituto in duplice copia, che contiene meno informazioni rispetto all'ordinaria.

La CU è composta da tre parti:

- a) il "Frontespizio" contenente il tipo di comunicazione, i dati del sostituto d'imposta e del rappresentante firmatario e l'impegno alla presentazione telematica;
- b) il quadro "CT" nel quale si dovranno indicare i dati per la ricezione in via telematica dei conguagli da assistenza fiscale (prospetto 730-4);
- c) la "Certificazione unica" contenente, oltre ai dati anagrafici del sostituto, i dati fiscali e previdenziali collegati ai redditi di lavoro dipendente, assimilato e assistenza fiscale nonché le certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, comprese le indennità di esproprio ed i pignoramenti. E' stata introdotta la certificazione delle ritenute per le locazioni brevi; si tratta di una casistica estranea alla PA. Per i dipendenti è stato previsto anche una sezione dedicata agli altri enti previdenziali. Anche nel lavoro autonomo è stata istituita una apposita sezione dedicata alla parte previdenziale.

Contenuto della CU	
Fonte	Tipologia reddituale
Art. 23 D.P.R. 600/73	Ritenute redditi di lavoro dipendente
Art. 24 D.P.R. 600/73	Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
Art. 25 D.P.R. 600/73	Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi
Art. 25-bis D.P.R. 600/73	Compreso il regime dei minimi art. 13 L. 388/2000
Art. 25-ter D.P.R. 600/73	Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari
art. 21, c. 15, L. 449/97	Pignoramento (persone fisiche)
art. 11, L. 413/91	Esproprio (persone fisiche)

Le certificazioni relative agli altri redditi (tipicamente le ritenute sui contributi alle imprese) dovranno essere rilasciate in forma libera e non andranno inviate in via telematica. Non sono soggetti a certificazione di alcun tipo i voucher Inps per prestazioni di lavoro accessorio.

Le istruzioni precisano che la CU comprende anche i redditi dei professionisti abituali anche se questi contribuenti non sono interessati dalla dichiarazione precompilata (mod. 730).

La Circ. Ag. Entrate n. 6/E/2015, domanda 2.7, specifica che nella CU da consegnare al sostituto non è necessario riportare l'indicazione del numero progressivo della certificazione in quanto "il suo utilizzo si esaurisce esclusivamente nell'ambito della procedura software".

C) LA FIRMA DELLA CU

La natura dichiarativa della certificazione unica ripropone con maggior enfasi il tema del soggetto firmatario. L'Agenzia delle Entrate conferma continuamente che le dichiarazioni devono essere firmate dal rappresentante legale costituito formalmente dall'organo politico (Sindaco, Presidente della Provincia, Commissario straordinario ecc.) e non dagli organi tecnici come dovrebbe avvenire nelle dichiarazioni di scienza e non di volontà.

Ne consegue che anche le singole certificazioni dovrebbero essere firmate dallo stesso legale rappresentante e non più da un dirigente/posizione organizzativa.

L'art. 4, comma 6-ter, del D.P.R. 322/1998 prevede che la certificazione da consegnare al dipendente può essere firmata "anche mediante sistemi di elaborazione automatica" (R.m. 145/2006). Non sembra quindi necessario procedere alla firma certificata del documento (anche se nulla vieta di farlo). Si suggerisce comunque di indicare la data non successiva al termine del 7 marzo termine per l'invio e quindi per la predisposizione delle stesse.

D) IL NUOVO SCADENZIARIO

Confermati i termini per i diversi adempimenti correlati alla CU:

- entro il 7 marzo (martedì) dovranno essere effettuata la trasmissione telematica delle certificazioni all'Agenzia delle Entrate. Come le altre dichiarazioni l'invio può essere fatto direttamente dal sostituto d'imposta ovvero affidata ad un intermediario abilitato;
- consegna ai dipendenti delle certificazioni entro il 31 marzo (sabato)) in forma cartacea o tramite posta elettronica o altri strumenti informatici analoghi. Poiché il 31 marzo cade di sabato e lunedì 2 aprile coincide con il "lunedì dell'Angelo", il termine è posticipato al 3 aprile.

In caso di errata trasmissione della certificazione è possibile correggere l'errore operando un nuovo invio entro i 5 giorni successivi a quello della scadenza.

Le istruzioni dello scorso anno prevedevano una situazione particolare:

"Nel caso in cui il sostituto rilasci una certificazione unica diversa da quella inviata all'Agenzia delle Entrate entro il 7 marzo deve comunicare al percipiente, nelle annotazioni (cod. CF) che, se intende avvalersi della dichiarazione precompilata

fornita dall'Agenzia delle Entrate, dovrà procedere a modificarne il contenuto sulla base dei dati forniti dall'ultima certificazione unica rilasciata dal sostituto".

Nella CU2016 le istruzioni indicavano "dopo il 7 marzo". Di fatto è stato chiarito che non è possibile emettere dopo la scadenza del 7 marzo una nuova certificazione che corregga una precedentemente trasmessa consegnando il modello al contribuente. Peraltro si deve rilevare che nel caso descritto la CU inviata sarebbe errata e quindi soggetta a sanzione.

Le istruzioni ricordano che si considerano tempestivamente trasmesse le comunicazioni presentate per via telematica entro i termini previsti ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla data contenuta nella comunicazione che attesta il motivo dello scarto (cfr. circolare del Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Entrate n. 195/E del 24 settembre 1999). La Circ. Ag. Entrate 6/E/2015 ha chiarito che non è possibile avvalersi del ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/97) per le violazioni relative alla trasmissione della CU in quanto incompatibile con la tempistica prevista per la precompilata.

E) PER ORA NESSUNA PROROGA UFFICIALE

Nel 2015 l'Agenzia delle Entrate (comunicato stampa del 12/02/2015 e Circ. Ag. Entrate n. 6/E/2015 quesito 2.9) aveva "concesso" un minimo di ossigeno ai sostituti d'imposta prevedendo alcune deroghe consentendo di scegliere se:

- 1) se compilare o meno i dati relativi all'Inail;
- 2) se inviare o meno le CU dei redditi integralmente esenti;
- 3) se trasmettere in via telematica oltre la scadenza e senza sanzione le CU che contengano esclusivamente redditi non dichiarabili mediante il modello 730 (principalmente i redditi di lavoro autonomo non occasionale).

Lo scorso anno si commentava su questa rivista la proroga con queste parole: "Con una domanda evidentemente retorica ci si chiede se un comunicato stampa (che non sembra contemplato dalle fonti del diritto) possa spostare scadenze e sanzioni previsti per legge".

Con la Ag. Entrate n. 12/E/2016 quesito 8.8 è stata confermata la possibilità nel 2016 di posticipare l'invio delle certificazioni degli autonomi che non entrano nella precompilata entro il termine per la trasmissione del mod. 770.

Nel 2017 veniva confermata la tradizione orale in quanto l'Agenzia delle Entrate ha dichiarava a Telefisco 2017 "...che l'invio delle Certificazioni Uniche che non contengono dati da utilizzare per l'elaborazione della dichiarazione precompilata (come i redditi di lavoro autonomo non occasionale redditi esenti) può avvenire anche successivamente al 7 marzo senza l'applicazione di sanzioni, purché entro il termine di presentazione dei quadri riepilogativi (ST, SV, SX, SY) del modello 770."

Finalmente, le istruzioni alla CU2018 ufficializzano il rinvio: *"Si precisa che la trasmissione telematica delle certificazioni uniche contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione dei redditi precompilata può avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770), ossia entro il 31 ottobre 2018".*

F) LA COSTRUZIONE DEL FLUSSO

L'invio del flusso con delle CU può essere effettuato unitariamente ovvero suddividere i dipendenti/assimilati dagli autonomi.

Le istruzioni precisano che è possibile anche suddividere in più invii i flussi relativi dipendenti al fine di agevolare l'attività dei sostituti d'imposta.

Considerando che ciascun invio alimenta la banca dati dell'Agenzia delle Entrate (e non sostituisce il precedente come avviene normalmente per le altre dichiarazioni) dovrebbero essere ammissibili anche più invii di certificazioni di lavoro autonomo.

G) IL REGIME SANZIONATORIO

La Legge di stabilità ha riscritto anche il regime sanzionatorio in caso di omessa, tardiva o errata certificazione prevedendo euro 100 per ciascuna certificazione e introducendo il massimale di 50.000 euro.

Viene inoltre prevista una sorta di ravvedimento operoso "speciale" che riduce le sanzioni ad un terzo, con il massimale di 20.000 euro, se la certificazione è trasmessa entro 60 giorni dal termine.

Più articolato il tema della tardiva consegna al dipendente della CU in quanto non sembra prevista una esplicita sanzione. La dottrina ritiene inoltre che non sia applicabile alcuna sanzione se la tardiva consegna consente in ogni caso al sostituto di adempiere agli obblighi dichiarativi. In questo caso si dovrebbe trattare di errore formale in quanto non incide né sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta né sull'attività di accertamento (art. 6, c. 5-bis, D.Lgs.472/97). Eventuali comportamenti omissivi oltre il termine potrebbero comportare la sanzione da 258 a 2.065 euro.

H) LA DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE

Le modalità di trasmissione della certificazione unica all'Agenzia delle entrate può avvenire mediante due canali:

- 1) direttamente da parte del sostituto di imposta: in questo caso, oltre che il reperimento delle credenziali necessarie, nessun altro adempimento è previsto;
- 2) mediante professionista abilitato.

In quest'ultimo caso, le istruzioni disegnano un percorso ben preciso. Innanzitutto il professionista abilitato, al momento del ricevimento dell'incarico, deve rilasciare il cosiddetto "impegno a trasmettere" le suddette certificazioni all'Agenzia delle entrate in via telematica. L'impegno ha forma libera ma deve necessariamente contenere la data e la sottoscrizione del soggetto incaricato. La medesima data e sottoscrizione, unitamente al codice fiscale, dovranno essere riportati nel riquadro "impegno alla trasmissione telematica" della CU. Sempre nell'impegno deve risultare la specificazione in ordine alla predisposizione delle predette CU, vale a dire se le stesse sono compilate dal sostituto ovvero dal soggetto che le trasmette.

Una volta inviate le certificazioni, il soggetto abilitato deve rilasciare l'originale di dette certificazioni al sostituto di imposta, redatte sul modello ministeriale unitamente alla copia della comunicazione che attesti l'avvenuta ricezione da parte dell'Agenzia. Non si comprende bene cosa si intenda per "originale" atteso che la comunicazione avviene in forma telematica. Si tratta, in sostanza, di una copia della CU contenente tutti i dati comunicati all'Agenzia e sottoscritta dal sostituto di imposta. Il termine per la consegna delle CU e della comunicazione attestante

l'avvenuta ricezione da parte dell'Agenzia è fissato in 30 giorni dalla scadenza del termine per l'invio telematico. Il mancato rispetto dei 30 giorni è da considerarsi errore formale in quanto nessuna sanzione specifica è prevista nell'ordinamento, se si eccettua la sanzione generica prevista in caso di mancato rispetto degli obblighi da parte del sostituto di imposta.

La comunicazione dell'avvenuto ricevimento rappresenta, per il sostituto di imposta, la prova della presentazione delle CU, che dovrà conservare unitamente agli originali delle CU e alla restante documentazione, fino a scadenza dei termini previsti per l'accertamento. E', infatti, compito, e quindi responsabilità, del sostituto di imposta vigilare sul corretto adempimento da parte dell'intermediario abilitato. Quest'ultimo, a sua volta, deve conservare una copia delle certificazioni inviate. Tale conservazione può essere effettuata anche su supporto informatico. Questa modalità di conservazione è evidenziata solo per il soggetto abilitato, non per il sostituto di imposta.

In ordine ai termini di accertamento, si fa rilevare che l'art. 43 del Dpr. 600/1973 fissa tali termini:

- nel 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui vengono presentate le certificazioni;
- nel 31 dicembre del 7° anno successivo a quello in cui le certificazioni dovevano essere inviate, nel caso tale adempimento sia stato omesso.

Il frontespizio

Il frontespizio contiene i dati del sostituto d'imposta, del rappresentante firmatario, la firma della dichiarazione con il numero delle certificazioni trasmesse e dell'eventuale presenza del quadro CT nonché l'eventuale l'impegno alla presentazione telematica da parte dell'intermediario abilitato.

La sezione relativa al tipo di dichiarazione serve per l'annullamento o la sostituzione di certificazioni già trasmesse; modifiche che possono essere effettuate prima della scadenza del termine di trasmissione. In caso di annullamento o sostituzione della certificazione il flusso deve contenere solo i dati delle CU oggetto di rettifica.

Nei dati del rappresentante firmatario deve essere indicato il codice carica; per le PA è previsto il 14: "Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione".

Il quadro CT

Il quadro serve per comunicare a quale soggetto (utenza Entratel) devono essere trasmessi i modelli 730/4: tutti i sostituti d'imposta hanno l'obbligo di ricevere in via telematica le liquidazioni dei propri dipendenti (direttamente o tramite intermediari abilitati).

Il quadro deve essere compilato solamente se dal 2011 in poi non è mai stato presentato il modello per la "Comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai mod. 730-4 resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate"; situazione che non dovrebbe esistere nelle PA (salvo per quelle di nuova costituzione). Le istruzioni ricordano che il vecchio modello di comunicazione deve essere utilizzato per le variazioni (in questo caso non può essere usato il quadro CT).

Il quadro, se deve essere compilato, deve essere indicato in tutte le forniture che contengano almeno una certificazione di redditi di lavoro dipendente. Al contrario non va compilato in caso di annullamento o sostituzione.

Il controllo Entratel non consente l'invio del flusso se, in assenza di un'utenza telematica per l'invio dei 730, nel flusso manca il quadro il quadro CT.

La C.U.: i dati anagrafici

I dati anagrafici della CU sono comuni sia ai redditi di lavoro dipendente e assimilati sia quelli di lavoro autonomo e diversi.

La parte relativa al domicilio fiscale, collegata alle addizionali, non deve essere compilata per i compensi erogati ai lavoratori autonomi a meno che si tratti di compensi per lo sport dilettantistico (campo 8, lett. "N"). Il domicilio al 1° gennaio 2018 è obbligatorio solo se diverso da quello del 2017. Si ricorda che la modifica del domicilio fiscale decorre dopo 60 giorni dalla modifica della residenza.

Sono previsti due punti, il 23 e il 27, da compilare in caso di soggetti residenti in comuni istituiti a seguito di fusione qualora l'ente abbia deliberato aliquote dell'addizionale comunale all'Irpef differenziate per ciascuno dei comuni estinti; in questo caso è necessario indicare anche il codice identificativo dell'ente fuso.

Alcuni campi richiedono particolare attenzione.

Punto 8 "Categorie particolari"

Si utilizza per evidenziare la tipologia di reddito erogato. Si tratta di un campo noto nel mod. 770. Si riportano i codici ricorrenti nella PA:

- "N": compensi a carico di terzi (art. 50, c. 1, lett. b), Tuir);
- "P": borse di studio e tirocini formativi (art. 50, c. 1, lett. c), Tuir);
- "S": pubbliche funzioni (art. 50, c. 1, lett. f), Tuir);
- "T": cariche elettive (art. 50, c. 1, lett. g), Tuir);
- "Y": LSU/LPU (art. 50, c. 1, lett. l), Tuir);
- "Z": eredi.
- "Z2": ex coniuge (in caso di pignoramento presso terzi)

Nessuna specifica è prevista per le co.co.co.

Punto 10 "Casi di esclusione dalla precompilata"

Sono previsti due codici:

1. se si certificano esclusivamente redditi di cui all'art. 50, c. 1, lett. b), e), f), g) limitatamente alle indennità erogate ai membri del parlamento europeo, h) e h-bis). Ne consegue che i compensi erogati per cariche elettive, art. 50, c. 1, lett. g), Tuir (sindaco, assessori, consiglieri) non vanno esclusi dalla precompilata e quindi non va indicato il codice 1;
2. se si certificano solo dati previdenziali e assistenziali, al Tfr e indennità equipollenti ovvero soggette a tassazione separata. In altre parole qualora siano certificate situazioni che non impattano sulla dichiarazione dei redditi. Si prevede anche il caso in cui ci siano solo annotazioni. In questi casi non verrà predisposta la dichiarazione precompilata. Questo caso è molto diffuso nella PA soprattutto per gli LSU/LPU che, pur non essendo retribuiti direttamente, vanno iscritti all'Inail.

Punto 30 “codice fiscale” - Dati relativi al rappresentante

Deve essere compilato il codice fiscale del rappresentante quando vengono erogate somme a contribuenti incapaci. Tipicamente si tratta di somme erogate a minori (es. borse di studio, compensi erogati agli eredi).

I PERCIPIENTI ESTERI

La certificazione dei compensi erogati a percipienti esteri richiede la compilazione di specifici campi:

- punto 40: codice di identificazione fiscale rilasciato dall'Autorità fiscale del paese di residenza, in mancanza, un codice identificativo rilasciato da un'Autorità amministrativa del paese di residenza;
- punti 41 e 42: indicare rispettivamente la località di residenza estera e il relativo indirizzo;
- punto 43: barrare la casella in presenza di soggetti di cui all'art. 24, comma 3-bis) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, testo unico delle imposte sui redditi (non residenti Schumacker);
- punto 44: dello Stato estero di residenza (Tabella G).

La CU deve essere compilata solamente per i percipienti esteri che hanno un codice fiscale italiano. Negli altri casi si dovrà compilare il modello 770, quadro SY, Sezione IV.

La CU: certificazione dei redditi di lavoro dipendente, assimilato e assistenza fiscale

La “Certificazione lavoro dipendente, assimilati ed assistenza fiscale” sostituisce i dati precedentemente contenuti nel mod. 770/Semplificato relativo ai redditi di lavoro dipendente ed assimilato ed è molto più articolato del vecchio CUD anche se quest'anno non differisce in modo significativo dal modello dello scorso anno.

A) I DATI FISCALI

La sezione relativa ai dati fiscali è la più corposa del modello in quanto gestisce tutti i redditi a tassazione ordinaria e separata nonché l'assistenza fiscale.

La parte relativa ai redditi prevede quattro campi:

- **punto 1:** redditi di lavoro dipendente e assimilato che danno diritto alle detrazioni (art. 13, c. 1, Tuir) con contratti a tempo indeterminato. Per i redditi assimilati a tempo indeterminato si possono considerare le prestazioni in forma pensionistica di capitale (casi molto rari nella PA);
- **punto 2:** redditi di lavoro dipendente e assimilato che danno diritto alle detrazioni (art. 13, c. 1, Tuir) con contratti a termine. I due campi si sono resi necessari in quanto le detrazioni minime per i tempi determinati sono più elevate rispetto a quelle dei tempi indeterminati. Nella PA rientrano i compensi a carico di terzi, le borse di studio-lavoro-inserimenti lavorativi, i co.co.co. e gli LSU (rispettivamente previste dall'art. 50, c. 1, lett. b), c), c-bis) e l), Tuir). In questo campo vanno evidenziati, come detto, gli LSU per i quali non si possono riconoscere le agevolazioni fiscali (caso tipico della PA che solitamente utilizza soggetti non agevolati) con l'indicazione della nota AG

"Compensi per lavori socialmente utili: il regime agevolato non ha trovato applicazione";

- **punto 3:** riservato ai redditi da pensione;
- **punto 4:** per gli altri redditi assimilati cui si riconoscono le detrazioni diverse da quelle per lavoro dipendente (art. 13, c. 5, Tuir), nella Pa si annoverano le pubbliche funzioni e le cariche elettive (rispettivamente previste dall'art. 50, c. 1, lett. f) e g), Tuir);
- **punto 5:** per gli assegni periodici corrisposti dal coniuge (ritenute sullo stipendio da versare per il mantenimento del coniuge, ma non per il mantenimento dei figli). In questo caso si applica la detrazione prevista dal comma 5-bis la quale prevede lo stesso importo previsto per i redditi di pensione (comma 3) ma, solo per questo caso, non rapportata ai giorni.

Punti 1-2-3-4-5 e seguenti (ritenute, addizionali, ecc.) devono comprendere anche quelli erogati e certificati da altri sostituti per i quali dovrà essere data analitica indicazione nei punti da 531 a 566 dettagliando i dati per ciascun sostituto d'imposta.

Per i compensi erogati in natura deve essere indicata la nota AH che comprende sia la parte imponibile che quella eventualmente esclusa (es. i buoni pasto ed il fabbricato dei custodi con obbligo di dimora).

Approfondimento: l'assegno per il mantenimento del coniuge

La Circ. Ag. Entrate n. 6/E/2015, nella risposta alla domanda 2.1, approfondisce il punto 5 relativo agli assegni periodici corrisposti dal coniuge e risultanti da provvedimento dell'autorità giudiziaria; al contrario non è soggetto a tassazione l'assegno erogato una tantum (cfr Ris. Ag. Entrate n. 153/E/2009 e n. 157/E/2009). Il campo è funzionale al mod. 730 precompilato in quanto gli assegni corrisposti per il mantenimento del coniuge costituiscono, per il beneficiario, reddito assimilato al lavoro dipendente (art. 50, comma 1, lett. i), Tuir) per i quali è prevista una particolare detrazione d'imposta (art. 13, comma 5-bis, Tuir). Anche se la circolare non lo precisa, l'assegno per il mantenimento del coniuge costituisce per lo stesso coniuge erogante onere deducibile ex art. 10, comma 1, lett. c), Tuir. Al contrario gli eventuali assegni per il mantenimento dei figli non costituiscono reddito per il beneficiario e non sono onere deducibile per l'erogante.

In passato la circ. 8/E/2011 aveva chiarito che in caso di pignoramento presso terzi il terzo erogatore non era obbligato ad effettuare alcuna ritenuta nel caso in cui non fosse in grado di individuare la parte dell'assegno destinata al mantenimento del figlio da quella per l'ex coniuge; fermo rimanendo l'obbligo di indicare il pignoramento nella sez. I del prospetto SY del mod. 770 (oggi da indicare nella CU). Al contrario, le Entrate chiariscono che il sostituto d'imposta deve applicare le ordinarie ritenute (e quindi fare di fatto un cedolino) e compilare la CU nel campo 5 qualora il terzo erogatore conosca la natura delle somme che sta erogando (ad esempio, perché datore di lavoro del coniuge obbligato).

In sintesi:

- cedolino e CU con reddito assimilato per l'ex coniuge solo per l'assegno di mantenimento dello stesso ex coniuge (e non per i figli);

- considerare come onere deducibile nel cedolino e nella CU del sostituto l'assegno per il mantenimento dell'ex coniuge.

I punti 6 e 7 contengono i giorni per i quali spettano le detrazioni previste dall'art. 13 del Tuir rispettivamente ex comma 1 nel punto 6 (lavoro dipendente) e comma 3 nel punto 7 (pensione). Il campo è obbligatorio se è compilato il punto 367 che certifica l'importo delle detrazioni stesse e deve essere comunque compilato anche se il contribuente ha richiesto la non applicazione delle detrazioni.

Ne consegue che può non essere compilato nel caso in cui le detrazioni siano riconosciute per i redditi indicati nel punto 4; tipicamente quando vengono riconosciute le detrazioni alle cariche elettive (sindaco, assessori e consiglieri) o pubbliche funzioni; redditi per i quali non si deve compilare il campo 6.

I punti 8, 9, 10 e 11 danno indicazioni in merito al periodo di lavoro al fine di identificare in modo puntuale il periodo di lavoro per il quale sono state riconosciute le detrazioni indicate nei punti 6 e 7.

Le istruzioni specificano che "nel caso di passaggio del dipendente senza interruzione del rapporto di lavoro da un sostituto ad un altro deve essere indicata la data di inizio del rapporto con il primo sostituto". Dal tenore letterale delle istruzioni dovrebbe essere indicata la data di prima assunzione nella pubblica amministrazione quantomeno con rapporto di lavoro a tempo indeterminato. La data inizio potrebbe retrocedere se il dipendente è passato da tempo determinato a tempo indeterminato senza soluzione di continuità.

Questa informazione può essere molto complessa da recuperare in caso di passaggio di dipendenti per mobilità. Non è chiara l'utilità di tale informazione ai fini della dichiarazione precompilata.

Se il dipendente è in servizio alla data del 31/12 non deve essere compilata la data di fine (punto 9) e deve essere barrato il campo 10 (in forza al 31/12). Parallelamente se non è in forza a fine anno deve essere compilato il campo 9 con la data di fine senza barrare il punto 10.

Il punto 11 (casi particolari) prevede quattro situazioni:

- codice 1: quando il rapporto di lavoro è stato interrotto e poi ripreso con lo stesso sostituto. In questo caso deve essere indicata la data di inizio del primo rapporto nel campo 8 e quella di fine dell'ultimo rapporto nel campo 9 (ovvero barrato il campo 10 se il rapporto è in essere al 31/12);
- codice 2: se nel corso dello stesso rapporto di lavoro si sono verificati periodi per i quali non sono maturate le detrazioni (es. aspettative non retribuite);
- codice 3: nel caso in cui la durata del periodo di lavoro è inferiore ai giorni per i quali sono previste le detrazioni (nella PA il caso tipico riguarda la maternità fuori dal rapporto di lavoro);
- > codice 4: altre ipotesi in cui non vi sia coincidenza tra il numero dei giorni per i quali spettano le detrazioni e la durata del rapporto di lavoro (si pensi al passaggio per mobilità del dipendente senza che sia stato fatto il conguaglio cumulato nel nuovo ente).

In questi casi il controllo Entratel non verifica la congruenza dei giorni indicati nei punti 6 e 7 con le date indicate.

Le specifiche tecniche richiedono la compilazione della data di inizio quando sono compilati i punti 1, 2 o 3 (per gli eredi, codice Z, nel punto 8 non si ha alcun controllo). Ne consegue che non deve essere compilata per i redditi assimilati che vanno al punto 4 (es. pubbliche funzioni o cariche elettive).

Problemi di compilazione si riscontrano in caso di co.co.co. con pagamento sfasato nel corso dell'anno per cui le detrazioni dell'anno precedente sono riconosciute in parte nell'anno in corso. Analogamente il caso delle borse di studio per rendimento scolastico per le quali si riconoscono 365 giorni collegate all'anno scolastico (tipicamente 1/9-31/8). Ulteriore problematica riguarda i compensi a carico di terzi per i quali è necessario indicare i giorni in cui è stata effettuata la prestazione anche se, normalmente, non sono riconosciute le detrazioni (es. il giorno in cui è stata la commissione concorso o di gara). Per tutti questi casi si può ricorrere al codice 4.

Si riporta un schema che sintetizza le logiche di controllo su questi campi:

- risulta compilata la data di inizio (DB001008);
- risulta compilata o la data di cessazione (DB001009) ovvero la casella in forza al 31/12/2017 (DB001010)
- non è compilata la sezione "Dati relativi ai conguagli" (campi da 531 a 566)

deve risultare verificato il seguente controllo

data Inizio = DB001008
 se DB001008 è antecedente al 1/1/2017 allora Data Inizio = 1/1/2017.
 data cessazione = DB001009
 se DB001009 non è compilato ed è barrata la casella DB001010, la Data Cessazione = 31/12/2017
 $TotGiorniDetrazioni = DB001006 + DB001007$
 $TotGiorniLavoro = Data\ cessazione - Data\ Inizio$
 se TotGiorniDetrazioni è uguale TotGiorniLavoro non deve risultare compilato il campo DB001011

Negli anni bisestili, il programma di controllo segnala anomalia per i rapporti di durata inferiore all'anno in essere al 29 febbraio in quanto considera anche il 29 contrariamente a quanto indicato nelle vecchie circolari. Per risolvere il problema è necessario indicare il codice 4 nella caselle 11 (casi particolari).

Per i punti da 1 a 11 deve essere indicata la nota AI che dettaglia ulteriormente le informazioni relative alla tipologia di reddito certificato tipologia, alle date di ciascun rapporto e all'importo erogato.

Nei punti da 21 a 32 si devono riepilogare le ritenute a titolo di Irpef ed addizionali regionali e comunali derivanti dalle operazioni di conguaglio fiscale. Sono presenti anche i campi relativi alle addizionali rateizzate nell'anno in corso e relative a quello precedente e quelle trattenute a seguito di cessazioni.

Le istruzioni riportano in modo dettagliato i codici tributo attribuiti alle ritenute e alle trattenute utilizzabili nel modello F24 o F24EP considerando che tali importi devono considerarsi al netto degli eventuali eccessi di versamento.

Alle pagine 18 e 19 delle istruzioni sono riportati nel dettaglio i codici tributo collegati a ciascun campo.

Esempio:

Punto 21 devono essere riportate le ritenute versate con i seguenti codici tributo: 1001, 100E, 1004, 1301, 1601, 1685, 1686, 1687, 1688, 1689, 1690, 1691, 1692, 1693, 1694, 1901, 1920, 130E, 192E.

In caso di cessazione del rapporto di lavoro deve essere indicata la nota AL: Cessazione del rapporto di lavoro: le addizionali regionale e comunale sono state interamente trattenute.

La nota AL non può essere utilizzata nel caso in cui vi sia stato un rapporto di lavoro con conguaglio e trattenuta delle addizionali di competenza seguito da uno successivo le cui addizionali sono state rateizzate. In altre parole, una parte delle addizionali di competenza sono state trattenute ed una parte rateizzate. Poiché non è vero che le addizionali "sono state interamente trattenute" si consiglia di indicare la nota libera ZZ nella quale si spiega dettagliatamente quanto avvenuto. Si consiglia di procedere in modo analogo anche per i rapporti in essere per i quali si effettua il conguaglio ad ogni pagamento (es. consiglieri comunali).

Certificazione dell'addizionale comunale in caso di cessazione

Esempio 1:

A.C. a conguaglio 100 di cui A.C. acconto trattenuta 90 e A.C. saldo trattenuta 100

ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF				
25 Saldo 2016	26 Acconto 2017	27 Saldo 2017	28 Rapporti cessati 2017	29 Acconto 2018
	90	10		non compilare

Esempio 2:

A.C. a conguaglio 80 di cui A.C. acconto trattenuta 90 trattenuta e A.C. saldo rimborsata 10

ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF				
25 Saldo 2016	26 Acconto 2017	27 Saldo 2017	28 Rapporti cessati 2017	29 Acconto 2018
	80 - 10 = 90			non compilare

Nel caso di mancata trattenuta dell'addizionale comunale in quanto applicabili le fasce di esenzione (art 1, c. 3-bis, D.Lgs. 360/1998) devono essere riportate le seguenti annotazioni:

- punto 27-28 annotazione BB: Saldo 2017 dell'addizionale comunale all'IRPEF non operata in quanto in possesso dei requisiti reddituali per usufruire interamente della fascia di esenzione deliberata
- punto 29 annotazione BN: Acconto 2018 dell'addizionale comunale all'IRPEF non operata in quanto in possesso dei requisiti reddituali per usufruire interamente della fascia di esenzione deliberata

Per le addizionali sospese per calamità naturali nei punti 32-35-36 riportare le annotazione BP e BS.

I punti da 51 a 333 riportano tutte le indicazioni relative all'assistenza fiscale sia per il dichiarante che per il coniuge. I dati richiesti comprendono sia i rimborsi che le trattenute relativi ai redditi dell'anno 2016 che gli acconti 2017 e i crediti non rimborsati. I dati richiesti sono sostanzialmente uguali a quelli dello scorso anno.

Nel punto 51 si deve dare indicazione dell'esito del conguaglio riportando uno dei seguenti codici se le operazioni non sono state concluse:

A – cessazione del rapporto di lavoro;

B – aspettativa senza retribuzione;

C – decesso;

D – retribuzione insufficiente;

E – rimborso non effettuato in tutto o in parte per incapacienza del monte ritenute;

F – passaggio di dipendenti senza interruzione del rapporto di lavoro (mobilità)

Per ciascuna tipologia di imposta contenuta nel mod. 730/4 sono stati previsti 4 campi sia per il dichiarante che per il coniuge:

- importo trattenuto e non trattenuto,

- importo rimborsato e non rimborsato (ove è possibile il rimborso).

E' poi prevista una sezione per gli acconti trattenuti sempre distinti per dichiarante e coniuge.

E' stata semplificata la sezione relativa agli interessi da incapacienza e rateizzazione che vanno cumulati indipendente dalla tipologia di imposta che li ha generati e non vanno distinti tra coniuge e dichiarante.

In caso di 730/4 rettificativi e integrativi sono previste specifiche modalità di compilazione. Per i modelli integrativi risulta necessario compilare i punti 54 e 55 riportando il codice (1, 2 o 3) rilevabile dal mod 730/4 che identifica il motivo della integrazione o della rettifica.

Si ricorda che il mod. 730 rettificativo riporta i dati della nuova liquidazione e può prevedere i seguenti casi: maggior credito, minor debito, maggior debito o minor credito. Nel caso di mod.730/4 rettificativo, per ciascun tributo nella CU deve essere riportato l'importo effettivamente trattenuto o rimborsato in base a quanto indicato nel mod. 730/4 rettificativo non tenendo conto di eventuali importi trattenuti o rimborsati per annullare gli effetti delle operazioni di conguaglio relative al mod. 730/4 Ordinario. Pertanto, nella compilazione alla CU si deve far riferimento alle informazioni presenti nel mod. 730/4 rettificativo utilizzando le modalità descritte relativamente al mod. 730/4 Ordinario.

Esempio di rettificativo

Mod. 730/4 Ordinario

Importo Irpef da trattenere	euro 1000
Importo Addizionale Regionale Irpef da trattenere	euro 200
Importo Addizionale Comunale Irpef da rimborsare	euro 30
Seconda o unica rata di acconto Irpef	euro 180

Mod. 730/4 Rettificativo

Importo Irpef da trattenere	euro 900
Importo Addizionale Regionale Irpef da trattenere	euro 200
Importo Addizionale Comunale Irpef da rimborsare	euro 30

Seconda o unica rata di acconto Irpef

euro 180

Qualora il sostituto d'imposta abbia già effettuato le operazioni di conguaglio in merito al mod. 730-4 Ordinario, dovrà provvedere a rimborsare l'importo di euro 100 per saldo Irpef, che risulta essere stato trattenuto in eccesso. Non è prevista l'esposizione dell'importo rimborsato di euro 100 nella CU.

Esito 51	Assistenza fiscale diretta 52	Vedere istruzioni 53	Presenza 730/4 integrativo 54	Presenza 730/4 rettificativo 55	1
SALDO IRPEF 2016					
61	Trattenuto 1.000-100=900	62	Rimborsato	63	non trattenuto
				64	non rimborsato
ADDIZIONALE REGIONALE 2016					
71	Trattenuto 200	72	Rimborsato	73	non trattenuto
				74	non rimborsato
				75	Codice Regione
SALDO ADDIZIONALE COMUNALE 2016					
81	Trattenuto	82	Rimborsato 30	83	non trattenuto
				84	non rimborsato
				85	Codice Comune
SALDO CEDOLARE SECCA LOCAZIONI 2016					
91	Trattenuto	92	Rimborsato	93	non trattenuto
				94	non rimborsato
Primo acconto Irpef trattenuto nell'anno					
121		Secondo o unico acconto Irpef trattenuto nell'anno		180	
		123	Richiesta di minor acconto	124	Acconto addizionale comunale all'Irpef
		125	Codice Comune	126	
				Prima rata di acconto cedolare secca	
				127	
				128	
				129	
				130	
				131	
				132	
				133	

Il mod. 730 integrativo integra i dati della precedente liquidazione (per avere l'importo complessivo della liquidazione bisogna sommare la liquidazione originaria con i dati del 730-4 integrativo) e può essere previsto solo per le liquidazioni a favore del contribuente: maggior credito o minor debito.

Esempio di integrativo

Modello 730/4 Ordinario

Importo Irpef da trattenere euro 1000

Importo Addizionale Regionale Irpef da trattenere euro 200

Importo Addizionale Comunale Irpef da rimborsare euro 30

Seconda o unica rata di acconto Irpef euro 180

Ipotizzando che con la presentazione del mod. 730/4 integrativo l'importo Irpef da trattenere a seguito di ulteriori oneri dal far valere sia pari a euro 900:

Modello 730/4 Integrativo

Importo Irpef da rimborsare euro 100

Esito 51	Assistenza fiscale diretta 52	Vedere istruzioni 53	Presenza 730/4 integrativo 54 1	Presenza 730/4 rettificativo 55	NB nell'esempio le istruzioni non compilano il campo													
SALDO IRPEF 2016																		
Trattenuto 61 1.000-100=900		Rimborsato 62	non trattenuto 63		non rimborsato 64													
ADDIZIONALE REGIONALE 2016																		
Trattenuto 71 200		Rimborsato 72	non trattenuto 73		non rimborsato 74 Codice Regione 75													
SALDO ADDIZIONALE COMUNALE 2016																		
Trattenuto 81		Rimborsato 82 30	non trattenuto 83		non rimborsato 84 Codice Comune 85													
SALDO CEDOLARE SECCA LOCAZIONI 2016																		
Trattenuto 91		Rimborsato 92	non trattenuto 93		non rimborsato 94													
<table border="0"> <tr> <td>Primo acconto Irpef trattenuto nell'anno 121</td> <td>Secondo o unico acconto Irpef trattenuto nell'anno 122 180</td> <td>Richiesta di minor acconto 123</td> <td>Acconto addizionale comunale all'Irpef 124</td> <td>Codice Comune 125</td> <td>Prima rata di acconto cedolare secca 126</td> </tr> <tr> <td>Seconda o unica rata di acconto cedolare secca 127</td> <td>Richiesta di minor acconto 128</td> <td>Acconti Irpef sospesi 131</td> <td>Acconto addizionale comunale all'Irpef sospeso 132</td> <td colspan="2">Acconti cedolare secca sospesi 133</td> </tr> </table>							Primo acconto Irpef trattenuto nell'anno 121	Secondo o unico acconto Irpef trattenuto nell'anno 122 180	Richiesta di minor acconto 123	Acconto addizionale comunale all'Irpef 124	Codice Comune 125	Prima rata di acconto cedolare secca 126	Seconda o unica rata di acconto cedolare secca 127	Richiesta di minor acconto 128	Acconti Irpef sospesi 131	Acconto addizionale comunale all'Irpef sospeso 132	Acconti cedolare secca sospesi 133	
Primo acconto Irpef trattenuto nell'anno 121	Secondo o unico acconto Irpef trattenuto nell'anno 122 180	Richiesta di minor acconto 123	Acconto addizionale comunale all'Irpef 124	Codice Comune 125	Prima rata di acconto cedolare secca 126													
Seconda o unica rata di acconto cedolare secca 127	Richiesta di minor acconto 128	Acconti Irpef sospesi 131	Acconto addizionale comunale all'Irpef sospeso 132	Acconti cedolare secca sospesi 133														

Esempio di integrativo

Modello 730/4 Ordinario

Importo Irpef da trattenere euro 1000

Ipotizzando che con la presentazione del mod. 730/4 integrativo l'importo Irpef da rimborsare a seguito di ulteriori oneri da far valere sia pari a euro 100

Modello 730/4 Integrativo

Importo irpef da rimborsare euro 1.100 (1.000 + 100)

Nel caso in cui non siano state effettuate le operazioni di conguaglio nel mod. 730-4 pervenuto il modello deve essere compilato nel modo seguente.

Esito 51	Assistenza fiscale diretta 52	Vedere istruzioni 53	Presenza 730/4 integrativo 54	Presenza 730/4 rettificativo 55
SALDO IRPEF 2016				
61	Trattenuto	62	Rimborsato	63 non trattenuto
				64 non rimborsato
				1.100
ADDIZIONALE REGIONALE 2016				
71	Trattenuto	72	Rimborsato	73 non trattenuto
				74 non rimborsato
				75 Codice Regione
SALDO ADDIZIONALE COMUNALE 2016				
81	Trattenuto	82	Rimborsato	83 non trattenuto
				84 non rimborsato
				85 Codice Comune
SALDO CEDOLARE SECCA LOCAZIONI 2016				
91	Trattenuto	92	Rimborsato	93 non trattenuto
				94 non rimborsato
Primo acconto Irpef trattenuto nell'anno				
121	Secondo o unico acconto Irpef trattenuto nell'anno		122	Richiesta di minor acconto
			123	Acconto addizionale comunale all'Irpef
			124	Codice Comune
			125	Prima rata di acconto cedolare secca
Seconda o unica rata di acconto cedolare secca				
127	Richiesta di minor acconto		128	Acconti Irpef sospesi
			131	Acconto addizionale comunale all'Irpef sospeso
			132	Acconti cedolare secca sospesi
			133	

I punti da 341 a 352 certificano nel dettaglio la tipologia e l'importo sul quale verranno quantificati gli oneri detraibili considerati in sede di conguaglio. Si segnalano in particolare i codici 41 e 42 riportati nella Tabella B delle istruzioni relativi alle erogazioni liberali a favore delle Onlus e dei partiti politici (detrazione del 26%). L'importo della detrazione deve essere indicata nel punto 368 "totale detrazione per oneri".

La detraibilità delle erogazioni ai partiti politici (art. 11, D.L. 149/2013) è consentita per un importo pari al 26% degli importi compresi tra 30 e 30.000 euro annui. Per beneficiare della detrazione i partiti politici devono essere iscritti in un apposito registro ed il versamento deve essere eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero con i sistemi previsti dall'art. 23 del D.L. 241/1997 o secondo modalità previste da apposito decreto che consentano la tracciabilità e l'esatta identificazione dell'autore (Ris. Ag. Entrate n. 108/2014 e 205/2008).

Le istruzioni precisano che gli oneri detraibili "devono essere calcolati tenendo conto degli eventuali limiti nonché al lordo delle franchigie previste dalle norme che li regolano". Nel caso di ritenute per partiti politici per importi inferiori a 30 euro si

ritiene che comunque debba essere riportato il codice 42 e l'onere deducibile anche se inferiore a 30 euro. Sembra improbabile un onere superiore a 30.000 euro; in questo caso andrebbe indicato tale limite massimo.

Nel punto 361 si riporta l'imposta lorda derivante dalle operazioni di conguaglio; in caso di applicazione di un'aliquota maggiorata nel campo deve essere indicato l'Irpef teorica.

Nei successivi punti dal 362 al 378 le diverse tipologie di detrazioni. In particolare:

- punto 362 le detrazioni per familiari a carico ex art. 12 Tuir. Se la detrazione è stata rapportata ad anno si deve riportare la nota AC: "La detrazione per carichi di famiglia è stata calcolata in relazione alla durata del rapporto di lavoro". Nessuna annotazione per periodi inferiori all'anno se il sostituito ha chiesto l'applicazione della detrazione per intero;
- punti 363-364-365-366 le detrazioni per famiglie numerose ex art. 12, c. 1-bis, Tuir dettagliando gli importi spettanti, i crediti riconosciuti e quelli eventualmente incipienti nonché quelli recuperati. Le istruzioni hanno chiarito che gli importi indicati nei campi 363 e 364 vanno indicati "al netto di quanto eventualmente recuperato in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio";
- punto 367 le detrazioni per reddito di lavoro dipendente e assimilato ex art. 13 Tuir. Riportare la nota AN in caso di tempi determinati con la detrazione minima rapportata ad anno: "La detrazione minima è stata ragguagliata al periodo di lavoro. Il percipiente può fruire della detrazione per l'intero anno in sede di dichiarazione dei redditi, sempreché non sia stata già attribuita da un altro datore di lavoro e risulti effettivamente spettante". In caso contrario compilare con la lettera B il campo 477;
- punto 368 le detrazioni per oneri ex art. 15;
- punti 369-370-371-372 le detrazioni per canoni di locazione (inusuali nel pubblico impiego).

Le istruzioni chiariscono che nei punti precedenti le detrazioni devono essere indicate nel loro valore teoricamente spettante mentre nel punto 373 vanno riportate nel limite dell'imposta lorda.

Se sono stati considerati redditi erogati da altri soggetti anche per il calcolo delle detrazioni indicare la nota AO: "Dati relativi agli altri redditi non certificati comunicati dal lavoratore al sostituto per il corretto calcolo delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR: ammontare complessivo degli altri redditi (...), di cui per abitazione principale e relative pertinenze (...)"

Esempio di detrazioni per famiglie numerose:

- nel corso dell'anno è stato riconosciuto il bonus per 1200 euro di cui 700 a capienza e 500 oltre la capienza
- a conguaglio vengono recuperati 600 euro (esempio perché a carico al 50%)

Imposta lorda	Detrazioni per carichi di famiglia	Detrazioni per famiglie numerose	Credito riconosciuto per famiglie numerose
361	362	363 $600 = 700 - 100$	364 $0 = 500 - 500$
Credito non riconosciuto per famiglie numerose	Credito per famiglie numerose recuperato	Detrazioni per lavoro dipendente, pensioni e redditi assimilati	Totale detrazioni per oneri
365	366 600	367	368

Le specifiche tecniche prevedono che la somma dei campi DB001363, DB001364 e DB001365 non può superare 1202. Permangono dubbi sulla corretta compilazione. Questa situazione non va più esposta nel mod. 770 in quanto è stato eliminato il rigo SX38 a seguito della compensazione trasparente in F24.

I punti da 391 a 399 certificano il bonus Irpef (c.d. bonus Renzi) ex art. 13, comma 1-bis, Tuir. Nel punto 391 vanno indicati uno dei due codici:

1. il bonus è stato riconosciuto ed erogato in tutto o in parte;
2. il bonus non è stato riconosciuto o se riconosciuto non è stato erogato neppure in parte.

I campi successivi riportano la quota erogata e non erogata.

Le specifiche tecniche prevedono che il punto 391 deve essere compilato quando è presente il punto 1 o 2 (redditi che danno diritto al bonus).

I due codici distinguono due diverse situazioni: il riconoscimento e l'erogazione.

Il riconoscimento del bonus è collegato al verificarsi delle condizioni che consentono al contribuente di beneficiare del credito:

- reddito complessivo inferiore a € 26.000;
- imposta lorda al netto delle detrazioni da lavoro dipendente positive, i c.d. "capienti".

Se una di queste condizioni non è soddisfatta (visto in altro modo se il reddito è superiore a € 26.000 o inferiore a € 8.000 circa) nel campo 391 deve essere riportato il codice 2 e non devono essere compilati i campi 392 e 393.

Al dipendente in possesso dei requisiti che ha beneficiato del credito nel punto 391 va indicato il codice 1 e nel campo 392 l'importo erogato. Se il dipendente ha chiesto di non riconoscere il bonus nel rigo 391 va indicato il codice 2 e non vanno ordinariamente compilati i campi 392 e 393.

La Circ. Ag. Entrate n. 6/E/2015 (i campi 119-120-121 corrispondono ai campi 391-392-393) specifica, nella risposta alla domanda 2.3, che il campo 119 è obbligatorio se viene compilato il campo 1 della CU "redditi di lavoro dipendente e assimilati" per i quali è prevista la detrazione di cui all'art. 13, comma 1, del Tuir. Precisa inoltre che il codice 2 identifica le ipotesi di "non spettanza del bonus" e in questo caso "non è richiesta la compilazione del campo 121 mentre nelle "altre ipotesi" conferma "che non sono stati previsti ulteriori limiti nelle specifiche tecniche.

La successiva domanda 2.4 (si riporta la vecchia numerazione utilizzata nella circolare) affronta il caso del contribuente con un reddito di 40.000 euro al quale non spetta (per mancanza dei requisiti) il bonus; la CU deve prevedere nel campo 1 40.000 euro, nel campo 119 il codice 2 e i campi 120 e 121 non vanno compilati.

Non è chiaro come debba essere compilata la CU nel caso in cui il dipendente abbia richiesto la non erogazione del bonus pur in possesso dei requisiti. Nel campo 119 non vi è dubbio che debba essere indicato il codice 2 mentre per il campo 121 la Circolare sembra lasciare aperte due possibilità: indicare il bonus teorico ovvero non compilare. Anche la risposta alla domanda 2.4 sembra andare in questa direzione: "le specifiche tecniche consentono in tale ipotesi l'indicazione nel campo 121 anche di un valore positivo, ad esempio nel caso in cui a fronte di un bonus teorico calcolato dal sostituto d'imposta vi sia stata la richiesta di non corresponsione da parte del percipiente".

Se la tipologia di reddito non prevede il riconoscimento del bonus (quindi non è compilato il punto 1) i campi 119, 120 e 121 non devono essere compilati.

Condizione reddituale	Reddito complessivo	Capienza imposta lorda	Bonus erogato	Punto 391	Punto 392	Punto 393
Punto 1 o 2 della CU	< 26.000	Capiente	Sì	1	Importo	Vuoto
Punto 1 o 2 della CU	< 26.000	Capiente	Erogato in parte	1	Importo	Importo
Punto 1 o 2 della CU	< 26.000	Capiente	No	2	Vuoto	Vuoto oppure Bonus teorico non erogato
						Il dipendente ha chiesto di non riconoscere il bonus
Punto 1 o 2 della CU	> 26.000	Capiente	No	2	Vuoto	Vuoto
Punto 1 o 2 della CU	< 8.000 circa	Incapiente	No	2	Vuoto	Vuoto
Diverso dal punto 1 o 2 della CU	Irrilevante	Irrilevante	No	Vuoto	Vuoto	Vuoto

Il punto 394 va compilato quando in sede di conguaglio si procede al recupero del bonus Irpef precedentemente riconosciuto, indicando l'ammontare del bonus recuperato. Le istruzioni specificano che in questo caso l'importo da riportare al punto 392 deve intendersi nettizzato dell'importo recuperato.

Esempio di recupero del bonus

- nel corso dell'anno è stato riconosciuto il bonus per 960 euro
- a conguaglio vengono recuperati 60 euro (per condizione reddituale)

CREDITO BONUS IRPEF					
Codice Bonus	Bonus erogato	Bonus non erogato	Bonus recuperato	Codice Bonus	Bonus erogato
391 1	392 960-60=900	393	394 60	395	396
397 Bonus non erogato	398 Bonus recuperato	399	Codice fiscale sostituto		

Sulle modalità di compilazione non dovrebbero esserci dubbi atteso che il rigo C14 del mod. 730/2017 richiede il dato indicato nel punto 392 della CU. Al contrario, nel rigo SX47 colonna 2 va indicato l'importo al lordo dei recuperi i quali andranno dettagliati nella colonna 3.

In questi campi devono essere riportati anche gli importi relativi al bonus contenuto nelle certificazioni relative a precedenti rapporti di lavoro e nei successivi punti da

395 a 399 devono essere dettagliati gli importi divisi per sostituto d'imposta. E' stato introdotto il campo 398 relativo al bonus recuperato da utilizzare in caso di operazioni straordinarie con passaggio di dipendenti senza interruzione del rapporto di lavoro e senza estinzione del precedente sostituto.

I punti da 411 a 427 riportano i dati relativi alla previdenza complementare ed in particolare i versamenti al fondo di fonte contrattuale Perseo Sirio. I campi da compilare sono:

- punto 411: indicare il codice 4 previsto "per i dipendenti pubblici iscritti a forme pensionistiche loro destinate. Si precisa che al punto 414 andrà indicato l'importo di TFR destinato al fondo";
- punto 412: deve essere indicato l'importo del contributo versato in aggiunta al Tfr (sia per la quota a carico dell'ente che per quella a carico del dipendente) versato al fondo nel limite di deducibilità. La parte deducibile corrisponde al minore tra il doppio del Tfr destinato al fondo, il 12% del reddito complessivo e l'importo di € 5.164,57;
- punto 413: l'importo del versamento al fondo che eccede i limiti di deducibilità;
- punto 414: il Tfr destinato al fondo che per i dipendenti in Tfr è pari al 6,91% della retribuzione utile ai fini Tfr mentre per quelli in Tfs corrisponde al 2% della stessa;
- punto 425: riportare il codice fiscale del fondo Perseo Sirio.

In modo diverso deve essere affrontato il tema delle risorse previste dall'art. 208 del Codice della Strada versate a fondi di previdenza complementari diversi dal Perseo Sirio. In questo caso non si tratta di fondi di fonte contrattuale e nel punto 411 deve essere indicato il codice 1 previsto "per i soggetti per i quali, in base a quanto previsto dall'art. 8, comma 4 del D.Lgs. n. 252 del 5 dicembre 2005, è prevista la deducibilità dei contributi versati per un importo non superiore a euro 5164,57". Ne consegue che il versamento costituisce da una parte compenso in natura per il dipendente e dall'altra onere deducibili nel limite di € 5.164,57 secondo le regole generali del D.Lgs. 252/2005. Il versamento deve essere indicato nel punto 412 nel limite di deducibilità e nel 413 per la parte eccedente. Va sempre compilato il campo 425 con il codice fiscale del fondo cui sono state destinate le somme.

Nel caso in cui anche le risorse dell'art. 208 del CdS fossero destinate al fondo Perseo Sirio saranno trattate come normali versamenti a fondi contrattuali a carico del datore di lavoro: nel punto 411 andrà indicato il codice 4 con limiti di deducibilità pari al minore tra il doppio del Tfr, il 12% del reddito complessivo e € 5.164,57.

Il punto 431 evidenzia gli oneri deducibili ex art. 10 esclusi dalla base imponibile e nei successivi punti da 432 a 437 deve essere riportato il codice e la tipologia di oneri deducibili (tipicamente si tratta di ricongiunzioni e riscatti ovvero l'assegno per il mantenimento del coniuge). Riportare sempre la nota AR: "Tali importi non vanno riportati nella dichiarazione dei redditi".

Nel punti 438, 439 e 440 vanno indicate le somme derivanti da restituzione art. 10, c. 1, lett. d-bis), Tuir il quale prevede come deducibili "le somme restituite al soggetto

erogatore, se assoggettate a tassazione in anni precedenti. L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze". Si tratta di situazioni particolari per le quali si chiede ai dipendenti cessati la ripetizione dell'indebito (es. produttività dell'anno precedente e nell'anno in corso non sono stati erogati compensi). Qualora nell'anno in corso siano stati erogati compensi e recuperate somme nel limite della capienza il reddito imponibile sarà al netto dei recuperi e non devono essere compilati i punti in commento.

E' necessario riportare la nota CG per indicare che il contribuente, per fruire della quota non dedotta, può presentare la dichiarazione dei redditi, riportando tale onere negli anni successivi o chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente.

Negli altri dati si evidenzia:

- punto 468-469 deve essere compilato per le borse di studio esenti (codice 6) in base a specifiche disposizioni normative (le ordinarie borse di studio sono imponibili e non vanno indicate in questi campi);
- punto 473 in caso di incapacienza a trattenere l'Irpef a conguaglio sulle retribuzioni erogate fino a febbraio (il successivo punto 474 riguarda solo la PA centrale);
- punto 476 va barrato se si è applicata un'aliquota maggiorata su richiesta del sostituto;
- punto 477 riporta la lettera A in caso di redditi da pensione bassi (art. 11, c. 2, Tuir) ovvero la lettera B se è riconosciuta la detrazione minima di € 1.380 (art. 13, c. 1, lett. a), Tuir) ai rapporti di lavoro a tempo determinato.

La sezione relative ai "redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta" non si applica normalmente alla PA. Si ricorda che la parte relativa agli LSU riguarda situazioni particolari (soggetti che hanno raggiunto l'età per la pensione di vecchiaia con un reddito complessivo non superiore a € 9.296,22).

I punti da 511 a 522 sono relativi alla tassazione separata dei compensi relativi agli anni precedenti ex art. 17, c. 1, lett. b), Tuir (tipicamente gli arretrati da contratto o sentenza).

La sezione relativa ai "Dati relativi ai conguagli" contiene i dati riepilogativi e di dettaglio dei redditi e delle ritenute riconosciute da altri sostituti d'imposta e considerati in sede di conguaglio. È singolare notare che non sono da riportare in questa parte le detrazioni del bonus fiscale il quale andrà indicato nell'apposita sezione.

Le istruzioni specificano che questa parte va utilizzata anche quando si verifica il passaggio di dipendenti senza interruzione del rapporto di lavoro indipendentemente dall'estinzione del precedente sostituto. Nel lavoro pubblico si tratta, tipicamente, del passaggio del dipendente per mobilità e delle operazioni straordinarie che comporta il passaggio di dipendenti ad altro soggetto (passaggio di dipendente da o per l'unione, fusioni di comuni, trasferimento di servizi, ecc.).

La risposta alla domanda 2.5 della Circ. Ag. Entrate 6/E/2015 chiarisce che nei campi devono essere riportate le ritenute effettuate da altri soggetti comprensive anche di quelle eventualmente sospese.

Nel punto 537 (causa del conguaglio) va riportato uno dei codici contenuti nella Tabella N. Si riportano i casi più ricorrenti nella PA:

1. Operazioni straordinarie con passaggio di dipendenti senza interruzione del rapporto di lavoro con estinzione del precedente sostituto
3. Indennità erogate dall'INAIL (quando l'indennità è erogata direttamente al dipendente; solitamente nella PA è il datore di lavoro che anticipa la retribuzione e l'Inail rimborsa direttamente l'ente);
5. Redditi corrisposti da altri soggetti e comunicati dall'erogante al sostituto d'imposta (ad esempio, compensi in natura);
6. Redditi corrisposti da altri soggetti e dei quali il dipendente ha chiesto di tenere conto nelle operazioni di conguaglio;
8. SOLO PA CENTRALE (Art. 29 Dpr 600/1973);
9. Operazioni straordinarie con passaggio di dipendenti senza interruzione del rapporto di lavoro senza estinzione del precedente sostituto (es. Mobilità);
11. Altro.

La sezione del "Trattamento di fine rapporto, indennità equipollenti, altre indennità e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata" è sostanzialmente uguale a quella degli scorsi anni in quanto i dati di dettaglio non interessano la dichiarazione precompilata ma solo il mod. 770. In questa parte vanno indicati, tipicamente, il TFM del sindaco, l'indennità sostitutiva del preavviso e l'indennità in caso di decesso del dipendente. Sono rari i casi di trattamento di fine rapporto o equiparati.

La sezione relativa al "rimborso di beni e servizi non soggetti a tassazione - art. 51 Tuir" (punti da 701 a 706) trova astrattamente applicazione anche nell'ambito della pubblica amministrazione. L'art. 50, c. 1, lett. f-bis) e f-ter), Tuir esclude dalla formazione del reddito una serie di prestazioni che il datore di lavoro può riconoscere ai seguenti fini: spese per istruzione diversa da quella universitaria, spese di istruzione universitaria, spese sostenute per addetti all'assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, spese sostenute per servizi di interpretariato dai soggetti ritenuti sordi, spese per asili nido. Se l'agevolazione fiscale non ha limiti soggettivi il D.Lgs. 165/2001 non consente al datore di lavoro pubblico di riconoscere tali benefits ai propri dipendenti.

B) I FAMIGLIARI A CARICO

Viene confermata la sezione con i "Dati relativi al coniuge e ai familiari a carico".

Si conferma che la comunicazione del codice fiscale del coniuge non è più obbligatoria ma diventa una facoltà del sostituto di imposta. La compilazione del campo permette all'Agenzia delle entrate di predisporre la dichiarazione precompilata in modo più puntuale. Risulta, pertanto, evidente che la mancata indicazione del codice fiscale da parte del sostituto di imposta comporta, nel 730 precompilato del contribuente, l'assenza del medesimo dato.

Si ricorda che la sentenza che dichiara la separazione legale non fa venire meno la facoltà di indicazione, da parte del sostituto di imposta, del codice fiscale del coniuge. Tale facoltà termina solo con la sentenza che dichiara la cessazione degli effetti del matrimonio (divorzio o annullamento del matrimonio concordatario).

Le istruzioni confermano che in base a quanto stabilito dall'art. 1, comma 20, della legge n. 76 del 2016, le parole "coniuge", "coniugi" o termini equivalenti si intendono riferiti anche ad ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso.

Le istruzioni introducono una precisazione molto sibillina: "l'indicazione dei dati è richiesta anche nel caso in cui non ci siano le condizioni per usufruire delle detrazioni per familiari a carico". Quindi si deve indicare il familiare che ha i requisiti per essere considerato a carico anche se le detrazioni non sono state riconosciute come nel caso di incapacenza dell'imposta lorda o di richiesta da parte del dipendente.

C) I DATI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI

Sostanzialmente immutate le prime 3 sezioni della parte previdenziale:

- sezione 1. lavoratori subordinati con il riepilogo degli imponibili e dei contributi alla gestione Inps privatistica (solitamente compilata per la DS dei tempi determinati e dei contributi degli amministratori in aspettativa);
- sezione 2. dipendenti pubblici, Inps gestione ex Inpdap, nel quale vanno dettagliate per anno di riferimento gli imponibili e i contributi.
- sezione 3. collaborazioni coordinate e continuative che riepiloga gli imponibili e i contributi dei co.co.co. versati alla gestione separata.

I dati riepilogano quanto indicato nell'Uniemens. Questa parte ha finalità informative e non è collegata alla dichiarazione precompilata.

Si ricorda che è stata introdotta la sezione 4 dedicata agli altri enti previdenziali e in particolare:

- ENPAB – Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore dei Biologi;
- ENPAM – Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Medici e degli Odontoiatri;
- ENPAP – Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza per gli Psicologi
- ENPAPI – Ente Nazionale di Previdenza e Assistenza della Professione Infermieristica;
- ENPAV – Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Veterinari;
- INPGI – Istituto Nazionale di Previdenza dei Giornalisti Italiani "Giovanni Amendola".

Nella compilazione è stata eliminata la casella che voleva indicato il codice corrispondente all'ente previdenziale.

Particolare attenzione va prestata alla casella 53 "categoria" in cui va indicata la lettera corrispondente alla tipologia di iscritto secondo la seguente tabella:

ENPAB	Biologo specialista ambulatoriale	A
ENPAM	Medico specialista ambulatoriale	B

	Medico della Medicina dei Servizi a tempo indeterminato	C
	Medico dell'Emergenza territoriale a tempo indeterminato	D
	Medico della Continuità assistenziale a tempo indeterminato	E
	Transitato alla dipendenza – gestione ambulatoriali	F
	Transitato alla dipendenza – gestione medicina generale	G
ENPAP	Psicologo specialista ambulatoriale	H
ENPAPI	Infermieri iscritti alla Gestione Separata ENPAPI	I
ENPAV	Veterinario specialista ambulatoriale	L
INPGI	Giornalista lavoro dipendente	M
	Giornalista lavoro parasubordinato	N

Per la PA risulta di diretto interesse l'Inpgi al quale versa i contributi dei dipendenti giornalisti. Questa sezione dovrà essere utilizzata anche per il versamento ad altri enti previdenziali dei contributi per gli amministratori dipendenti in aspettativa non retribuita. I contributi versati al competente istituto di previdenza per gli amministratori che hanno sospeso l'attività libero professionale nelle more del mandato si ritiene che debba essere compilata l'apposita sezione prevista nella CU dei lavoratori autonomi.

D) I DATI ASSICURATIVI INAIL

La parte della CU ripercorre le informazioni contenute nel mod. 770 e riporta la PAT (posizione assicurativa territoriale) dove è assicurato il lavoratore con l'indicazione della data di inizio e fine se non coincidente con l'anno solare.

Si ricorda che l'obbligo di compilazione della CU sussiste anche quando i dati da comunicare siano limitati a quelli assicurativi Inail. Si pensi, ad esempio, ai lavoratori socialmente utili.

E) LE ANNOTAZIONI

Le annotazioni devono essere analiticamente dettagliate con le codifiche e le informazioni contenute nella tabella C delle istruzioni.

La CU: certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi

A) L'AMBITO OGGETTIVO

La CU per la parte relativa al lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi deve essere utilizzata per certificare le seguenti tipologie di redditi soggetti a ritenuta:

- redditi di lavoro autonomo svolto in modo abituale (art. 53 Tuir) o occasionale, compresi gli obblighi di fare, non fare e permettere, (art. 67, c. 1, lett. l), Tuir) ed indicati nell'art. 25 del DPR 600/1973;
- redditi c.d. assimilati al lavoro autonomo indicati nell'art. 53, c. 2 e nell'art. 17, c. 1, lett. c e d), del Tuir. Tra questi si ricorda, tra le altre, la cessione del diritto d'autore;
- tutte le provvigioni previste dall'art. 25-bis del D.P.R. 600/1973;
- i corrispettivi per prestazioni relative a contratti d'appalto ex art. 25-ter del D.P.R. 600/1973;
- altri compensi per cessazione di rapporti di agenzia, per la cessazione da funzioni notarili e per la cessazione dell'attività sportiva quando il rapporto è di natura autonoma;
- i compensi e i rimborsi spese per attività sportiva dilettantistica (art. 67, c. 1, lett. m), del Tuir).

La qualificazione del reddito soggetto a ritenuta va indicata nel punto 1. Si riportano i principali codici:

A – lavoro autonomo abituale (compresi i diversi tipi di forfait);

B – utilizzazione economica, da parte dell'autore o dell'inventore, di opere dell'ingegno (es. diritti d'autore);

M – prestazioni occasionali soggette ad Inps;

M1 – redditi derivanti da obblighi di fare, di non fare o permettere soggette ad Inps;

O – prestazioni occasionali non soggette ad Inps (circ. Inps 104/2001);

O1 – redditi derivanti da obblighi di fare, di non fare o permettere non soggette ad Inps (circ. Inps 104/2001).

I codici O e O1 devono essere utilizzati solo per le particolari prestazioni occasionali indicate nella circ. Inps 104/2011. La circolare prevede che l'opzione per la non iscrizione alla gestione separata doveva essere esercitata dagli ultra 65' entro il 31/03/2001 in quanto si trattava di una norma transitoria. Per motivi, "dal 1° aprile 2001:

1. i soggetti ultrasessantacinquenni che inizino a svolgere l'attività hanno l'obbligo d'isciversi alla Gestione;
2. gli iscritti che, avendo compiuto il sessantacinquesimo anno d'età, non hanno chiesto la cancellazione, non possono più esercitare tale facoltà;
3. i medesimi soggetti non hanno titolo al rimborso dei contributi versati ancorché cessino, a qualunque età, l'attività lavorativa senza aver conseguito il diritto ai trattamenti pensionistici.

Considerato, quindi, che la limitata efficacia temporale delle disposizioni in argomento non coinvolge anche le facoltà tempestivamente esercitate dai soggetti in

possesto dei previsti requisiti, gli ultrasessantacinquenni che, durante il quinquennio, si sono avvalsi della facoltà di non iscriversi alla Gestione, non sono tenuti a farlo una volta scaduto il suddetto periodo, poiché rimane valida a tutti gli effetti l'opzione a suo tempo esercitata".

Normalmente si utilizza il codice M per le ordinarie prestazioni occasionali.

Tra i codici che qualificano il reddito è stata introdotta la lettera K prevista per gli "asseggni per servizio civile di cui all'art. 16 del D.lgs. 40/2017". La norma prevede che "gli assegni attribuiti agli operatori in servizio civile universale, inquadrati nei redditi derivanti dalle assunzioni di obblighi di fare, non fare o permettere, sono esenti da imposizioni tributarie e non sono imponibili ai fini previdenziali".

Si ricorda che nella CU autonomi sono state inserite due ulteriori sezioni:

- somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi;
- somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio, altre indennità e interessi.

Si evidenziano, nella tabella che segue e limitatamente agli aspetti che qui rilevano, le principali caratteristiche dei diversi regimi che possono interessare i lavoratori autonomi nel 2016. Il regime dei minimi si intende quale ipotesi residuale essendo stato abrogato dalla legge di stabilità 2016, ma continuando ad applicarsi per i soggetti che vi avevano optato.

Regime	Ordinario	Minimi	Forfettario
determinazione del reddito	ricavi meno costi pagati	ricavi incassati meno costi pagati	ricavi incassati per percentuale di redditività
imposta	Irpef ordinaria	Imposta sostitutiva (5%)	imposta sostitutiva (5% per i primi 5 anni, poi 15%)
determinazione dell'IVA	Iva sulle vendite meno Iva sugli acquisti	NO Iva	NO Iva
ritenuta	SI ritenuta	NO ritenuta	NO ritenuta
rivalsa contributo previdenziale	NO ritenuta se professionisti con cassa SI ritenuta se professionisti scassati	NO ritenuta	NO ritenuta

B) LA COMPILAZIONE

I punti che tipicamente devono essere compilati (oltre al punto 1 indicato nel precedente paragrafo) sono:

- punto 4 con i compensi lordi corrisposti;
- punto 6 con il codice che motiva l'esclusione dalla ritenute di una parte di compensi;

- punto 7 con la specifica delle somme non soggette a ritenuta;
- punto 8 con l'imponibile (differenza tra 4 e 7)
- punto 9 con le ritenute effettuate.

La parte relativa alle addizionali regionali e comunali riguarda esclusivamente il codice "N" - attività sportive dilettantistiche (casi non usuali nella PA).

In relazione al **punto 4** si precisa che deve essere riportato il compenso lordo corrisposto con le seguenti indicazioni:

- non comprende l'Iva (non è un compenso lordo);
- non comprende il contributo integrativo (2% o 4%) versato alle casse professionali (non è un compenso lordo). Rientrano in questi casi le casse professionali quali notai, avvocati, commercialisti, consulenti del lavoro, ingegneri e architetti ecc. nonché le casse istituite ai sensi della L. 335/1995 quali infermieri, psicologi, agronomi, fisioterapisti, ecc.;
- deve comprendere il contributo integrativo dei professionisti senza albo iscritti alla gestione separata in quanto costituisce compenso lordo soggetto a ritenuta.

Un caso particolare riguarda gli iscritti all'Inarcassa liberi professionisti che sono anche dipendenti (solitamente dipendenti pubblici a part-time non superiore al 50%) i quali addebitano il contributo integrativo (4% - che non è reddito) ed il contributo L. 335/1995 (4% - che è reddito). In questo caso il contributo integrativo Inarcassa non andrà indicato al punto 4 mentre si dovrà considerare quello della gestione separata.

Vanno riportati nel punto 4 anche i compensi ai professionisti abituali che hanno optato per i regimi agevolati (art. 13, L. 388/2000 e art. 27 D.L. 98/2011). Poiché questi compensi non sono soggetti a ritenuta l'imponibile (punto 8) deve essere azzerato compilando i punti 6 e 7 nel seguente modo:

- punto 6: codice 6;
- punto 7: importo uguale al punto 4;
- punto 8 e 9: non compilare in quanto pari a zero.

Nel **punto 6** deve essere indicato uno dei seguenti codici di esclusione dalla ritenuta:

1. redditi dei docenti e ricercatori (D.L. 185/2008);
2. redditi dei lavoratori con i requisiti dell'art. 3 della L. 238/2010 e D.M. 3/06/2011;
5. redditi dei soggetti che hanno iniziato una nuova attività di lavoro autonomo o di impresa ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015;
6. altri redditi non soggetti a ritenuta ovvero esenti.

Nel successivo **punto 7** va indicato l'ammontare non soggetto a ritenuta.

C) I DATI PREVIDENZIALI

Nel caso di dati previdenziali è stata prevista un'apposita sezione nella quale certificare qualsiasi tipologia di ente previdenziale.

Le istruzioni prevedono quattro codici per il punto 31 (codice ente previdenziale):

Ente	Categoria	Codice
ANPAM	Medico di assistenza primaria Pediatra di libera scelta Medico specialista esterno	O P Q
ENPAPI	Infermieri prestatori d'opera occasionali	U
INPS	Gestione ex Enpals	V

La certificazione dei contributi Inps relativi alle prestazioni occasionali superiori ai 5.000 euro devono essere compilati i seguenti campi:

- 29: codice fiscale dell'Ente di previdenza (Inps);
- 30: denominazione dell'ente di previdenza;
- 34: contributi previdenziali a carico del soggetto erogante (2/3 a carico ente);
- 35: contributi previdenziali a carico del percipiente (1/3 a carico del prestatore);
- 38: contributi dovuti (totale Inps dovuti);
- 39: contributi versati (totale contributi Inps versati).

Poiché l'imponibile contributivo è al netto delle spese rimborsate al committente e risultati dalla nota nel punto 20 vanno indicate tali spese (Circ. Inps 103/2004).

Questa sezione deve essere utilizzata anche per certificare i contributi relativi agli amministratori liberi professionisti che hanno sospeso la propria attività nelle more del mandato amministrativo ai sensi dell'art. 86 del D.Lgs. 267/2000 per quanto attiene alle casse previste dal D.Lgs. 509/1994 e del D.Lgs. 103/1996.

In questo caso andranno compilati i seguenti campi:

- 29: codice fiscale dell'Ente di previdenza;
- 30: denominazione dell'ente di previdenza;
- 32: codice azienda se attribuito;
- 33: indicando la categoria (vedi istruzioni) in caso di medici, pediatri e infermieri;
- 36: altri contributi (barrare la casella);
- 37: importo altri contributi (contributi destinati alle casse professionali);
- 38: contributi dovuti;
- 39: contributi versati.

Fisco

La certificazione dei compensi in caso di decesso del dipendente

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

Gli adempimenti correlati al decesso del dipendente comportano una serie articolata e complessa di attività da parte del datore di lavoro in quanto si incrociano normative di tipo civilistico, giuslavoristiche, economiche, previdenziali e fiscali. Questo complesso percorso confluisce nella certificazione unica.

Il quadro normativo

Il trattamento economico

Il decesso del dipendente implica l'applicazione di istituti economici sia tipici della cessazione del rapporto di lavoro che specifici.

Si riepilogano gli emolumenti che devono essere liquidati in caso di decesso del dipendente:

a) il trattamento economico corrente quali stipendio tabellare e progressione, indennità di comparto, IVC, indennità collegate al profilo (educatrici, maestre e formatori) ratei di 13' mensilità calcolati con le regole ordinarie e il salario accessorio liquidato periodicamente (rischio, disagio, turno, reperibilità, straordinari. La quantificazione è effettuata fino al giorno in cui è avvenuto il decesso; non è possibile liquidare il trattamento economico fino a fine mese anche se la pensione di reversibilità è corrisposta dal primo giorno del mese successivo a quello del decesso. Il decesso negli ultimi giorni del mese, dopo il pagamento dell'intera mensilità, comporta il recupero di parte delle somme già erogate. In questo ambito rientra anche il trattamento accessorio liquidato in via differita alla generalità dei dipendenti (es. produttività, retribuzione di risultato, riconoscimento di progressioni orizzontali con effetto retroattivo).

Le ferie non godute alla cessazione del rapporto di lavoro dipendente non possono essere riconosciute ai dipendenti pubblici (art. 5, c. 8, D.L. 95/2015) salvo che l'impossibilità di fruirle non sia imputabile o riconducibile al dipendente, come avviene in caso di decesso (Funzione Pubblica, parere prot. 29795/2012);

b) i trattamenti economici arretrati derivanti da rinnovi del contratto collettivo nazionale;

c) l'indennità in caso di morte prevista dall'art. 2122 del Codice civile e corrispondente all'indennità sostitutiva del preavviso prevista dall'art. 2118 del codice civile;

d) il trattamento di fine rapporto o di fine servizio erogato direttamente dall'istituto di previdenza.

Gli eredi

Per l'individuazione degli eredi si deve fare riferimento al codice civile il quale distingue tra

- somme jure proprio: il Tfr e l'indennità sostitutiva del preavviso, ai sensi dell'art. 2122 del codice civile, devono essere corrisposti al coniuge, ai figli e, se conviventi con il de cuius i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

La ripartizione avviene secondo l'accordo delle parti comunicato al datore di lavoro ovvero, in caso di mancato accordo, secondo il bisogno di ciascuno quantificato dall'autorità giudiziaria. In assenza dei predetti eredi le indennità sono attribuite secondo le norme sulla successione legittima (art. 565 ss c.c.) ovvero mediante testamento (art. 536 c.c.). Le somme sono erogate indipendentemente dall'accettazione dell'eredità in quanto assegnate ex lege e non fanno parte dell'asse ereditario.

Per il TFS vi sono regole specifiche per le quali il trattamento di fine servizio si liquida integralmente al coniuge o in assenza ai figli o in assenza agli altri soggetti (art. 3, L. 152/1968);

- somme jure successionis: le rimanenti somme corrisposte secondo le regole ordinarie della successione (testamentaria o legittima) che presuppongono l'accettazione dell'eredità.

In caso di figli minori (o eredi minori) si dovrà in ogni caso ricorrere all'autorità giudiziaria in quanto i soggetti incapaci non possono disporre liberamente dei propri diritti.

L'imposta di successione

Con riferimento al trattamento economico erogato jure successionis, il sostituto d'imposta deve accertarsi che gli eredi abbiano adempiuto agli obblighi previsti dal testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (D.Lgs. 346/1990). In particolare, l'art. 48, c. 3, vieta al debitore del de cuius di pagare le somme dovute agli eredi "se non è stata fornita la prova della presentazione (...) della dichiarazione della successione (...) e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione".

L'art. 28, c. 7, prevede che "non vi è obbligo di dichiarazione se l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del defunto e l'attivo ereditario ha un valore non superiore a euro centomila e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare".

Infine, l'art. 48, c. 3, citato impone di comunicare per lettera raccomandata all'ufficio del registro, entro 10 giorni, i pagamenti previsti dall'art. 12, lett. d) ed e) dello stesso Testo Unico. Alla pubblica amministrazione interessa la lett. e): "i crediti verso lo Stato, gli enti pubblici territoriali e gli enti pubblici che gestiscono forme obbligatorie

di previdenza e di assistenza sociale, compresi quelli per rimborso di imposte o di contributi, fino a quando non siano riconosciuti con provvedimento dell'amministrazione debitrice". Gli enti locali rientrano tra gli enti territoriali.

Gli adempimenti previdenziali

Tutti gli emolumenti corrisposti agli eredi rientrano nell'imponibile previdenziale con la sola esclusione del TFR e del TFS ed i contributi devono essere denunciati a nome del de cuius nell'UniEmens.

Il trattamento fiscale dei compensi erogati agli eredi del de cuius

In caso di decesso del dipendente gli emolumenti corrisposti agli eredi devono essere trattati fiscalmente in tre modi diversi in relazione alla loro natura:

- a) compensi che in capo al de cuius sarebbero stati assoggettati a tassazione ordinaria: tali compensi vengono assoggettati, in capo agli eredi, alla ritenuta alla fonte del 23 per cento (primo scaglione di imposta) ai sensi dell'art. 23, co. 2, lett. e), D.P.R. 600/1973. Si tratta solitamente dei ratei di mensilità in corso non erogati, della 13 mensilità, del salario accessorio (straordinario, turno, rischio, reperibilità, produttività, ecc.) non liquidato alla data del decesso. Questi elementi retributivi sono "soggettivamente" a tassazione separata ai sensi dell'art. 7, co. 3, del TUIR in quanto la modalità di tassazione dipende dal soggetto che li percepisce (l'erede del de cuius) e non dalla natura dell'elemento retributivo (che, in quanto tale, sarebbe a tassazione ordinaria). Le somme a tassazione separata non scontano le addizionali regionale e comunale;
- b) compensi che in capo al de cuius sarebbero stati comunque assoggettati a tassazione separata ex art. 17, co. 1, lett. b), del TUIR: tali compensi, pur essendo "oggettivamente" a tassazione separata, scontano comunque l'aliquota relativa al primo scaglione d'imposta (art. 23, co. 2, lett. e), TUIR). Si tratta, solitamente, di arretrati da contratto. Le somme a tassazione separata non scontano le addizionali regionale e comunale;
- c) compensi che in capo al de cuius sarebbero stati assoggettati a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, co. 1, lett. a), del TUIR quali il trattamento di fine rapporto ovvero di fine servizio (nel mondo pubblico erogati direttamente dall'ente di previdenza) e l'indennità in caso di morte prevista dall'art. 2122, Codice civile. L'aliquota dell'indennità ex art. 2122, Codice civile è pari a quella prevista per il TFR/TFS e deve essere chiesta allo stesso istituto di previdenza.

Compensi agli eredi	Correnti	Arretrati
Trattamento di fine rapporto e indennità sostitutiva del preavviso	Qualificazione del reddito: art. 17, co.1, lett. a), del TUIR Ritenuta: aliquota del TFR-TFS (chiedere aliquota all'INPS - ex INPDAP)	
Altri emolumenti	Qualificazione del reddito: art. 50 TUIR Ritenuta: 23% (mensilità in corso, ratei di tredicesima, straordinari, produttività, ecc.)	Qualificazione del reddito: art. 17, co.1, lett. b), del TUIR Ritenuta: 23% (arretrati per effetto di leggi, contratti collettivi, sentenze o atti amministrativi sopravvenuti o per altri cause non dipendenti dalla volontà delle parti)

Il sostituto d'imposta deve procedere a conguagliare le somme e i valori corrisposti al de cuius fino alla data del decesso (circ. min. n. 326/1997, par. 3.4). Il conguaglio deve riguardare sia l'IRPEF che le addizionali. L'esito del conguaglio (a credito o a debito) rientra, invece, nell'asse ereditario. Eventuali importi a credito devono essere attribuiti agli eredi in base alle quote di successione. Gli importi a debito vanno versati dal sostituto d'imposta e recuperati sugli importi da corrispondere agli eredi. In caso di incapacienza vanno comunicati agli eredi che procedono direttamente al versamento.

Sulle somme corrisposte agli eredi non si pone il problema del conguaglio fiscale e non pagano addizionali in quanto sono, in ogni caso, soggette a tassazione separata.

I cedolini

Dal punto di vista operativo si devono fare più cedolini:

- un cedolino intestato al de cuius nel quale vengono quantificate le somme jure proprio e jure successionis. Su tali importi dovranno essere calcolati i contributi sia per la quota a carico del dipendente che per quella a carico dell'ente che poi confluiranno nell'UniEmens. Il cedolino dovrà accogliere anche il conguaglio fiscale sulle somme erogate prima del decesso. Poiché non è possibile liquidare delle somme nette al deceduto il cedolino andrà azzerato e gli importi, al netto dei contributi, dovranno essere trasferiti nei cedolini degli eredi secondo le regole successorie;
- un cedolino per ciascun erede nel quale dovranno confluire le somme jure proprio e jure successionis al netto dei contributi previdenziali sulle quali andranno effettuate le ritenute fiscali secondo le regole proprie di ciascun emolumento erogato. Nel cedolino confluiranno anche gli eventuali importi a credito o a debito derivanti dal conguaglio effettuato sul cedolino del de cuius.

La C.U.

Al termine di questo lungo e complesso percorso si dovranno compilare almeno tre tipologie di certificazioni: una rilasciata al de cuius, una agli eredi per le somme jure successionis e una collegata alle somme jure proprio.

La CU del de cuius

La certificazione del decuius conterrà, nella parte fiscale, tutti i redditi erogati fino alla data del decesso con l'indicazione delle ritenute operate.

Inoltre, dovrà essere compilata la parte previdenziale secondo le regole ordinarie con gli imponibili relativi sia al periodo antecedente al decesso sia a quelli erogati agli eredi (con la sola esclusione del TFR/TFS).

Relativamente alle somme erogate jure proprio ai sensi dell'art. 2122 del c.c. la CU del de cuius dovrà contenere, oltre ai dati ordinari, i seguenti campi.

DATI ANAGRAFICI	
Anagrafica	Dati anagrafici del decuius
SOMME JURE SUCCESSIONIS	
Punto 915	Codice fiscale dell'avente diritto
Punto 916	Percentuale spettante all'avente diritto
Attenzione	Vanno compilati più righe con i campi 915 e 916 riportanti i dati di ciascun avente diritto

La CU per gli eredi

Per le somme jure proprie e jure successionis dovrà essere rilasciata una CU intestata a ciascun erede con le seguenti caratteristiche:

DATI ANAGRAFICI	
Anagrafica	Dati anagrafici dell'erede
Punto 8 Anagrafica	Categorie particolari: codice "Z"
SOMME JURE SUCCESSIONIS	
Punti 1-2-3-4-5	Redditi assoggettati a tassazione separata ex art. 7, comma 3, del Tuir rapportanti alla percentuale spettante a ciascun erede
Punto 21	Le ritenute Irpef effettuate agli eredi
Punti 361-378	Non compilare

Punto 511	Gli importi oggettivamente a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. b), Tuir erogati agli eredi
Punto 515	L'anno di apertura della successione
Punto 516-518-521-522	Gli importi indicati al punto 511 e 515 devono essere dettagliati per periodo d'imposta cui si riferiscono (punto 521) con l'indicazione dell'anno di apertura della successione (punto 515)
Punto 513	Le ritenute Irpef a tassazione separata effettuate agli eredi

SOMME JURE PROPRIO	
Punto 801	Importo dell'indennità sostitutiva del preavviso totale (al netto dei contributi previdenziali) non rapportato alla percentuale spettante a ciascun erede
Punto 804	La ritenuta netta operata sulla somma complessiva
Punto 808	La percentuale spettante all'avente diritto ai sensi dell'art. 2122 del c.c.
Punto 814	La data di inizio del rapporto di lavoro originariamente in capo al de cuius
Punto 815	La data di cessazione del rapporto di lavoro originariamente in capo al de cuius
Punto 820	Il periodo di commisurazione calcolato con riferimento alla data inizio di inizio e di cessazione del rapporto di lavoro
Punto 824	Ammontare dell'indennità sostitutiva del preavviso (art. 17, c. 1, lett. a), Tuir: "indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma 1 dell'art. 47 (145), anche nelle ipotesi di cui all'art. 2122 del codice civile")
Punto 825	La lettera "B" in quanto si tratta di un saldo
Punto 894	Il reddito di riferimento utilizzato per calcolare l'aliquota da applicare (i dati sono comunicati dall'istituto di previdenza)
Punto 896	L'aliquota Irpef applicata (i dati sono comunicati dall'istituto di previdenza)
Punto 899	Il totale imponibile che coincide con l'indennità sostitutiva del preavviso
Punto 900	L'imposta complessiva data dall'imponibile per l'aliquota applicata
Punto 905	Le ritenute operate nell'anno
Punto 914	Il codice fiscale del dipendente deceduto

NOTE	
Annotazione	AB: Somme corrisposte al percipiente in qualità di erede, di avente diritto ai sensi dell'art. 2122 del codice civile o ai sensi dell'art. 12-bis della legge n. 898 del 1970. Dati del deceduto: CF (...), dati anagrafici (...). Le somme indicate nei punti 1, 2, 3, 4 e 5 della Certificazione non devono essere riportate nella dichiarazione dei redditi; le somme indicate nel punto 801 costituiscono: (...). NOTA – Specificare se trattasi di eredità, di indennità ai sensi dell'art. 2122 del codice civile o di somme erogate ai sensi dell'art. 12-bis della legge n. 898 del 1970.

Fisco

La certificazione dell'indennità sostitutiva del preavviso

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

Un caso molto particolare riguarda l'erogazione dell'indennità sostitutiva del preavviso diversa da quella erogata in caso di morte ai sensi dell'art. 2122 del c.c.

Il quadro normativo

La corresponsione è prevista dall'art. 27-quater, comma 2, del CCNL 06/07/1995 nel testo aggiunto dall'art. 6 del CCNL 13/05/1996, mentre i relativi termini sono stabiliti dall'art. 39, commi 1 e 2, sempre del CCNL 06/07/1995.

I casi tipici nei quali la PA deve corrispondere al dipendente l'indennità sostitutiva del preavviso sono:

- a) risoluzione del rapporto di lavoro a seguito del superamento del periodo di comporto (art. 21, comma 4-bis, del CCNL 06/07/1995 come modificato dall'art. 13 del CCNL 05/10/2001);
- b) risoluzione del rapporto di lavoro a seguito di dichiarazione della permanente inidoneità del dipendente a svolgere qualsiasi proficuo lavoro (art. 21, comma 4-bis, del CCNL 06/07/1995 come modificato dall'art. 13 del CCNL 05/10/2001);
- c) dimissioni volontarie della lavoratrice madre durante il periodo in cui vige il divieto di licenziamento, vale a dire dall'inizio del periodo di gravidanza e fino al compimento di un anno di età del bambino (artt. 54 e 55 del D.Lgs. 151/2001).

Il trattamento previdenziale

L'indennità sostitutiva del preavviso deve essere assoggettata a contribuzione previdenziale e dichiarata mensilmente nell'UniEmens.

Il trattamento fiscale

Le somme spettanti al dipendente alla cessazione del rapporto di lavoro sono soggette a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, co. 1, lett. a), TUIR il quale ha previsto diverse casistiche: 1) trattamento di fine rapporto, 2) indennità equipollenti (TFS, TFM e indennità in caso di morte), 3) altre indennità e somme (indennità sostitutiva del preavviso), 4) le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a

seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro.

L'indennità sostitutiva del preavviso è soggetta a tassazione separata in quanto rientrante tra le "altre indennità e somme" percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro (terzo gruppo previsto dall'art. 17, co. 1, lett. a), TUIR).

Ciò comporta che l'indennità sostitutiva del preavviso è imponibile per l'ammontare netto complessivo, con applicazione della stessa aliquota determinata ai fini del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti (art. 19, co. 2, TUIR e circ. Ministero delle Finanze 18 marzo 1997, n. 5/26).

La compilazione della CU

Si riepilogano i campi della CU da compilare per la corretta certificazione delle altre indennità e somme corrisposte una tantum alla cessazione del rapporto di lavoro dipendente:

SOMME EROGATE A TITOLO DI INDENNITA' SOSTITUTIVA DEL PREAVVISO	
Punto 801	Importo dell'indennità sostitutiva del preavviso totale (al netto dei contributi previdenziali)
Punto 804	La ritenuta netta operata sulla somma complessiva
Punto 814	La data di inizio del rapporto di lavoro originariamente in capo al dipendente cessato
Punto 815	La data di cessazione del rapporto di lavoro in capo al dipendente cessato
Punto 820	Il periodo di commisurazione calcolato con riferimento alla data inizio di inizio e di cessazione del rapporto di lavoro
Punto 830	Ammontare dell'indennità sostitutiva del preavviso (art. 17, c. 1, lett. a), Tuir: "altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso")
Punto 831	La lettera "B" in quanto si tratta di un saldo
Punto 894	Il reddito di riferimento utilizzato per calcolare l'aliquota da applicare (i dati sono comunicati dall'istituto di previdenza)
Punto 896	L'aliquota Irpef applicata (i dati sono comunicati dall'istituto di previdenza)
Punto 899	Il totale imponibile che coincide con l'indennità sostitutiva del preavviso
Punto 890	L'imposta complessiva data dall'imponibile per l'aliquota applicata
Punto 905	Le ritenute operate nell'anno

Fisco

La certificazione del TFM

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

Un caso di tassazione separata proprio degli enti locali riguarda la liquidazione del Trattamento di Fine Mandato del sindaco. Alla fine del mandato gli enti si trovano alle prese con il calcolo e la conseguente corresponsione del relativo trattamento di fine mandato al capo dell'amministrazione uscente. Di seguito, vengono delineati i profili giuridici e fiscali di tale istituto.

Nell'ambito dei numerosi problemi che, di volta in volta, sono sorti nel dare esecuzione al disposto normativo di cui al D.Lgs. 267/2000 "Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali", in questa sede, la trattazione viene limitata all'indennità spettante al sindaco e al presidente della provincia a fine mandato.

Le norme

Il trattamento di fine mandato è stato introdotto dall'articolo 23 della L. 265/99 e ripreso integralmente dall'art. 82, comma 8, lettera f) del D.Lgs. 267/2000. Risulta importante tenere presente anche la prima norma, introduttiva dell'istituto, in quanto, nonostante ora non più applicabile, la stessa ha riflessi sulla decorrenza del trattamento in questione.

Gli artt. 23 e 82 appaiono, per quanto interessa in questa sede, di contenuto abbastanza scarno; prevedono, infatti, l'approvazione di un regolamento che disciplini le indennità spettanti ai rappresentanti eletti o nominati in seno agli organi di governo locale. Tra i criteri dettati per l'emanazione di detto regolamento si trova la previsione dell'integrazione dei compensi spettanti ai sindaci e ai presidenti di provincia con una somma pari ad una indennità mensile, spettante per ciascun anno di mandato, da erogarsi alla scadenza del mandato stesso. Il regolamento è stato approvato con decreto del Ministro dell'Interno, di concerto con il Ministro del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica, n° 119 del 04 aprile 2000. Quest'ultimo provvedimento non contiene, però, grandi novità: aggiunge solamente che l'indennità mensile spettante per 12 mesi di mandato viene proporzionalmente ridotta per periodi inferiori all'anno. Pertanto, è del tutto evidente l'importanza che ha rivestito l'emanazione della circolare del Ministero dell'Interno n° 5/2000-URAE del 05/06/2000, con la quale è stata fatta chiarezza su alcuni punti applicativi, mentre per altri permangono tuttora dubbi interpretativi. Pur se il comma 1° dell'art. 82 prevede il rinnovo del DM ogni tre anni, a tutt'oggi è ancora in vigore il decreto n. 119/2000, non essendo stato emanato un provvedimento successivo.

Da ultimo, l'art. 1, comma 719, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria per l'anno 2007), ha stabilito che l'indennità di fine mandato spetta nel caso in cui il mandato elettivo abbia avuto una durata superiore a trenta mesi.

I soggetti ai quali compete

È la stessa norma che individua i soggetti ai quali deve essere corrisposto il trattamento di fine mandato, vale a dire i sindaci e i presidenti di provincia; a nulla rileva la dimensione dell'ente che tali amministratori hanno governato. Appare evidente che l'elenco dei beneficiari è tassativo e nessun altro amministratore può godere del trattamento di fine mandato. Tuttavia, il Ministero dell'Interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali (parere n. 15900/TU/00/82 del 23 marzo 2010) ha chiarito che il trattamento di fine mandato può essere riconosciuto, in presenza delle condizioni legittimanti, anche al vicesindaco che ha svolto le funzioni del sindaco, nei casi in cui è prevista la sostituzione dello stesso, in quanto “tale compenso si correla essenzialmente alla funzione svolta dal percipiente e non alla qualifica da questi rivestita”. Si ritiene che la reggenza del vicesindaco debba avere una durata di almeno trenta mesi nel mandato.

Un problema che spesso viene posto riguarda il caso di rielezione dello stesso sindaco, per due mandati consecutivi, vale a dire se, in tale ipotesi, l'indennità in questione compete allo scadere del primo mandato o debba essere corrisposta alla definitiva cessazione dalla carica. La soluzione può essere individuata, a parere di chi scrive, nel combinato disposto fra l'articolo 82 e l'articolo 51 del D.Lgs. 267/2000. L'art. 82 parla, infatti, di indennità da corrispondere a fine mandato, utilizzando il sinonimo “mandato” al singolare. L'articolo 51, al primo comma, stabilisce che il sindaco dura in carica cinque anni e, al secondo comma, aggiunge che chi ha ricoperto per due mandati consecutivi la carica di sindaco non è, allo scadere del secondo mandato, immediatamente rieleggibile alla medesima carica. E' evidente in quest'ultimo articolo come, dopo aver individuato la durata del mandato, utilizzi il plurale (“per due mandati consecutivi”) per indicare il susseguirsi del doppio incarico. Si può, quindi, concludere che il trattamento di fine mandato deve essere liquidato, in ogni caso, alla scadenza del singolo mandato, a nulla rilevando il fatto che lo stesso amministratore venga rieletto nella carica. A sostegno di detta tesi, la circolare del Ministero dell'interno, sopra citata, sottolinea, a chiare lettere, che le indennità previste dal Testo Unico sull'Ordinamento degli Enti Locali non sono in alcun modo assimilabili alla retribuzione connessa a rapporto di pubblico impiego. Ne consegue che, per la corresponsione del trattamento di fine mandato, non è necessaria l'interruzione del rapporto che lega l'amministratore all'ente, come, invece, richiesto per la liquidazione del trattamento di fine servizio o il trattamento di fine rapporto. In tal senso si è espresso anche il Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali – con parere prot. 15900/TU/82 del 09 febbraio 2009. Chiarisce lo stesso Ministero che il limite dei trenta mesi, di cui alla L. 296/2006, succitata, deve essere superato nel singolo mandato e non può essere raggiunto come somma di periodi appartenenti a due mandati diversi.

Esclusi i presidenti delle nuove province

La riforma delle province prevista dalla L. 56/2014 prevede all'art. 1, c. 84, che gli incarichi di presidente della provincia siano a titolo gratuito. Ne consegue che dall'elezione dei nuovi presidenti effettuata in applicazione della Legge Delrio non sarà più possibile riconoscere il TFM.

Il periodo di riferimento

Il trattamento di fine mandato è commisurato al periodo nel quale sono state svolte le funzioni da parte del sindaco e del presidente della provincia.

Quale momento iniziale da prendere a riferimento nel calcolo dell'indennità in questione, si ricorda che il capo dell'amministrazione locale diventa tale a seguito della proclamazione del sindaco e del presidente della provincia, conseguente all'elezione diretta. L'articolo 16 della Legge n. 81/1993, infatti, attribuisce al sindaco e al presidente della provincia la facoltà di nominare i componenti della giunta, ancora prima della convalida degli eletti, da effettuarsi nella prima seduta del consiglio comunale. Il Ministero dell'interno, con circolare n° 15/1993 del 09/06/1993, ha affermato che la mancata convalida degli eletti viene ritenuta come condizione risolutiva e comporta la necessità di una nuova consultazione elettorale, riconoscendo, implicitamente, i pieni poteri del sindaco e del presidente della provincia, con la loro proclamazione. A nulla rileva, inoltre, limitatamente alla figura del sindaco, la data del giuramento, perché, da tale momento, il capo dell'amministrazione comunale viene investito anche delle funzioni di ufficiale di governo, prima non esercitabili.

Per quanto sopra esposto, risulta evidente che, quale termine finale del periodo di riferimento del trattamento di fine mandato, assume rilievo il giorno antecedente la proclamazione del nuovo sindaco o del nuovo presidente della provincia.

Il Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali, ha precisato che, in caso di opzione per l'indennità di assessore provinciale del soggetto che riveste anche la carica di sindaco, il trattamento di fine mandato viene calcolato solo a partire dal momento in cui viene a cessare l'incarico di assessore e, di conseguenza, viene corrisposta l'indennità di carica quale sindaco (parere 15900/TU/00/82 del 16 aprile 2014).

Le modalità di calcolo

Stabilito l'arco temporale di riferimento, il regolamento succitato prevede che l'indennità di fine mandato è pari ad una indennità mensile spettante per 12 mesi di mandato, proporzionalmente ridotto per periodi inferiori all'anno. Un primo problema riguarda proprio il riproporzionamento del trattamento, in caso di periodi non coincidenti con l'anno, vale a dire l'individuazione del criterio da utilizzare in tale ipotesi. Una seconda questione riguarda la quantificazione dell'indennità mensile da riconoscere per 12 mesi di mandato, con particolare riferimento al caso in cui, nel corso dell'anno, sia variata la misura del compenso. Entrambe le problematiche trovano soluzione nella circolare del Ministero dell'interno n° 5/2000 succitata, nella quale si legge che tale indennità "va commisurata al compenso effettivamente corrisposto". Ne consegue che, per ogni anno di mandato, si deve quantificare il totale dei compensi liquidati, comprensivi, quindi, anche delle maggiorazioni o delle

riduzioni previste dallo stesso regolamento e/o, eventualmente, adottate dagli organi competenti. Tale ammontare va suddiviso per 12, in modo da ricavarne una indennità media annua, che sarà quella da riconoscere per i 12 mesi di mandato.

Sull'argomento si è espresso anche il Consiglio di Stato – Sezione Prima – con parere n. 2982/2005 del 19/10/2005, il quale ritiene che l'integrazione dell'indennità di funzione mensile è da considerare quale emolumento strettamente connesso al compenso e alla misura in cui questo è stato corrisposto all'amministratore. La posizione è ribadita nella circolare n. 4 del Ministero dell'interno, datata 28 giugno 2006. Tale indennità di funzione può subire delle variazioni per diversi motivi: ad esempio per riduzione al 50% qualora l'amministratore lavoratore dipendente non sia posto in aspettativa non retribuita oppure per rinuncia totale o parziale da parte degli amministratori all'indennità di funzione.

Poiché il Tfm "integra" l'indennità di funzione se questa è ridotta anche il Tfm sarà ridotto e se non è corrisposta non spetta neppure il Tfm. Si ribadisce che nei confronti dei presidenti delle province eletti in attuazione della L. 56/2014 non può maturare il Tfm in quanto l'incarico è a titolo gratuito.

Il Ministero dell'interno sintetizza il parere ritenendo che l'espressione "integrazione" induce a ritenere che il Tfm risulti strettamente connessa al compenso mensile e alla misura in cui questo è stato corrisposto all'amministratore. Non può, pertanto, essere accolta la tesi sostenuta in alcuni pareri dell'Anci, nei quali viene affermato che il trattamento di fine mandato è calcolato facendo riferimento all'importo teorico dell'indennità di funzione, stabilito nella tabella A allegata al Dm. n. 119/2000 (Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali, parere n. 15900/TU/00/82 del 25 marzo 2014).

Poiché le indennità corrisposte per periodi inferiori al mese ed all'anno sono già riproporzionate ai giorni in cui è stato svolto il mandato, è sufficiente dividere la somma di tali importi per 12 per determinare l'indennità complessiva. In questo modo viene rispettato il dettato normativo che determina il Tfm in "una somma pari ad una indennità mensile spettante per 12 mesi di mandato, proporzionalmente ridotto per periodi inferiori all'anno".

In caso di mancata corresponsione dell'indennità di funzione a pieno titolo spettante, si ricorda che non può essere eccepita la prescrizione in quanto all'emolumento in questione è applicabile il termine quinquennale (Consiglio di Stato, sentenza n. 3881 del 16 giugno 2009 e Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali, parere n. 15900/TU/00/82 del 25 maggio 2010).

La tassazione

Il trattamento di fine mandato (Tfm) deve essere qualificato come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente – art. 50, comma 1), lett. g), del Tuir – in quanto previsto tra "le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli artt. 114 e 135 della Costituzione e alla L. 27 dicembre 1985, n. 816 (...)". Il termine "indennità" non si riferisce solamente ai compensi con cadenza periodica, ma a tutti quegli emolumenti "comunque denominati" afferenti una delle cariche elettive indicate nella norma.

Il trattamento di fine mandato, pur essendo erogato alla fine del mandato, ha valenza pluriennale e non viene tassato con le ordinarie regole previste per i redditi assimilati ma è soggetto alla tassazione separata. L'art. 17, comma 1, lett. a), del Tuir, nel definire gli emolumenti che, ai fini fiscali, vanno quantificati come "indennità di fine rapporto", prevede quattro fattispecie (Circolare Ministero delle Finanze 5 febbraio 1986, n. 2.):

- il trattamento di fine rapporto (Tfr) di cui all'art. 2120 del codice civile;
- le indennità equipollenti;
- le indennità equipollenti erogate ai sensi dell'art. 2122 del codice civile agli eredi del de cuius;
- le altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro dipendente.

Le indennità equipollenti previste al secondo punto vengono determinate in modo ampio dal testo normativo che le definisce come "indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma 1 dell'art. 47".

In merito al richiamo all'art. 47, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 344/2003, lo stesso deve essere letto come art. 50 (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente). Dopo la definizione di indennità equipollente, il legislatore, ha ricondotto in questa fattispecie anche emolumenti connessi alla cessazione di rapporti di lavoro che, pur non essendo di lavoro dipendente, possono essere assimilati a questi ultimi, tra i quali la lettera g) in merito alle cariche elettive. Atteso che il trattamento di fine mandato del sindaco è qualificato come reddito assimilato – ex art. 50, comma 1, lett. g), Tuir –, lo stesso deve essere assoggettato a tassazione separata alla stessa stregua delle indennità equipollenti. Anche se tale emolumento non è "collegato alla durata dei rapporti di lavoro dipendente" in quanto non c'è alcun rapporto di lavoro dipendente, con il termine "compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma 1 dell'art. 47" è stata sostanzialmente introdotta una *finzione giuridica* in forza della quale vengono attratte a questa fattispecie situazioni che, pur non essendo connesse al lavoro dipendente, possono essere assimilate almeno sul piano fiscale. L'art. 17 in commento utilizza, infatti, il participio "compresi", facendo un chiaro riferimento al sostantivo "rapporti" di lavoro dipendente, e non "comprese" che richiamerebbe le "indennità". Poiché il richiamo sia riferito ai "rapporti" e non alle "indennità", il comma 2-bis dell'art. 19 – pur regolamentando i "rapporti di lavoro dipendente" – trova applicazione anche nei confronti di tutti quei "rapporti" diversi dal lavoro dipendente ma ad essi assimilati in forza del participio "compresi" contenuto nel citato art. 17 (Agenzia delle Entrate, Dizione Regionale del Veneto, Prot. 907-30706/2003 del 15/10/2003).

L'art. 19, comma 2-bis, del Tuir detta quindi le modalità per il calcolo dell'imposta sulle indennità equipollenti che possono schematizzate nel modo seguente:

a) calcolo del reddito di riferimento, ottenuto dividendo l'importo del Tfm maturato per il numero di anni e frazioni di anno presi a base per calcolare lo stesso Tfm e moltiplicando per dodici;

$$\frac{\text{Trattamento di fine mandato}}{\text{anni e frazioni di anno}} \times 12 = \text{Reddito di riferimento}$$

Il ministero delle finanze ha precisato (Circolare Ministero delle Finanze 5 febbraio 1986, n. 2.) che, in caso di durata inferiore all'anno, il divisore è in ogni caso pari ad 1;

b) calcolo dell'aliquota media, ottenuta applicando al reddito di riferimento le aliquote previste dall'art. 11 del Tuir;

$$\frac{\text{Reddito di riferimento} \times \text{aliquote irpef (art.11)}}{\text{Reddito di riferimento}} = \text{Aliquota media}$$

L'imposta deve essere calcolata applicando le aliquote in vigore nell'anno in cui è maturato il diritto alla sua percezione, nel caso di specie la data di cessazione della carica elettiva;

c) calcolo dell'imponibile, ottenuto dalla differenza tra il Tfm maturato ed una somma pari ad € 309,87 per ciascun anno o frazione di anno. Non trova applicazione la regola in base alla quale se il rapporto si svolge per un numero di ore inferiore a quello ordinario previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro, la somma è proporzionalmente ridotta, in quanto è riferita solamente a quei rapporti di lavoro per i quali esiste un contratto collettivo (Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Veneto, Prot.907-30706/2003 del 15/10/2013);

d) calcolo dell'Irpef dovuta, determinata moltiplicando il Tfm imponibile (lett. c) per l'aliquota media (lett. b).

In tal senso si esprime anche la Ris. Ag. Entrate n. 29/E/2010.

Sul trattamento di fine mandato non devono essere applicate le addizionali regionali e comunali (Circolare Ministero delle Finanze 9 gennaio 1998, n.3/E, par.5.3). Questo emolumento infatti, essendo tassato separatamente, non concorre alla formazione del reddito complessivo ex art. 8 del Tuir e quindi non è imponibile ai fini delle addizionali.

Per quanto attiene al trattamento Irap sembra doversi concludersi che il Tfm rientri nella base imponibile in quanto l'art. 10-bis del D.Lgs. 446/1997 prevede che la base imponibile è costituita, tra gli altri, dai "redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 47 [oggi art. 50 del Tuir]". Il Ministero delle Finanze (Circolare Ministero delle Finanze 9 aprile 1998, n. 97/E) ha precisato che, per quanto concerne la determinazione della base imponibile ai fini dell'Irap dei redditi assimilati, si tiene conto delle somme e dei valori corrisposti. Tale conclusione contrasta con il trattamento previsto per il Tfr erogato al dipendente. Quest'ultimo, infatti, non risulta imponibile ai fini Irap in quanto per i redditi di lavoro dipendente la retribuzione erogata ma non soggetta ad imposizione contributiva – come appunto il Tfr – non concorre alla formazione della base imponibile Irap. Tale conclusione può essere applicata esclusivamente ai redditi di lavoro dipendente e non agli assimilati. L'attuale quadro normativo determina, come logica conseguenza, l'assoggettamento ad Irap del Tfm e l'esclusione del Tfr. In tal senso si esprime anche la Ris. Ag. Entrate n. 29/E/2010.

La compilazione della CU

I compensi erogati ai titolo di TFM e le relative ritenute devono essere certificate nella CU come indennità equipollenti.

TRATTAMENTO DI FINE MANDATO	
Punto 801	Importo del TFM erogato (non vanno tolte le deduzioni)
Punto 804	La ritenuta netta operata sulla somma complessiva
Punto 814	La data di inizio del mandato
Punto 815	La data di cessazione del mandato
Punto 820	Il periodo di commisurazione calcolato con riferimento alla data inizio di inizio e di cessazione del mandato
Punto 824	Importo del TFM erogato (non vanno tolte le deduzioni)
Punto 825	La lettera "B" in quanto si tratta di un saldo
Punto 894	Il reddito di riferimento utilizzato per calcolare l'aliquota da applicare (i dati sono comunicati dall'istituto di previdenza)
Punto 896	L'aliquota Irpef applicata (i dati sono comunicati dall'istituto di previdenza)
Punto 899	Il totale imponibile che coincide con l'indennità sostitutiva del preavviso
Punto 900	L'imposta complessiva data dall'imponibile per l'aliquota applicata
Punto 905	Le ritenute operate nell'anno

Esempio

Si consideri un sindaco che cessa il suo mandato della durata di 5 anni nell'anno cui si riferisce la certificazione con un Tfm di 7.000 Euro.

Reddito di riferimento

$7.000 \text{ (Tfm)} / 5 \text{ (durata)} \times 12 = 16.800 \text{ (reddito di riferimento)}$

Aliquota media

si applicano le aliquote in vigore nell'anno cui si riferisce la certificazione (art. 11 del Tuir)

Scaglioni	Reddito di riferimento	Aliquota	Imposta
15.000	15.000	23%	3.450
15.000-28.000	1.800	27%	486
28.000-55.000	-	38%	-
55.000-75.000	-	41%	-
Oltre	-	43%	-
Totale	16.800		3.936

$3.936 \text{ (Irpef sul reddito di riferimento)} / 16.800 \text{ (reddito di riferimento)} = 23,43\% \text{ (aliquota media)}$

Imponibile Tfm

Trattamento di fine mandato	7.000,00
Deduzione (309,87 x 5 anni)	1.549,35
Imponibile Irpef del Tfm	5.450,65

La compilazione della CU

TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO, ALTRE INDENNITÀ E SOMME SOGGETTE A TASSAZIONE SEPARATA											
Indennità, acconti, anticipazioni e somme erogate nell'anno			Acconti ed anticipazioni erogati in anni precedenti			Detrazione		Ritenuta netta operata nell'anno		Ritenute sospese	
801 7.000			802			803		804 1.277		805	
Ritenute operate in anni precedenti			Ritenute di anni precedenti sospese			Quota spettante per indennità erogate ai sensi art. 2122 c.c.		TFR maturato fino al 31/12/2000 e rimasto in azienda		TFR maturato dall'1/1/2001 e rimasto in azienda	
806			807			808		809		810	
TFR maturato fino al 31/12/2000 e versato al fondo			TFR maturato dall'1/1/2001 al 31/12/2006 e versato al fondo			TFR maturato dall'1/1/2007 e versato al fondo					
811			812			813					
DATI RELATIVI AL RAPPORTO DI LAVORO											
Data di inizio rapporto di lavoro			Data di cessazione rapporto di lavoro			Quota eccedente		Giorni di sospensione		Tempo deter.	
814 giorno mese anno			815 giorno mese anno			816		817		818 819	
16 05 2009			15 05 2014							☐	
INDENNITÀ EQUIPOLLENTI ED ALTRE INDENNITÀ											
Periodo di commisurazione			Periodo convenzionale			Tempo parziale		Indennità equipollenti		Ammontare erogato nel 2017	
820 anni mesi			821 anni mesi			822 anni mesi		823		824	
05 00								%		7.000	
										Titolo	
										825	
										Rate	
										826 827	
										Erogato in anni precedenti	
										828	
(...)											
DATI RIEPILOGATIVI											
Reddito di riferimento			Vedere istruzioni			Aliquota Clausola		Aliquota Clausola		Riduzioni	
894 16.800 (7.000:5x12)			895			896 23		897		898 1.549	
Totale imponibile			Imposta complessiva			Detrazioni d'imposta		Detrazione di cui al decreto 20/03/08		Ritenute operate in anni precedenti	
899 5.450			900 1.277			901		902		903	
Ritenute di anni precedenti sospese			Ritenute operate nel 2017			Ritenute del 2017 sospese		IMPORTO A TASSAZIONE ORDINARIA			
904			905 1.277			906		Anno 2017		Anni precedenti	
								907		908	

La liquidazione

Nell'ambito della normativa generale in tema di competenze, la liquidazione del trattamento di fine mandato compete al dirigente o al responsabile del servizio, in quanto trattasi di mero atto gestionale. Infatti, una volta determinato l'importo delle indennità di funzione, il calcolo del trattamento di fine mandato ne è una mera conseguenza, che non ha ragione di essere annoverata fra le competenze degli organi collegiali del comune o della provincia.

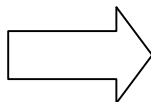
SCHEMA DI SINTESI

Art. 50 Tuir [vecchio Art. 47]

Comma 1, lettera g)

REDDITI ASSIMILATI

Indennità comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli artt. 114 e 135 della Costituzione e alla L. 27 dicembre 1985, n. 816



Art. 17 Tuir [vecchio Art. 16]

Comma 1, lettera a)

TASSAZIONE SEPARATA

Indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma 1 dell'art. 47 [oggi art. 50]

Art. 19 Tuir [vecchio Art. 17]

Comma 2-bis

MODALITA' DI TASSAZIONE

a) Reddito di riferimento

$$\frac{\text{Trattamento di fine mandato}}{\text{anni e frazioni di anno}} \times 12 = \text{Reddito di riferimento}$$

Per rapporti di lavoro inferiori all'anno il divisore è sempre pari a 1

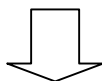
b) Aliquota media

$$\frac{\text{Reddito di riferimento} \times \text{aliquote irpef (art. 12)}}{\text{Reddito di riferimento}} = \text{Aliquota media}$$

c) Deduzione 309,87 per anno e frazione di anno

d) Irpef dovuta su Tfm

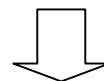
$$(\text{Tfm} - \text{Deduzione}) \times \text{aliquota media} = \text{Irpef dovuta sul Tfm}$$



Circ. Ministero Finanze n. 3/1998

ADDIZIONALI

Non soggetto ad addizionali
(regionale e comunale)
perché a tassazione separata



Art. 10-bis D.Lgs. 446/1997

IRAP

Imponibile Irap:
costituisce reddito assimilato ai sensi
dell'art. 50 del Tuir

Fisco

Come girano il fondo Perseo Sirio e l'art. 208 CdS nella CU

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

Gli adempimenti fiscali relativi all'opzione per il fondo Perseo Sirio e la previdenza complementare prevista dall'art. 208 del Codice della Strada seguono regole particolari nella CU.

Il fondo Perseo

Il Fondo Perseo Sirio si è costituito il 21 dicembre 2010 (autorizzato il 22 novembre 2011) ed è divenuto operativo dal 15 settembre 2012, giorno dal quale è possibile iscriversi. Al Fondo possono aderire i lavoratori degli enti dei comparti regioni ed autonomie locali, compresi i segretari comunali e provinciali, e sanità. Possono iscriversi al Fondo, su base volontaria, tutti i dipendenti dirigenti e non, a tempo pieno o part-time, con contratto di lavoro a tempo indeterminato e quelli con contratto a tempo determinato di durata non inferiore a tre mesi.

La contribuzione effettiva e figurativa

La contribuzione effettiva avviene in conseguenza all'adesione, su base volontaria, del lavoratore al Fondo con le seguenti percentuali:

- 1% della retribuzione utile ai fini del Tfr a carico del dipendente;
- 1% della retribuzione utile ai fini del Tfr a carico dell'amministrazione.

La sola contribuzione a carico del dipendente può essere aumentata a sua discrezione:

- all'atto della sottoscrizione del modulo di adesione a scaglioni di aumento dello 0,50% (quindi: 1,50% - 2,00% - 2,50% - 3,00%, ecc);
- annualmente con richiesta scritta da inviare al fondo Perseo entro il 15 ottobre dell'anno precedente. La nuova aliquota ha decorrenza dal 1° gennaio successivo.

La contribuzione a carico del datore di lavoro è fissa e non può aumentare.

Quale contribuzione figurativa, l'Inps - gestione ex Inpdap - accredita (senza alcun adempimento da parte del datore di lavoro) al Fondo:

- il 2% della retribuzione utile ai fini del Tfr per i dipendenti occupati alla data del 31/12/2000, pari al 28,94% dell'accantonamento complessivo del Tfr (2% / 6,91%);

- l'1,5% della base contributiva ai fini Tfs (80% della retribuzione utile) per i lavoratori già dipendenti alla data del 31/12/2000 (pari all'1,20% della base contributiva). Il beneficio era previsto per i dipendenti optanti entro il 31/12/2015. Con accordo quadro tra Aran e OO.SS. il termine è stato spostato al 31/12/2020 (CCNQ 25/05/2016);
- il 100% del Tfr maturato per i lavoratori assunti dall'01/01/2001.

L'istituto di previdenza trasferisce il Tfs/Tfr maturato al fondo Perseo Sirio nel momento in cui è venuta meno la continuità di iscrizione alla gestione. Se il Tfs/Tfr è gestito direttamente dal datore di lavoro il trasferimento avviene alla data di cessazione. Gli accantonanti non versati al fondo saranno rivalutati con un tasso di rendimento pari alla media dei rendimenti netti di un "paniere" di Fondi (D.M. 23/12/2005) fino al consolidamento finanziario del fondo, successivamente si applicherà il rendimento effettivo della gestione scelta dal lavoratore aderente.

Il regime previdenziale

I versamenti alla previdenza complementare hanno effetti contributivi diversi per la quota a carico lavoratore e per quella a carico del datore di lavoro (Circ. Inps n. 98/2007). Mentre per il lavoratore tali versamenti scontano l'ordinario trattamento previdenziale, in quanto trattenuta sulla retribuzione imponibile, per quelli a carico del datore di lavoro è previsto un trattamento previdenziale agevolato con il versamento di un contributo di solidarietà pari al 10% (art. 9-bis, D.L. 103/1991).

Le informazioni che alimentano la posizione relativa alla previdenza complementare transitano per la denuncia mensile (UniEmens) ed in particolare nella ListaPosPA all'interno della quale è stato previsto il quadro E1 dedicato alla previdenza complementare. Queste informazioni sono trasmesse dall'Inps, gestione ex Inpdap, al Fondo.

Il trattamento fiscale

La deducibilità della contribuzione versata

I contributi a carico del lavoratore e quelli a carico del datore di lavoro costituiscono oneri deducibili dal reddito complessivo (art. 10, comma 1, lett. e-bis), del Tuir). Per i lavoratori dipendenti, la deducibilità dal reddito dei contributi alla previdenza complementare è riconosciuta direttamente dal sostituto d'imposta in quanto l'art. 51, comma 2, lett. h), del Tuir prevede che il datore di lavoro debba escludere direttamente dal reddito di lavoro dipendente gli oneri deducibili di cui all'articolo 10 dello stesso TUIR se direttamente trattenuti (ossia se il versamento delle somme è avvenuto per il suo tramite). Il sostituto d'imposta riconosce gli oneri deducibili nel limite del reddito di lavoro dipendente erogato. Rimane facoltà del lavoratore comunicare altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo e chiedere che vengano tenuti in considerazione dal datore di lavoro.

Al contrario, non possono essere annoverati tra gli oneri deducibili le quote associative che i dipendenti devono versare, per il tramite del datore di lavoro, al fondo di previdenza complementare. La quota associativa, pur essendo necessaria per poter godere delle prestazioni previdenziali, non è direttamente finalizzata al finanziamento della posizione previdenziale individuale (risoluzione, Agenzia delle Entrate, n. 96/2005).

Non possono essere considerati oneri deducibili dal reddito, ex art. 10, comma 1, lett. e-bis), del Tuir, la contribuzione accreditata in modo virtuale dall'istituto di previdenza, ovvero l'1,50% della base contributiva ai fini Tfs (80% della retribuzione) per i lavoratori già dipendenti alla data del 31/12/2000 (pari all'1,20% della base contributiva). Per comprenderne la motivazione è necessario analizzare la natura giuridica dell'1,50% della quota Tfs destinata al fondo pensione. L'art. 59, comma 56, della L. 449/97 prevede che *"al fine di favorire il processo di attuazione per i predetti (dipendenti di pubbliche amministrazioni) delle disposizioni in materia di previdenza complementare viene prevista la possibilità di chiedere la trasformazione dell'indennità di fine servizio in TFR. Per coloro che optano in tal senso una quota della vigente aliquota contributiva relativa all'indennità di fine servizio prevista dalle gestioni previdenziali di appartenenza, pari all'1,50% verrà destinata a previdenza complementare nei modi e con le gradualità da definirsi in sede di specifica trattativa con le organizzazioni sindacali dei lavoratori"*. Ne deriva che questa contribuzione aggiuntiva non è a carico né del datore di lavoro né del lavoratore in quanto risulta accantonata dall'Inpdap. Tale quota è conferita al fondo pensione solo al momento della cessazione del rapporto di lavoro insieme agli accantonamenti delle quote di Tfr maturate. Si tratta quindi di un accredito figurativo che, ai fini fiscali, è considerato una componente assimilata al Tfr e quindi esclusa dal calcolo dei limiti di deducibilità previsti dalla normativa vigente. Inoltre, non può essere considerato onere deducibile (Risoluzione Agenzia delle Entrate prot. 954-114144/2005 e Nota operativa Inpdap n. 22/2005).

I limiti alla deducibilità

Per i dipendenti pubblici la deducibilità dei contributi versati alla previdenza complementare è riconosciuta nel limite del 12% del reddito complessivo e comunque nel tetto massimo di € 5.164,57 (pari Lire 10.000.000). Se alla formazione del reddito complessivo concorrono anche redditi di lavoro dipendente la deduzione può essere riconosciuta nel limite del doppio del Tfr destinato al fondo ma sempre nel limite del 12% del reddito complessivo e comunque nel limite massimo di € 5.164,57. In pratica la deducibilità è pari al minore tra i seguenti tre valori:

- il doppio del Tfr destinato al fondo;
- il 12% del reddito complessivo;
- € 5.164,57.

La norma di riferimento che detta queste regole è l'art. 10, comma 1, lett. e-bis), del Tuir vigente fino al 31/12/2006 (cfr istruzioni al modello 730). Questa situazione risulta quantomeno singolare in quanto dal 1° gennaio 2007 in poi, con l'entrata in vigore del D.Lgs. 252/2005, le regole sulla deducibilità dei contributi alla previdenza complementare sono state modificate prevedendo, come unico limite, l'importo di € 5.164,57 (si veda il testo vigente dell'art. 10, comma 1, lett. e-bis), del Tuir). Queste disposizioni non trovano applicazione nei confronti dei dipendenti della pubblica amministrazione in quanto l'art. 23 dello stesso D.Lgs. 252/2005 prevede che *"fino all'emanazione del decreto legislativo di attuazione dell'articolo 1, comma 2, lettera p), della legge 23 agosto 2004, n. 243, ai dipendenti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, si applica esclusivamente ed integralmente la previgente normativa"*.

La quota a carico del datore di lavoro concorre alla formazione del reddito

Il trattamento fiscale del Tfr e della previdenza complementare è stato riscritto dal D.Lgs. 47/2000 il quale da una parte considera oneri deducibili i contributi versati alla previdenza complementare e dall'altra cancella dall'art. 48, comma 2, lett. a), la previsione che escludeva dalla formazione del reddito di lavoro dipendente *"i contributi versati dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari"* (art. 1, comma 1, c), D.Lgs. 47/2000). Ne consegue che i contributi a carico del datore di lavoro versati ai fondi di previdenza complementare concorrono alla determinazione del reddito da lavoro dipendente secondo le regole generali previste dall'art. 51, comma 1, del Tuir. Regole che considerano imponibili *"tutte le somme i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"* (circ. Agenzia delle Entrate n. 29/2001, par. 2.5, e n. 78/2001).

Questo aspetto deve essere tenuto in particolare considerazione anche se non sempre è sufficientemente *"pubblicizzato"* nei calcoli di convenienza per valutare se aderire o meno al fondo. Sulla base dell'attuale quadro normativo il vantaggio fiscale si concentra esclusivamente sulla quota contributiva a carico del dipendente mentre non spiega alcun beneficio su quella versata dal datore di lavoro. Il vantaggio fiscale della quota a carico del dipendente, entro i limiti di deducibilità, è senza dubbio pari all'aliquota marginale Irpef pagata dal dipendente. Al contrario, quella del datore di lavoro è neutra in quanto prima incrementa il reddito di lavoro dipendente e poi lo abbatte per lo stesso importo.

Riepilogo degli adempimenti del sostituto d'imposta

Il sostituto d'imposta dovrà procedere nel modo seguente (Circ. Agenzia delle Entrate n. 29/2001):

- sommare al reddito di lavoro dipendente erogato i contributi a carico del datore di lavoro versati alla previdenza complementare;
- dedurre dal reddito lordo i contributi versati alla previdenza complementare (sia per la quota a carico dell'ente che per quella a carico del dipendente) nel limite dell'importo minore tra il doppio del Tfr destinato al fondo e il 12% del reddito complessivo nel limite massimo di € 5.164,57;
- indicare nel punto 1 della CU il reddito da lavoro dipendente corrisposto comprensivo del contributo a carico del datore di lavoro e al netto degli oneri deducibili ed indicare nelle apposite caselle i contributi dedotti e quelli eccedenti il limite.

La compilazione della CU

La CU ha previsto diversi campi ed annotazioni collegati alla previdenza complementare.

Punto 411

Il punto 411 (previdenza complementare) dei dati fiscali deve essere compilato con il codice 4: *“per i dipendenti pubblici iscritti a forme pensionistiche loro destinate. Si precisa che al punto 414 andrà indicato l’importo di TFR destinato al fondo”*.

Punto 1 e 2

Nei punti 1 e 2 della CU devono essere riportati i redditi di lavoro dipendente erogati. Tali redditi devono essere prima aumentati della quota di contribuzione da versare al fondo per la previdenza complementare a carico del datore di lavoro e poi decurtati “dei contributi previdenziali e assistenziali che non hanno concorso a formare il reddito” (quota a carico ente e dipendente nei limiti di deducibilità).

Punti 412 e 413

Nel punto 412 devono essere indicati i contributi a carico del dipendente e a carico del datore di lavoro destinati al fondo di previdenza complementare che rientrano nei limiti di deducibilità (minore tra il doppio del Tfr versato al fondo, il 12% del reddito complessivo e € 5.146,57).

I versamenti che eccedono il limite di deducibilità dovranno essere indicati sia nel punto 1 (in quanto costituiscono reddito di lavoro dipendente), che specificati nel punto 413.

Punto 414

Deve essere indicato l’ “importo di TFR destinato al fondo”. Si pone quindi il problema di come quantificare questo importo che risulta estremamente importante per la verifica del limite di deducibilità dei contributi versati al fondo di previdenza complementare.

Per i dipendenti assunti dopo dal 01/01/2001 si tratta del 100% del Tfr maturato pari al 6,91% della retribuzione utile ai fini del Tfr.

Più complesso il tema dei dipendenti assunti fino al 31/12/2000 soggetti al regime Tfs e che, per poter aderire alla previdenza complementare, hanno optato per il regime Tfr. Per questi soggetti verrà destinato al fondo pensione il 2% della retribuzione utili fini Tfr.

Da quanto sopra esposto ne deriva che per i dipendenti in Tfr il limite massimo è pari al 12% del reddito complessivo (nel limite di € 5.146,57) in quanto il doppio del Tfr è pari al 13,82% (6,91% x 2). Al contrario, per i dipendenti ex Tfs, optanti per il Tfr, il limite di deducibilità dovrebbe essere il 4% (il doppio del 2% accantonato al fondo). I dati possono essere agevolmente reperiti dall’E0/V1 e dall’E1 della ListaPosPA.

Tuttavia, ci si dovrebbe interrogare sulla natura dell’1,50% della base contributiva Tfs (80% della retribuzione utile) che viene destinata al fondo in modo figurativo per i dipendenti in regime Tfs che hanno optato per la previdenza complementare.

Sulla scorta di quanto chiarito dalla Risoluzione Agenzia delle Entrate prot. 954-114144/2005, queste risorse non rientrano nel limite di deducibilità in quanto non costituiscono contributi versati né dal lavoratore né dal datore di lavoro. Peraltro, in merito alla natura di questo 1,5%, la stessa risoluzione termina affermando che *“a parere della scrivente, considerata la neutralità della quota contributivo dell’1,5%*

versata al fondo pensione, la stessa non può essere considerata, ai fini fiscali, una componente diversa dal TFR ma rappresenta una quota assimilata al trattamento di fine rapporto ed aggiuntiva ad essa. Pertanto la stessa non concorre al calcolo dei limiti di deducibilità previsti dal D.Lgs. n. 47 del 18 febbraio 2000. Inoltre, per effetto dell'art. 19, comma 4, del T.U.I.R. (...) le somme e i valori destinati alle forme pensionistiche di cui al D.Lgs. n. 124 del 1993 non costituiscono anticipazioni di TFR e, pertanto, non sono imponibili al momento del trasferimento. La contribuzione dell'1,5% costituirà imponibile solo all'atto della sua erogazione in sede di cessazione del rapporto di lavoro e sarà imponibile all'IRPEF secondo le norme previste per il trattamento di fine rapporto insieme agli accantonamenti frugativi della quota di TFR conferito dall'INPDAP e liquidate dal fondo pensione".

Da quanto emerge dalla citata analisi sulla natura del contributo in oggetto non sembrano esserci dubbi sul fatto che in realtà abbia la stessa natura, almeno ai fini fiscali, del Tfr.

Se questo è vero allora anche l'1,50% dell'80% della retribuzione utile ai fini Tfrs dovrebbe essere sommata al 2% della retribuzione Tfr per determinare il limite di deducibilità della contribuzione versata al fondo. Su questo aspetto non vi è ancora sufficiente chiarezza e non si può fare altro che suggerire un comportamento prudente.

L'annotazione CC

Nelle note deve essere riportata la seguente descrizione CC: "In presenza di contributi per previdenza complementare certificati in più certificazioni uniche non conguagliate, verificare che non siano superati i limiti di deducibilità previsti dalle norme".

Le indicazioni dell'annotazione non sono particolarmente chiare. Parimenti non sembrano esaustive le istruzioni della CU: "Si precisa che, in caso di contributi per previdenza complementare indicati in più certificazioni non conguagliate, è necessario verificare che non siano stati superati i limiti previsti dalle norme. A tal fine il sostituto dovrà sempre compilare le annotazioni (cod. CC), per permettere al contribuente di effettuare tale verifica in sede di dichiarazione dei redditi".

Un aiuto potrebbe arrivare dalla circ. 3/2014 della Fondazione Studi dei Consulenti del lavoro la quale ritiene che l'annotazione CC debba essere riportata in tutte le ipotesi in cui sia presente una contribuzione a previdenza complementare. In realtà a questa conclusione si arriva più per deduzione negativa che per chiarezza delle istruzioni ministeriali. La Fondazione ritiene che "a questa conclusione si arriva poiché diversamente ragionando le possibili alternative sono:

- 1) *esistenza di CUD non conguagliati dal sostituto di imposta: questa ipotesi, tuttavia, non può mai realizzarsi poiché se il datore di lavoro non ha operato il conguaglio complessivo, probabilmente non è neanche a conoscenza dell'esistenza di altri modelli CUD del sostituto che non sono stati oggetto di un conguaglio;*
- 2) *se invece il datore ha conguagliato più redditi allora il campo dovrebbe essere utilizzato nel caso in cui il sostituto si renda conto di aver errato il conguaglio; quindi saremmo di fronte a CUD conguagliati ma in maniera errata.*

Non resta quindi che interpretare la novità nel senso di fornire una segnalazione al sostituto che sia interessato da versamenti a previdenza complementare della

necessità di verificare la presenza di ulteriori CUD non conguagliati che potrebbero modificare i presupposti dell'imposizione fiscale".

La conclusione della Fondazione non può che essere condivisa: sarà eventualmente il contribuente che considerando tutte le sue posizioni deciderà se deve conguagliare i contributi versati in sede di dichiarazione annuale.

Punti da 416 a 424: i dipendenti di prima occupazione

Nella CU sono previste alcune caselle ed annotazioni necessarie alla corretta esposizione dei dati relativi ai lavoratori di prima occupazione ai sensi del D.Lgs. 252/2005. Questa parte non interessa le pubbliche amministrazioni in quanto, ai sensi dell'art. 23 dello stesso D.Lgs. 252/2005, la norma non risulta attualmente applicabile. In particolare non è necessario compilare il punto 9 della parte A nel quale deve essere *"indicata la data di iscrizione al fondo di previdenza complementare effettuata successivamente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 252 del 5 dicembre 2005, relativamente ai lavoratori di prima occupazione a decorrere dal 1° gennaio 2007"*.

RIEPILOGO DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI	
1	Indicare la retribuzione imponibile aumentata dei contributi a carico del datore di lavoro per previdenza complementare ridotta dei contributi (lavoratore+datore di lavoro) deducibili
411	Indicare sempre il codice 4
412	Indicare i contributi a carico del lavoratore e del datore di lavoro deducibili
413	Indicare i contributi a carico del lavoratore e del datore di lavoro eccedenti i limiti di deducibilità
414	Indicare l'importo del Tfr destinato al fondo
CC	Riportare il testo tutte le volte che c'è previdenza complementare
415	Data iscrizione al fondo NON COMPILARE
425	Codice Fiscale Perseo Sirio (97660520582)

Esempio: cedolino paga di un dipendente in categoria C1 in regime Tfs che opta per la previdenza complementare (nella parte fiscale non si considerano le detrazioni e le addizionali).

TRATTAMENTO ECONOMICO				
Descrizione voce paga	Imponibile		Importo figurativo	Importo effettivo
Tabellare				1.621,18
Indennità di comparto				45,80
Indennità di vacanza contrattuale				12,16
Trattenuta Tfr (2%)	1.633,34			-32,67
Previdenza complementare a c/ente (1%)	1.633,34		16,33	
TOTALE TRATTAMENTO LORDO (A)				1.646,47
RITENUTE PREVIDENZIALI				
Descrizione trattenuta	Imponibile	aliquota	Contributi c/dipendente	Contributi c/ente
Cpdel	1.679,14	8,85%	148,60	
		23,80%		399,64
Inadel Tfs	1.306,67			
Inadel Tfr	1.306,67	6,10%		79,71
Fondo Previdenza Credito	1.679,14	0,35%	5,88	
Fondo Perseo	1.633,34	1%	16,33	
		1%		16,33
Contributo di solidarietà 10%	16,33	10%		1,63
Irap	1.646,47	8,50%		139,95
TOTALE TRATTENUTE (B)			170,81	
RITENUTE FISCALI				
Descrizione				Importo
Imponibile Irpef				1.475,66
Irpef netta (C)				339,40
Netto a pagare (D=A-B-C)				1.136,26

CERTIFICAZIONE UNICA	
Punto 1 / Dati fiscali – redditi per i quali è possibile fruire della detrazione 1.646,47 (retribuzione lorda) +16,33 (contributi c/ente) – 154,48 (contributi previdenziali c/dipendente) – 16,33 – 16,33 (contributi alla previdenza complementare deducibili)	1.475,66
Punto 411	4
Punto 412 / Dati fiscali	32,66
Punto 414 / Dati fiscali - per i dipendenti in TFR (1.633,34 x 6,91%) - per i dipendenti ex TFS optanti (1.633,34 x 2%)	112,86 32,66
Nota CC	riportare il testo
Punto 425 / Codice Fiscale Perseo Sirio	97660520582

La previdenza complementare prevista dall'art. 208 del CdS

L'utilizzo delle risorse previste dall'art. 208 del CdS è stata oggetto della nota prot. 206 del 09/07/2013 (DFP 0032655 P-4.17.1.12 del 09/07/2013) della Presidenza del Consiglio dei Ministri, dipartimento della Funzione Pubblica con la quale ha riepilogato i principi in materia di previdenza complementare del settore pubblico contrattualizzato (che si riportano integralmente):

- l'istituzione delle forme pensionistiche complementari è rimessa esclusivamente alla contrattazione collettiva nazionale;
- parimenti, la contrattazione collettiva nazionale è l'unica fonte deputata ad individuare le materie demandate alla contrattazione integrativa, stabilendone i vincoli ed i limiti;
- la contrattazione di secondo livello nell'ambito dei singoli enti non può, dunque, istituire forme di previdenza complementare collettive di ente in assenza di specifiche previsione di rinvio da parte della contrattazione nazionale, allo stato, non contemplate;
- per inserire, tra le fonti di finanziamento del fondo, ulteriori risorse rispetto a quelle previste in sede di accordo istitutivo, è comunque necessario un contratto collettivo nazionale;
- per l'attivazione delle trattative negoziali nazionali occorre la previa emanazione di un atto di indirizzo da parte del competente Comitato di settore delle amministrazioni appartenenti al comparto di riferimento;
- l'adesione individuale del dipendente al fondo di riferimento può avvenire esclusivamente nei limiti e con le modalità previste nel menzionato Accordo Quadro Nazionale e nel rispettivo Accordo Negoziale istitutivo del fondo di categoria.

Tuttavia, la Funzione pubblica ha previsto un regime transitorio, in attesa che il CCNL consenta di inserire i proventi dell'art 208 tra le fonti che possono finanziare il PEROSEO, che può essere così sintetizzato:

- istituzione presso ciascun ente dell'organismo di gestione formato in maggioranza da rappresentanti dei dipendenti (art. 11, L. 300/1970);
- quantificazione annuale delle risorse destinate alle finalità di cui all'art. 208 del CdS, comprese quelle per assistenziali e previdenziali;
- l'organismo provvede alla "finalizzazione ed alla gestione della quota destinata alle finalità assistenziali e previdenziali" individuando "specifiche finalità di assistenza e previdenza a favore del personale (...) tra cui anche l'individuazione di forme pensionistiche di previdenza integrativa (fondo pensione chiuso, fondo pensione aperto, piano individuale pensionistico)". Il lavoratore potrà scegliere tra una delle forme di gestione individuate;
- la CO.VI.P. ha chiarito che "il fondo Perseo potrebbe certamente essere la sede naturale di confluenza delle risorse che, a vario titolo, sono destinate a previdenza complementare (e quindi anche ex articolo 208 del C.d.S.)";
- il dipendente può versare tali risorse al Perseo Sirio solo subordinatamente all'adesione attiva al fondo, con tutte le conseguenze che ne discendono ai sensi

delle norme di legge e contrattuali. Al contrario non è possibile versare solo le risorse dell'art. 208.

La COVIP, con lettera riportata in allegato (<http://www.covip.it/?cat=163>), in seguito alla nota della FP, ha ribadito a sua volta che *“in attesa, pertanto, degli ulteriori elementi di cui sopra si esprime l'avviso che le adesioni a fondi pensione aperti da parte del personale sopra richiamato e che involgano la destinazione al fondo dei contributi ex art. 208 C.d.S., ancorché effettuate sulla base di convenzionamenti con i relativi enti di appartenenza, debbano essere assimilate alle adesioni individuali.”*. Tale conclusione risulta molto utile ai fini del trattamento fiscale di tali versamenti.

A) IL VERSAMENTO AL FONDO PENSIONE CHIUSO (PERSEO SIRIO)

Il versamento al fondo Perseo Sirio delle risorse previste dall'art. 208 del CdS si inserisce nel quadro normativo descritto in precedenza e costituisce, nel periodo transitorio e in attesa del CCNL, un versamento aggiuntivo (rispetto all'1%) a carico del datore di lavoro.

B) IL VERSAMENTO A FONDI PENSIONE APERTI O A PIANI INDIVIDUALI

I versamenti delle risorse dell'art. 208 del CdS a fondi pensioni aperti, che secondo le indicazioni COVIP sono assimilabili alle adesioni individuali, seguono le norme fiscali generali previste per la previdenza complementare (D.Lgs. 252/2005) in quanto non si tratta di versamenti a fondi chiusi (ovvero diverse dalle forme pensionistiche destinate ai dipendenti pubblici) ai quali si applica la previdente normativa fiscale. Sul punto non vi sono orientamenti di prassi e le indicazioni espresse sono elaborate a livello interpretativo.

Ne deriva che l'istituto regolamentato dall'art. 208 del CdS dovrebbe rientrare nell'ambito delle “Forme pensionistiche individuali” (art. 13) che prevedono sia i fondi aperti che i contratti di assicurazione sulla vita.

Il trattamento fiscale è regolamentato dall'art. 8, comma 4, del D.Lgs. 252/2005: *“I contributi versati dal lavoratore e dal datore di lavoro o committente, sia volontari sia dovuti in base a contratti o accordi collettivi, anche aziendali, alle forme di previdenza complementare, sono deducibili, ai sensi dell'articolo 10 del TUIR, dal reddito complessivo per un importo non superiore ad euro 5.164,57; i contributi versati dal datore di lavoro usufruiscono altresì delle medesime agevolazioni contributive di cui all'articolo 16; ai fini del computo del predetto limite di euro 5.164,57 si tiene conto anche delle quote accantonate dal datore di lavoro ai fondi di previdenza di cui all'articolo 105, comma 1, del citato TUIR. Per la parte dei contributi versati che non hanno fruito della deduzione, compresi quelli eccedenti il suddetto ammontare, il contribuente comunica alla forma pensionistica complementare, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è stato effettuato il versamento, ovvero, se antecedente, alla data in cui sorge il diritto alla prestazione, l'importo non dedotto o che non sarà dedotto nella dichiarazione dei redditi”*.

Riprendendo l'analisi svolta per la previdenza del fondo Perseo Sirio in merito ai compensi in natura dei contributi a carico del datore di lavoro, anche le somme versate alla previdenza individuale e finanziate dall'art. 208 del CdS costituiscono per

il dipendente un compenso in natura che aumenta il reddito di lavoro dipendente. Tuttavia, nel limite di € 5.164,67 sono deducibili dal reddito (in questo caso non rileva l'importo del TFR e il 12% del reddito). Anche tali versamenti sono soggetti al contributo previdenziale di solidarietà del 10%.

Riepilogo degli adempimenti del sostituto d'imposta

Il sostituto d'imposta dovrà procedere nel modo seguente (Circ. Agenzia delle Entrate n. 29/2001):

- sommare al reddito di lavoro dipendente erogato i contributi a carico del datore di lavoro versati alla previdenza complementare ai sensi dell'art. 208 del CdS;
- dedurre dal reddito lordo i contributi versati alla previdenza complementare nel limite di € 5.164,57;
- indicare nel punto 1 della CU il reddito da lavoro dipendente corrisposto comprensivo del contributo a carico del datore di lavoro e al netto degli oneri deducibili ed indicare nelle apposite caselle i contributi dedotti e quelli eccedenti il limite.

A differenza del fondo Perseo Sirio nel punto 411 della CU dovrà essere indicato il codice 1: *“per i soggetti per i quali, in base a quanto previsto dall'art. 8, comma 4 del D.Lgs. n. 252 del 5 dicembre 2005, è prevista la deducibilità dei contributi versati per un importo non superiore a euro 5164,57”*.

RIEPILOGO DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI	
1	Indicare la retribuzione imponibile aumentata dei contributi a carico del datore di lavoro per previdenza complementare ridotta dei contributi (lavoratore+datore di lavoro) deducibili
411	Indicare sempre il codice 1
412	Indicare i contributi a carico del lavoratore e del datore di lavoro deducibili (in questo caso solo quelli a carico del datore di lavoro ex art. 208 CdS)
413	Indicare i contributi a carico del lavoratore e del datore di lavoro eccedenti i limiti di deducibilità (in questo caso solo quelli a carico del datore di lavoro ex art. 208 CdS)
414	Importo del Tfr destinato al fondo NON COMPILARE
CC	Riportare il testo tutte le volte che c'è previdenza complementare
415	Data iscrizione al fondo NON COMPILARE
425	Codice Fiscale del Fondo aperto o dell'assicurazione

ALLEGATO: NOTA COVIP

(<http://www.covip.it/?cat=163>)

Luglio 2013

Oggetto: Quesiti in materia di adesione di alcuni dipendenti pubblici a fondi pensione aperti

(lettera inviata a una società istituttrice di un fondo pensione aperto)

Si fa riferimento alla nota del ..., il cui oggetto è stato ulteriormente precisato con successive comunicazioni via e-mail del ... e ... , con la quale codesta Società ha posto alcuni quesiti in merito all'adesione del personale di Polizia municipale e provinciale a fondi pensione aperti, attraverso la destinazione dei proventi delle sanzioni amministrative pecuniarie per violazioni del Codice della strada, come previsto dall'art. 208 dello stesso Codice.

In sintesi, le richieste formulate attengono alla:

- possibilità di applicare al personale di Polizia municipale e provinciale che aderisce ai fondi pensione aperti le riduzioni alle spese di partecipazione al Fondo previste dall'art. 8, comma 2, dello Schema di regolamento dei fondi pensione aperti;
- possibilità di riconoscere a detti aderenti a fondi aperti la facoltà di riscattare la posizione ex art. 14, comma 5, del d.lgs. n. 252 del 2005.

Al riguardo, con nostra nota del ... si era rappresentato che, trattandosi di questioni che impattano sull'interpretazione e sulla portata dei CCNL del comparto Regioni-Autonomie locali succedutisi nel tempo e sul loro coordinamento sistematico, era stato chiesto il parere dei soggetti sottoscrittori degli stessi contratti collettivi, estendendo per conoscenza la lettera al Ministero del Lavoro e all'INPS – Gestione ex Inpdap. Si era pertanto fatto riserva di dare riscontro alla richiesta di codesta Società, una volta acquisite le valutazioni dei soggetti interessati.

A tale proposito si fa presente che il Dipartimento della Funzione pubblica con nota del ... ha fornito riscontro alla scrivente in materia. Lo stesso ha chiarito che l'istituzione di forme pensionistiche complementari di natura collettiva per i dipendenti pubblici contrattualizzati è rimessa esclusivamente alla contrattazione collettiva nazionale, cui compete anche la definizione delle materie demandate alla contrattazione integrativa; nell'attuale fase transitoria, in attesa di una disciplina contrattuale nazionale che, tra l'altro, meglio specifichi le modalità di devoluzione di dette somme a previdenza complementare, il medesimo Dipartimento ha affermato che è da ritenersi ammissibile che ciascun ente locale determini annualmente il quantum delle risorse destinate alle diverse finalità di cui all'art. 208 C.d.S., ivi comprese quelle assistenziali e previdenziali e che spetti all'Organismo previsto dalla contrattazione collettiva nazionale Regioni-Autonomie locali, costituito a livello di ogni singolo ente in conformità a quanto dettato dall'art. 11 della legge n. 300 del 1970, provvedere invece alla finalizzazione e alla gestione della quota destinata alle predette finalità.

In particolare, l'Organismo, nell'ambito dell'autonomia contrattualmente riconosciuta e dei vincoli di finalizzazione posti dalla norma, può pertanto individuare specifiche finalità di assistenza e previdenza a favore del personale indicato dalla norma e i relativi criteri e requisiti di accesso ai benefici, tra cui anche l'individuazione di

forme pensionistiche di previdenza integrativa (fondo pensione chiuso, fondo pensione aperto, piano individuale pensionistico).

Il citato Dipartimento ha inoltre precisato che alla luce degli esiti delle determinazioni che saranno assunte dalla contrattazione collettiva potrà anche essere meglio definita la qualificazione giuridica delle predette risorse.

In attesa, pertanto, degli ulteriori elementi di cui sopra si esprime l'avviso che le adesioni a fondi pensione aperti da parte del personale sopra richiamato e che involgano la destinazione al fondo dei contributi ex art. 208 C.d.S., ancorché effettuate sulla base di convenzionamenti con i relativi enti di appartenenza, debbano essere assimilate alle adesioni individuali.

Stante quanto sopra precisato, consegue che non potranno trovare applicazione le riduzioni alle spese di partecipazione previste dall'art. 8, comma 2, dello Schema di regolamento dei fondi pensione aperti, né la possibilità di riconoscere a detti aderenti a fondi aperti la facoltà di riscattare la posizione ex art. 14, comma 5, del d.lgs. n. 252 del 2005, trattandosi in entrambi i casi di situazioni la cui applicazione è limitata alle adesioni su base collettiva.

Fisco

La certificazione dei pignoramenti

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

La certificazione dei pignoramenti non comporta particolari complessità nella compilazione della CU, la parte decisamente complessa è la normativa a monte che impone un'analisi dettagliata caso per caso al fine di verificare se sussistono o meno le condizioni per effettuare la ritenuta.

Le ritenute su pignoramento

Da marzo 2010 grava sul datore di lavoro un nuovo adempimento di non facile applicazione: i sostituti d'imposta devono effettuare la ritenuta del 20% in caso di pignoramento di somme presso terzi.

La vicenda prende le mosse dall'art. 21, c. 15, della legge n. 449/1997 come integrato dall'art. 15, c. 2, del D.L. n. 78/2009 convertito in legge n. 102/2009 il quale ha aggiunto un ulteriore paragrafo. Successivamente il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha emanato le istruzioni operative con il provvedimento prot. n. 34755/2010 datato 3 marzo 2010, pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate il giorno successivo. La disposizione entra quindi in vigore il giorno 5 marzo 2010 in quanto la pubblicazione del provvedimento sul sito internet tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'art. 1, c. 361, della legge n. 244/2007. Si richiama inoltre la Circ. Agenzia delle entrate n. 8/2011.

L'obbligo di effettuazione della ritenuta

Il terzo erogatore che effettua un pignoramento deve applicare la ritenuta del 20% a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dal creditore pignoratizio, a prescindere dalla categoria reddituale, sugli importi pignorati quando ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) il terzo erogatore riveste la qualifica di sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973;
- b) il creditore pignoratizio deve essere un soggetto Irpef (rimangono esclusi i soggetti Ires);
- c) l'importo pignorato costituisca per il creditore pignoratizio reddito imponibile ai fini Irpef e soggetto a ritenuta secondo quanto previsto nel titolo III del D.P.R. n. 600/1973 e nell'art. 11, commi 5, 6 e 7 della legge n. 413/1991 in materia di esproprio.

Non è rilevante che il debitore pignorato rivesta o meno la qualifica di sostituto d'imposta.

Stante la vastità dell'argomento non è possibile fare una elencazione di tutte le possibili casistiche che si possono riscontrare; il sostituto d'imposta, prima di procedere al pagamento di importi oggetto di pignoramento, dovrà attentamente valutare se il credito del creditore pignoratizio costituisce reddito ai sensi delle disposizioni contenute nel richiamato titolo III del D.P.R. n. 600/1973. Potrebbe essere opportuno farsi dichiarare, se possibile, dallo stesso creditore pignoratizio se il credito oggetto di pignoramento è soggetto o meno a ritenuta. Al fine di semplificare le procedure, la Circ. n. 8/2011 dell'Agenzia delle entrate prevede che il terzo non sia tenuto a svolgere indagini per verificare se le somme debbano o meno subire la ritenuta. Rimane quindi a carico del creditore dimostrare che le stesse attengono ad ipotesi per le quali la ritenuta non deve essere operata, restando inteso che altrimenti il terzo provvederà ad applicarla.

Con particolare riferimento alle spese di lite distratte in favore dell'avvocato del creditore pignoratizio, si osserva che, anche qualora non ricorra l'ipotesi in cui il difensore chiede il pignoramento oltre che nell'interesse del cliente anche nel proprio, le spese processuali distratte in favore del difensore del creditore pignoratizio per il giudizio di esecuzione sono anch'esse soggette alla ritenuta del 20 per cento.

Non si applicano le norme sul prelievo alla fonte dettate dal provvedimento in commento alle procedure promosse dall'Agente della riscossione per il recupero dei crediti. La ratio consiste nel recupero di materia imponibile e non avrebbe senso applicare tali disposizioni all'Agente della riscossione, cioè il soggetto al quale l'Agenzia delle entrate affida la riscossione dei tributi. Inoltre, i crediti non sarebbero soggetti a ritenuta in quanto principalmente di natura tributaria. Non si deve dimenticare che l'Agente della riscossione non è un soggetto Irpef.

Gli adempimenti procedurali e la CU

A fronte di un pignoramento il terzo erogatore sostituto d'imposta, nel caso in esame il datore di lavoro, è tenuto ai seguenti adempimenti:

- operare la ritenuta sull'importo pignorato e procedere al versamento qualora ne ricorrano le condizioni. Con la Ris. Min. n. 18/E del 9 marzo 2010 è stato istituito il codice tributo "1049" per i versamenti con modello F24. Per i versamenti con modello F24EP è stato istituito il codice "112E" relativo alle "ritenuta operata a titolo di acconto irpef dovuta dal creditore pignoratizio, su somme liquidate a seguito di procedure di pignoramento presso terzi -art. 21, c. 15. legge n. 449/97, come modif. dall'art.15, c. 2 ,dl n. 78/09" istituito con Ris. Min. n. 101/E del 07 ottobre 2010;
- predisporre e trasmettere al creditore pignoratizio gli importi erogati e le ritenute operate utilizzando la CU che varrà sia come certificazione che come dichiarazione ai sensi dell'art. 4, comma 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998 nel caso in cui il creditore pignoratizio sia un soggetto Irpef;
- inserire nella dichiarazione dei sostituti d'imposta, modello 770, prospetto SY, le somme erogate al creditore pignoratizio persona giuridica.

È importante evidenziare che la CU dovrà essere predisposta per tutti i pignoramenti indipendentemente dal fatto che la ritenuta sia stata effettuata o meno. Stante l'esclusione dell'Agente della riscossione dall'applicazione della normativa sul

pignoramento, si dovrebbero considerare non applicabili anche gli obblighi di certificazione e di dichiarazione.

Nella CU degli autonomi è stata prevista una specifica sezione dedicata alle "somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi" con l'indicazione del codice fiscale del debitore principale, delle somme erogate e delle ritenute operate o eventualmente non operate (punti da 101 a 108). Nei dati anagrafici della certificazione andrà indicato il creditore pignoratizio.

Se l'ordinanza di assegnazione prevede più creditori si dovranno rilasciare tante CU quanti sono i destinatari del provvedimento di assegnazione. Se l'ordinanza non specifica la misura dell'importo riferito a ciascun creditore, il terzo erogatore ripartisce le somme in parti uguali, salva diversa indicazione dei creditori da effettuare tramite dichiarazione ai sensi del D.P.R. n. 445/2000.

Il creditore pignoratizio dovrà inserire i redditi nella dichiarazione anche se si tratta di somme soggette a tassazione separata, ritenute a titolo d'imposta o imposte sostitutive.

Previdenza

I contributi degli amministratori

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

Le circolari Inps n. 21 e 22 del 31 gennaio 2017 hanno aggiornato gli importi dei versamenti dei contributi che gli enti locali devono effettuare nel corso dell'anno 2017 per conto degli amministratori lavoratori autonomi. Per lo scorso anno, detti importi sono stati quantificati con le circolari n. 13 e 15 del 29 gennaio 2016.

Come noto, ai sensi dell'art. 86 del D.Lgs. 267/2000, per il sindaco, per il presidente di provincia, per il presidente di comunità montane, di unioni di comuni e di consorzi fra enti locali, per gli assessori provinciali e per gli assessori dei comuni con popolazione superiore a 10.000 abitanti, per il presidente del consiglio dei comuni con popolazione superiore a 50.000 abitanti, per il presidente dei consigli provinciali, l'ente locale deve provvedere al pagamento dei contributi previdenziali; sono previste differenti modalità di calcolo e di versamento a seconda che l'amministratore sia lavoratore dipendente piuttosto che lavoratore autonomo o professionista.

Con Decreto del Ministero dell'Interno, emanato di concerto con il Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale e il Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica in data 25 maggio 2001 n. 15478, sono stati fissati i criteri con i quali devono essere individuati gli importi annuali da versare per i suddetti amministratori. L'Inps ha fornito istruzioni operative con la circ. 205/2001 e 8/2002.

Si analizzano, altresì, i principali orientamenti delle Corti dei Conti.

Gli amministratori artigiani e commercianti

Per gli amministratori iscritti alla gestione Inps degli artigiani e dei commercianti, l'ente deve provvedere, quale versamento contributivo, al pagamento di una somma forfetaria annuale, da corrispondersi per quote mensili. Il citato decreto 25 maggio 2001 n. 15478 prevede che, per ciascuna delle categorie di lavoratori non dipendenti, la misura del versamento contributivo sia determinato con riferimento al reddito minimo imponibile e con l'aliquota contributiva fissati dalla gestione interessata. Come previsto dalle circolari 15/2016 e 22/2017 sopra richiamate, per gli artigiani e i commercianti il contributo mensile è pari ad € 299,92 per il 2016 e ad € 305,75 per il 2017.

L'importo da versare mensilmente è determinato applicando al reddito minimale annuo, che è pari ad € 15.548,00 nel 2016 e resta invariato nel 2017, l'aliquota contributiva che, per lo scorso anno è pari al 23,10%. La percentuale si eleva al

23,55% nel 2017. E' opportuno specificare che l'ente non versa il contributo sulla c.d. rottamazione delle licenze pari allo 0,09%. Nel 2011 l'aliquota era fissata al 20% dall'art. 1, comma 768, della legge finanziaria 2007. Per effetto dell'art. 24, comma 22, del D.L. 201/2011, conv. con modificazioni dalla L. 214/2011, l'aliquota contributiva ha avuto un primo incremento, dal 1° gennaio 2012, di 1,30 punti percentuali per poi aumentare di 0,45 punti percentuali dal 2013 in poi fino al raggiungimento del 24%. Continua ad applicarsi la riduzione del 50% dei contributi dovuti dagli artigiani e commercianti con più di 65 anni di età, già pensionati presso le gestioni dell'Istituto (art. 59, comma 14, L. 449/1997). Per effetto di quanto disposto dall'art. 49, comma 1, della legge 488/1999 e successive modificazioni ed integrazioni, è dovuto inoltre un contributo per le prestazioni di maternità stabilito, per gli iscritti alle gestioni degli artigiani e dei commercianti, nella misura di € 0,62 mensili.

Risulta opportuno comunicare formalmente all'amministratore che l'ente sta procedendo al versamento dei contributi sul minimale indicando il mese di inizio del versamento e l'importo versato. In questo modo l'amministratore potrà provvedere al versamento delle quote eccedenti e sospendere il versamento del minimale.

Le modalità di versamento

Le quote mensili devono essere versate tramite bollettino di c/c postale "euro" TD 123, riportando nella causale "Decreto legislativo 267/2000" seguita dagli estremi dell'amministratore interessato (cognome, nome, Gestione di appartenenza, periodo di riferimento, codice azienda). Risulta quindi necessario compilare un bollettino per ciascun amministratore. Non vi sono obblighi di dichiarazione da parte dell'ente locale.

Gli amministratori iscritti alla gestione separata

La circolare Inps n. 205/2001 ha previsto che, per gli amministratori iscritti alla gestione separata ex L. 335/1995, l'ente provveda ad un versamento aggiuntivo, pari al reddito minimale IVS previsto per gli artigiani ed i commercianti moltiplicato per le aliquote vigenti per l'anno di competenza. Nel 2016, in applicazione della circolare Inps 13 del 29 gennaio 2016, il versamento mensile è pari ad € 410,99 per i collaboratori privi di altra copertura previdenziale (aliquota 31,72%) e ad € 359,16 per i titolari di partita IVA senza cassa obbligatoria (aliquota 27,72%). L'importo scende a € 310,96 per gli iscritti ad altra gestione previdenziale obbligatoria per legge (aliquota 24%).

Per il 2017, in applicazione della circolare Inps 21 del 31 gennaio 2017, il versamento mensile è pari ad € 423,94 per i collaboratori privi di altra copertura previdenziale (aliquota 32,72%) e ad € 333,25 per i titolari di partita IVA senza cassa obbligatoria (aliquota 25,72%). L'importo scende a € 310,96 per gli iscritti ad altra gestione previdenziale obbligatoria per legge (aliquota 24%).

Le modalità di versamento per i collaboratori

Il versamento deve essere effettuato a mezzo mod. F24 con le consuete modalità previste per i co.co.co. e denunciato mensilmente nell'Uniemens.

Mentre per gli artigiani ed i commercianti il versamento effettuato dall'ente sostituisce il pagamento che avrebbe dovuto effettuare il lavoratore autonomo stesso, per i collaboratori il pagamento delle quote mensili a carico dell'amministrazione è considerato versamento aggiuntivo rispetto a quello effettuato dal committente.

Le modalità di versamento per i professionisti iscritti alla gestione separata

Il versamento deve essere effettuato a mezzo mod. F24 senza alcun obbligo di denuncia. Risulta opportuno comunicarlo agli interessati al fine di consentire al professionista la corretta compilazione della dichiarazione dei redditi ed al conseguente versamento contributivo. Infatti, per i lavoratori autonomi professionisti iscritti alla gestione separata, l'amministratore-professionista dovrà provvedere autonomamente al versamento dei contributi previdenziali sulla quota di reddito imponibile eccedente la quota forfetaria versata dall'ente locale (circ. Inps 205/2001).

Gli amministratori liberi professionisti iscritti alla cassa professionale

Infine, per quanto riguarda i liberi professionisti iscritti alla propria cassa professionale, è opportuno inviare apposita istanza alla medesima cassa per comunicare il sorgere, in capo all'ente, dell'obbligo di versamento dei contributi per conto dell'amministratore. La cassa aprirà un'apposita posizione a nome dell'amministrazione versante e comunicherà sia l'importo che le modalità di versamento dei contributi stessi.

Schema di sintesi

ANNO 2017

VERSAMENTI CONTRIBUTIVI INPS PER GLI AMMINISTRATORI LAVORATORI AUTONOMI				
Gestione	Reddito minimale	Aliquota	Minimale annuo	Minimale mensile
Artigiani	15.548,00	23,55	3.668,99	305,13 + 0,62 (maternità) = 305,75
Commercianti	15.548,00	23,55	3.668,99	305,13 + 0,62 (maternità) = 305,75
Co.co.co. senza cassa	15.548,00	32,72	5.087,31	423,94
Professionisti senza cassa	15.548,00	25,72	3.998,95	333,25
Co.co.co. e Professionisti con cassa	15.548,00	24,00	3.731,52	310,96

m

ANNO 2018

VERSAMENTI CONTRIBUTIVI INPS PER GLI AMMINISTRATORI LAVORATORI AUTONOMI				
Gestione	Reddito minimale	Aliquota	Minimale annuo	Minimale mensile
Artigiani	15.710,00	24,00	3.777,84	314,20 + 0,62 (maternità) = 314,82
Commercianti	15.710,00	24,00	3.777,84	314,20 + 0,62 (maternità) = 314,82
Co.co.co. senza cassa con DIS-COLL	15.710,00	34,23	5.377,53	488,13
Co.co.co. senza cassa senza DIS-COLL	15.710,00	33,72	5.297,41	441,45
Professionisti senza cassa	15.710,00	25,72	4.040,61	336,72
Co.co.co. e Professionisti con cassa	15.710,00	24,00	3.770,40	314,20

G**li orientamenti della Corte dei Conti**

I contributi spettano solo agli amministratori lavoratori autonomi che sospendono l'attività di lavoro autonomo (Corte dei Conti Basilicata n. 3/2014, Sardegna 26/2012, Lombardia n.95/2014, Veneto n. 348/2014 e altre)

L'orientamento si deve ritenere, ormai, consolidato ed è condiviso anche dal Ministero dell'Interno. La strada, accennata nel 2012, è stata spianata nel 2014, dalla Corte dei Conti per la Basilicata, con la deliberazione n. 3/2014/PAR del 15 gennaio 2014, con la quale sono stati modificati, in modo sostanziale gli orientamenti interpretativi consolidati in merito alla contribuzione dei lavoratori autonomi. Affermano i magistrati contabili che gli amministratori lavoratori autonomi hanno diritto al versamento dei contributi a carico dell'ente presso il quale svolgono il loro mandato solo se sospendono la propria attività. L'art. 86 del Tuel prevede l'obbligo, per gli enti locali, di provvedere al pagamento dei contributi previdenziali per i sindaci, i presidenti di provincia, i presidenti di comunità montane, di unioni di comuni e di consorzi fra enti locali, gli assessori provinciali e gli assessori dei comuni con popolazione superiore a 10.000 abitanti, i presidenti dei consigli dei comuni con popolazione superiore a 50.000 abitanti, i presidenti dei consigli provinciali. Il dettato normativo si diversifica qualora l'amministratore sia un lavoratore dipendente oppure

un lavoratore autonomo. Se trattasi di dipendente, risulta chiaro che lo stesso, per poter usufruire del beneficio sopra descritto, deve richiedere l'aspettativa non retribuita (c.1 art. 86). Tale requisito, ovviamente, non viene richiesto per sindaci, presidenti e assessori che siano lavoratori autonomi (liberi professionisti, artigiani, commercianti, ecc.). Il c. 2 della norma in questione prevede solo che le amministrazioni provvedano al pagamento di una cifra forfetaria annuale, mediante quote mensili, le cui modalità di versamento sono contenute nel Dm 25 maggio 2001. Ad oggi, sia l'istituto di previdenza che le varie casse professionali non hanno mai posto ostacoli alla corresponsione dei contributi da parte degli enti locali per conto del proprio amministratore. La Corte dei Conti, nel 2014, evidenzia che anche ai lavoratori autonomi, così come per il lavoratore dipendente, per il diritto al versamento dei contributi, è necessario che dedichi all'incarico "l'esclusività del suo tempo e delle sue energie lavorative", così anche per il libero professionista e gli altri lavoratori autonomi deve "subordinarsi la concessione del beneficio alla espressa e concreta rinuncia all'espletamento dell'attività lavorativa svolta". In altre parole, il lavoratore autonomo deve prima produrre all'ente una dichiarazione in cui manifesta la volontà di sospendere la propria attività, poi concretizzare tale manifestazione. La sospensione reale dell'attività può essere certificata attraverso le comunicazioni obbligatorie che i lavoratori autonomi sono tenuti a presentare.

In caso di mancata interruzione, dice la Corte, si riconosce ai lavoratori non dipendenti un beneficio ingiustificato, creando disparità di trattamenti rispetto agli amministratori dipendenti.

Come detto, in modo analogo, si era espressa la Corte dei Conti della Sardegna n. 26/2012 secondo la quale la locuzione "*allo stesso titolo del comma 1*", contenuta nell'art. 86, comma 2, del Tuel, riferita ad un lavoratore autonomo si interpreta nel senso che i contributi devono essere versati solo se lo stesso "*decida comunque di non svolgere la propria attività lavorativa*".

Anche il Ministero degli interni, con il parere 4 agosto 2014, n. 15900/TU/086, ha condiviso la posizione espressa dalle Corti dei Conti.

I contributi spettano solo agli amministratori lavoratori autonomi già iscritti ad una cassa all'inizio del mandato (Corte dei Conti Puglia n. 57/2013 ed Emilia Romagna n. 24/2011)

L'art. 86, comma 2, del Tuel prevede che il versamento forfetario debba avvenire "*alla forma pensionistica presso la quale il soggetto era iscritto o continua ad essere iscritto alla data dell'incarico*". Il problema interpretativo consiste nel capire se il dato letterale ("*essere iscritto alla data dell'incarico*") possa avere una interpretazione restrittiva ovvero estensiva.

La Corte dei Conti della Puglia n. 57/2013 ha optato per una soluzione restrittiva: "*Il dato testuale, infatti, prende in considerazione l'amministratore che "era iscritto o continua ad essere iscritto alla data dell'incarico". Ne consegue che la disposizione trova applicazione nella limitata ipotesi in cui l'amministratore era già iscritto ad una forma pensionistica prima dell'inizio del mandato elettorale*".

La ratio della norma è quella di garantire che lo svolgimento del mandato elettorale non incida negativamente sulla posizione contributiva e previdenziale di chi è chiamato a rivestire la carica di amministratore analogamente a quanto previsto dal comma 1 per i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato collocati in aspettativa senza assegni.

Pertanto, se all'inizio del mandato l'amministratore non era già iscritto ad alcuna Cassa previdenziale, l'obbligo per il comune di procedere ai versamenti forfetari in misura minima non trova applicazione: in questo caso, infatti, non si pone alcun problema di tutela della posizione contributiva dell'amministratore".

Nella stessa direzione la Corte dei Conti Emilia Romagna n. 24/2011 sullo stesso tema ritiene che "l'amministratore locale, non dipendente pubblico, il quale decida di iscriversi, successivamente alla nomina, ad una cassa previdenziale opta, per facta concludentia, per lo svolgimento di attività lavorativa contestualmente all'adempimento del mandato amministrativo. Pertanto, in presenza del requisito soggettivo indicato dall'articolo 86 TUEL, non ricorre, nella fattispecie sottoposta all'esame del Collegio, il requisito oggettivo specificato dalla norma in esame".

Gli amministratori lavoratori dipendenti

Per i lavoratori dipendenti in aspettativa non retribuita ai sensi dell'art. 81 del D.Lgs. 267/2000, la norma ha trasferito l'obbligo contributivo dal datore di lavoro, da cui dipendeva l'amministratore prima dell'aspettativa, all'Ente locale presso il quale lo stesso amministratore svolge il proprio mandato. Tale Ente, pertanto, deve provvedere al versamento dei contributi all'Istituto di previdenza al quale è iscritto l'amministratore nella veste di lavoratore subordinato (ad esempio, Inpdap, per i pubblici dipendenti, Inps, in genere, per i lavoratori privati). Sulla retribuzione cui l'amministratore avrebbe avuto diritto nel caso in cui non avesse usufruito dell'aspettativa non retribuita, si devono applicare le aliquote contributive stabilite per il settore, comprensiva della maggiorazione dello 0,30%, nel limite del 33% complessivo, prevista dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per l'anno 2007). L'ente, infatti, deve farsi carico della contribuzione sia per la quota a carico del datore di lavoro che per quella a carico dipendente, non essendo ammessa la rivalsa sull'indennità percepita dall'amministratore in aspettativa e quindi privo di retribuzione. Inoltre, si deve considerare che l'Inps, con circolare n. 23/2007, ha ricordato che, in applicazione dell'art. 3, comma 23, della L. 335/95 e del Decreto interministeriale del 21 febbraio 2006, è stato previsto un aumento dello 0,50% dei contributi a carico del datore di lavoro, a partire dal 2007. Tale aumento era limitato ai datori di lavoro che, alla data del 1° gennaio 1996, non avevano integralmente trasferito al Fpld la quota di 4,43% dalle gestioni TBC, Maternità e Cuaf.

I chiarimenti del Ministero dell'Interno

- In base al combinato disposto dei suddetti artt. 81 e 86 del T.U.E.L., per tali figure di amministratori locali, l'obbligo contributivo è a carico dell'amministrazione locale presso cui viene espletato il mandato, tranne per gli assessori di comuni con popolazione inferiore ai 10.000 abitanti, per i quali il suddetto obbligo è a carico dell'Ente datore di lavoro che ha concesso l'aspettativa, al quale non spetta alcun tipo di rimborso da parte dell'altra amministrazione interessata (Ministero dell'Interno 27/08/2010, prot. 15900/T.U./00/86);
- Sono richiesti chiarimenti in merito al rimborso delle quote forfetarie annuali, ai fini pensionistici, che un proprio amministratore ha versato direttamente all'istituto presso cui era iscritto al momento dell'assunzione del mandato. (...) si

ravvisa che, in base alla normativa vigente competeva all'ente presso cui è stato espletato il mandato elettivo provvedere ai versamenti in questione, si ritiene pertanto, che sussista il diritto al rimborso delle predette quote (Ministero dell'Interno 09/05/2011, Class. 15900/T.U./00/86);

- Si fa riferimento ad nota, con la quale si chiede di conoscere l'avviso di questo Ministero in ordine alla posizione contributiva di un assessore, lavoratore dipendente di un'azienda metalmeccanica, che intende usufruire di un periodo di aspettativa non retribuita, ai sensi dell'art. 81 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Viene precisato, altresì, che è stato costituito un fondo nazionale pensione complementare per i lavoratori di un'industria metalmeccanica, finanziato per un terzo a carico del datore di lavoro, un terzo a carico del dipendente ed il rimanente con il T.F.R. - ; il lavoratore in questione aderisce a tale fondo per scelta individuale. Codesto ente chiede, in particolare, chiarimenti circa il rimborso al datore di lavoro degli oneri posti a suo carico dal predetto fondo di previdenza complementare. In proposito, si fa presente che l'art. 86 del decreto legislativo n. 267/2000, stabilisce che l'ente locale presso il quale viene espletato il mandato amministrativo ha l'obbligo di versamento della contribuzione previdenziale e assistenziale obbligatoria. Restano, pertanto, escluse dalla suddetta disciplina forme integrative di assistenza e previdenza attivate individualmente dall'interessato in costanza di un rapporto di lavoro (Ministero dell'Interno 29/07/2004);
- Sono stati chiesti chiarimenti in merito alla decorrenza del versamento delle quote forfettarie annuali, ai fini pensionistici, a carico di un comune nei confronti di un proprio assessore, lavoratore autonomo, quale architetto. Il comune ha rappresentato che l'amministratore in questione, in carica dal dicembre 1997 a maggio 2002, rieletto e tuttora in carica, non risultava iscritto alla cassa degli ingegneri e architetti; solo in data 10 settembre 2003, la "Inarcassa", comunicava la reiscrizione dello stesso con effetto retroattivo al 4 gennaio 2000. In merito, la normativa dettata dall'art. 86, comma 2, del decreto legislativo n. 267/2000, impone agli enti locali di versare gli oneri previdenziali, assistenziali ed assicurativi tramite il conferimento di una cifra forfettaria annuale, determinata con decreto ministeriale, alla forma pensionistica presso la quale gli amministratori erano iscritti o continuano ad essere iscritti alla data del conferimento del mandato. La disposizione recata dal comma 2 dell'art. 86 del T.U.E.L., tassativamente, prevede il versamento da parte dell'ente, presso cui è esercitato il mandato elettorale, di dette quote soltanto in due precise fattispecie: a) l'amministratore, al momento dell'assunzione della carica, risultava essere iscritto alla propria forma pensionistica; b) l'amministratore, alla data di assunzione della carica, continua ad essere iscritto alla propria forma pensionistica. Nella fattispecie, non riscontrandosi al momento dell'assunzione della carica le condizioni sopra enunciate, non sussiste alcun onere da parte del comune di Arcore di provvedere al versamento delle citate quote forfettarie, con effetto retroattivo. Al beneficio in parola potrà essere ammesso il predetto amministratore dalla data della effettiva iscrizione, 9 settembre 2003, alla cassa nazionale di previdenza e assistenza per gli ingegneri ed architetti (Ministero dell'Interno (25/10/2004);

- Si evidenzia che l'art. 86 comma 1, del T. U. delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, fa gravare sull'amministrazione locale presso cui è espletato il mandato, in sostituzione dell'ente datore di lavoro, l'obbligo di provvedere al versamento dei contributi previdenziali per gli amministratori che, lavoratori dipendenti, si siano collocati in aspettativa non retribuita, e che rivestono le cariche espressamente ivi indicate. Tra queste è ricompresa la carica di sindaco, a prescindere dell'entità demografica dell'ente (Ministero dell'Interno, 27/01/2006);
- Si fa riferimento alla nota sopra distinta, con la quale codesto Ente ha chiesto se, per un assessore provinciale che ha optato per l'aspettativa non retribuita presso il proprio datore di lavoro, l'Ente locale sia tenuto, oltre al versamento dei contributi obbligatori e del TFR, anche il versamento dei contributi per il fondo integrativo pensioni, per il fondo di solidarietà e per il fondo di previdenza complementare. Si rappresenta al riguardo che l' art. 86 del d.lgs. n. 267/2000 attribuisce all'ente locale l'onere di effettuare, per gli amministratori, ivi indicati, che svolgono l'attività lavorativa, i versamenti degli oneri previdenziali, assistenziali e assicurativi ai rispettivi istituti, dandone comunicazione tempestiva al datore di lavoro, secondo le diverse modalità prescritte dai commi 1 e 2 del citato art. 86. In particolare, il predetto adempimento è previsto al comma 1, per i lavoratori dipendenti collocati in aspettativa non retribuita, e al comma 2 per i lavoratori non dipendenti, intendendo per tali i cosiddetti lavoratori autonomi. Ciò premesso si ritiene che l'amministrazione locale sia tenuta, per i suoi amministratori, esclusivamente al suddetto versamento in quanto ritenuti obbligatori per legge a carico del datore di lavoro. Per quanto concerne le altre forme di contribuzione è opportuno che codesto Ente si rivolga all'Istituto previdenziale competente (Ministero dell'Interno 27/04/2010, Class. 15900/T.U./00/86).

Fisco

La gestione degli scarti della CU

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

A ridosso della scadenza nascono gli errori di ordine pratico che non sempre sono di agevole gestione in momenti di grande concitazione. È il caso dello scarto della CU già trasmessa solitamente perché il codice fiscale del sostituito non si trova in anagrafe tributaria.

Come gestire lo scarto della CU

In fase di invio delle CU l'errore di un codice fiscale ovvero l'assenza nell'anagrafe tributaria comporta lo scarto della certificazione. Considerando la quantità di codici fiscali inseriti nelle CU questa situazione è molto probabile.

Come procedere alla sistemazione dell'errore. Anche quest'anno non vi sono indicazioni precise ma si può attingere all'esperienza degli scorsi anni.

Poiché la certificazione non è stata "validamente accolta" non si può procedere con la procedura di annullamento/sostituzione della CU; nel nostro caso la certificazione non è stata accolta ma scartata con la conseguenza che non è stata attribuito un codice protocollo. Questa strada quindi non dovrebbe essere percorribile.

La procedura corretta consiste nell'effettuare un nuovo e diverso invio contenente solo le sole CU scartate. Sulla scorta dell'esperienza degli scorsi anni (e anche delle istruzioni che ammettono invii multipli di flussi) dovrebbe essere scongiurato il rischio che il secondo invio annulli il primo (in analogia alle ordinarie regole di trasmissione delle dichiarazioni in via telematica).

Il call center, contattato telefonicamente, ha confermato che il secondo invio non annulla il primo ma aggiunge le certificazioni precedentemente scartate.