n. 02 febbraio **2025**

il personale pa
personalmente efficace, tecnicamente efficiente.

In questo numero:

Fisco e Previdenza

1 Le novità della CU2025

3 La C.U. con valore dichiarativo

38 La certificazione del Bonus Natale

39 Gli arretrati a tassazione separata

45 La certificazione dei compensi in caso di decesso del dipendente

52 La certificazione dei compensi in caso di decesso del professionista

54 La certificazione dell'indennità sostitutiva del preavviso

56 La certificazione del TFM

66 Come girano il fondo Perseo Sirio e l'art. 208 CdS nella C.U.

78 La certificazione dei pignoramenti

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

Le novità della CU2025

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan
Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

La Certificazione Unica (CU) 2025 presenta alcune novità significative rispetto agli anni precedenti, sia in termini di obblighi che di scadenze. Ecco un riepilogo delle principali modifiche.

Esclusione dalla CU dei forfettari e degli altri regimi di vantaggio

A partire dall'anno d'imposta 2024, i sostituti d'imposta non sono più tenuti a rilasciare la CU per i compensi corrisposti a contribuenti che applicano il regime forfettario o il regime fiscale di vantaggio. Questa modifica è stata introdotta dall'articolo 3 del Decreto Legislativo n. 1/2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2024. La semplificazione deriva dall'obbligo, in vigore dal 1° gennaio 2024, per questi contribuenti di emettere fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio (SdI), permettendo all'Agenzia delle Entrate di acquisire automaticamente i dati relativi ai compensi percepiti. Le istruzioni hanno recepito questa la semplificazione sopprimendo il codice 24 e togliendo queste tipologie reddituali a commento del punto 4.

Il nuovo scadenziario

Le modifiche normative hanno riscritto, in parte, il calendario degli adempimenti:
- 16 marzo 2025 (prorogato al 17 marzo in quanto il giorno 16 cade di domenica): termine per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni relative ai redditi di lavoro dipendente, assimilati e alcuni redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente;
- 31 marzo 2025: termine per l'invio delle certificazioni riguardanti esclusivamente redditi di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale. Rispetto allo scorso anno il termine è stato modificato dall'articolo 2, comma 5, del Decreto Legislativo 5 agosto 2024, n. 108 che ha introdotto il seguente periodo all'articolo 4, comma 6-quinquies, del DPR 22 luglio 1998, n. 322: "A decorrere dal 2025, la dichiarazione precompilata di cui al comma 1-bis è resa disponibile, conferendo apposita delega, anche tramite uno degli altri soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322";
- 31 ottobre 2025: scadenza per la trasmissione delle certificazioni contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata, in concomitanza con il termine di presentazione del modello 770.

Quindi, per le CU dei professionisti abituali dal 2025 quindi l'invio delle Cu degli autonomi passa dal 31 ottobre (scadenza del 770), previsto fino al 2024 per i redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione dei redditi precompilata, al 31 marzo.

Specifica indicazione della tipologia reddituale

Nei punti da 741 a 746 deve essere data dettagliata della tipologia di redditi da lavoro dipendente e assimilati indicati nei punti 1, 2 e 4 della CU. Alcuni codici erano stati introdotti già nella CU dello scorso anno. Tuttavia, dal 2025 sono previsti specifici codici per tutte le tipologie reddituali per cui di fatto deve esserci una corrispondenza tra quanto indicato nei campi 1, 2 e 4 della CU con i punti dal 741 a 746.
Le specifiche tecniche tuttavia non segnaleranno un errore bloccante ma un semplice warning.
Nel punto 8 dei dati anagrafici non vengono più richieste specifiche indicazioni sulla tipologia di reddito in quanto vanno dettagliatamente indicate nei campi dal 741 a 746.

Adeguamenti alle Detrazioni Fiscali

Sono stati aggiornati gli importi delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente fino a 15.000 euro e i criteri per l'attribuzione del trattamento integrativo, in base al Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216.

La certificazione del bonus Natale

La CU 2025 prevede una nuova sezione denominata "indennità tredicesima mensilità", campi da 721 a 731, per certificare l'indennità una tantum fino a 100 euro per i lavoratori con redditi fino a 28.000 euro (art. 2-bid del D.L. 113/2024). Questo bonus non influisce sul reddito imponibile ai fini IRPEF.
In caso di erogazione del bonus Natale è necessario compilare la parte relativa ai figli a carico.

Dati relativi all'Assegno unico

E' stata introdotta la sezione "DATI RELATIVI ALL'ASSEGNO UNICO" che dovrà essere compilata esclusivamente dall'Inps per "permettere all'Agenzia delle Entrate di predisporre la dichiarazione precompilata in modo più accurato e completo". Con queste informazioni trasmesse dall'Inps si risolve il problema dell'inserimento o meno nella CU dei figli a carico di età inferiore ai 21 anni. Dal momento che i dati li trasmette l'Inps non dovrebbe più essere un onere per il datore di lavoro.

La contribuzione delle prestazioni occasionali

È stato introdotto il campo 31 che deve riportare il codice tipo rapporto indicato nell'Uniemens per le prestazioni occasionali.
Inoltre è stato previsto il nuovo campo 40 per indicare la franchigia previdenziale di 5.000 euro utilizzata dal committente.

Fisco

La 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 costituisce la prima parte della dichiarazione dei sostituti d'imposta acquisendo valore dichiarativo e non meramente certificativo. I termini per la consegna e per l'invio telematico sono unificati al 17 marzo (il 16 marzo cade di domenica) per i redditi di lavoro dipendente, assimilati e occasionali e al 31 marzo per i lavoratori autonomi abituali.

La certificazione unica (C.U.)

Il percorso normativo rubricato "Semplificazioni per le persone fisiche" è 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 alimentano la dichiarazione), lasciando all'Agenzia il ruolo di collettore delle informazioni.
Tutte le informazioni precedentemente contenute nelle certificazioni dei dipendenti/assimilati e autonomi della dichiarazione dei sostituti d'imposta sono confluite nella CU e sono scomparse dal mod. 770 che, di fatto, accoglie 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 e pignoramenti a soggetti non Irpef) 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

Viene confermata 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, già 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, è stato assolto l'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.

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 sostituito, che contiene meno informazioni rispetto all'ordinaria. Viene meno l'obbligo di consegnare la CU in duplice copia.

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, la firma 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 sostituito, 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' prevista, altresì, la certificazione delle ritenute per le locazioni brevi; si tratta, però, di una casistica estranea alla PA. Per i dipendenti è stata predisposta anche una sezione dedicata agli altri enti previdenziali, mentre per il lavoro autonomo è stata confermata un'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.
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).

Dall'anno d'imposta 2024, i sostituti d'imposta non sono più tenuti a rilasciare la CU per i compensi corrisposti a contribuenti che applicano il regime forfettario o il regime fiscale di vantaggio. Questa modifica è stata introdotta dall'articolo 3 del Decreto Legislativo n. 1/2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2024. La semplificazione deriva dall'obbligo, in vigore dal 1° gennaio 2024, per questi contribuenti di emettere fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio (SdI),

permettendo all'Agenzia delle Entrate di acquisire automaticamente i dati relativi ai compensi percepiti. Le istruzioni hanno recepito questa la semplificazione sopprimendo il codice 24 e togliendo queste tipologie reddituali a commento del punto 4.

La Circ. Ag. Entrate n. 6/E/2015, domanda 2.7, specifica che nella CU da consegnare al sostituito 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).

D) LO SCADENZIARIO

Le modifiche normative hanno riscritto, in parte, il calendario degli adempimenti:
- 16 marzo 2025 (prorogato al 17 marzo in quanto il giorno 16 cade di domenica): termine per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni relative ai redditi di lavoro dipendente, assimilati e alcuni redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente. Come per le altre dichiarazioni l'invio può essere effettuato direttamente dal sostituto d'imposta ovvero affidata ad un intermediario abilitato;
- consegna ai dipendenti delle certificazioni entro il 17 marzo in forma cartacea o tramite posta elettronica o altri strumenti informatici analoghi;
- 31 marzo 2025: termine per l'invio delle certificazioni riguardanti esclusivamente redditi di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale. Rispetto allo scorso anno il termine è stato modificato dall'articolo 2, comma 5, del Decreto Legislativo 5 agosto 2024, n. 108 che ha introdotto il seguente periodo all'articolo 4, comma 6-quinquies, del DPR 22 luglio 1998, n. 322: "A decorrere dal 2025, la dichiarazione precompilata di cui al comma 1-bis è resa disponibile, conferendo apposita delega, anche tramite uno degli altri soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322". Quindi, per le CU dei professionisti abituali dal 2025 quindi l'invio delle Cu degli autonomi passa dal 31 ottobre (scadenza del 770), previsto fino al 2024 per i redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione dei redditi precompilata, al 31 marzo;

- 31 ottobre 2025: scadenza per la trasmissione delle certificazioni contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata, in concomitanza con il termine di presentazione del modello 770. Ne consegue che sono posticipabili tutte le CU contenenti solo dati previdenziali o assicurativi (Inail).

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.
Si ricorda che ai sensi dell'art. 7, c. 1, lett. h), del D.L. 70/2011 "i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo".

Le istruzioni prevedono una situazione particolare:
"Nel caso in cui il sostituto rilasci una certificazione unica diversa da quella inviata all'Agenzia delle Entrate entro il 16 marzo ovvero entro il 31 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".

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) LA COSTRUZIONE DEL FLUSSO
L'invio del flusso con le CU può essere effettuato unitariamente ovvero suddividendo i dipendenti/assimilati dai redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi.
Le istruzioni precisano che è possibile anche suddividere in più invii i flussi relativi ai 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 sia di lavoro dipendente che di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi.

F) IL REGIME SANZIONATORIO
In caso di omessa, tardiva o errata certificazione è applicata una sanzione di euro 100 per ciascuna certificazione con un massimale di 50.000 euro. E' 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 sostituito di adempiere agli obblighi dichiarativi. In questo caso si dovrebbe trattare di errore formale in quanto non incide nè sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta nè sull'attività di accertamento (art. 6, c. 5-bis, D.Lgs.472/97). Eventuali comportamenti omissivi oltre il termine potrebbero comportare la sanzione da 258,23 a 2.065,83 euro.

G) LA DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE

La 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. Tale impegno può essere cumulativo se il sostituto ha conferito al soggetto abilitato l'incarico per la predisposizione di più dichiarazioni o comunicazioni. A sua volta, l'obbligo in questione può far parte di un più ampio incarico conferito al professionista, sottoscritto dal contribuente, qualora siano indicate le dichiarazioni e le certificazioni che il soggetto abilitato si impegna a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate. In questo caso, la durata dell'impegno è pari a quella del mandato professionale.

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 la specificazione del tipo di dichiarazione, 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).
Nel caso in cui sussista l'obbligo di compilazione, il quadro deve essere indicato in tutte le forniture che contengano almeno una certificazione di redditi di lavoro dipendente. Al contrario non va compilato per gli annullamenti e le sostituzioni.
Il controllo Entratel non consente l'invio se, in assenza di un'utenza telematica per l'invio dei 730, nel flusso manca il quadro CT.

Con le circolari dell'Agenzia Entrate 4/2018 e 3/2019 è stato precisato che la comunicazione della "Sede telematica" avviene con

- quadro CT: solo la prima volta (CU con dipendenti dopo il 2011)
- CSO: per le variazioni (propria sede, intermediario ecc.)
- CSO: revoca per cessazione dell'attività con conseguente cessazione della qualifica di sostituto d'imposta.

Dal 23 gennaio al 25 marzo è sospeso l'invio dei CSO (nelle more dell'invio delle CU).
Inoltre, nel cassetto fiscale è possibile:

- verificare la "Sede telematica"
- visualizzare per quali soggetti si è intermediari.

Se il nuovo incaricato non modifica la "Sede telematica" il precedente intermediario può comunicazione la cessazione della delega.

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 2025 è obbligatorio solo se diverso da quello al 1' gennaio 2024. 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 specificare la tipologia di reddito erogato e viene dedotto dalla tabella G, riportata in appendice alle istruzioni della CU. Si riportano i codici ricorrenti nella PA:

- "Z": eredi;
- "Z2": ex coniuge (in caso di pignoramento presso terzi);
- "Z4": dipendenti di ditta appaltatrice inadempiente.

Nel punto 8 non vengono più richieste specifiche indicazioni sulla tipologia di reddito in quanto vanno dettagliatamente indicate nei campi dal 741 a 746.

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, Tfr e indennità equipollenti, somme soggette a tassazione separata o annotazioni. In altre parole si tratta di certificazioni che non contengono informazioni utili ai fini della precompilata. Questa

situazione si verifica nella PA per gli LSU/LPU i quali, pur non essendo retribuiti direttamente dall'ente, devono essere iscritti all'Inail (la posizione deve essere certificata nella CU).

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).

È stato previsto il campo 12 per l'indicazione del codice fiscale del sostituto subentrante che deve essere utilizzato dal nuovo sostituto d'imposto per l'annullamento o la sostituzione di certificazioni inviate da un soggetto estinto.

I PERCIPIENTI ESTERI
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. Le istruzioni specificano che questa facoltà è ammessa solamente per i percettori di redditi di lavoro autonomo. In caso di redditi assimilati al lavoro dipendente non è possibile trasmettere la CU se il percettore è privo di codice fiscale italiano e non è previsto uno spazio nel modello 770.
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 43: indicare rispettivamente la località di residenza estera e il relativo indirizzo;
- punto 44: 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 45: dello Stato estero di residenza (tabella H).
I punti 42 e 46 vanno barrati per i frontalieri in Svizzera.

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

La "Certificazione lavoro dipendente, assimilati ed assistenza fiscale" presenta specifiche caselle per la gestione delle novità fiscali 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 i seguenti 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 (caso molto raro 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 riportati i compensi erogati agli LSU ai 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 indicata nel comma 5-bis, pari all'importo previsto per i redditi di pensione (comma 3) ma, solo per questo caso, non viene rapportata ai giorni.

Punti 1-2-3-4-5-21-22-26-27 e seguenti (ritenute, addizionali, ecc.) devono comprendere anche quelli erogati e certificati da altri sostituti e comunicati dal sostituito al proprio datore di lavoro. Gli stessi dovranno essere analiticamente indicati nei punti da 531 a 566 dettagliando i dati per ciascun sostituto d'imposta. Nelle annotazioni, con il codice AI, deve essere fornita la distinzione per ciascuna tipologia di reddito certificato. Al contrario nei rimanenti punti relativi alle addizionali regionali e comunali rateizzate dall'anno precedente ovvero da cessazione nell'anno in corso non vanno riportati i dati di eventuali altri datori di lavoro.

Approfondimento: l'assegno per il mantenimento del coniuge

La Circ. Ag. Entrate n. 6/E/2015, nella risposta alla domanda 2.1, approfondisce il campo 5 della CU relativo agli assegni periodici corrisposti dal coniuge e risultanti da provvedimento dell'autorità giudiziaria. 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 il quale 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. Gli eventuali assegni per il mantenimento dei figli non costituiscono reddito per il beneficiario e non sono onere deducibile per l'erogante. 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).

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 CU. Le Entrate chiariscono che il sostituto d'imposta deve applicare le ordinarie ritenute (e quindi predisporre 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 sostituito l'assegno per il mantenimento dell'ex coniuge.

Le tipologie reddituali
Sono stati confermati i campi da 741 a 746 nei quali deve essere data evidenza delle tipologie reddituali certificate nei punti 1, 2 e 4 della CU. Le istruzioni specificano che "la presente sezione va compilata per dare distinta indicazione di particolari tipologie reddituali per le quali è previsto un inquadramento fiscale non sempre coincidente con quello previdenziale".
Alcuni codici erano stati introdotti già nella CU dello scorso anno. Dal 2025 sono previsti specifici codici per tutte le tipologie reddituali per cui di fatto deve esserci una corrispondenza tra quanto indicato nei campi 1, 2 e 4 della CU con i punti dal 741 a 746. L'unica eccezione riguarda gli eredi ovvero quando nel campo 8 è indicata la lettera Z.
Le specifiche tecniche tuttavia non segnaleranno un errore bloccante ma un semplice warning.
Nel punto 8 dei dati anagrafici non vengono più richieste specifiche indicazioni sulla tipologia di reddito in quanto vanno dettagliatamente indicate nei campi dal 741 a 746.

Si riporta l'elenco delle tipologie reddituali da certificare (si riportano i codici che interessano le PA):
1 – redditi di lavoro dipendente (art. 49 con esclusione delle pensioni)
3 - compensi a carico di terzi (art. 50, c. 1, lett. b), Tuir)
4 - borse di studio e sussidi per addestramento professionale (art. 50, c. 1, lett. c, Tuir)
5 - co.co.co. (art. 50, c. 1, lett. c-bis, Tuir)
corrispondente alla tabella G: non è previsto il caso
8 - pubbliche funzioni (art. 50, c. 1, lett. f), Tuir)
9 - cariche elettive (art. 50, c. 1, lett. g), Tuir)
10 - rendite vitalizie (art. 50, c. 1, lett. h), Tuir)
12 - assegni periodici (art. 50, c. 1, lett. i), Tuir)
13 - lavoratori socialmente utili (art. 50, c. 1, lett. i), Tuir)

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.
Per gli anni bisestili, in caso di rapporto di lavoro inferiore all'anno iniziato prima del 29 febbraio nel calcolo dei giorni di detrazione si deve considerare anche tale giorno. In altri termini il primo semestre potrebbe essere pari a 182 giorni se il secondo semestre non fosse stato integralmente lavorato. In ogni caso, se si lavora tutto l'anno, la somma dei giorni non può superare 365. In passato l'Agenzia delle Entrate non considerava il giorno 29 febbraio nel calcolo delle detrazioni (cfr Istruzioni alla CU2021 relativa anno 2020).

I **punti 8, 9, 10 e 11** danno indicazioni in merito al 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 con rapporto di lavoro di lavoro a tempo indeterminato. Tuttavia, la data di 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 e non ne è chiara l'utilità 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 previste detrazioni (es. aspettative non retribuite, congedo parentale senza retribuzione o malattia figli senza retribuzione);
- 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 ovvero al pagamento dei co.co.co. o borse lavoro pagati per annualità precedenti).
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 collegati all'anno scolastico (tipicamente 1/9-31/8). Ulteriori problematiche riguardano 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 della commissione concorso o di gara). Per tutti questi casi si può ricorrere al codice 4.

Si riporta uno 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 31/12/2024 (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 1/1/2024 allora Data Inizio = 1/1/2024.
data cessazione = DB001009
se DB001009 non è compilato ed è barrata la casella DB001010, la Data Cessazione = 31/12/2024
TotGiorniDetrazioni = DB001006 + DB001007
TotGiorniLavoro = Data cessazione - Data Inizio. Se TotGiorniLavoro è 366,
deve essere ricondotto a 365.
TotGiorniDetrazioni deve essere uguale a TotGiorniLavoro

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 i **punti da 1 a 11** deve essere indicata la **nota AI** che dettaglia ulteriormente le informazioni relative alla tipologia di reddito certificato, 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. Il punto 21 deve essere uguale al punto 375 (l'unica differenza potrebbe essere giustificata dal credito d'imposta per le imposte pagate all'estero che difficilmente si verifica nella PA; salvo anche il caso dei compensi erogati agli eredi del *de cuius*).

Le istruzioni riportano in modo dettagliato i codici tributo collegati alle ritenute e alle trattenute utilizzabili nel modello F24 o F24EP da considerare al netto degli eventuali eccessi di versamento.

Esempio:
Punto 21 devono essere riportate le ritenute versate con i seguenti codici tributo: 1001, 100E, 1301, 1601, 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. In modo analogo si potrebbe procedere 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

Saldo 2023	Acconto 2024	Saldo 2024	Rapporti cessati 2024	Acconto 2025
25	26 90	27 10	28	29 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

Saldo 2023	Acconto 2024	Saldo 2024	Rapporti cessati 2024	Acconto 2025
25	26 90 – 10 = 80	27	28	29 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 2024 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 2025 dell'addizionale comunale all'IRPEF non operata in quanto in possesso dei requisiti reddituali per usufruire interamente della fascia di esenzione deliberata.

In caso di passaggio di dipendenti senza estinzione del precedente sostituito (per mobilità o per trasferimento di servizi) nel punto 23, relativo alle addizionali rateizzate,

andranno riportale solo le addizionali effettivamente trattenute da ciascun sostituto. Le istruzioni hanno chiarito che tale modalità di compilazione si applica anche ai punti 25 e 28.

Nei punti 22 (A.R.), 26 (acconto A.C.) e 27 (saldo A.C.) devono essere riportate anche le addizionali riportate in altre certificazioni oggetto di conguaglio cumulato.

Per le addizionali sospese per calamità naturali nei punti 32-35-36 riportare le annotazioni 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 2023 che gli acconti 2024 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 incapienza 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).
Prevista una sezione dedicata agli acconti trattenuti distinguendo tra dichiarante e coniuge.
Gli interessi da incapienza e rateizzazione 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	Assistenza fiscale diretta	Presenza 730/4 integrativo	Presenza 730/4 rettificativo	
51	52	54	55 1	

SALDO IRPEF 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato
61 1.000-100 = 900	62	63	64

ADDIZIONALE REGIONALE 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	Codice Regione
71 200	72	73	74	75

ADDIZIONALE COMUNALE 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	Codice Comune
81	82 30	83	84	85

SALDO CEDOLARE SECCA LOCAZIONI 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	
91	92	93	94	

Primo acconto Irpef trattenuto nell'anno	Secondo o unico acconto Irpef trattenuto nell'anno	Richiesta di minor acconto	Acconto addizionale comunale all'Irpef	Codice Comunale	Prima rata di acconto cedolare secca
121	122 180	123	124	125	126

Seconda o unica rata di acconto cedolare secca	Richiesta di minor acconto	Acconti Irpef sospesi	Acconto addizionale comunale all'Irpef sospeso	Acconti cedolare secca sospesi
127	128	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	Assistenza fiscale diretta	Presenza 730/4 integrativo	Presenza 730/4 rettificativo	
51	52	54 **1** le istruzioni non compilano questo campo	55	

SALDO IRPEF 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	
61 **1.000-100 = 900**	62	63	64	

ADDIZIONALE REGIONALE 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	Codice Regione
71 **200**	72	73	74	75

ADDIZIONALE COMUNALE 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	Codice Comune
81	82 **30**	83	84	85

SALDO CEDOLARE SECCA LOCAZIONI 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	
91	92	93	94	

Primo acconto Irpef trattenuto nell'anno	Secondo o unico acconto Irpef trattenuto nell'anno	Richiesta di minor acconto	Acconto addizionale comunale all'Irpef	Codice Comunale	Prima rata di acconto cedolare secca
121	122 **180**	123	124	125	126
Seconda o unica rata di acconto cedolare secca	Richiesta di minor acconto	Acconti Irpef sospesi	Acconto addizionale comunale all'Irpef sospeso	Acconti cedolare secca sospesi	
127	128	131	132	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)

Se non siano state effettuate le operazioni di conguaglio del mod. 730-4 pervenuto la CU deve essere compilato nel modo seguente.

Esito	Assistenza fiscale diretta	Presenza 730/4 integrativo	Presenza 730/4 rettificativo	
51	52	54 **1**	55	

SALDO IRPEF 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	
61	62	63	64 **1.100**	

ADDIZIONALE REGIONALE 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	Codice Regione
71	72	73	74	75

ADDIZIONALE COMUNALE 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	Codice Comune
81	82	83	84	85

SALDO CEDOLARE SECCA LOCAZIONI 2023

Trattenuto	Rimborsato	Non trattenuto	Non rimborsato	
91	92	93	94	

Primo acconto Irpef trattenuto nell'anno	Secondo o unico acconto Irpef trattenuto nell'anno	Richiesta di minor acconto	Acconto addizionale comunale all'Irpef	Codice Comunale	Prima rata di acconto cedolare secca
121	122	123	124	125	126

Seconda o unica rata di acconto cedolare secca	Richiesta di minor acconto	Acconti Irpef sospesi	Acconto addizionale comunale all'Irpef sospeso	Acconti cedolare secca sospesi
127	128	131	132	133

Nel caso in cui vi siano importi non trattenuti (campi 63, 73, 83, 93, 263, 273, 283 e 293) oltre all'indicazione delle somme nella CU deve essere riportata l'annotazione CL con la quale si informa il sostituito che dovrà procedere autonomamente al versamento di quanto dovuto.

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.
I codici relativi agli oneri detraibili sono contenuti nelle tabelle B (26%), C (30%) e D (35%) ed E (90%).
Si segnalano in particolare i codici 61 e 62 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 369** "totale detrazione per oneri".

La detraibilità delle erogazioni ai partiti politici (art. 11, D.L. 149/2013) è consentita per un importo, compreso tra 30 e 30.000 euro annui, pari al 26% delle somme corrisposte. 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 62 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 passato si riteneva che in caso di applicazione di un'aliquota maggiorata si dovesse indicare l'Irpef teorica. L'introduzione del punto **375** relativo all'imposta netta e le indicazioni contenute nelle specifiche tecniche impongono che nel punto 361 debba essere riportata l'Irpef lorda derivante dal conguaglio anche quando sia stata applicata un'aliquota più elevata. Nel flusso telematico il punto 375 (Irpef netta) deve essere pari alla differenza tra il 361 (Irpef lorda) e il 374 (detrazioni nel limite della capienza dell'Irpef lorda).
Nei successivi **punti dal 362 al 374** vengono dettagliate 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. Con l'introduzione dell'assegno unico universale - AUU (art. 1, D.Lgs. 230/2021) le detrazioni per figli a carico sono riconosciute solo per quelli di età superiore ai 21 anni con decorrenza dal mese di marzo 2022;
- 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 473;
- punto 369 le detrazioni per oneri ex art. 15 del Tuir;
- punti 370-371-372-373 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 374 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 (...)"

I punti da 390 a 403 certificano il trattamento integrativo introdotto dal luglio 2020 con il D.L. 3/2020 a seguito della soppressione del bonus Irpef (c.d. bonus Renzi) ex art. 13, comma 1-bis, Tuir. Nel 2022 la L. 234/2021 (art. 1, comma 3, lett. a) ha modificato l'art. 1, del D.L. 3/2020 per coordinarlo con la modifica dell'Irpef e delle detrazioni. L'art. 1, comma 3, del D.Lgs. 216/2023 ha apportato ulteriori modifiche. Tuttavia, le modalità di compilazione della CU sono del tutto analoghe a quelle previste negli anni precedenti, compresi i chiarimenti emanati dall'Agenzia delle Entrate.
Nel punto 390 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 390 deve essere compilato quando è presente il punto 1 o 2 (redditi che danno diritto al trattamento integrativo).
I due codici distinguono due diverse situazioni: il riconoscimento e l'erogazione.
Il riconoscimento del trattamento integrativo è collegato al verificarsi delle condizioni che consentono al contribuente di beneficiare del credito:
- reddito complessivo inferiore a € 28.000 e superiore a 15.000 euro (in caso contrario il trattamento integrativo spetta sempre);
- imposta lorda al netto delle detrazioni da lavoro dipendente positive (c.d. "capienti").
Se una di queste condizioni non è soddisfatta (visto in altro modo se il reddito è superiore a € 28.000 nel campo 390 deve essere riportato il codice 2 e non devono essere compilati i campi 391 e 392.
Al dipendente in possesso dei requisiti che ha beneficiato del credito nel punto 390 va indicato il codice 1 e nel campo 391 l'importo erogato. Se il dipendente ha chiesto di non riconoscere il bonus nel rigo 390 va indicato il codice 2 e non vanno ordinariamente compilati i campi 391 e 392.
La Circ. Ag. Entrate n. 6/E/2015 relativa al bonus Irpef (i campi 119-120-121 corrispondono ai campi 390-391-392) 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 390	Punto 391	Punto 392
Punto 1 o 2 della CU	< 28.000 e >15.000	Capiente	Sì	1	Importo	Vuoto
Punto 1 o 2 della CU	< 28.000 e >15.000	Capiente	Erogato in parte	1	Importo	Importo
Punto 1 o 2 della CU	< 28.000 e >15.000	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	> 28.000 e >15.000	Capiente	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 trattamento integrativo
- nel corso dell'anno è stato riconosciuto l'importo di 1200 euro;
- a conguaglio vengono recuperati 50 euro (per condizione reddituale).

TRATTAMENTO INTEGRATIVO

Codice trattamento	Trattamento erogato	Trattamento non erogato	Trattamento recuperato entro le operazioni di conguaglio	Trattamento da recuperare successivamente alle operazioni di conguaglio	Trattamento recuperato successivamente alle operazioni di conguaglio
390 1	391 1200 – 50 = 1.150	392	393 50	394	395

Codice trattamento	Trattamento erogato	Trattamento non erogato	Trattamento recuperato entro le	Codice fiscale sostituto	

397	398	399	operazioni di conguaglio 400	403

In caso di recupero del trattamento integrativo sono previsti due punti: il 393 per il trattamento recuperato entro le operazioni di conguaglio ed il 394 per la quota rateizzata (pari a 7 rate in quanto la prima è trattenuta proprio col conguaglio).

In questi campi devono essere riportati anche gli importi relativi al trattamento integrativo contenuto nelle certificazioni relative a precedenti rapporti di lavoro e nei successivi punti da 397 a 403 devono essere dettagliati gli importi divisi per sostituto d'imposta.

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 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".;
- punto 412: deve essere indicato l'importo del contributo versato in aggiunta al Tfr che risulta deducibile nel limite di € 5.164,57;
- punto 413: l'importo del versamento al fondo che eccede i limiti di deducibilità;
- punto 425: riportare il codice fiscale del fondo Perseo Sirio.

In modo analogo deve essere affrontato il tema delle risorse previste dall'art. 208 del Codice della Strada versate al fondo Perseo Sirio. Dopo la sottoscrizione del CCNL 21/05/2018 non sembra più possibile versare a fondi diversi dal Perseo Sirio (Aran CFL105, Tribunale del Lavoro di Bologna sentenza n. 168/2020); anche se di recente la giurisprudenza di merito ha riaperto il tema ammettendo il versamento anche a "fondi aperti" (Tribunale del Lavoro di Arezzo sentenza n. 95/2020). Con l'entrata in vigore dell'art. 98, comma 2, del CCNL 16/11/2022 il problema interpretativo dovrebbe essere risolto in quanto è previsto chiaramente che dal 22/05/2018 tutti i versamenti dovevano essere effettuati al fondo Perseo Sirio e che "resta salva per i lavoratori la possibilità di conservare la posizione contributiva eventualmente già maturata presso altre forme pensionistiche precedentemente a tale data".

I **punti 431 e seguenti.** Il punto 431 evidenzia gli oneri deducibili ex art. 10 del Tuir esclusi dalla base imponibile e i 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".

Nei **punti 438, 439 e 440** vanno indicate le somme derivanti da restituzione ai sensi dell'art. 10, c. 1, lett. d-bis), del 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 corrisposta nell'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.

La giurisprudenza di merito da tempo aveva censurato la posizione dell'Agenzia delle Entrate ritenendo che il recupero degli emolumenti percepiti indebitamente dovesse essere effettuato al netto delle ritenute fiscali. La Suprema Corte ritiene che è possibile chiedere la ripetizione delle somme effettivamente percepite dal lavoratore (Cass. 1464/2012; Cass. 19735/2018; Cass. 13530/2019; Cass. 21164/2019; con specifico riferimento al lavoro pubblico Cass. SU 9 giugno 2017, n. 14429/2017).
L'art. 150, comma 1, del D.L. 34/2020 ha codificato questa situazione prevedendo che qualora le somme venissero restituite al netto delle ritenute fiscali "ai sostituti spetta un credito d'imposta pari al 30 per cento delle somme ricevute, utilizzabile senza limite di importo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241". Le istruzioni precisano che "il diritto del sostituto a fruire del credito d'imposta sorge al momento in cui non può più essere eccepita la legittimità della pretesa alla restituzione. Pertanto, ai fini dell'utilizzo del credito di imposta sono irrilevanti le vicende e le modalità relative alla restituzione dell'indebito (ad esempio, corresponsione rateale)". Tali somme vanno indicate al punto **477.**
Le somme restituite al netto delle ritenute fiscali non possono essere considerate come oneri deducibili per il lavoratore ai sensi dell'art. 10 del Tuir.

La circ. 8/2021 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che coesistono due distinte modalità di restituzione delle somme: quella al lordo e quella al netto. L'Agenzia ritiene che "al fine di determinare l'importo netto da restituire, con particolare riferimento all'ipotesi in cui l'indebito sia relativo ad una parte della somma complessivamente erogata in anni precedenti, in assenza disposizioni al riguardo, il sostituto sarà tenuto a sottrarre dall'importo lordo che il contribuente è tenuto a corrispondere, la quota parte delle ritenute operate ai fini Irpef, proporzionalmente riferibili all'indebito". Si devono considerare anche le addizionali regionali e comunali.

Negli altri dati si evidenzia:
- punti 464-465 previsti per le borse di studio esenti (codice 23 nel punto 464) in base a specifiche disposizioni normative (le ordinarie borse di studio erogate dagli enti locali sono imponibili e non vanno indicate in questi campi);
- punto 469 in caso di incapienza a trattenere l'Irpef a conguaglio sulle retribuzioni erogate fino a febbraio (il punto 471 riguarda solo la PA centrale). Nel successivo punto 470 si indica il recupero di Irpef relativo alla CU dell'anno precedente effettuato nell'anno oggetto di certificazione;

- punto 472 va barrato se si è applicata un'aliquota maggiorata su richiesta del sostituito;
- punto 473 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;
- punti 474, 475 e 476 riporta le erogazioni in natura commentati in precedenza (è stata tolta la nota AH);
- punto 477 è collegato al recupero delle somme al netto delle ritenute Irpef descritto in precedenza;
- punto 479 riguarda il trattamento integrativo speciale erogato ai lavoratori del settore turistico, ricettivo e termale (D.L. 48/2023 e Circ. Agenzia Entrate 26/E/2023).

La sezione relative ai "redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta" non si applica normalmente alla PA. La parte dedicata agli LSU riguarda situazioni particolari (soggetti che hanno raggiunto l'età per la pensione di vecchia con un reddito complessivo non superiore a € 9.296,22) che ordinariamente non trovano applicazione negli enti locali.

I **punti da 511 a 526** sono relativi alla tassazione separata dei compensi relativi agli anni precedenti ex art. 17, c. 1, lett. b), Tuir (arretrati da contratto o sentenza).
Nel punto 511 deve essere indicato l'importo complessivo, per il quale è possibile godere delle detrazioni, erogato nell'anno ed assoggettato a tassazione separata. Nel campo 512 si riportano i redditi che non possono fruire delle detrazioni e nel successivo campo 513 le ritenute operate. Le istruzioni chiariscono che qualora i compensi si riferiscano a più anni d'imposta devono essere utilizzati più righi compilando i punti da 519 a 526, avendo cura di specificare al punto 525 l'anno di riferimento. Si ricorda che deve essere indicato l'importo al netto dei contributi previdenziali a carico del dipendente.
I campi relativi al comparto sicurezza non sono applicabili agli enti locali.

La sezione relativa ai "Dati relativi ai conguagli" contiene i dati riepilogativi e di dettaglio dei redditi e delle ritenute riconosciuti da altri sostituti d'imposta e considerati in sede di conguaglio. È singolare notare che non si deve indicare il trattamento integrativo per il quale è previsto un campo 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 trova applicazione anche al passaggio di dipendenti per mobilità oltre che ai passaggi 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 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, tra i quali:
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 questa parte vanno indicati 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.

B) I FAMIGLIARI A CARICO

La sezione relativa ai famigliari a carico deve contenere l'indicazione dei dati relativi ai soggetti che nel corso dell'anno "sono stati fiscalmente a carico del sostituito". Questo il principio che deve guidare la compilazione di questa sezione.
Ne consegue che:
- se il coniuge o i figli non sono stati fiscalmente a carico non vi è alcun obbligo di indicare i relativi dati nella CU. Per i figli disabili di età superiore ai 21 anni le detrazioni si cumulano all'AUU;
- se il famigliare risulta fiscalmente a carico ma non vi sono le condizioni per riconoscere la detrazione (ad esempio per incapienza) i dati devono essere riportati;
- solo se il dipendente lo richiede deve essere inserito anche il coniuge. Questo consente all'Agenzia delle Entrate di predisporre la dichiarazione precompilata in modo più accurato e completo. 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 di separazione legale non fa venire meno la facoltà di indicazione, da parte del sostituto di imposta, del codice fiscale del coniuge. Tale possibilità termina solo con la sentenza che dichiara la cessazione degli effetti del matrimonio (divorzio o annullamento del matrimonio concordatario). 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;
- l'indicazione dei figli fiscalmente a carico (anche se minori di 21 anni) comporterà la detrazione delle spese sostenute per gli stessi.

L'agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 55/2023, ha ribadito l'importanza dell'indicazione nelle CU dei "dati relativi ai familiari che nel periodo d'imposta di riferimento sono stati fiscalmente a carico e, per i quali, come precisato nelle istruzioni della CU, non ci siano state le condizioni per usufruire delle detrazioni per familiari a carico, indipendentemente se gli oneri siano stati riconosciuti dal sostituto nella CU".

In pratica chiarisce che il codice fiscale dei figli e del coniuge va compilato "dal sostituto d'imposta anche nell'ipotesi in cui per i soggetti ivi indicati non si è provveduto al riconoscimento della detrazione". Questi dati sono rilevanti ai fini della corretta quantificazione delle addizionali regionali (alcune regioni prevedono agevolazioni per i figli), dei benefici del welfare aziendale nonché per la precompilata. Con successiva Nota Agenzia Entrate n. 86245.27-10-2023, che richiama la Risoluzione n. 55/2023, specifica che i dati anagrafici saranno trasmessi dall'Inps all'Agenzia delle Entrate ai fini della precompilata. Ne consegue che l'indicazione perentoria della Risoluzione n. 55/2023 è stata significativamente ridimensionata: "resta fermo che, qualora il sostituto disponga di tali elementi o non abbia particolari difficoltà a reperirli, sarebbe comunque utile acquisirli tramite la CU al fine di incrementare il patrimonio informativo dell'Agenzia e consentire un confronto con i dati che saranno comunicati dall'INPS". In sintesi i dati anagrafici devono essere riportati solo nel caso in cui:
- siano state riconosciute le detrazioni per famigliari a carico;
- siano state applicate agevolazioni nel calcolo dell'addizionale regionale;
- siano stati riconosciuti i benefici a titolo di welfare aziendale.

E' stata introdotta la sezione "DATI RELATIVI ALL'ASSEGNO UNICO" che dovrà essere compilata esclusivamente dall'Inps per "permettere all'Agenzia delle Entrate di predisporre la dichiarazione precompilata in modo più accurato e completo". Questa novità sembra chiudere il cerchio rispetto alle richiamate indicazioni di prassi.

C) I DATI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI

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

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). A seguito del trasferimento nell'Inps dell'Inpgi da luglio 2022 in tale sezione dovranno essere indicati i contributi dei giornalisti (art. 1, c. 103, L. 234/2021);
- sezione 2. dipendenti pubblici, Inps gestione ex Inpdap, nel quale vanno dettagliate per anno di riferimento gli imponibili e i contributi. Da ottobre 2019 è necessario versare la contribuzione del 6,91% integralmente a carico del datore di lavoro sugli elementi retributivi utili ai fini TFR e non ai fini TFS (c.d. ulteriori elementi utili ai fini TFR, Messaggio Inps 2240/2019). Nella CU sono stati previsti due campi specifici (punti 26 e 27) per questi "ulteriori elementi" che vanno separati all'imponibile e dai contributi TFR (punti 24 e 25).

Per le sezioni 1 e 2 le istruzioni alla CU specificano che i contributi a carico dei dipendenti (punti 6 per la gestione privata e 20 per quella pubblica) vanno indicati al netto delle riduzioni applicate in forza di norme di agevolazione (art. 1, comma 15, L. 213/2023).

- sezione 3. collaborazioni coordinate e continuative che riepiloga gli imponibili e i contributi dei co.co.co. versati alla gestione separata. Nella sezione 3 dedicata alla gestione separata è stato introdotto il codice 19 dedicato agli "amministratori locali iscritti in Gestione separata come Liberi Professionisti" da riportare nel punto 51.
- sezione 3-bis. gestione separata sportivi dilettanti e figure assimilate.
- sezione 3-ter. gestione separata magistrati onorari

La sezione 4 riporta la contribuzione dei soci di cooperative artigiane.

La sezione 5 è dedicata agli altri enti previdenziali. Particolare attenzione va prestata alla casella 80 "categoria" in cui va indicata la lettera corrispondente alla tipologia di iscritto secondo la seguente tabella:

ENPAB (Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore dei Biologi)	
Biologo specialista ambulatoriale	A
ENPAM (Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Medici e degli Odontoiatri)	
Medico specialista ambulatoriale	B
Medico della Medicina dei Servizi	C
Medico dell'Emergenza territoriale	D
Medico della Continuità assistenziale a tempo indeterminato	E
Transitato alla dipendenza – gestione ambulatoriali	F
Transitato alla dipendenza – gestione medicina generale	G
ENPAP (Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza per gli Psicologi)	
Psicologo specialista ambulatoriale	H
ENPAPI (Ente Nazionale di Previdenza e Assistenza della Professione Infermieristica)	
Infermieri iscritti alla Gestione Separata ENPAPI	I
ENPAV (Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Veterinari)	
Veterinario specialista ambulatoriale	L
INPGI Istituto Nazionale di Previdenza dei Giornalisti Italiani "Giovanni Amendola	
Giornalista lavoro parasubordinato	M

Inoltre, 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 libero professionisti devono essere indicati l'apposita sezione prevista nella CU dei lavoratori autonomi.

D) I DATI ASSICURATIVI INAIL

La parte della CU riepiloga le informazioni relative ai dati assicurativi 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.

Devono essere indicati anche i dati dei giornalisti con un rapporto di lavoro dipendente. Nel punto 92 deve essere indicato il codice identificativo dell'azienda e il relativo contro codice assegnato dall'Inail.
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.

Le attività gratuite di pubblica utilità
L'art. 1, comma 213, della L. 208/2015, esteso nel 2018 e 2019 dall'art. 1, commi 180 e 181, della L. 205/2017, ha istituto un fondo per l'assicurazione dei soggetti impegnati in attività gratuite di pubblica utilità o in attività di volontariato a fini di utilità sociale (cfr Circ. Inail 5/2018, 8/2017, 45/2015). Come indicato nella circolare gravano sul soggetto promotore tutti gli obblighi "ordinari" (apertura posizione assicurativa, comunicazione dell'assicurato, periodo lavorato, invio della convenzione, eventuale denuncia di infortunio) previsti dalla normativa Inail con la sola esclusione del pagamento del premio speciale che rimane a carico del fondo.
Si pone quindi il problema se compilare o meno, per tali soggetti, la CU con i soli dati assicurativi.
L'art. 4, comma 6-quinquies, del DPR 322/1998 prevede che vanno trasmessi anche i "i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi". Le istruzioni specificano che "i titolari di posizione assicurativa INAIL comunicano, mediante la presentazione della Certificazione Unica, i dati relativi al personale assicurato, compilando l'apposito riquadro previsto per l'Istituto. In particolare, devono presentare la Certificazione Unica tutti i soggetti tenuti ad assicurare contro gli infortuni e le malattie professionali i lavoratori per i quali ricorre la tutela obbligatoria ai sensi del D.P.R. n. 1124 del 1965, nonché l'obbligo della denuncia nominativa ai sensi della L. n. 63 del 1993". La circ. Inail 5/2018 chiarisce che "L'attività svolta, a titolo gratuito, nell'ambito del lavoro di pubblica utilità, è tutelata in quanto rientrante nelle previsioni dell'articolo 1 "Attività protette" del decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124".
In considerazione di tale ricostruzione si ritiene necessario procedere alla compilazione della CU in quanto si tratta di un lavoratore con una propria posizione assicurativa anche se il premio speciale non è a carico del datore di lavoro. In assenza di chiarimenti (che difficilmente arriveranno) e considerando che eventuali errori sono sanzionati con l'importo di € 100 per ogni CU non inviata si ritiene quantomeno "opportuno" procedere con interpretazioni prudenti.
In questo caso l'invio può essere fatto entro il 31 ottobre in quanto ci sono solo dati Inail.

E) LE ANNOTAZIONI
Le annotazioni devono essere analiticamente dettagliate con le codifiche e le informazioni contenute nella tabella F 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;
- provvigioni previste dall'art. 25-bis del D.P.R. 600/1973;
- 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.

Dal periodo d'imposta 2024, i sostituti d'imposta non sono più tenuti a rilasciare la CU per i compensi corrisposti a contribuenti che applicano il regime forfettario o il regime fiscale di vantaggio. Questa modifica è stata introdotta dall'articolo 3 del Decreto Legislativo n. 1/2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2024. La semplificazione deriva dall'obbligo, in vigore dal 1° gennaio 2024, per questi contribuenti di emettere fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio (SdI), permettendo all'Agenzia delle Entrate di acquisire automaticamente i dati relativi ai compensi percepiti. Le istruzioni hanno recepito questa la semplificazione sopprimendo il codice 24 e togliendo queste tipologie reddituali a commento del punto 4.
Il regime forfettario previsto dalla L. 190/2014 costituisce oggi l'unico sistema agevolato di tassazione al quale i professionisti possono accedere in quanto l'art. 1, c. 85, della L. 190/2014 aveva abrogato i precedenti regimi agevolati. Ne consegue che nella maggior parte dei casi si utilizza il codice 24 (ora soppresso).
Il quadro normativo ammette delle eccezioni per chi aveva in precedenza optato per i precedenti regimi:
- "regime fiscale di vantaggio" (con opzione nel 2015) introdotto dal D.L. 98/2011 (art. 27, commi 1, 2 e 7) che può proseguire fino al 35 anno di età del professionista ai sensi sia dell'art. 10, comma 12-undecies, del D.L. 192/2014 che dell'art. 1, comma 88 della stessa L. 190/2014;
- "regime dei minimi" di cui all'art. 1, commi da 96 a 116 e 117 della L. 244/2007 per chi nel 2014 aveva optato per tale disposizione.

Nella tabella che segue, limitatamente agli aspetti che qui rilevano, si riepilogano le principali caratteristiche dei diversi regimi che possono interessare i lavoratori autonomi:

Regime	Ordinario	Minimi	Forfettario
determinazione del reddito	ricavi incassati 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

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 non esercitate abitualmente;
M1 – redditi derivanti da obblighi di fare, di non fare o permettere;
M2 – prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente per le quali sussiste l'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata ENPAPI;
O – prestazioni occasionali non soggette alla gestione separata ma con obbligo presso ex Pals. Il codice "O" è stato ridenominato per includere le prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, per le quali non è richiesta l'iscrizione alla Gestione Separata INPS ex legge 335/95, ma è previsto l'obbligo contributivo presso l'ex ENPALS. Fino alla CU2024 si consideravano le prestazioni non soggette ad Inps ai sensi della circ. 104/2021;
O1 – redditi derivanti da obblighi di fare, di non fare o permettere non soggette alla gestione separata ma con obbligo presso ex Pals. Analogamente al codice O, il codice "O1" si riferisce ai redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, che non richiedono l'iscrizione alla Gestione Separata INPS, ma prevedono l'obbligo contributivo presso l'ex ENPALS. Fino alla CU2024 si consideravano le prestazioni non soggette ad Inps ai sensi della circ. 104/2021
La dicitura ex Pals dovrebbe essere un refuso in luogo di ex Enpals in quanto non esiste un ente ex Pals. A riconferma, le istruzioni precisano che la contribuzione Inps gestione ex Enpals deve essere indicata nella Cu in presenza dei codici A, O e O1.

Viene superato l'ormai desueto caso dalla circ. Inps 104/2011 la quale prevedeva 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 tali motivi, "dal 1° aprile 2001:
1. i soggetti ultrasessantacinquenni che inizino a svolgere l'attività hanno l'obbligo d'iscriversi 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 ancorchè 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 possesso dei previsti requisiti, gli ultrasessantacinquenni che, durante il quinquennio, si sono avvalsi della facoltà di non iscriversi alla Gestione Separata, 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 prevista la lettera K per gli "assegni 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 previste due ulteriori sezioni:
- somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi;
- somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio, altre indennità e interessi.

B) LA COMPILAZIONE
I punti che 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 totale o parziale dalla ritenuta dei compensi erogati;
- 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 ai sensi della L. 335/1995 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.

Nel punto 6 deve essere indicato uno dei seguenti codici di esclusione dalla ritenuta:
2. redditi dei docenti e ricercatori;
4. 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;
23. servizio civile universale (art. 16 D.Lgs. 40/2017)
21. altri redditi non soggetti a ritenuta
22. altri redditi esenti o somme che non costituiscono reddito
6-8-9-13-14. somme che non concorrono al reddito imponibile per i lavoratori impatriati (art. 16, D.Lgs. 147/2015). Nel successivo punto 7 va indicato l'ammontare non soggetto a ritenuta.

La compilazione della CU per i lavoratori autonomi deve tener conto delle seguenti fattispecie:
a. tra i redditi esenti rientrano, tra gli altri, la cessione del diritto d'autore (art. 53, c. 2, lett. b), Tuir) per la quale non concorre alla formazione del reddito il 25% del compenso (40% per i percettori con meno di 35 anni) ai sensi dell'art. 54, c. 8 del Tuir: in questo caso nel punto 4 andrà riportato il compenso lordo corrisposto, nel punto 6 il codice 22 relativo ai redditi esenti, nel punto 7 il 25% (oppure 40%) dell'importo riportato nel punto 4, nel punto 8 la differenza imponibile (ovvero il 75%/60% del diritto d'autore) e nel punto 9 la ritenuta del 20% sul 75% (60% per gli under 35);
b. tra le somme che non costituiscono reddito vi sono quelle anticipate in nome e per conto del committente: in questo caso nel punto 4 andrà riportato il compenso lordo corrisposto comprensivo delle spese anticipate in nome e per conto, nel punto 6 il codice 22 relativo alle somme che non costituiscono reddito, nel punto 7 le somme anticipate in nome e per conto, nel punto 8 la differenza imponibile (punto 4 meno punto 7) e nel punto 9 la ritenuta del 20%.

Riepilogo delle modalità di compilazione della CU per i professionisti:

Punto CU	Descrizione	Note
Punto 4: ammontare lordo corrisposto per tutti i professionisti (regime ordinario)	Compenso per la prestazione	SI
	Rimborso spese NON anticipate in nome e per conto o spese forfettarie	SI
	IVA	NO
	Casse previdenziali professionale	NO
	Rivalsa 4% casse previdenziali per le nuove professioni istituite ai sensi della L. 335/1995 (Risoluzione Min. Finanze n. 109 del 11/07/1996)	NO
	Rivalsa 4% Inps gestione separata L. 335/1995	SI
	Rimborso spese anticipate in nome e per conto (art. 15 DPR 633/1972)	SI
	Imposta di bollo se addebitata in fattura	SI

	Imposta di bollo NON addebitata in fattura	NO
Punti 6 e 7: esclusione dalla ritenuta per tutti i professionisti (regime ordinario)	Rimborso spese anticipate in nome e per conto (art. 15 DPR 633/1972)	Punto 6: codice 22 Punto 7: SI
	Imposta di bollo se addebitata in fattura (esclusi i professionisti in regime agevolato)	

Si riportano alcuni esempi di fattura

Professionista ordinario iscritto a casse professionali

Descrizione	Importo	Campo CU
Compenso lordo Regime ordinario Imposta di bollo	1.000 2	Punto 4: 1.000 + 2) 1.002 Punto 6: codice 21 Punto 7: 2
Cassa previdenziale 4%	40	Non indicata
Spese anticipate	10	Punto 4: 10 Punto 6: codice 22 Punto 7: 10

Professionista ordinario iscritto alla gestione separata

Descrizione	Importo	Campo CU
Compenso lordo Regime forfettario Imposta di bollo	1.000 2	Punto 4: 1.000 + 2 + 40 = 1.042 Punto 6: codice 21 Punto 7: 2 = 2
Rivalsa 4% L. 335/1995	40	
Spese anticipate	10	Punto 4: 10 Punto 6: codice 22 Punto 7: 10

Dal punto di vista operativo sarà necessario predisporre un'unica CU con due distinti moduli: uno per il 21 e uno per il 22. Le specifiche tecniche indicano il seguente controllo nel campo 8 relativo all'imponibile:
"Il campo deve essere uguale al risultato della seguente operazione: AU001004 (*lordo*) - AU001005 (*regime convenzionale*) - la somma del campo AU001007 (*somme non soggette a ritenuta*) per tutti i moduli compilati. (nel controllo di uguaglianza è prevista la tolleranza di euro 2)".

Il punto 20 indica le somme restituite al netto della ritenuta subita ai sensi del combinato disposto dell'art. 10, comma 1, lett. d-bis, del Tuir e dell'art. 150, comma 1, del D.L. 34/2020 (si rimanda al precedente approfondimento effettuato per il punto 475 della sezione dipendenti).

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

Nel punto 31 deve essere riportato il codice tipo rapporto indicato nel flusso Uniemens relativamente alla contribuzione versata alla gestione separata:
13 - associati in partecipazione con apporto di solo lavoro (non possono essere attivati nuovi rapporti da 01/01/2017);
09 - Rapporti di lavoro autonomo occasionale (art. 44 legge 326/2003 – Reddito ai fini fiscali indicato nella certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi). Il presente codice non può essere utilizzato per I rapporti di lavoro sportivo di cui al D.lgs.36/2021 per il quale deve essere utilizzato quanto illustrato nel punto 2.3 sezione 3 bis;
07 - Venditore porta a porta (Reddito ai fini fiscali indicato nella certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi);
D1 - Sportivo dilettante senza copertura assicurativa quota IVS collegato a tipo rapporto D2;
D2 - Sportivo dilettante senza copertura assicurativa quota prestazioni collegato a tipo rapporto D1; D3 - Sportivo dilettante con copertura assicurativa;
D4 - Amministrativo gestionale ASD senza copertura assicurativa quota IVS collegato a tipo rapporto D5;
D5 - Amministrativo gestionale ASD senza copertura assicurativa quota prestazioni collegato a tipo rapporto D4; D6 - Amministrativo gestionale ASD con copertura assicurativa;
D7 - Sportivo dilettante impiegato pubblico.

Le istruzioni prevedono i seguenti codici per il punto 33 (codice ente previdenziale):

Ente	Categoria	Codice
ENPAM	Medico di assistenza primaria Pediatra di libera scelta Medico specialista esterno Medico della continuità assistenziale a tempo determinato Medico fiscale INPS Medico convenzionato esterno INPS Medico operante presso struttura accreditata SSN Medico operante preso altri enti	N O P Q R S T U
ENPAPI	Infermieri prestatori d'opera occasionali	V
INPS	Gestione separata INPS (art. 2, c. 26, L. 335/95) Gestione ex Enpals	W Z

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;
- 31: codice tipo rapporto indicato nel flusso Uniemens;
- 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);
- 40: importo della franchigia utilizzata. Se il percipiente ha già utilizzato la franchigia previdenziale di 5.000 euro per importi ricevuti da altri soggetti, il campo 40 non deve essere compilato. Al contrario, se è stata riconosciuta la franchigia, in tutto o in parte, dal sostituto d'imposta nel campo 40 deve essere indicata tale quota. La somma delle franchigie utilizzate da tutti i committenti non deve superare i 5.000 euro. A tal fine il sostituto d'imposta deve conservare idonea documentazione rilasciata dal prestatore. Ad esempio, se un professionista ha ricevuto un compenso di 6.700 euro ed è stata utilizzata una franchigia di 2.000 euro (in quanto ha già ricevuto compensi da altri committenti per 3.000 euro) nel campo 40 dovrà essere riportato l'importo di 2.000 euro. Poiché l'imponibile contributivo è al netto delle spese rimborsate al committente e risultati dalla nota di prestazione occasionale, nel punto 20 vanno indicate tali spese (Circ. Inps 103/2004).

Il campo 40 può essere compilato quando ricorrono le seguenti combinazioni di codici (si riportano i casi tipici delle PA):

Codice campo 6	Codice campo 31
M (occasionali) M1 (obblighi di fare, non fare e permettere) ZO (titolo diverso dai precedenti)	Uniemens - tipo rapporto 09
M (occasionali) N2 e N3 (prestazioni sportive	Uniemens – tipo rapporto D1-D2-D3-D4-D5-D6-D7 relativi al rapporti sportivo anche con PA (codice D7)

Questa sezione deve essere utilizzata anche per certificare i contributi relativi agli amministratori liberi professionisti 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. La Cassazione con ordinanza n. 24615/2023 ha superato il precedente orientamento della Corte dei Conti e del Ministero dell'Interno che subordinava il versamento della contribuzione alla sospensione dell'attività libero professionale. L'osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali ha preso atto del nuovo orientamento giurisprudenziale con nota del giugno 2024.

In questo caso andranno compilati i seguenti campi:

- 29: codice fiscale dell'Ente di previdenza;
- 30: denominazione dell'ente di previdenza;
- 31: qualora si tratti di contributi versati alla gestione separata;
- 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.

==========
welfare

Nel punto 474 devono essere indicati i compensi in natura "indipendentemente dal loro ammontare per i quali l'art. 51, comma 3 del Tuir, come modificato dall'art. 1, comma 16 della legge n. 213 del 2023 ha previsto la non concorrenza alla formazione del reddito se di importo non superiore o uguale a euro 1.000".
Lo specifico richiama all'art. 51, comma 3, del Tuir esclude l'obbligo di indicare in questo campo altri elementi, quali i buoni pasto e il fabbricato dei custodi con obbligo di dimora, i quali risultano esclusi dal reddito in base ad altri commi dell'art. 51 del Tuir.
Il campo 475 certifica il valore dei compensi in natura di importo fino a 2.000 euro per i lavoratori con figli fiscalmente a carico.
Questi campi interessano la PA per i fringe benefit legati al welfare aziendale che, dal CCNL 21/05/2018, può essere attuato nell'ambito della contrattazione decentrata destinando specifiche risorse del fondo (oltre a quelle già previste prima del richiamato contratto).

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. Si tratta del cosiddetto welfare aziendale che ha trovato regolamentazione nella tornata contrattuale del triennio 2016-2018 (art. 72 CCNL 21/05/2018 per il comparto e art. 32 del CCNL 17/12/2020 per dirigenti e segretari) e confermato nel CCNL 2019-2021.

Fisco

La certificazione del Bonus Natale

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

La CU 2025 prevede una nuova sezione denominata "indennità tredicesima mensilità", campi da 721 a 731, per certificare l'indennità una tantum fino a 100 euro per i lavoratori con redditi fino a 28.000 euro (art. 2-bid del D.L. 113/2024). Questo bonus non influisce sul reddito imponibile ai fini IRPEF.

I presupposti soggettivi e oggettivi

In sede di pagamento della tredicesima mensilità i datori di lavoro hanno riconosciuta una indennità *una tantum* per l'anno 2024 pari a 100 euro, che non concorre alla formazione del reddito, da rapportare al periodo di lavoro, a favore dei lavoratori dipendenti che si trovino in particolari condizioni economiche e familiari.

Il bonus è stato erogato al verificarsi, in modo congiunto delle seguenti condizioni:

a) reddito complessivo non superiore a 28.000 euro nell'anno 2024;

b) almeno un figlio fiscalmente a carico (art. 12 Tuir);

c) imposta lorda capiente rispetto alle detrazioni da lavoro dipendente previste dall'art. 13, comma 1, del Tuir;

d) titolarità di un reddito di lavoro dipendente nel corso del 2024;

e) se il lavoratore richiedente risulta coniugato o convivente (ex L. 76/2016) il coniuge o il convivente non percepisce il bonus.

Le circolari 22/E/2024 e 19/E/2024 approfondiscono le condizioni di spettanza.

La compilazione della CU

La sezione della Cu denominata "indennità tredicesima mensilità" deve contenere le informazioni necessarie per la verifica della corretta applicazione del bonus natale.

Nel punto 721 (redditi di lavoro dipendente) deve essere riportato il reddito di lavoro dipendente erogato dal sostituto d'imposta. Nei successivi punti 723 e 724 deve essere indicato rispettiva l'importo del bonus erogato al dipendente e della quota eventualmente riconosciuta ma non erogata. Nel punto 725 si deve indicato l'eventuale recupero effettuato entro le operazioni di conguaglio. Il punto 726 deve indicare i giorni di lavoro dipendente utilizzati per calcolare il bonus Natale. Il campo non deve essere compilato nel caso in cui risulti uguale al campo 6. Deve essere indicata la nota CI quando nel campo 726 siano riportati anche precedenti rapporti di lavoro.

I campi da 727 a 731 contengono le informazioni comunicate da altri datori di lavoro.

Fisco

Gli arretrati a tassazione separata

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

La tassazione separata per gli arretrati derivanti da leggi, contratti collettivi, sentenze, atti amministrativi o altre cause presentano incertezze applicative di non semplice applicazione. Se non ci sono dubbi in merito agli arretrati da CCNL più complesso risulta il tema della contrattazione decentrata. Particolare attenzione va posta sugli arretrati da sentenze.

Il quadro normativo

Il legislatore fiscale ha previsto un diverso sistema di tassazione, la c.d. tassazione separata, per determinati elementi di reddito. In particolare sono soggetti a tassazione separata gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti (art. 17, c. 1, lett. b), del Tuir).
La ritenuta si calcola applicando agli emolumenti l'aliquota media determinata utilizzando quelle in vigore al momento del pagamento dei suddetti emolumenti alla media dei redditi di lavoro dipendente maturati nel biennio precedente (art. 21, comma 1, Tuir e art. 23, comma 2, lett. c), DPR 600/1973). Se in uno degli anni del biennio non vi è reddito, si applicano le aliquote Irpef alla metà del reddito maturato nell'altro anno del biennio. Se nel biennio precedente non vi è reddito da lavoro dipendente, si applica l'aliquota minima IRPEF in vigore al momento del pagamento (art. 21, comma 3, Tuir).
I redditi soggetti a tassazione separata non concorrono a formare la base di calcolo dell'imponibile ai fini dell'applicazione delle addizionali all'Irpef, sia regionale che comunale mentre rimangono imponibili Irap.

La complessità interpretativa della disposizione in merito agli arretrati ha prodotto una prassi quantomeno copiosa:
- circolari 23/1997 e 55/2001 (par. 5.1);
- risoluzioni ministeriali 90/2020, 379/2002, 43/2004, 377/2008, 151/2017, 177/2020, 223/2021, 243/2021, 269/2021, 353/2021, 408/2021, 49/2022, 173/2022, 283/2022, 468/2022.

La più recente prassi ha elaborato un percorso interpretativo basato su più livelli di analisi:
- le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini della tassazione separata sono di due tipi:
a) quelle di "carattere giuridico", che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un "rinvio" (*rectius* "ritardo") del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti. Tra le cause

giuridiche il richiamo al contratto collettivo è stato interpretato sia come contratto nazionale che integrativo/decentrato/aziendale (Rm 468/2022);
b) quelle consistenti in "oggettive situazioni di fatto", che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta, causandone il "ritardo";
- l'applicazione del regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione debba considerarsi "fisiologica" rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi;
- qualora ricorra una delle "cause giuridiche" individuate dal citato articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al "ritardo" nella corresponsione, per valutare se detto "ritardo" possa essere considerato "fisiologico" rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi;
- l'indagine in ordine al "ritardo" va, invece, sempre effettuata quando il "ritardo" è determinato da "circostanze di fatto". A tale fattispecie sono riconducibili tutte quelle situazioni che hanno comportato la sospensione totale del pagamento delle retribuzioni non derivanti da circostanze imputabili alla volontà del datore di lavoro e dei dipendenti, come, ad esempio, una accertata situazione di grave disseto finanziario. Non appare, invece, assoggettabile a tassazione separata il rinvio del pagamento per "ordinarie" situazioni di carenza di fondi ovvero per ritardi nelle procedure di liquidazione.

I contratti decentrati: le casistiche affrontate dalla prassi

La prassi ha affrontato numerose casistiche che vengono di seguito analizzate.

Gli arretrati da CCNL
Gli arretrati relativi ad anni precedenti sono a tassazione separata in quanto il CCNL costituisce una causa di "carattere giuridico".

I compensi legati alla performance
In merito alla tassazione separata o meno dei compensi correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati – produttività, performance individuale o collettiva, retribuzione di risultato – corrisposti nell'anno successivo a quello cui si riferiscono, è stato confermato che tali emolumenti, ordinariamente, non possano essere tassati separatamente (ris. Agenzia entrate 3 dicembre 2002, n. 379/E e RM 377/2008). Infatti, il pagamento di tali compensi in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione deve considerarsi fisiologico rispetto ai tempi tecnici o giuridici necessari per l'erogazione degli emolumenti stessi. È la natura stessa della produttività che impone l'erogazione nell'anno successivo a quello di riferimento, in quanto la valutazione dei risultati può essere effettuata solo dopo la fine dell'anno, e pertanto, non possono essere considerati come arretrati nel senso sopra indicato.
Situazione del tutto analoga si dovrebbe presentare nel caso della retribuzione di risultato prevista da tutti contratti del pubblico impiego.

Dubbi interpretativi correlati alle modalità di tassazione potrebbero sorgere in merito alla retribuzione di risultato corrisposta ai dirigenti, al segretario o ai titolari di posizione organizzativa con notevole ritardo rispetto all'anno di competenza. Può accadere che le procedure di valutazione, che coinvolgono sia i servizi di controllo interno che il nucleo di valutazione ovvero l'organismo indipendente di valutazione, si protraggano oltre l'anno successivo rispetto a quello di competenza. Così, potrebbe succedere che nell'anno d'imposta venga erogato il risultato dell'anno precedente insieme a quello di due anni fa. Sul punto si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la Rm 151/2017 chiarendo che il ritardo può essere considerato fisiologico, con l'applicazione della tassazione ordinaria, anche se l'erogazione della retribuzione non avviene nell'annualità successiva a quella di maturazione ma in quelle ancora successive, in considerazione delle procedure di liquidazione ordinariamente adottate. La tassazione ordinaria si applica in presenza di una tempistica costante anche se la retribuzione di risultato viene erogata sempre con il ritardo di due (o più) anni. Al contrario, in situazioni eccezionali può accadere che nello stesso anno vengano erogate più annualità; il caso esaminato prevedeva l'erogazione nel 2017 della retribuzione di risultato degli anni 2013, 2014 e 2015. La Rm ritiene che gli anni 2013 e 2014 siano a tassazione separata mentre il 2015 è a tassazione corrente se tale ritardo è da considerarsi fisiologico. La *ratio* muove dalla necessità di evitare che per i redditi riferiti a più annualità e percepiti in ritardo per cause indipendenti dalla volontà delle parti, il sistema di progressività delle aliquote determini un pregiudizio per il contribuente. Per la tassazione separata si devono comunque dimostrare la sussistenza delle oggettive situazioni di fatto indipendenti dalla volontà delle parti; è necessario evitare comportamenti elusivi. Sullo stesso tema si annoverano numerosi interpelli: DRE Lombardia n. 904-138/2017, DRE Sardegna n. 921-50/2017, DCN n. 954-1303/2017.

La questione si complica nel caso in cui il pagamento dei premi legati agli obiettivi risulti legata alla sottoscrizione di un contratto collettivo, seppure decentrato, sottoscritto nell'anno successivo rispetto a quello di competenza. La Rm 223/2021 afferma che "è sufficiente che in presenza e in attuazione di contratto collettivo, anche decentrato, l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello cui gli emolumenti stessi si riferiscono per realizzare le condizioni per l'applicazione della tassazione separata. Conseguentemente, in relazione alle tipologie di emolumenti illustrati dall'Istante si è dell'avviso che qualora l'erogazione dei "compensi incentivanti la produttività" avvenga in periodi d'imposta successivi al periodo di riferimento per effetto della "contrattazione articolata di ente" si applica la tassazione separata". Nello stesso senso la Rm 468/2022 affronta il caso di un contratto decentrato relativo alle annualità 2020 e 2021 sottoscritto in data 25/10/2021 concludendo che i premi legati alla performance 2020 pagati nell'anno 2021 rientrino nella tassazione separata in quanto la sottoscrizione del decentrato nell'anno successivo costituisce una causa di "carattere giuridico" e quindi non devono essere effettuate ulteriori analisi in merito alla natura del compenso ed anche se pagato fisiologicamente nell'anno successivo. Al contrario, il contratto sottoscritto nel 2021 che prevede l'erogazione di premi di risultato da pagare nel 2022 non può essere assoggettato a tassazione separata "non essendo ravvisabile alcun "ritardo" nella erogazione delle somme dovuto al sopraggiungere di una "causa giuridica" ed essendo il compenso erogato fisiologicamente nell'anno successivo (Rm 173/2022). La Rm

353/2021 ha ammesso la tassazione separata, per ritardo non fisiologico, il pagamento della produttività 2019 nel 2022 per ritardi connessi al Covid.

La retribuzione di posizione, l'indennità di responsabilità, il rischio e il disagio

La Rm 468/2022 affronta il caso della retribuzione di posizione e dell'indennità di responsabilità erogata nel 2021 in forza di un contratto decentrato relativo alle annualità 2020 e 2021 sottoscritto in data 25/10/2021. Atteso che il pagamento dei compensi relativi all'anno precedente trovano origine in una causa di "carattere giuridico" vanno assoggettate a tassazione separata. Nello stesso senso la Rm 243/2021 che estende gli stessi principi anche al rischio e al disagio.

Seppure in assenza di specifiche disposizioni di prassi lo stesso principio può essere applicato a tutti quei compensi che in precedenza non erano regolamentati ovvero che il decentrato o un atto amministrativo sopravvenuto ne modifichi l'ammontare. Si pensi ad esempio alla ripesatura della retribuzione di posizione effettuata negli anni successivi.

I compensi professionali

La Rm 468/2022 affronta il caso dei compensi professionali degli avvocati erogati con "Determinazione presidenziale" nell'anno successivo. In questo caso l'Agenzia propende per la tassazione ordinaria atteso che la liquidazione trova origine in un Regolamento e in un accordo sindacale che ne prevede la liquidazione nel giugno dell'anno successivo.

In questo caso non si può delineare una regola generale ma si devono analizzare il contenuto delle specifiche regolamentazioni.

In generale, si potrebbe ipotizzare la tassazione separata nel caso, ad esempio, di regolamenti che consentano di corrispondere compensi precedentemente accantonati (si pensi agli incentivi per funzioni tecniche). Si evidenzia che mandano indicazioni specifiche di prassi.

Le progressioni all'interno delle aree (progressioni economiche orizzontali)

Meno chiaro appare, al contrario, il trattamento di arretrati derivanti da progressioni economiche. È pur vero che le progressioni trovano la loro origine nella contrattazione decentrata, ma sono correlate a processi di valutazione selettivi il cui esito non può essere previsto dalla contrattazione decentrata. Inoltre, la tempistica è chiaramente dettata dalla volontà delle parti. Sarebbe sin troppo facile per le parti procrastinare tali procedure al fine di assoggettare a tassazione separata gli emolumenti arretrati.

L'Agenzia regionale delle entrate della Regione Emilia Romagna ha ritenuto applicabile il regime della tassazione separata dei compensi arretrati derivanti dall'applicazione dei contratti integrativi aziendali, cui il contratto nazionale rimanda (nota 27 maggio 2002, prot. n. 909). Nella fattispecie, la Direzione regionale delle Entrate ammette la tassazione separata per arretrati relativi ad anni precedenti per retribuzioni di posizione e risultato erogati a seguito di contrattazione decentrata, atteso che si è in presenza del sopraggiungere di nuove situazioni giuridiche.

L'evoluzione normativa di questo istituto ha ristretto significativamente le problematiche interpretative da quanto il CCNL ha previsto che la progressione all'interno delle aree "decorre dal 1° gennaio dell'anno di sottoscrizione definitiva del contratto integrativo" (art. 14, c. 3, CCNL 16/11/2022). Quindi non sarà possibile,

ordinariamente, applicare le cause giuridiche per l'applicazione della tassazione separata in quanto il decentrato non può prevedere il riconoscimento dei differenziali stipendiali nell'anno precedente rispetto a quello della sottoscrizione definitiva. Per applicare la tassazione separata si devono indagare eventuali altre cause e valutare se il ritardo risulta indipendente dalla volontà delle parti. In questo ristretta campo la tematica risulta decisamente più complessa e si potrebbe ipotizzare un tale trattamento solamente nel caso in cui il contratto fosse siglato a ridosso della fine dell'anno con la tesoreria già chiusa; situazione che non consentirebbe il pagamento nell'anno stesso dei differenziali. Su questo argomento non ci sono indicazioni di prassi.

Gli arretrati da sentenze e transazioni

Le somme corrisposte ai dipendenti in forza di un contenzioso del lavoro sono regolamentate da sentenze e transazioni. L'imponibilità o meno ai fini Irpef di tali compensi trova origine nell'art. 6, c. 2, del Tuir il quale prevede che "i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti".
In tema di risarcimento danni o indennizzi percepiti da un soggetto laddove l'indennizzo vada a compensare, in via integrativa o sostitutiva, la mancata percezione di redditi di lavoro, ovvero il mancato guadagno, le somme corrisposte, in quanto sostitutive di reddito, vanno assoggettate a tassazione (cd. lucro cessante). Viceversa, laddove il risarcimento erogato voglia indennizzare il soggetto delle perdite effettivamente subite (c.d. danno emergente), ed abbia la precipua funzione di reintegrazione patrimoniale, tale somma non sarà assoggettata a tassazione. Infatti, in quest'ultimo caso assume rilevanza assoluta il carattere risarcitorio del danno alla persona del soggetto leso e manca una qualsiasi funzione sostitutiva o integrativa di eventuali trattamenti retributivi (Rm n. 155/2002).
Una volta definito se le somme sono assoggettate ad Irpef è necessario identificare a quale regime soggiacciono (ordinario o separato).

Le sentenze

Le somme per lucro cessante relative ad anni precedenti derivanti da sentenze o provvedimenti dell'autorità giudiziaria sono soggette a tassazione separata in quanto rientrano tra le cause giuridiche previste dall'art. 17, c. 1, lett. b), del Tuir.
Se le stesse somme sono erogate "alla risoluzione del rapporto di lavoro" sono tassate sempre separatamente ma si sensi dell'art. 17, c. 1, lett. a), del Tuir (Rm n. 344/2022).

Le transazioni da lavoro

La transazione è definita dall'art. 1965 Codice Civile come "il contratto col quale le parti facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può insorgere tra loro" e si articola in due tipologie:
- la transazione semplice o pura che si colloca, almeno parzialmente, nel rapporto contrattuale sottostante;
- la transazione novativa che sostituisce integrale del rapporto contrattuale precedente.

La distinzione tra le due transazioni, dal punto di vista operativo, non è per nulla agevole seppure risulti decisiva per i riflessi previdenziali.

La circolare del Ministero delle Finanze n. 326/1997 ha chiarito che ai sensi dell'art. 6, c. 2, del Tuir tutte le indennità e le somme o i valori percepiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente, comprese quelle che derivano da transazioni di qualunque tipo, sono assoggettabili a tassazione come redditi di lavoro dipendente (Rm n. 344/2022). Se le stesse somme sono erogate "alla risoluzione del rapporto di lavoro" sono tassate sempre separatamente ma si sensi dell'art. 17, c. 1, lett. a), del Tuir.

Tipologia	Lucro cessante	Danno emergente
Sentenza rapporto in essere	Tassazione separata art. 17, c. 1, lett. b), Tuir	Non imponibile Irpef
Sentenza alla cessazione	Tassazione separata art. 17, c. 1, lett. a), Tuir	Non imponibile Irpef
Transazione semplice rapporto in essere	Tassazione ordinaria	Non imponibile Irpef
Transazione semplice alla cessazione	Tassazione separata art. 17, c. 1, lett. a), Tuir	Non imponibile Irpef

La modifica della tassazione: da ordinaria a separata

La complessità della materia può portare ad applicare la tassazione ordinaria in luogo di quella separata. In questo caso è necessario la modifica della tassazione da parte del sostituto d'imposta. La Risoluzione n. 468/2022 detta le modalità operative da seguire: "in relazione alle somme corrisposte dall'Istante nel 2019, qualora ricorrano i presupposti per la tassazione separata anziché quella ordinaria, si ritiene che le somme erroneamente assoggettate a tassazione ordinaria in tale anno dall'Istante possano essere restituite al lordo delle ritenute operate e successivamente erogate nuovamente con applicazione del regime di tassazione separata. Ai fini certificativi, nella CU che l'Istante dovrà rilasciare per il periodo d'imposta 2022, troverà evidenziazione la somma restituita, quale onere deducibile e, nell'apposita sezione della tassazione separata, la somma erogata relativa al 2018".
La Rm 223/2021 indica che il recupero della maggiore imposta versata sugli emolumenti assoggettati a tassazione ordinaria in luogo di quella separata può essere effettuata sia dal sostituto d'imposta che dai soggetti interessati tramite istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 602/1973.

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 civilistiche, 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:
a) il trattamento economico corrente (stipendio tabellare e progressione, indennità di comparto, IVC, elemento perequativo, indennità collegate al profilo per educatrici, maestre e formatori, ratei di 13' mensilità calcolati con le regole ordinarie) e 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).
In generale, 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, corrispondente all'indennità sostitutiva del preavviso ex 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 ai 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 mancanza di 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 in forza delle 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 incapienza 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 de cuius 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 916	Codice fiscale dell'avente diritto
Punto 917	Percentuale spettante all'avente diritto
Attenzione	Vanno compilati più righi con i campi 916 e 917 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 361-410	Non compilare

Punto 511	Gli importi oggettivamente a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. b), Tuir erogati agli eredi
Punto 513	Le ritenute Irpef a tassazione separata effettuate agli eredi
Punto 519	L'anno di apertura della successione
Punti 520-522-525	Gli importi indicati al punto 511 e 519 devono essere dettagliati per periodo d'imposta cui si riferiscono (punto 525) con l'indicazione dell'anno di apertura della successione (punto 519)

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, 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 915	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 dei compensi in caso di decesso del professionista

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

La gestione dei compensi legati al decesso del professionista abituali tocca diversi argomenti legati sia all'Iva che alla certificazione delle ritenute.

Gli adempimenti del sostituto d'imposta

I compensi legati al decesso del professionista abituale devono essere trattati distintamente in relazione alla data del pagamento.
Quanto corrisposto prima del decesso del professionista costituisce redditi di lavoro autonomo e devono essere certificati direttamente al *de cuius* indicando nei dati anagrafici quelli del deceduto. La certificazione deve essere rilasciata agli eredi.
I compensi erogati successivamente al decesso vanno certificati agli eredi in quanto costituiscono redditi di lavoro autonomo corrisposti ai sensi dell'art. 7, comma 3, del Tuir. Come tali devono essere assoggettati a ritenuta in capo ai singoli eredi e vanno certificati nella CU nel modo seguente:
- nei data anagrafici riportare i dati dell'erede;
- nel punto 4 della parte fiscale indicare il reddito erogato all'erede in proporzione all'asse ereditario e nel punto 9 la relativa ritenuta. Anche se le istruzioni non lo precisano nel punto 1 "Causale" riportare la lettera A in quanto la natura del reddito è di lavoro autonomo abituale;
- nel punto 8 "categorie particolari" indicare il codice Z che identifica il percettore come erede.

Questo consente di assoggettare i compensi percepiti dall'erede a tassazione separata.

In tal senso si esprime la risposta n. 52 del 12/02/2022 dell'Agenzia delle Entrate la quale specifica che "in forza della richiamata disposizione, i compensi da liquidare agli eredi conservano la loro natura e, pertanto, devono essere assoggettati a tassazione secondo le modalità, stabilite dalla categoria di appartenenza, che sarebbero state applicate se i redditi fossero stati percepiti direttamente dal de cuius (cfr. circolare n. 15 del 5 marzo 2003). Più precisamente, tali compensi professionali (per le prestazioni effettuate dal de cuius e percepite dagli eredi) costituiscono redditi di lavoro autonomo tassati secondo il principio di cassa con tassazione separata, salvo la facoltà per la tassazione ordinaria di cui all'articolo 16, comma 3 del TUIR. Su tali compensi i sostituti d'imposta dovranno effettuare la ritenuta d'acconto ai sensi dell'articolo 25 del d.P.R n. 600 del 1973".

I riflessi Iva

Più articolati i riflessi Iva legati al decesso del professionista abituale. La giurisprudenza prima e la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito a più riprese che anche i compensi corrisposti agli eredi devono essere assoggettati ad Iva.

La sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 8059 del 21 aprile 2016 ha affermato: "[...] il fatto generatore del tributo IVA e, dunque, l'insorgenza della correlativa imponibilità vanno identificati [...] con la materiale esecuzione della prestazione, giacché, in doverosa aderenza alla disciplina Europea, la previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, va intesa nel senso che, con il conseguimento del compenso, coincide, non l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, solo la sua condizione di esigibilità ed estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione(...) il compenso di prestazione professionale è imponibile ai fini IVA, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, ed alla relativa formalizzazione";

Successivamente l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 34/E del 11 marzo 2019, richiamando i principi espressi dalla Suprema Corte, ha affermato che "in presenza di fatture da incassare o prestazioni da fatturare, gli eredi non possono chiudere la partita IVA del professionista defunto sino a quando non viene incassata l'ultima parcella (...). Resta, peraltro, salva la possibilità anticipare la fatturazione delle prestazioni rese dal de cuius e di chiudere la partita IVA, salvo, in tale evenienza, computare nell'ultima dichiarazione annuale IVA "anche le operazioni indicate nel quinto comma dell'articolo 6, per le quali non si è verificata l'esigibilità dell'imposta" (così l'articolo 35 comma 4 del decreto IVA), ossia anticipare l'esigibilità rispetto al momento dell'effettivo incasso."

Con le stesse considerazioni si annoverano la risposta 785/2021 dell'Agenzia delle Entrate.

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. 12 del CCNL 09/05/2006. 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. 36, comma 5, del CCNL 21/05/2018);
b) risoluzione del rapporto di lavoro a seguito di dichiarazione della permanente inidoneità del dipendente a svolgere qualsiasi proficuo lavoro (art. 36, comma 5, del CCNL 21/05/2018);
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, c. 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 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 900	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 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-URAEL 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, nel 2021 era 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 competa 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 sostantivo "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.

Abolita l'esclusione per i presidenti delle nuove province

La riforma delle province prevista dalla L. 56/2014 stabiliva all'art. 1, c. 84, che gli incarichi di presidente della provincia siano a titolo gratuito. Ne conseguiva che dall'elezione dei nuovi presidenti effettuata in applicazione della Legge Delrio non era più possibile riconoscere il TFM. Con l'art. 57-quater, comma 4, lett. b), del D.L. 26

ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni nella L. 19 dicembre 2019, n. 157, è stata reintrodotta l'indennità per i presidenti delle province, che viene parificata a quello del sindaco del comune capoluogo. Di conseguenza, anche per tali amministratori viene ripristinato il trattamento di fine mandato.

Il periodo di riferimento

Il trattamento di fine mandato è commisurato al periodo nel quale sono state svolte le funzioni da parte del sindaco.
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, conseguente all'elezione diretta. L'articolo 16 della Legge n. 81/1993, infatti, attribuisce al sindaco 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.
Il Ministero dell'interno sintetizza il parere ritenendo che l'espressione "integrazione" induce a ritenere che il Tfm risulti strettamente connesso 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 è 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 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, Dizione 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 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 ai 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. Peraltro la stessa risoluzione sembra concludere che l'imponibile Irap sia dato dal Tfm al netto delle deduzioni.

La compilazione della CU

I compensi erogati a 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
Punto 896	L'aliquota Irpef applicata
Punto 898	Il totale delle deduzioni
Punto 899	Il totale imponibile che coincide con l'imponibile TFM (punto 824 meno punto 898)
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 (Tfm) / 5 (durata) x 12 = 16.800 (reddito di riferimento)

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

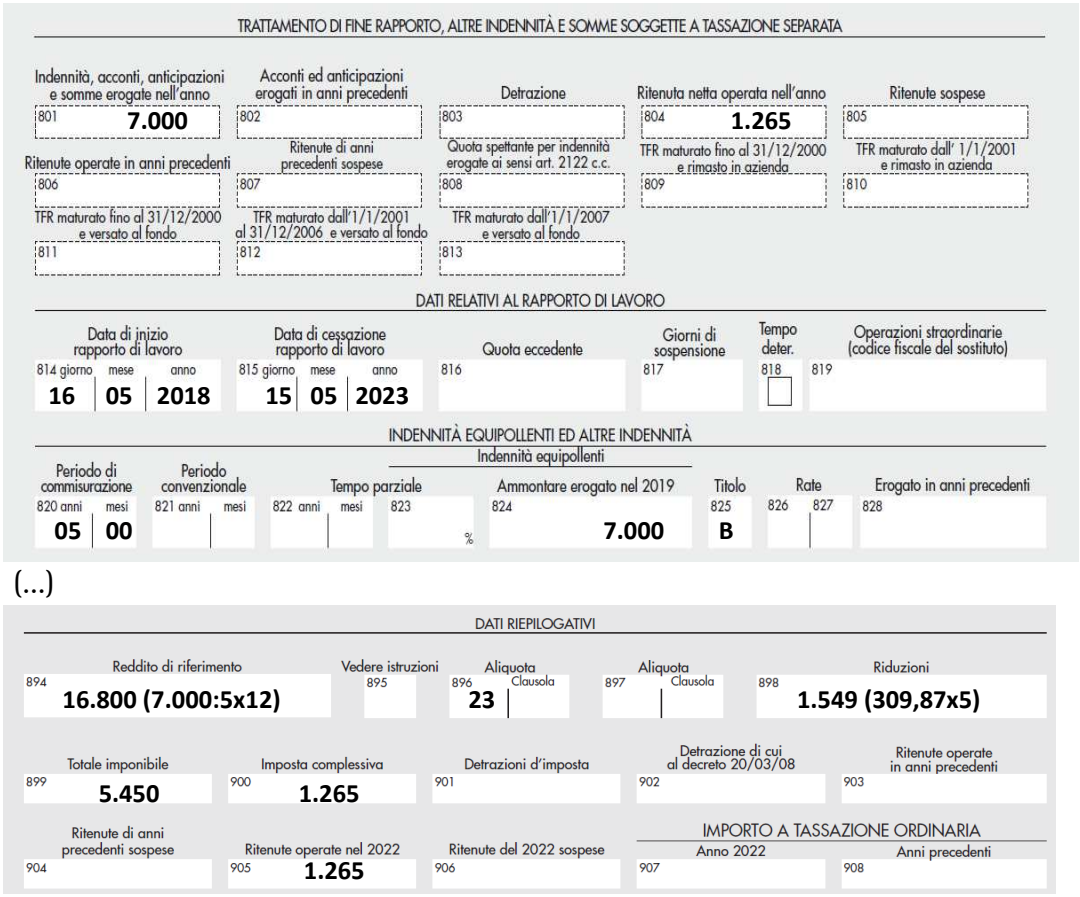
Scaglioni	**Reddito di riferimento**	**Aliquota**	**Imposta**
15.000	15.000	23%	3.450
15.000-28.000	1.800	25%	450
28.000-50.000	-	35%	0
Oltre	-	43%	0
Totale	**16.800**		**3.900**

3.900 (Irpef sul reddito di riferimento) / 16.800 (reddito di riferimento) = 23,21% (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
Irpef (5.450,65 x 23,21%)	1.265,33
Netto a pagare	5.734,67

La compilazione della CU



TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO, ALTRE INDENNITÀ E SOMME SOGGETTE A TASSAZIONE SEPARATA

801 Indennità, acconti, anticipazioni e somme erogate nell'anno	802 Acconti ed anticipazioni erogati in anni precedenti	803 Detrazione	804 Ritenuta netta operata nell'anno	805 Ritenute sospese
7.000			1.265	
806 Ritenute operate in anni precedenti	**807 Ritenute di anni precedenti sospese**	**808 Quota spettante per indennità erogate ai sensi art. 2122 c.c.**	**809 TFR maturato fino al 31/12/2000 e rimasto in azienda**	**810 TFR maturato dall' 1/1/2001 e rimasto in azienda**
811 TFR maturato fino al 31/12/2000 e versato al fondo	**812 TFR maturato dall'1/1/2001 al 31/12/2006 e versato al fondo**	**813 TFR maturato dall'1/1/2007 e versato al fondo**		

DATI RELATIVI AL RAPPORTO DI LAVORO

814 Data di inizio rapporto di lavoro (giorno / mese / anno)	815 Data di cessazione rapporto di lavoro (giorno / mese / anno)	816 Quota eccedente	817 Giorni di sospensione	818 Tempo deter.	819 Operazioni straordinarie (codice fiscale del sostituto)
16 / 05 / 2018	15 / 05 / 2023			☐	

INDENNITÀ EQUIPOLLENTI ED ALTRE INDENNITÀ

820 Periodo di commisurazione (anni / mesi)	821 Periodo convenzionale (anni / mesi)	822 Tempo parziale (anni / mesi)	823 Indennità equipollenti %	824 Ammontare erogato nel 2019	825 Titolo	826 / 827 Rate	828 Erogato in anni precedenti
05 / 00				7.000	B		

(...)

DATI RIEPILOGATIVI

894 Reddito di riferimento	895 Vedere istruzioni	896 Aliquota / Clausola	897 Aliquota / Clausola	898 Riduzioni
16.800 (7.000:5x12)		23		1.549 (309,87x5)

899 Totale imponibile	900 Imposta complessiva	901 Detrazioni d'imposta	902 Detrazione di cui al decreto 20/03/08	903 Ritenute operate in anni precedenti
5.450	1.265			

904 Ritenute di anni precedenti sospese	905 Ritenute operate nel 2022	906 Ritenute del 2022 sospese	IMPORTO A TASSAZIONE ORDINARIA 907 Anno 2022	908 Anni precedenti
	1.265			

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 funzione 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 (TFM – deduzioni):
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). In data 14/01/2021 è stata sottoscritta l'ipotesi di contratto per la proroga del termine al 31/12/2025. La sottoscrizione definitiva del CCNQ contenente la predetta proroga è avvenuta il 3 agosto 2021;
- 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 silenzio assenso

L'art. 1, comma 557, della L. 205/2017 ha previsto per gli assunti dal 1° gennaio 2019 l'adesione al fondo attraverso procedure di silenzio-assenso. Le modalità operative sono rimesse alle parti istitutive dei fondi. In data 16 settembre 2021 è stato firmato l'accordo sulla regolamentazione inerente alla modalità di espressione della volontà di adesione al Fondo Perseo Sirio, anche mediante forme di silenzio-assenso, ed alla relativa disciplina di recesso del lavoratore.

Il CCNL 21/05/2018

L'art. 73 del CCNL 21/2018 ha previsto che gli enti debbano fornire al proprio personale, anche mediante iniziative formative, una adeguata informazione in merito al Fondo Pereo-Sirio al fine di garantire una scelta consapevole da parte dei lavoratori. A tal fine possono usufruire del supposto professionale del Fondo stesso.

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'1,5% 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 di lavoro né del lavoratore in quanto risulta accantonata dall'Inps Gestione Dipendenti Pubblici. 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 (Risoluzione Agenzia delle Entrate prot. 954-114144/2005 e Nota operativa Inpdap n. 22/2005).

I limiti alla deducibilità

Fino al 31/12/2017, per i dipendenti pubblici la deducibilità dei contributi versati alla previdenza complementare era riconosciuta nel limite del 12% del reddito complessivo e comunque nel tetto massimo di € 5.164,57 (pari a Lire 10.000.000). Se alla formazione del reddito complessivo concorrevano anche redditi di lavoro dipendente la deduzione poteva 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 era 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 dettava queste regole era l'art. 10, comma 1, lett. e-bis), del Tuir vigente fino al 31/12/2006 (cfr istruzioni al modello 730). Questa situazione risultava 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 erano 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 trovavano applicazione nei confronti dei dipendenti della pubblica amministrazione in quanto l'art. 23 dello stesso D.Lgs. 252/2005 prevedeva 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"*.
Dal 1° gennaio 2018 l'art. 1, comma 156, della L. 205/2017 ha superato la previsione dell'art. 23 del D.lgs. 252/2005 estendendo anche ai dipendenti pubblici il regime ordinario di deducibilità nel limite di € 5.164,57. La norma prevede che: *"A decorrere dal 1° gennaio 2018, ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, si applicano le disposizioni concernenti la deducibilità dei premi e contributi versati e il regime di tassazione delle prestazioni di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252. Per i dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, che, alla data di entrata in vigore della presente legge, risultano iscritti a forme pensionistiche complementari, le disposizioni concernenti la deducibilità dei contributi versati e il regime di tassazione delle prestazioni di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, sono applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2018. Per i medesimi soggetti, relativamente ai montanti delle prestazioni accumulate fino a tale data, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti"*.
Ne consegue che risulta applicabile il trattamento fiscale 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"*.

<u>*La quota a carico del datore di lavoro concorre alla formazione del reddito*</u>
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, dal 2018, 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 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". A fronte della modifica del 2018 dei limiti alla deducibilità dei contributi alla previdenza complementare *è stato eliminato il vecchio codice 4* "per i dipendenti pubblici iscritti a forme pensionistiche loro destinate.

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 nel limite di deducibilità di € 5.164,57.

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

L'annotazione CC

Nelle note deve essere riportata la seguente annotazione con codice **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 sostituito 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 sostituito 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. L'applicazione dal 2018 del D.Lgs. 252/2005 dovrebbe estendere anche alla PA la previsione relativa ai dipendenti di prima occupazione prevista dall'art. 8, comma 6, dello stesso decreto secondo il quale "ai lavoratori di prima occupazione successiva alla data di entrata in vigore del presente decreto e, limitatamente ai primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari, è consentito, nei venti anni

successivi al quinto anno di partecipazione a tali forme, dedurre dal reddito complessivo contributi eccedenti il limite di 5.164,57 euro pari alla differenza positiva tra l'importo di 25.822,85 euro e i contributi effettivamente versati nei primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche e comunque per un importo non superiore a 2.582,29 euro annui".

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 lavorare e del datore di lavoro deducibili
413	Indicare i contributi a carico del lavorare e del datore di lavoro eccedenti i limiti di deducibilità
CC	Riportare il testo tutte le volte che c'è previdenza complementare
415	Data iscrizione al fondo NON COMPILARE
425	Codice Fiscale del Fondo 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				1.695,34
Indennità di comparto				45,80
Indennità di vacanza contrattuale				11,87
Elemento Perequativo				23,00
Trattenuta Tfr (2%)	1.707,21			-34,14
Previdenza complementare a c/ente (1%)	1.707,21		17,07	
TOTALE TRATTAMENTO LORDO (A)				**1.741,87**
RITENUTE PREVIDENZIALI				
Descrizione trattenuta	**Imponibile**	**aliquota**	**Contributi c/dipendente**	**Contributi c/ente**
Cpdel	1.776,01	8,85%	157,18	
		23,80%		422,69
Inadel Tfs	1.365,77			
Inadel Tfr	1.365,77	6,10%		83,31
Fondo Previdenza Credito	1.776,01	0,35%	6,22	
Fondo Perseo	1.707,21	1%	17,07	
		1%		17,07
Contributo di solidarietà 10%	17,01	10%		1,70
Irap	1.776,01	8,50%		150,96
TOTALE TRATTENUTE (B)			**180,47**	
RITENUTE FISCALI				
Descrizione				**Importo**
Imponibile Irpef				1.561,40
Irpef netta (C)				371,58
Netto a pagare (D=A-B-C)				**1.189,82**

CERTIFICAZIONE UNICA	
Punto 1 / Dati fiscali – redditi per i quali è possibile fruire della detrazione **1.741,87** (retribuzione lorda) +17,07 (contributi Perseo Sirio c/ente) – 180,47 (contributi previdenziali c/dipendente) – 17,07 – 17,07 (contributi alla previdenza complementare deducibili)	1.561,40
Punto 411	1
Punto 412 / Dati fiscali (+17,07 contributi Perseo Sirio c/ente + 17,07 a carico dipendente)	34,14
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 previsioni 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.

La Funzione pubblica aveva previsto un regime transitorio, in attesa che il CCNL consentisse di inserire i proventi dell'art 208 tra le fonti di finanziamento del Fondo Perseo-Sirio, 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."*.

Con la sottoscrizione del CCNL 21/05/2018 il regime transitorio è terminato.

La regolamentazione del CCNL 21/05/2018

L'art. 56-quater, comma 1, lett. a), del CCNL 21/05/2018 ha previsto che *"i proventi delle sanzioni amministrative pecuniarie riscossi dagli enti, nella quota da questi determinata ai sensi dell'art. 208, commi 4 lett.c), e 5, del D.Lgs.n.285/1992 sono destinati, in coerenza con le previsioni legislative, alle seguenti finalità in favore del personale:*
a) contributi datoriali al Fondo di previdenza complementare Perseo-Sirio; è fatta salva la volontà del lavoratore di conservare comunque l'adesione eventualmente già intervenuta a diverse forme pensionistiche individuali (...)".

Con il parere CFL36 l'Aran ha precisato che la previdenza complementare finanziata dall'art. 208 del CdS deve essere destinato al Fondo Perseo-Sirio dal giorno successivo alla firma del CCNL 21.05.2018 anche se questo non implica necessariamente l'obbligo di optare per la previdenza complementare con la destinazione del TFS/TFR al fondo.

Inoltre, il Fondo Perseo Sirio e l'Anci, con nota prot. 250/SIPRICS/AR/mo-18 del 11/09/2018 (http://www.fondoperseosirio.it/cms/resource/610/lettera-anci-fondo-perseo-sirio.pdf) hanno chiarito che dal predetto disposto contrattuale (art. 56-quater) consegue che le quote ex art. 208 destinate a previdenza complementare, a far data dal 21 maggio 2018 devono essere conferite al Fondo Pensione Negoziale Perseo Sirio.
Il conferimento dei contributi costituisce adesione automatica e non comporta:
1. il conferimento di altro contributo datoriale;
2. il conferimento del contributo a carico del lavoratore;
3. il conferimento di quota parte o della totalità del TFR;
4. l'eventuale trasformazione del TFS in godimento in TFR.

Quanto eventualmente già maturato il 21 maggio 2018, presso forme pensionistiche individuali e la correlata adesione alle stesse, possono essere mantenute anche in assenza di ulteriori contribuzioni a carico dell'Ente. Questo significa che le quote versate fino al 21 maggio possono rimanere nei fondi individuali ma non possono più essere alimentate.
E' fatta facoltà del singolo lavoratore di trasferire, in qualsiasi momento, a Perseo Sirio quanto eventualmente maturato presso le predette forme pensionistiche individuali.
Le modalità operative sono contenute nella circolare 01/08/2018 Prot. n.: 1342/U/2018 del fondo Perseo Sirio.

Inoltre, l'Aran, con nota prot. 2484 del 28/03/2019, ha fornito ulteriori chiarimenti in tema di previdenza complementare ex art. 208 del CdS e dell'art. 56-quater del CCNL 21/05/2018:

a) dal giorno successivo al 21.05.2018 i proventi delle sanzioni del Codice della Strada devono essere destinate al Fondo Perseo-Sirio. Possono essere mantenute le posizioni individuali esistenti relative a risorse pregresse;
b) a tal fine non è necessario destinare il TFR al fondo ovvero trasformare il TFS in TFR;
c) l'obbligo di destinare al fondo Perseo-Sirio riguarda tutto il personale in servizio presso l'ente;
d) "si potrebbe ritenere che al Fondo Perseo-Sirio debbano essere destinati comunque tutti i proventi contravvenzionali riscossi dagli enti, ivi compresi quelli liquidati nel 2018 anche se riferiti all'anno precedente".

Con il parere CFL58, l'Aran ha chiarito che l'ente deve decidere annualmente le somme da destinare ai dipendenti ai sensi dell'art. 208 del CdS in quanto non sussiste nessun obbligo o automatismo di fonte contrattuale.

La norma contrattuale è stata impugnata davanti al giudice del lavoro con esiti altalenanti; da una parte il giudice di merito ammette il versamento anche a "fondi aperti" e quindi non necessariamente al Perseo Sirio (Tribunale del Lavoro di Arezzo sentenza n. 95/2020) mentre altri confermano la posizione dell'Aran riservando la gestione al solo fondo contrattuale (Tribunale del Lavoro di Bologna sentenza n. 168/2020).

A fronte dalla prima sentenza contraria alla posizione dell'Aran la stessa Agenzia ha confermato l'obbligo di conferire solo al fondo Perseo Sirio la previdenza complementare finanziata con l'art. 208 del CdS. La sentenza di primo grado non fa giurisprudenza consolidata (CFL105). Vige il divieto di estensione del giudicato ex art. 1, c. 132, L. 311/2004.

Il CCNL 16/11/2022
L'art. 98 del CCNL 2019-2021 ha riscritto l'art. 54-quater del precedente contratto cercando di chiarire ulteriormente il versamento al fondo Perseo Sirio dei proventi derivanti dalle violazioni del Codice della Strada. In particolare, il comma 2 prevede che "Fermo restando l'obbligo generalizzato di destinazione - a partire dal 22 maggio 2018, data dalla quale hanno avuto effetto le clausole del CCNL sottoscritto il 21 maggio 2018 - di tutte le contribuzioni datoriali di cui al comma 1 lettera a) unicamente al fondo Perseo Sirio, resta salva per i lavoratori la possibilità di conservare la posizione contributiva eventualmente già maturata presso altre forme pensionistiche precedentemente a tale data".

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 costituisce 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 ricorresse l'ipotesi in cui il difensore chiedesse 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.