

# STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli  
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini  
ASSISTENTE

Forlì, 13 luglio 2009

A TUTTI I  
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

---

## [AREA: FISCALITA' DEL LAVORO E PREVIDENZA](#)

### **CIRCOLARE N. 26/2009**

**Oggetto:** Assistenza fiscale a lavoratori dipendenti, pensionati e collaboratori coordinati e continuativi - Norme di attuazione (Decreto Ministeriale 31 maggio 1999, n. 164) - Conguaglio con riferimento alle retribuzioni di competenza del mese di luglio - Circolare Ministeriale n. 21/E del 4 maggio 2009.

#### **INDICE:**

1.	Premessa.....	2
2.	Lineamenti generali del conguaglio.....	3
3.	Assistenza fiscale prestata dai CAF e dai professionisti abilitati ai quali si sono rivolti i dipendenti o collaboratori.....	4
4.	Operazioni di conguaglio.....	4
4.1	Conguaglio a debito.....	5
4.2	Conguaglio a credito.....	6
4.2.1	Rimborso dell'IRPEF.....	6
4.2.2	Rimborso dell'addizionale regionale e comunale all'IRPEF.....	7
4.3	Il conguaglio dell'acconto sull'addizionale comunale IRPEF.....	7

# STUDIO ANTONELLI

4.4	Il conguaglio dell'ICI.....	8
5.	Pagamenti rateali.....	9
6.	Casi particolari.....	10
6.1	Interruzione del rapporto di lavoro e assenza di retribuzione.....	10
6.2	Passaggio di dipendenti da un datore di lavoro ad un altro.....	11
6.3	Periodi di aspettativa non retribuita e casi similari.....	12
6.4	Decesso del lavoratore dipendente avvenuto prima dell'effettuazione o della conclusione delle operazioni di conguaglio.....	12
6.5	Conguaglio relativo ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (assenza di retribuzione ovvero interruzione del rapporto).....	13
7.	Soggetti residenti nel territorio colpito dal sisma del 6 aprile 2009.....	14
7.1	Sospensione degli adempimenti e dei versamenti.....	14
7.2	Ripresa degli adempimenti e dei versamenti nella provincia de L'Aquila.....	14
7.3	Presentazione della dichiarazione dei redditi ed attività di assistenza fiscale.....	15
8.	Dichiarazioni integrative e conguagli tardivi e rettificativi.....	15
8.1	Errori od omissioni commesse dal contribuente.....	15
8.2	Errori od omissioni commesse dal soggetto che presta l'assistenza fiscale.....	16
8.2.1	Errori commessi dal sostituto di imposta.....	16
8.2.2	Errori commessi dal CAF o dal professionista abilitato.....	17
9.	Modalità di versamento dell'IRPEF, delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF e dell'acconto sui redditi soggetti a tassazione separata.....	17
9.1	Versamento dell'IRPEF.....	18
9.2	Versamento dell'addizionale regionale all'IRPEF trattenuta a seguito di assistenza fiscale.....	18
9.3	Versamento della addizionale comunale all'IRPEF a saldo 2008 ed in acconto per il 2009 trattenuta a seguito di assistenza fiscale.....	19
9.4	Pagamenti rateali e interessi per incapienza.....	20
10.	Esemplificazione relativa ad alcune operazioni di conguaglio.....	21
10.1	Rateazione delle somme trattenute per assistenza fiscale.....	21
10.2	Conguaglio a debito incapiente.....	22
10.3	Conguaglio con importi a debito e a credito.....	23

## 1. Premessa.

Come noto (si veda la Circolare n. 32/1999 dello scrivente Studio), con D.M. 31 maggio 1999, n. 164, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 135 dell'11 giugno 1999, è stato approvato il regolamento contenente le norme di attuazione del provvedimento di riforma della disciplina dell'assistenza fiscale ad imprese ed a dipendenti, pensionati e collaboratori (D. Lgs. n. 490/1998) in vigore dal 1° gennaio 1999.

Successivamente, il D.M .7 maggio 2007 e l'art. 42, commi 7 - *quinquies* e 7 - *sexies*, del D.L. n. 207/2008 hanno introdotto significative novità prevedendo:

- nuove modalità per regolare lo scambio di dati relativi al risultato contabile (modelli 730 – 3) tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;
- l'effettuazione del conguaglio (debito/credito risultante dal prospetto di liquidazione) con riferimento alla retribuzione di competenza del mese di luglio in luogo della retribuzione corrisposta nel mese di luglio;
- nuovi termini di trasmissione dei modelli, la cui scadenza, per il 2009, è fissata al 15 luglio 2009.

Con la C.M. n. 21/E del 4 maggio 2009, l'Agenzia delle entrate ha riepilogato alla luce delle suddette modifiche, le modalità per l'effettuazione delle operazioni di assistenza fiscale relativa ai redditi 2008, soffermandosi in particolare modo sulle operazioni di conguaglio che dovranno essere effettuate con riferimento alle retribuzioni di competenza del mese di luglio.

## STUDIO ANTONELLI

Con la presente Circolare si intendono esaminare gli adempimenti dei sostituti d'imposta tenuti a svolgere il predetto conguaglio.

### **2. Lineamenti generali del conguaglio.**

Il D.Lgs. n. 490/1998, di riforma della disciplina della assistenza fiscale, ha soppresso l'obbligo per i sostituti d'imposta di prestare assistenza fiscale ai propri dipendenti, a prescindere dalla loro dimensione (numero di addetti).

Resta tuttavia fermo l'obbligo per i sostituti d'imposta di effettuare sulle retribuzioni di competenza del mese di luglio, le consuete operazioni di conguaglio anche qualora i dipendenti e gli altri contribuenti ammessi alla presentazione del modello 730/2009 si siano rivolti ad un CAF-dipendenti o ad un professionista abilitato. Analogo obbligo sussiste, evidentemente, anche per gli adempimenti successivi e conseguenti quali conguagli tardivi e rettificativi, pagamenti rateali, conguaglio di novembre e conguaglio integrativo (a credito) di dicembre.

Nella C.M. n. 21/E del 2009 viene precisato che il modello 730/2009 può essere validamente presentato nelle seguenti ipotesi:

- in caso di rapporti di lavoro a tempo indeterminato se il rapporto è cessato successivamente al momento della presentazione della dichiarazione;
- in caso di rapporti di lavoro a tempo determinato di durata inferiore all'anno:
  - se il rapporto dura da aprile a luglio 2009 in caso presentazione della dichiarazione al proprio sostituto, ovvero il rapporto dura da giugno a luglio 2009 in caso di presentazione della dichiarazione ad un CAF dipendenti o ad un professionista abilitato. Per il personale della scuola con contratto di lavoro a tempo determinato è prevista la possibilità di presentare il modello 730 al proprio sostituto, o a un CAF dipendenti o ad un professionista abilitato se tale contratto dura dal mese di settembre dell'anno cui si riferisce la dichiarazione (2008) al mese di giugno dell'anno successivo (2009).
- in caso di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50, comma 1, lett. c-bis del TUIR, se il rapporto si svolge nel periodo compreso da giugno a luglio 2009 e sono noti i dati del sostituto che dovrà effettuare il conguaglio.

Inoltre va rammentato che, a norma di quanto disposto dall'art. 1, comma 137, Legge n. 266/2005, non devono essere effettuate le operazioni di conguaglio né a credito, né a debito, se l'importo di ogni singola imposta o addizionale risultante dalla dichiarazione non supera il limite di 12 euro. Pertanto:

- se emerge un importo a debito inferiore o uguale a 12 euro, lo stesso non dà luogo a versamento di imposta, ma deve essere esposto nella corrispondente colonna 5 "Importi da non versare" presente nel prospetto di liquidazione;
- se emerge un importo a credito inferiore o uguale a 12 euro, lo stesso non dà luogo a rimborso ma deve essere esposto nella corrispondente colonna 1 "Importi non rimborsabili" presente nel prospetto di liquidazione;

## STUDIO ANTONELLI

- se emerge un importo a debito superiore a 12 euro, lo stesso dà luogo ad una operazione di conguaglio da parte del sostituto d'imposta e va esposto nella corrispondente colonna 6 "Importi da trattenere a cura del sostituto" presente nel prospetto di liquidazione;
- se emerge un importo a credito superiore a 12 euro, lo stesso va esposto nella corrispondente colonna 2 "Credito" presente nel prospetto di liquidazione.

Viene di conseguenza abrogato il precedente regime che prevedeva l'obbligo per il sostituto d'imposta di trattenere e/o rimborsare l'IRPEF e le relative addizionali anche ove l'importo a debito e/o credito risultante dal mod. 730-3 o 730-4 fosse stato di ammontare non superiore a 10,33 euro.

### **3. Assistenza fiscale prestata dai CAF e dai professionisti abilitati ai quali si sono rivolti i dipendenti o collaboratori.**

L'articolo 16, comma 1, lettera a), del D.M 31 maggio 1999 n. 164, dispone che il CAF dipendenti ha termine fino al 30 giugno di ciascun anno per comunicare al sostituto d'imposta il risultato finale della dichiarazione dei redditi presentata con modello 730/2009 (modello 730-4).

La Circolare n. 21/E del 2009 precisa inoltre l'opportunità che nel termine di quindici giorni dalla ricezione i sostituti inviino al CAF una copia dei modelli 730-4, in segno di ricevuta. Tuttavia, anche in assenza di tale restituzione, i modelli si intenderanno inviati regolarmente al sostituto quando il Centro o il professionista abilitato sono in grado di dimostrare l'avvenuta trasmissione e ricezione degli stessi.

Da segnalare che il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 gennaio 2009 ha previsto modalità e termini di attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 16, commi 1, 2 e 4 bis del decreto 31 maggio 1999, n. 164 in materia di trasmissione del risultato contabile delle dichiarazioni 730 prevedendo che i soggetti che prestano assistenza fiscale trasmettano i risultati finali delle dichiarazioni relative al modello 730 non più direttamente al sostituto d'imposta ma all'Agenzia delle entrate la quale provvederà successivamente ad inviarli telematicamente ai sostituti d'imposta.

E' previsto un avvio graduale di tale modalità di comunicazione telematica con esclusivo riferimento ai sostituti d'imposta aventi domicilio fiscale nelle seguenti province: Agrigento, Aosta, Arezzo, Ascoli Piceno, Asti, Belluno, Benevento, Biella, Brindisi, Caltanissetta, Campobasso, Chieti, Cosenza, Cremona, Crotone, Enna, Gorizia, Imperia, Isernia, L'Aquila, Lecco, Livorno, Lodi, Macerata, Matera, Oristano, Perugia, Pistoia, Pordenone, Potenza, Ravenna, Reggio Emilia, Rieti, Rimini, Rovigo, Salerno, Sassari, Savona, Taranto, Terni, Trento, Verbania, Verona, Viterbo.

### **4. Operazioni di conguaglio.**

L'art. 19 del D.M. n. 164/1999, così come modificato dall'art. 42, comma 7 – *quinquies*, del D.L. n. 207/2008, dispone che il sostituto d'imposta trattiene le somme dovute per imposte o effettua i rimborsi scaturenti dalla liquidazione dei modelli 730/2009 sulle retribuzioni di competenza del mese di luglio.

Rispetto alla previgente formulazione è stato dunque modificato il termine per l'effettuazione delle operazioni di conguaglio (credito/debito risultante dal prospetto di liquidazione) ora ancorato con riferimento alla retribuzione di competenza del mese di luglio in luogo della retribuzione corrisposta nel mese di luglio.

Qualora il modello 730-4 pervenga erroneamente ad un datore di lavoro o committente presso il quale l'assistito non ha alcun rapporto di lavoro o di collaborazione, tale datore di lavoro o committente dovrà restituire immediatamente il predetto modello al CAF o al professionista abilitato al fine di consentire, a questi ultimi, di reperire l'esatto sostituto di imposta che dovrà effettuare i conguagli. Analogamente, si dovrà procedere alla restituzione del modello 730-4, anche nel caso in cui il datore di lavoro o committente non sia tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio nei confronti dell'assistito.

Il sostituto d'imposta deve altresì trattenere il compenso spettante per l'assistenza prestata, pari a 10,33 euro per ogni mod. 730/2009 elaborato (raddoppiato in caso di presentazione di dichiarazione congiunta), mediante una corrispondente riduzione delle ritenute IRPEF operate nello stesso mese di luglio. Tale remunerazione non è soggetta ad IVA.

Ricordiamo che il compenso non spetta per le dichiarazioni 730 dei contribuenti esonerati dall'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 1, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, salvo che dalla dichiarazione non emerga un importo dovuto o rimborsabile superiore ad euro 12, per ciascuna imposta o addizionale.

#### **4.1 Conguaglio a debito.**

Nell'ipotesi in cui il prospetto di liquidazione (mod. 730-3) evidenzia somme dovute a titolo di IRPEF, il sostituto di imposta dovrà trattenere dalla retribuzione del dipendente, al netto di ogni ritenuta anche non fiscale di competenza del mese di luglio, il debito risultante dal prospetto di liquidazione per IRPEF a saldo del 2008 e/o a titolo di prima rata di acconto per il 2009 e versare tale importo nel successivo mese (entro il giorno 16) in aggiunta alle ritenute di acconto operate nel mese di luglio.

L'effettuazione del conguaglio con riferimento alla retribuzione di competenza del mese di luglio potrebbe comportare il differimento degli importi a debito risultanti dal conguaglio nel mese di settembre (entro il giorno 16) nei casi in cui la retribuzione del mese in questione sia erogata, anche in base a disposizioni di rango contrattuale, in periodi successivi (ad esempio nei primi giorni di agosto).

Il sostituto di imposta dovrà altresì tenere conto dell'eventuale importo di addizionale regionale e comunale all'IRPEF dovuta per il 2008 su redditi aggiuntivi, rispetto a quelli erogati dal soggetto che ha effettuato le operazioni di conguaglio di fine anno, indicati nel modello 730/2009. Anche il debito aggiuntivo per addizionale regionale e comunale indicato dovranno essere versate nel successivo mese di agosto ovvero settembre.

Infine, il datore di lavoro, nella medesima occasione, tratterà anche l'importo dell'eventuale acconto IRPEF del 20% su alcuni redditi soggetti a tassazione separata.

La C.M. n. 21/E del 2009 precisa, al riguardo, che, nell'ipotesi in cui l'importo complessivo dell'IRPEF, aumentato dell'importo da trattenere a titolo di addizionali regionale e comunale nonché dell'acconto del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata, risultante dal prospetto

## STUDIO ANTONELLI

di liquidazione (mod. 730-3), sia superiore all'importo della retribuzione netta corrisposta nel mese di luglio, il sostituto d'imposta dovrà comportarsi nel seguente modo:

- trattenere la parte residua dalla retribuzione corrisposta a partire dal mese successivo (agosto ovvero settembre) e così via fino ad esaurimento;
- applicare, a carico dei dipendenti, sugli importi differiti per incapienza della retribuzione l'interesse dello 0,40% mensile (sempre con decorrenza da agosto ovvero settembre), trattenendolo e versandolo nei modi e nei tempi previsti per le somme cui si riferisce (IRPEF e/o relative addizionali e/o anticipo del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata). Tale interesse non deve essere oggetto di autonoma indicazione nei modelli di versamento, ma va riportato unitamente alle somme cui afferisce;
- comunicare al dipendente eventuali imposte residue che il sostituto d'imposta non ha potuto trattenere interamente entro il mese di dicembre 2009, per insufficienza delle retribuzioni erogate. La parte residua ed il relativo interesse dello 0,40% mensile, comprensivo di quello del mese di gennaio, dovrà essere versato direttamente dal lavoratore dipendente entro il mese di gennaio 2010 con le modalità previste per i versamenti relativi alle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche (mod. F24). La comunicazione del sostituto d'imposta, relativamente ai versamenti ancora da effettuare, sarà resa al dipendente, entro il mese di dicembre 2009, utilizzando le stesse voci contenute nel modello 730-3.

L'importo dell'unica o seconda rata relativa all'IRPEF sarà trattenuto dalla retribuzione corrisposta nel mese di novembre 2009. Nell'ipotesi in cui tale retribuzione risulti insufficiente, l'importo residuo sarà trattenuto sulla retribuzione del mese di dicembre, applicando, su detto importo, l'interesse dello 0,40%; in ipotesi di ulteriore incapienza si procederà come sopra visto per i versamenti da effettuare direttamente dal lavoratore dipendente o collaboratore.

### **4.2 Conguaglio a credito.**

#### **4.2.1 Rimborso dell'IRPEF.**

Ove il prospetto di liquidazione evidenzi un credito IRPEF a favore del contribuente, il sostituto d'imposta deve provvedere al rimborso dell'importo complessivamente dovuto mediante riduzione delle ritenute d'acconto effettuate sui compensi complessivi di competenza del mese di luglio. Si rileva che non appare necessario utilizzare le sole ritenute di lavoro dipendente ma la riduzione può essere effettuata con riferimento alle ritenute IRPEF e/o di addizionale comunale e regionale all'IRPEF di competenza del mese di luglio nei confronti di tutti i percipienti (si veda il p. 4.1. della C.M. n. 21/E del 2009).

Pertanto nel caso in cui la retribuzione del mese in questione sia erogata in periodi successivi (ad esempio primi giorni del mese di agosto) il credito risultante dal prospetto di liquidazione sarà rimborsato mediante una riduzione delle ritenute d'acconto da versare entro il 16 settembre (ritenute relative ai compensi di competenza dei mesi di luglio).

Nell'ipotesi in cui il predetto ammontare complessivo delle ritenute risulti insufficiente, il sostituto di imposta rimborserà agli interessati l'importo residuo utilizzando le analoghe ritenute d'acconto sulla base di una percentuale (uguale per tutti i contribuenti assistiti) data dal seguente rapporto:

## STUDIO ANTONELLI

<b>AL NUMERATORE:</b>	L'IMPORTO GLOBALE DELLE RITENUTE DA OPERARE NEL SINGOLO MESE NEI CONFRONTI DI TUTTI I PERCIPIENTI (COMPRESI, QUINDI, ANCHE QUELLI NON AVENTI DIRITTO AL RIMBORSO IN SEDE DI CONGUAGLIO), AL NETTO DEL COMPENSO SPETTANTE AI SOSTITUTI DI DICHIARAZIONE
<b>AL DENOMINATORE:</b>	L'AMMONTARE COMPLESSIVO DEL CREDITO IRPEF DA RIMBORSARE

Qualora, entro il mese di dicembre 2009, non sia stato possibile rimborsare l'intero credito d'imposta per insufficienza delle ritenute, il sostituto d'imposta si asterrà dall'effettuare detti rimborsi e comunicherà al dipendente, utilizzando le stesse voci contenute nel modello 730-3, gli importi residui di credito di cui lo stesso ha diritto, provvedendo anche ad indicarli nell'apposita certificazione (modello CUD). Detti importi potranno essere utilizzati dal contribuente nella dichiarazione dei redditi successiva. Qualora ricorrano le condizioni di esonero, il contribuente che non presenti la dichiarazione dei redditi può fare valere tali crediti nella prima dichiarazione utilmente presentata.

La C.M. n. 21/E del 2009 conferma inoltre che, nell'ipotesi in cui nella dichiarazione presentata nell'anno successivo non sia indicato il credito risultante dalla precedente dichiarazione, lo stesso sarà riconosciuto dagli Uffici in sede di liquidazione delle imposte dovute o dei rimborsi spettanti.

#### **4.2.2 Rimborso dell'addizionale regionale e comunale all'IRPEF.**

La C.M. n. 21/E del 2009, non fornisce indicazioni specifiche in ordine al rimborso dell'addizionale regionale e comunale all'IRPEF scaturente da un reddito complessivo del contribuente (al netto degli oneri deducibili) inferiore a quello di lavoro dipendente sul quale il sostituto d'imposta ha trattenuto, in sede di conguaglio di fine anno, il prelievo regionale e comunale.

Dal silenzio dell'Agenzia delle entrate consegue che, i rimborsi di addizionali locali potranno essere effettuati attingendo da ritenute a titolo di IRPEF e/o di addizionale regionale e comunale.

Si precisa tuttavia che il rimborso dei crediti di addizionale regionale e/o comunale attraverso minori versamenti di ritenute IRPEF comporta l'obbligo per il sostituto d'imposta di evidenziare le restituzioni fatte nel 2009 attraverso la compilazione, nel 2010, dell'apposito quadro/prospetto SX contenuto nella dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770 Semplificato ovvero Ordinario).

#### **4.3 Il conguaglio dell'acconto sull'addizionale comunale IRPEF.**

A partire dal periodo d'imposta 2007, la disciplina relativa all'addizionale comunale all'IRPEF prevede:

- che l'addizionale sia dovuta al comune nel quale il contribuente ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale medesima (in precedenza si faceva, invece, riferimento alla data del 31 dicembre del medesimo anno);

- che vada corrisposta con un versamento in acconto del 30 per cento e uno a saldo da eseguirsi entro la scadenza del versamento dell'IRPEF a saldo.

Nella sezione "Calcolo delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF" del modello 730-3, trovano indicazione al rigo 42 l'ammontare dell'acconto dell'addizionale comunale all'Irpef per il 2009 calcolato dal soggetto che ha prestato assistenza fiscale, mentre il rigo 43 è riservato all'indicazione dell'ammontare dell'acconto calcolato dal datore di lavoro e risultante dalla certificazione Cud 2009. E' stato inoltre inserito un nuovo rigo (50) dedicato alla indicazione del dato relativo all'acconto dell'addizionale comunale all'Irpef per il 2009 calcolato dal soggetto che ha prestato l'assistenza fiscale e che è stato dallo stesso considerato.

Con riferimento infine al mod. 730-4 (Comunicazione del risultato contabile), risulta inserito nella Sezione II, un apposito rigo destinato alla comunicazione al sostituto d'imposta dell'importo dell'acconto per l'addizionale comunale all'Irpef 2009 da trattenere a carico del dipendente interessato.

#### **4.4 Il conguaglio dell'ICI.**

La C.M. n. 21/E del 2009 si sofferma su una novità del modello 730/2009 che è costituita dall'introduzione di un nuovo Quadro I (ICI) che va redatto dai contribuenti che scelgono di utilizzare l'eventuale credito Irpef risultante dalle dichiarazioni 730 per pagare, autonomamente con il modello F24, l'Ici dovuta per il 2009.

Il contribuente che si avvale di questa possibilità non conseguirà pertanto, nel mese di luglio o agosto, da parte del sostituto d'imposta il rimborso degli importi a credito, risultanti dalla dichiarazione, per la parte corrispondente all'importo del credito utilizzato per il pagamento dell'Ici mediante compensazione nel modello F24. Inoltre, in deroga alla norma che dispone la non effettuazione delle operazioni di conguaglio né a credito, né a debito, se l'importo di ogni singola imposta o addizionale risultante dalla dichiarazione non supera il limite di 12 euro, si prevede espressamente che in caso di richiesta di utilizzare parte del credito per il pagamento dell'ICI si dia luogo alle operazioni di conguaglio dei crediti IRPEF e di addizionale regionale e comunale, anche se di importo non superiore ad euro 12.

Il contribuente può, in particolare, scegliere di destinare al pagamento dell'Ici l'intero ammontare del credito eventualmente risultante dalla liquidazione della dichiarazione ovvero, in alternativa, potrà specificare l'importo dell'Ici che intende assolvere utilizzando il credito risultante dalla dichiarazione. A seconda della scelta operata, il contribuente barrerà la casella 1 ovvero dovrà compilare la casella 2.

Più in particolare, la casella 1 andrà barrata se si intende utilizzare l'intero importo del credito risultante dalla presente dichiarazione per il versamento dell'Ici, mentre la casella 2 è destinata alla indicazione dell'importo dell'Ici dovuta per l'anno 2009 che si intende pagare utilizzando in compensazione l'eventuale credito risultante dalla dichiarazione. Il contribuente può indicare, in tutto o in parte, l'ammontare dell'Ici dovuta per l'acconto e/o per il saldo (in caso di presentazione della dichiarazione in forma congiunta, i coniugi possono scegliere autonomamente se ed in quale misura utilizzare il credito Irpef risultante dalla liquidazione della propria dichiarazione per il pagamento dell'Ici dovuta da ciascuno di essi. Non è però consentito utilizzare il credito di un coniuge per il pagamento dell'Ici dovuta dall'altro coniuge).

## STUDIO ANTONELLI

Se il contribuente avrà indicato un importo nella casella 2 e dalla liquidazione della dichiarazione risulterà un credito superiore all'importo indicato, il credito eccedente l'importo Ici sarà rimborsato dal sostituto d'imposta in busta paga o con la pensione; se, invece, il credito risultante dalla dichiarazione risulterà insufficiente, il contribuente al momento della presentazione del modello di pagamento F24 dovrà effettuare il versamento della differenza dovuta. Per utilizzare in compensazione il credito risultante dalla dichiarazione, il contribuente deve sempre compilare e presentare alla banca ovvero all'ufficio postale il modello di pagamento F24 anche se, in dipendenza dell'eseguita compensazione, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero.

In caso di presentazione del modello 730 integrativo, il contribuente che nel modello 730 originario avesse già compilato il quadro Ici e che, entro la data di presentazione del modello 730 integrativo, avesse già utilizzato in compensazione nel modello F24 il credito risultante dalla dichiarazione originaria, dovrà indicare nel quadro Ici del modello integrativo un importo non inferiore al credito già utilizzato in compensazione. Se, invece, il contribuente non avesse compilato il quadro Ici nel modello 730 originario ovvero pur avendolo compilato, non ha utilizzato il credito risultante dalla dichiarazione, potrà non compilare o compilare anche in modo diverso il quadro Ici del modello integrativo.

Al fine di tener conto della novità introdotta, è stata poi prevista una apposita colonna del modello 730-3 per evidenziare l'ammontare del credito eventualmente utilizzato dal contribuente in compensazione nel modello di pagamento F24 per il pagamento dell'Ici per il 2009.

### **5. Pagamenti rateali.**

Ai sensi dell'art. 20, comma 1, del D.Lgs. 241/1997 anche i soggetti che si sono avvalsi dell'assistenza fiscale possono richiedere di poter effettuare il versamento del saldo e del primo acconto IRPEF, dell'addizionale regionale e dell'acconto del 20% su alcuni redditi soggetti a tassazione separata, in rate di uguale importo.

La rateizzazione del versamento deve essere stata richiesta dal contribuente mediante indicazione, nella sezione V, rigo F6, casella 5, del mod. 730/2009, del numero delle rate in cui intende frazionare il debito. Tale scelta viene altresì riportata nel mod. 730-4. Il numero delle rate mensili può essere compreso da un minimo di due a un massimo di cinque ed il pagamento delle somme a debito si deve, in ogni caso, concludere nel mese di novembre (retribuzioni o compensi erogati in questo mese).

La R.M. n. 155/E del 14 ottobre 1998, ha precisato che il completamento delle operazioni di pagamento rateale entro il mese di novembre deve essere inteso con riferimento alla posizione fiscale del sostituto e non del sostituto; pertanto, il datore di lavoro potrà effettuare, entro il 16 dicembre 2009 anziché entro il 30 novembre, il versamento delle somme trattenute al dipendente che ha scelto l'opzione per il versamento rateale.

L'importo delle singole rate deve sempre essere calcolato dal sostituto d'imposta che effettua il conguaglio, anche nelle ipotesi in cui l'assistenza fiscale sia prestata da un CAF. Lo stesso sostituto deve inoltre calcolare l'interesse dovuto per la rateazione fissato in ragione dello 0,50% mensile.

## STUDIO ANTONELLI

Da ricordare che, a decorrere dai pagamenti di imposte dovute in relazione a dichiarazioni fiscali presentate dal 1° luglio 2009, l'art. 5 del D.M. 21 maggio 2009 fissa la misura di tale interesse allo 0,33% mensile. Tenuto conto che i contribuenti presentano la dichiarazione ai sostituti ovvero ai CAF, rispettivamente, entro il mese di aprile 2009 ed il 1° giugno 2009, la misura degli interessi per la rateazione dell'assistenza fiscale 2009 dovrebbe restare inalterata allo 0,5% mensile.

Ove la retribuzione mensile ovvero il compenso di collaborazione risulti insufficiente per la ritenuta dell'importo rateizzato, il sostituto d'imposta che effettua il conguaglio applicherà, oltre all'interesse dello 0,40% mensile riferito alla dilazione di pagamento, anche l'interesse nella misura dello 0,50% mensile, come disposto dall'art. 20, comma 2, del D.Lgs. n. 241/1997, previsto nei casi di pagamento rateale.

Con comunicato stampa del 23 aprile 1999, il Ministero delle Finanze ha reso noto che gli interessi dovuti per la rateazione delle somme saranno comunque applicati a partire dal versamento relativo alla seconda rata. A seguito di tale precisazione la C.M. n. 89/E del 3 maggio 2000 ha chiarito che gli interessi non sono dovuti sulla prima rata.

Inoltre la C.M. n. 21/E del 2009 ha chiarito che, nel caso in cui il prospetto di liquidazione pervenga al sostituto di imposta oltre i termini per effettuare le ritenute sulle retribuzioni di competenza del mese di luglio, in caso di rateazione del debito, il sostituto d'imposta deve rideterminare il numero delle rate prescelto dal contribuente, ripartendo le somme a debito in un numero di rate il più vicino possibile a quello indicato dal contribuente stesso e rispettando, in ogni caso, il termine entro il quale deve terminare la rateazione (versamento delle ritenute operate nel mese di novembre). Anche in tale ipotesi non si rendono dovuti gli interessi sulla prima rata. Così, ad esempio, se il contribuente ha optato per il pagamento delle imposte in 4 rate e il sostituto d'imposta, a causa della ritardata consegna del mod. 730-4 da parte del CAF, ha potuto iniziare il prelievo dal mese di settembre, le predette rate si ridurranno a 3 con applicazione degli interessi a partire da ottobre. In tale ipotesi, le sanzioni per il ritardato versamento delle imposte ricadranno invece sul CAF.

### **6. Casi particolari.**

#### **6.1 Interruzione del rapporto di lavoro e assenza di retribuzione.**

Qualora, prima dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio a debito, intervenga la cessazione del rapporto di lavoro con il sostituto d'imposta, lo stesso non deve effettuare tali operazioni, ma si dovrà limitare a comunicare al dichiarante gli importi dovuti (a saldo e in acconto) risultanti dalle operazioni di liquidazione della dichiarazione presentata, che dovranno essere direttamente versati dall'interessato secondo le modalità ed i termini ordinariamente previsti per i versamenti relativi alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche (modello UNICO 2009 - entro il 16 giugno 2009, ovvero, con maggiorazione dello 0,40% dal 17 giugno al 16 luglio).

Qualora la cessazione del rapporto avvenga successivamente all'erogazione delle retribuzioni di competenza del mese di luglio, in presenza di pagamento rateale delle imposte, il contribuente dovrà provvedere autonomamente al versamento delle rate residue nei tempi e nei modi ordinariamente previsti (vale a dire alla fine di ciascun mese e, comunque, tenendo conto che il pagamento rateale deve essere concluso entro il 30 novembre 2009).

In caso l'interruzione del rapporto avvenga prima del completamento delle operazioni di conguaglio, in presenza di conguagli protratti oltre il mese di erogazione delle competenze relative al mese di luglio (in conseguenza di rettifica o derivanti da insufficienza della retribuzione), il sostituto deve ugualmente comunicare al lavoratore dipendente le somme ancora a debito che l'interessato dovrà versare autonomamente, unitamente all'interesse dello 0,40% mensile previsto in caso di conguagli protratti oltre il mese di luglio per insufficienza della retribuzione.

La C.M. n. 21/E del 2009 ha confermato che, nei casi di cessazione del rapporto prima dell'erogazione delle retribuzioni di competenza del mese di luglio, il sostituto di imposta è tenuto ad effettuare l'eventuale conguaglio a credito, semprechè la presentazione della dichiarazione mod. 730/2009, anche tramite il CAF o professionista abilitato, sia avvenuta in vigenza del rapporto di lavoro. Il predetto rimborso sarà erogato al lavoratore con le modalità normalmente utilizzate dal sostituto per corrispondere, ai propri dipendenti cessati, eventuali emolumenti residui, ad esempio mediante accredito nel cedolino paga.

La Circolare n. 122/E del 1° giugno 1999 precisa che nei casi di comunicazioni relative a dichiarazioni mod. 730-integrativo (si tratta delle dichiarazioni che evidenziano un maggior credito ovvero un minor debito presentate esclusivamente ai CAF entro il 25 ottobre), ove il rapporto di lavoro si interrompa, il sostituto d'imposta deve effettuare il rimborso del credito indicato nei mod. 730-4 integrativi inviati dai CAF (entro il 10 novembre), "*nel primo periodo di paga utile, anche se diverso da dicembre*", ad esempio già nel mese di novembre 2009.

### **6.2 Passaggio di dipendenti da un datore di lavoro ad un altro.**

La C.M. n. 21/E del 2009 fornisce alcune indicazioni specifiche nel caso di passaggio di dipendenti da un datore di lavoro ad un altro senza interruzione del rapporto di lavoro. A tale riguardo viene fatto presente che il nuovo datore di lavoro resta obbligato a svolgere la funzione di sostituto d'imposta tenendo conto dell'operato del precedente e pertanto è tenuto ad effettuare anche tutte le operazioni relative ai conguagli.

Circa le operazioni che possono generare i suddetti passaggi di dipendenti si ritiene possibile fare riferimento alla C.M. n. 11/E del 2004 nella quale era stato chiarito le ipotesi di passaggio di dipendenti da un datore di lavoro ad un altro senza interruzione del rapporto di lavoro si realizzano, ad esempio, nei casi di fusione, scissione, cessione, conferimento ed affitto di azienda nonché ipotesi similari.

Per altre fattispecie possono invece ritenersi applicabili le indicazioni fornite in precedenti occasioni dalla stessa Amministrazione Finanziaria. Si tratta delle seguenti ipotesi:

- passaggio di dipendenti da un datore di lavoro ad un altro con interruzione del rapporto di lavoro (anche se non è avvenuta la liquidazione del TFR). In questo caso il nuovo datore di lavoro non assume alcun obbligo di prosecuzione dell'assistenza fiscale iniziata dal precedente datore di lavoro;
- passaggio di dipendenti da un datore di lavoro ad un altro con interruzione del rapporto di lavoro e presentazione di una dichiarazione mod. 730 integrativo. In tale ipotesi il nuovo datore di lavoro, pur non proseguendo l'assistenza fiscale iniziata dal precedente datore di lavoro, è comunque tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio che scaturiscono dal nuovo mod. 730-4 integrativo elaborato dal CAF a seguito della presentazione da parte del

contribuente della dichiarazione mod. 730 integrativo entro il 25 ottobre (cfr C.M. n. 122/E del 1999).

### **6.3 Periodi di aspettativa non retribuita e casi similari.**

Nei periodi di aspettativa non retribuita (e situazioni analoghe) la persistenza del rapporto di lavoro, pur in assenza di reddito, dà diritto al lavoratore dipendente di beneficiare dell'assistenza fiscale e, quindi, il mod. 730/2009 resta validamente presentato a tutti gli effetti.

In caso di conguaglio a debito, il sostituto d'imposta deve verificare preliminarmente se prima della fine dell'anno 2009 verranno o meno erogate somme al dipendente in aspettativa (ad esempio se è previsto il rientro dalla aspettativa entro il mese di dicembre).

Nel primo caso (pagamento di somme entro l'anno), il sostituto dovrà far operare al dipendente una delle seguenti scelte alternative:

- a) versamento diretto delle somme con le modalità e nei termini stabiliti per il modello UNICO 2009 (si veda quanto in precedenza precisato relativamente alla cessazione del rapporto di lavoro);
- b) trattenuta delle somme a debito nel primo mese utile, con l'applicazione della maggiorazione mensile dello 0,40%. Così, ad esempio, ove i primi compensi vengano erogati nel mese di ottobre sarà dovuta una maggiorazione pari all'1,20% (da agosto ad ottobre) sulle imposte trattenute.

Nella seconda ipotesi (nessun pagamento di somme fino a dicembre 2009), il sostituto di imposta dovrà rilasciare tempestivamente apposita comunicazione, a tal fine utilizzando le stesse voci del modello 730-3, contenente gli importi che dovranno essere versati con le modalità ordinarie (come sub a).

Ove il conguaglio chiuda a credito, il sostituto di imposta è però tenuto ad effettuare i conguagli nei modi e nei tempi ordinariamente previsti (di norma, quindi, il credito sarà restituito con riferimento alle retribuzioni di competenza del mese di luglio), salvi i casi di incapacità del monte ritenute.

### **6.4 Decesso del lavoratore dipendente avvenuto prima dell'effettuazione o della conclusione delle operazioni di conguaglio.**

In caso di decesso del lavoratore dipendente avvenuto prima dell'effettuazione o della conclusione delle operazioni di conguaglio, il sostituto deve astenersi dallo svolgimento di dette operazioni di conguaglio e deve comunicare agli eredi del *de cuius*:

- le somme non ancora trattenute (avvalendosi delle stesse voci contenute nel mod. 730-3 o 730-4) che gli stessi devono versare fruendo del più ampio termine di cui all'art. 65 del D.P.R. n. 600/1973 (proroga di sei mesi in favore degli eredi di tutti i termini pendenti alla data del decesso del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa). In tale circostanza gli eredi dovranno versare le somme rimaste a debito o, se in sede di dichiarazione era stata richiesta la rateizzazione, l'importo delle rate non ancora trattenute, astenendosi dal versamento degli acconti IRPEF relativi al periodo d'imposta in corso alla data del decesso (così art. 1, Legge 23/3/1977, n. 97);

- gli importi a credito (che non devono essere rimborsati), da indicare nell'apposita certificazione (modello CUD), utilizzando le stesse voci contenute nel prospetto di liquidazione. Gli ammontari a credito potranno essere comunque computati nella successiva dichiarazione che gli eredi devono presentare per conto del contribuente deceduto (per la frazione di periodo d'imposta in corso nel 2009) oppure chiesti a rimborso mediante istanza (da presentare entro 48 mesi) ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 alla competente Agenzia delle entrate.

Eventuali errori o incongruenze del modello 730 presentato dal *de cuius* possono essere comunque corretti dagli eredi presentando un modello UNICO 2009 rettificativo del precedente modello 730/2009 per integrare redditi non dichiarati (in tutto o in parte) nel mod. 730 ovvero per evidenziare deduzioni o detrazioni non indicate (in tutto o in parte).

La C.M. n. 21/E del 2009 affronta anche il caso di decesso del coniuge dichiarante che abbia presentato il mod. 730 in forma congiunta. Nell'ipotesi in cui il decesso intervenga dopo la consegna della dichiarazione ma anteriormente al conguaglio di luglio il sostituto non effettuerà il conguaglio di luglio e le operazioni successive, comunicando al coniuge superstite le somme a debito e/o a credito risultanti dal mod. 730-3 o 730-4.

Il coniuge superstite dovrà invece separare la propria posizione reddituale da quella del coniuge deceduto, ricalcolando pertanto le somme a debito o a credito di ciascuno di essi:

- le somme a debito del coniuge superstite (saldo 2008 e primo acconto 2009) devono essere tempestivamente versate secondo le ordinarie modalità (si rinvia a quanto precisato in merito alla cessazione del rapporto di lavoro). La Circolare n. 21/E precisa comunque che, in caso di tardivo versamento delle imposte dovute non saranno applicabili le relative sanzioni (30%), non ravvisandosi nella fattispecie i presupposti della colpevolezza richiesti dal D.Lgs. n. 472/1997;
- le somme a credito dello stesso coniuge superstite potranno essere riportate a nuovo (nell'anno 2009) e fatte valere nella prima dichiarazione utile successiva (si tratterà del mod. 730/2010 o UNICO 2010);
- le somme a debito e/o credito del *de cuius* saranno versate o recuperate con le modalità in precedenza esaminate in caso di decesso dell'unico soggetto dichiarante.

Analoghi comportamenti devono essere osservati anche qualora si tratti del decesso di un collaboratore coordinato e continuativo o del relativo coniuge dichiarante.

#### **6.5 Conguaglio relativo ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (assenza di retribuzione ovvero interruzione del rapporto).**

Visto che il collaboratore non necessariamente riceve compensi con cadenza mensile, può verificarsi il caso di mancata corresponsione di emolumenti durante il periodo di effettuazione delle operazioni di conguaglio (retribuzioni di competenza relative al mese di luglio).

Se nel corso dell'anno 2009 (successivamente al mese di luglio) è previsto che il collaboratore riceva ulteriori compensi, il sostituto d'imposta tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio dovrà comportarsi conformemente a quanto in precedenza indicato nei casi di aspettativa senza retribuzione, vale a dire facendo ricadere sul collaboratore la scelta fra:

- versamento diretto delle imposte nei modi e nei tempi ordinari (quelli, per intenderci, stabiliti per i contribuenti che presentano il modello UNICO 2009);

## STUDIO ANTONELLI

- trattenuta a cura del committente delle somme dovute nel primo mese utile successivo a luglio (purchè entro l'anno), applicando l'interesse mensile dello 0,40%.

Ove, al contrario, non siano erogati altri compensi durante l'anno 2009, il sostituto d'imposta dovrà comunicare al collaboratore le imposte che dovranno essere versate secondo le modalità previste nei casi di cessazione del rapporto (in precedenza illustrate).

In tutte le circostanze di cui sopra il modello 730 si considera comunque validamente presentato.

Alla restituzione di eventuali importi a credito provvederà il sostituto nei modi e nei tempi ordinariamente previsti, vale a dire, anche utilizzando ritenute di lavoro dipendente ovvero altre ritenute effettuate sui compensi di competenza del mese di luglio.

Analogamente a quanto si verifica per i dipendenti, nei casi di interruzione del rapporto di collaborazione prima dell'effettuazione o del completamento delle operazioni di conguaglio il sostituto comunica all'interessato l'importo ancora dovuto che lo stesso dovrà versare direttamente; viceversa, nell'ipotesi di conguaglio a credito il sostituto sarà tenuto alla restituzione del credito semprechè in caso di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50, comma 1, lett. c-bis del TUIR, il rapporto si svolga nel periodo compreso da giugno a luglio 2009 e al momento della presentazione della dichiarazione siano noti i dati del sostituto che dovrà effettuare il conguaglio.

### **7. Soggetti residenti nel territorio colpito dal sisma del 6 aprile 2009.**

L'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3780 del 6 giugno 2009, emessa in attuazione del D.L. n. 39/2009 (G.U. n. 97 del 28.4.2009), recante: "Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici verificatisi nella regione Abruzzo il giorno 6 aprile 2009", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 132 del 10.6.2009 fornisce alcune istruzioni operative in merito alla sospensione degli obblighi tributari in favore delle persone fisiche residenti nei comuni colpiti dagli eventi sismici, di seguito riassunte.

#### **7.1 Sospensione degli adempimenti e dei versamenti.**

Sono sospesi dal 6 aprile al 30 novembre 2009 i termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti tributari (es. ICI, modello Unico e tutto ciò che va dichiarato all'Agenzia delle Entrate o agli enti di natura tributaria) che scadono nel periodo compreso tra queste due date. Il provvedimento riguarda le persone fisiche e giuridiche (es. imprese, aziende e società), inclusi i datori di lavoro, che alla data del 6 aprile scorso avevano domicilio fiscale o sede operativa nei comuni colpiti dal terremoto. Gli stessi soggetti possono inoltre richiedere al proprio datore di lavoro, indipendentemente dal suo domicilio fiscale, di non "operare le ritenute alla fonte", ossia di non trattenere dal reddito di lavoro quella quota che viene di norma versata allo Stato. Le ritenute che sono già state trattenute dai datori di lavoro che non hanno il domicilio fiscale nei comuni colpiti dal terremoto vanno comunque versate.

#### **7.2 Ripresa degli adempimenti e dei versamenti nella provincia de L'Aquila.**

Scade invece il 30 giugno 2009 la sospensione degli adempimenti e dei versamenti per i contribuenti, inclusi i datori di lavoro, che alla data del 6 aprile scorso non avevano domicilio fiscale o sede operativa nei comuni colpiti dal terremoto. Questi soggetti (trattasi di coloro che

avevano il domicilio fiscale in un comune fuori dal cratere del sisma e, cioè, in un comune della provincia dell'Aquila diverso da quelli di cui all'articolo 1, comma 2, del D.L. n. 39/2009) devono effettuare i versamenti che non sono stati fatti nel periodo della sospensione entro il 16 luglio 2009. Gli adempimenti invece vanno fatti entro il 30 settembre 2009. I contribuenti possono fare i versamenti in cinque rate mensili di pari importo a partire dal 16 luglio 2009. Sarà il datore di lavoro di questi soggetti ad applicare le ritenute così ripartite alle loro retribuzioni, a partire dal mese di luglio 2009. Se i contribuenti rispettano i termini previsti dall'ordinanza n. 3780 non verranno applicate sanzioni ed interessi.

### **7.3 Presentazione della dichiarazione dei redditi ed attività di assistenza fiscale.**

Le persone fisiche, inclusi i datori di lavoro, che alla data del 6 aprile scorso avevano domicilio fiscale o sede operativa nei comuni colpiti dal terremoto possono presentare entro il 26 ottobre 2009 il modello 730 ad un CAF-dipendenti o ad un professionista abilitato a svolgere attività di assistenza fiscale. Invece, le persone fisiche che alla data del 6 aprile 2009 avevano il domicilio fiscale in un comune fuori dal cratere del sisma e, cioè, in un comune della provincia dell'Aquila diverso da quelli di cui all'articolo 1, comma 2, del D.L. n. 39/2009 possono presentare la dichiarazione dei redditi ad un CAF-dipendenti o ad un professionista abilitato entro il 30 giugno 2009. In questo caso, i datori di lavoro, effettuano le relative operazioni di conguaglio a partire da settembre 2009; in particolare, se alla data del 6 aprile avevano il domicilio fiscale nei comuni colpiti dal terremoto effettuano le operazioni di conguaglio solo laddove possibile.

I datori di lavoro che alla data del 6 aprile scorso non avevano il domicilio fiscale nei comuni colpiti dal terremoto devono effettuare tassativamente entro dicembre 2009 le operazioni di conguaglio. Su richiesta dei contribuenti le somme che risultano a debito non vengono trattenute. Invece, i datori di lavoro che alla data del 6 aprile scorso avevano il domicilio fiscale nei comuni colpiti dal terremoto possono effettuare solo dove è possibile entro il mese di dicembre 2009 le operazioni di conguaglio. Anche in questo caso, su richiesta dei contribuenti le somme che risultano a debito non vengono trattenute.

## **8. Dichiarazioni integrative e conguagli tardivi e rettificativi.**

### **8.1 Errori od omissioni commesse dal contribuente.**

L'art. 14 del D.M. 164/1999 disciplina il caso di errori che comportano un minor debito d'imposta ovvero un rimborso non precedentemente richiesto o un rimborso di imposta superiore a quello originariamente preteso. In tale evenienza l'errore favorevole al contribuente dovrà essere rimosso presentando entro il 25 ottobre 2009 un nuovo modello 730/2009, integrativo del precedente, ad un CAF-dipendenti, anche nel caso di precedente assistenza prestata direttamente dal sostituto. Sulla base della dichiarazione il CAF elaborerà un nuovo modello 730-4 integrativo da far pervenire entro il termine del 10 novembre al sostituto d'imposta presso il quale l'assistito è in forza nei mesi di novembre e dicembre. Il sostituto d'imposta effettuerà il conguaglio a credito sulla retribuzione erogata nel mese di dicembre. Si sottolinea che l'eventuale rimborso deve essere limitato esclusivamente alle somme relative all'annualità di produzione del reddito (2008) e non può riguardare le rate d'acconto per il 2009.

Conformemente a quanto chiarito dalla C.M. n. 50/E del 12 giugno 2002, in alternativa alla presentazione di un nuovo modello 730, tali errori possono essere corretti anche mediante la presentazione di un modello UNICO 2009.

Nel caso di errori od omissioni che hanno determinato un debito d'imposta nuovo o aggiuntivo, ovvero un minore credito, il contribuente potrà regolarizzare la propria posizione procedendo alla presentazione, del modello UNICO 2009 a rettifica del precedente mod. 730/2009 ed a versare le maggiori imposte.

Secondo quanto chiarito dalla C.M. n. 50/E del 2002, il termine finale per effettuare il ravvedimento relativo alla dichiarazione modello 730/2009 deve intendersi fissato entro la data di presentazione del modello UNICO 2010, non avendo rilievo il termine di presentazione del modello 730/2010. Per effetto di tale chiarimento quindi il ravvedimento relativo ad un modello 730/2009, con presentazione del modello UNICO 2009 integrativo che potrà essere effettuato entro il 30 giugno 2010 ovvero entro il 30 settembre 2010 (termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, tenuto conto che può essere utilizzato il modello Unico cartaceo o telematico).

Scadono invece entro il 30 giugno 2009 ovvero entro il 30 settembre 2009 (termine di presentazione della dichiarazione UNICO 2009 tenuto conto che può essere utilizzato il modello cartaceo o telematico) i termini per effettuare il ravvedimento relativo ad un modello 730/2008, con presentazione del modello UNICO 2008.

Le istruzioni al modello 730/2009 precisano che, in ogni caso, la presentazione di una dichiarazione integrativa o rettificativa (modello 730 o UNICO) non sospende le procedure relative all'assistenza fiscale e quindi non fa venir meno l'obbligo del sostituto d'imposta di effettuare i rimborsi spettanti o di trattenere le somme dovute in base al modello 730 originario, ancorchè tali importi siano stati in tutto o in parte modificati e seguito della presentazione di una dichiarazione integrativa.

### **8.2 Errori od omissioni commesse dal soggetto che presta l'assistenza fiscale.**

Ancorché il D.M. n. 164/1999 non prenda in esame l'ipotesi di rettifica del modello 730 la cui correzione determini a favore del contribuente un rimborso o un minor debito, la C.M. n. 122/E del 1999 ha chiarito la procedura da seguire in caso di eventuali errori commessi dal CAF o dal sostituto nell'elaborazione del prospetto modello 730-3.

#### **8.2.1 Errori commessi dal sostituto di imposta.**

Il sostituto di imposta elaborerà un nuovo modello 730-3 sul quale sarà riportata la seguente dicitura “...*il presente modello sostituisce quello precedentemente elaborato...*” ed effettuerà il conguaglio a rettifica sulle retribuzioni successive a quelle di competenza del mese di luglio 2009. Qualora le rettifiche comportino un tardivo versamento di somme dovute si renderà applicabile la sanzione amministrativa del 30% prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, eventualmente ridotta ad 1/12 o ad 1/10 nei casi di ricorso al ravvedimento operoso.

**8.2.2 Errori commessi dal CAF o dal professionista abilitato.**

Qualora gli errori di liquidazione siano stati commessi dal CAF o dal professionista abilitato, il conguaglio a rettifica effettuato dal sostituto dovrà comunque essere operato sulla base di un nuovo mod. 730-4, sul quale verrà apposta la dicitura "...rettifica...".

In tale evenienza si rende applicabile nei confronti dell'autore della violazione (il CAF ovvero il professionista) la sanzione pecuniaria di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 sulle eventuali maggiori somme dovute, eventualmente ridotta qualora si ricorra all'istituto del ravvedimento operoso. Il sostituto d'imposta procederà invece ad effettuare i relativi conguagli a rettifica con il primo mese utile del medesimo periodo d'imposta ed applicare, su eventuali versamenti tardivi, gli interessi dovuti dal contribuente (così C.M. n. 21/E del 2009).

Il medesimo regime sanzionatorio si applica, inoltre, nel caso di conguagli effettuati tardivamente, vale a dire dopo l'erogazione delle retribuzioni di competenza del mese di luglio, dovuti a errori o dimenticanze del sostituto o a ritardi nell'invio delle comunicazioni da parte dei CAF. Anche in tale ipotesi, ferme restando le disposizioni che disciplinano il tardivo versamento dei tributi, dovrebbero ritenersi applicabili le norme previste nei casi di ravvedimento operoso.

Con RR.M.M. n. 159/E del 25 ottobre 2000, e n. 368/E del 12 dicembre 2007 sono stati approvati i codici tributo per il versamento delle sanzioni amministrative ridotte nel caso in cui l'autore delle violazioni intenda avvalersi del ravvedimento operoso per regolarizzare errori ed omissioni che abbiano comportato un tardivo versamento delle somme dovute in base al modello 730. La richiamata R.M. ha istituito i seguenti codici tributo:

---

<b>8915</b>	SANZIONE PECUNIARIA IRPEF – RETTIFICA MODELLO 730 – RAVVEDIMENTO
-------------	--

---

<b>8916</b>	SANZIONE PECUNIARIA ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF – RETTIFICA MODELLO 730 – RAVVEDIMENTO
-------------	--

---

<b>8927</b>	SANZIONE ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF – RAVVEDIMENTO PER RETTIFICA MODELLO 730 –
-------------	--

---

Ricordiamo inoltre che mentre il codice tributo 8915 dovrà essere riportato nella sezione "Erario", i codici 8916 e 8927 dovranno essere invece riportati, rispettivamente, nella sezione "Regioni" e nella sezione "ICI ed altri tributi locali". Si precisa inoltre che l'imposta rettificata dovrà essere trattenuta al contribuente (dipendente o collaboratore) e versata nei modi ordinari, unitamente agli interessi dovuti invece dal soggetto che presta assistenza fiscale.

**9. Modalità di versamento dell'IRPEF, delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF e dell'acconto sui redditi soggetti a tassazione separata.**

Come evidenziato in precedenza, le somme a debito risultanti dal modello 730-3 o 730-4:

- sono prelevate dalla retribuzione di competenza del mese di luglio sulla base dei dati esposti nel mod. 730/2009;
- sono versate entro il giorno 16 del successivo mese di agosto, ovvero, in caso in cui la retribuzione sia erogata per disposizioni contrattuale nei primi giorni di agosto entro il

giorno 16 settembre, in aggiunta alle ritenute effettuate dal sostituto d'imposta sui compensi corrisposti a luglio.

### **9.1 Versamento dell'IRPEF.**

Per quanto riguarda il versamento dell'IRPEF, il D.M. 19 maggio 1993 ha istituito i seguenti codici tributo:

---

**4731** IRPEF A SALDO TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA

---

**4730** IRPEF IN ACCONTO TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA

---

Come precisato nella R.M. n. 116/E del 14 luglio 1999, i suddetti codici vanno utilizzati anche per il versamento dell'IRPEF che, a seguito della richiesta di assistenza fiscale, viene trattenuta ai soggetti titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

L'anno di riferimento, da riportare nel modello F24 nella forma AAAA, è quello relativo all'anno per il quale si versano le somme (2008 per il codice 4731 e 2009 per il codice 4730).

Per quanto riguarda il versamento, dell'acconto IRPEF del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata, la C.M. n. 92/E del 2 aprile 1997 ha istituito, per il versamento effettuato da parte dei sostituti d'imposta, il codice:

---

**4201** ACCONTO IMPOSTE SUI REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA TRATTENUTO DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA

---

L'anno di riferimento, da riportare nel modello F24 nella forma AAAA, è quello relativo all'anno per il quale si versano le somme (2008).

Nella R.M. n. 395/E del 28 dicembre 2007, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che relativamente ai predetti codici tributo (4730 – 4731 – 4201) occorre evidenziare nel modello di versamento F24 nel campo "...rateazione/regione/prov./mese rif..." della sezione Erario l'informazione del mese di riferimento nella forma "...00MM...". Tenendo presenti le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, comunicato stampa del 14 febbraio 2008, nel quale è stato chiarito che, relativamente alle somme per le quali non è previsto un obbligo di versamento mensile, va indicato il mese corrispondente a quello da esporre nel quadro ST del modello 770, se ne dovrebbe dedurre che nella compilazione del modello F24 vada riportato 0007 in caso di versamento nel mese di agosto, 0008 in caso di versamento nel mese di settembre, e così via.

### **9.2 Versamento dell'addizionale regionale all'IRPEF trattenuta a seguito di assistenza fiscale.**

Il Ministero delle Finanze, con R.M. n. 116/E del 14 luglio 1999, ha istituito il seguente codice tributo:

---

**3803** ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA A SEGUITO DI ASSISTENZA FISCALE

---

da utilizzare in occasione del versamento, da effettuarsi entro il prossimo mese di agosto, del tributo regionale trattenuto in occasione del conguaglio di luglio sulla base dei risultati contabili (modd. 730-3 e 730-4) delle liquidazioni dei modd. 730/2009.

Il predetto codice tributo dovrà essere indicato nella sezione 3 del mod. F24, "Regioni", indicando come periodo di riferimento l'anno d'imposta per il quale si esegue il pagamento nella forma "AAAA" (nella fattispecie si tratterà del 2008). Analogamente a quanto detto a proposito della compilazione del modello F24 relativamente al versamento dell'IRPEF, anche per l'addizionale nel campo "...rateazione/mese rif..." della sezione Regione ed ICI ed altri tributi locali occorre riportare l'informazione del mese di riferimento nella forma "...00MM...", di norma corrispondente al mese da esporre nel quadro ST del modello 770.

La R.M. n. 116/E del 1999, ha altresì precisato che il medesimo codice 3803 potrà essere utilizzato anche nella colonna "Importi a credito compensati" del mod. F24 per il recupero esterno (c.d. orizzontale) di eventuali eccedenze scaturenti da versamenti effettuati (erroneamente) dai sostituti di imposta in misura superiore alla imposta trattenuta ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 445/1997. In base ai principi stabiliti dal citato provvedimento, la compensazione potrà avvenire già nel corso dell'anno 2009 con altre ritenute di IRPEF o con la stessa addizionale regionale. Ricorrendo questa evenienza, il modello F24, dovrà riportare gli importi di ritenute dovute al netto della eccedenza scomputata.

Qualora, invece, l'eccedenza versata nel 2009 non venga recuperata con versamenti di ritenute effettuate nell'anno stesso, la parte residua, riportata nella dichiarazione mod. 770 relativa al 2009, potrà essere compensata con altri tributi, ritenute e contributi, a partire dal 1° gennaio 2010, tramite il mod. F24 utilizzando l'apposito codice tributo 6781 – 6782, (in tale senso si veda la R.M. n. 92/E dell'8 giugno 1999).

### **9.3 Versamento della addizionale comunale all'IRPEF a saldo 2008 ed in acconto per il 2009 trattenuta a seguito di assistenza fiscale.**

Per il versamento della addizionale comunale all'IRPEF deliberata dai Comuni (nella fattispecie per l'anno 2008) scaturente dalla assistenza fiscale, la R.M. n. 368/E del 12 dicembre 2007 dell'Agenzia delle entrate ha abrogato il previgente codice 3818 ed istituito al contempo il seguente codice-tributo:

---

**3846** ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA - MOD. 730.

---

L'anno di riferimento è quello cui si riferisce l'imposta, da indicare nella forma AAAA (quindi, nella fattispecie, 2008).

Per il versamento dell'acconto per l'addizionale comunale all'IRPEF 2009 da trattenere a carico del dipendente interessato la R.M. 368/E del 12 dicembre 2007 ha abrogato il previgente codice 3862, istituendo altresì istituito il seguente codice-tributo:

---

**3845** ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA – MOD. 730.  
ACCONTO

---

Il pagamento dell'acconto dell'addizionale è effettuato utilizzando il modello di versamento F24, indicando il predetti codici, nella sezione "ICI ed altri tributi locali".

L'anno di riferimento è quello cui si riferisce l'imposta, da indicare nella forma AAAA (quindi, nella fattispecie, 2009).

Il pagamento dell'addizionale a saldo ed in acconto è effettuato utilizzando il modello di versamento F24, indicando i predetti codici, nella sezione "ICI ed altri tributi locali" indicando nella colonna codice ente/codice comune il codice catastale identificativo del comune di riferimento desumibile dalla "... tabella dei codici catastali dei comuni..." pubblicata nella sezione codici attività e tributo del sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) .

La R.M. n. 368/E del 2007 evidenzia altresì che per tali versamenti nel campo "...rateazione/mese rif..."della sezione Regione ed ICI ed altri tributi locali occorre riportare l'informazione del mese di riferimento nella forma "...00MM...", di norma corrispondente al mese da esporre nel quadro ST del modello 770.

#### **9.4 Pagamenti rateali e interessi per incapienza.**

Come sopra detto le RR.MM. nn. 395/E e 368/E dell'Agenzia delle entrate hanno messo in evidenza l'obbligo, relativamente ai codici tributo 4730, 4731, 4201, 3803, 3845 e 3846, riportare nel modello F24 nel campo "...rateazione/regione/prov./mese rif..."della sezione Erario e nel campo "...rateazione/mese rif..."della sezione Regione ed ICI ed altri tributi locali l'informazione del mese di riferimento nella forma "...00MM...".

Tenendo presente che tale informazione va riportata in luogo del numero delle rate, se ne dovrebbe dedurre che nella compilazione del modello F24 non va più fornita alcuna informazione, in caso di pagamento rateizzato, del numero delle rate intendendo pertanto superati i chiarimenti forniti con la precedente C.M. n. 83/E del 27 aprile 2000, in cui era stato invece fatto presente l'obbligo di compilazione campo con l'indicazione del numero delle rate.

Gli interessi dello 0,50% mensile dovuti dal contribuente in caso di pagamento rateale delle somme a debito, decorrenti dalla seconda rata (di norma, quindi, dal mese di agosto da versare entro il 16 settembre), dovranno essere indicati separatamente nel mod. F24 utilizzando i seguenti codici tributo:

---

**1668** INTERESSI PAGAMENTO DILAZIONATO IMPORTI RATEIZZABILI SEZIONE 2 DEL MODELLO DI VERSAMENTO UNITARIO - SEZIONE ERARIO.

---

**3857** INTERESSI PAGAMENTO DILAZIONATO - AUTOTASSAZIONE – ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF

---

**3805** INTERESSI PAGAMENTO DILAZIONATO TRIBUTI REGIONALI - SEZIONE REGIONI

---

Va altresì precisato che in corrispondenza dei predetti codici tributo 1668 e 3805 non è prevista la indicazione del periodo di riferimento.

## STUDIO ANTONELLI

Al contrario, relativamente al codice-tributo 3857, la R.M. n. 368/E del 12 dicembre 2007, ha precisato che:

- il periodo di riferimento è l'anno d'imposta per il quale si effettua il versamento (quindi, nel caso di specie, il 2008);
- nella sezione "...Regioni ed ICI ed altri tributi locali..." va riportato nella colonna codice ente/codice comune il codice catastale identificativo del comune di riferimento desumibile dalla "... tabella dei codici catastali dei comuni..." pubblicata nella sezione codici attività e tributo del sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it);
- nel campo "...rateazione/mese/rif..." della sezione "...Regioni ed ICI ed altri tributi locali...", va riportato il numero delle rate. A tale riguardo riteniamo, prendendo a riferimento quanto segnalato dall'allora Ministero delle finanze nel forum sui versamenti svolto nel 2000, che nel caso gli assistiti abbiano optato per il pagamento in un numero di rate differenti (ad esempio, alcuni in tre, altri in cinque rate) il sostituto potrà, alternativamente:
  - ad ogni scadenza effettuare distinti versamenti per quanti sono i gruppi di contribuenti che hanno scelto un identico numero di rate. In tal caso nel campo "rateazione/regione/prov." della seconda sezione del modello F24 si dovrà indicare la rata che si versa ed il numero delle rate riferibile a ciascun gruppo (ad esempio "01.03" e "01.05" per il versamento della prima rata e così via) ovvero;
  - ad ogni scadenza di rata effettuare un unico versamento cumulativo per tutti i contribuenti (anche ove gli stessi abbiano optato per un numero differente di rate). In questo caso nel predetto campo "rateazione/regione/prov." del modello F24 si dovrà sempre indicare "01.01".

Si ricorda infine che le predette somme non sono utilizzabili a credito (vale a dire la eventuale eccedenza per errato versamento degli interessi non è compensabile).

Quanto agli interessi dello 0,40% dovuti sugli importi differiti (per incapienza delle retribuzioni), come già visto, gli stessi vanno indicati nel modello di versamento unitamente all'imposta cui si riferiscono e versati nei modi e nei termini previsti per le stesse somme.

### **10. Esempificazione relativa ad alcune operazioni di conguaglio.**

Si analizzano di seguito alcuni esempi di operazioni di conguaglio.

#### **10.1 Rateazione delle somme trattenute per assistenza fiscale.**

Dai mod 730-4 relativi a n. 2 dipendenti inviati dal Caf al sostituto d'imposta emerge la seguente situazione:

IRPEF DA TRATTENERE (SALDO 2008)	€	1.500
1° RATA DI ACCONTO IRPEF PER IL 2009	€	1.000
ADDIZIONALE REGIONALE (SALDO 2008)	€	500
TOTALE	€	3.000

## STUDIO ANTONELLI

Entrambi i contribuenti assistiti hanno richiesto il pagamento in due rate. Il pagamento delle retribuzioni di competenza del mese di luglio viene effettuato entro il giorno 27 dello stesso mese.

Il sostituto d'imposta si comporterà nel seguente modo:

MESE RATA	TRIBUTO	CODICE TRIBUTO	VERSAMENTO RATA	ANNO DI RIFERIMENTO	IMPORTO RATA
LUGLIO	IRPEF SALDO	4731	16/08/2009	2008	750
	IRPEF 1° RATA	4730	16/08/2009	2009	500
	ADDIZIONALE REGIONALE	3803	16/08/2009	2008	250
AGOSTO	IRPEF SALDO	4731	16/09/2009	2008	750
	IRPEF 1° RATA	4730	16/09/2009	2009	500
	ADDIZIONALE REGIONALE	3803	16/09/2009	2008	250
	INTERESSI 0,5% <sup>(1)</sup>	1668	16/09/2009		6,25
	INTERESSI 0,5% <sup>(2)</sup>	3805	16/09/2009		1,25

Note:

- 1 Gli interessi versati con il codice tributo 1668 sono riferiti ad importi rateizzati della sezione Erario del mod F24 (Irpef a saldo ed in acconto, pari ad euro 1.250 x 0,5%).*
- 2 Gli interessi versati con il codice tributo 3805 sono riferiti ad importi rateizzati della sezione Regioni del mod F24, pari ad euro 250 x 0,5%).*

### 10.2 Conguaglio a debito incapiente.

Dal mod 730-4 relativo ad un dipendente, inviato dal Caf al sostituto d'imposta, emerge la seguente situazione:

IRPEF DA TRATTENERE (SALDO 2008)	€	500
1° RATA DI ACCONTO IRPEF PER IL 2009	€	450
ADDIZIONALE REGIONALE (SALDO 2008)	€	50
TOTALE	€	1.000

La retribuzione netta di competenza del mese di luglio, pari ad euro 800, è insufficiente a subire il prelievo di imposte da assistenza fiscale; pertanto il residuo di imposte (euro 200) sarà trattenuto sulla retribuzione di competenza del mese di agosto e di importo pari ad euro 1.000. La retribuzione di competenza del mese di luglio viene corrisposta entro il giorno 10 del mese successivo a quello di riferimento.

# STUDIO ANTONELLI

Il sostituto d'imposta opererà come segue:

MESE DI COMPETENZA	TRIBUTO	CODICE TRIBUTO	VERSAMENTO	ANNO DI RIFERIMENTO	IMPORTO
LUGLIO	IRPEF SALDO	4731	16/09/2009	2008	400
	IRPEF 1° RATA	4730	16/09/2009	2009	360
	ADDIZIONALE REGIONALE	3803	16/09/2009	2008	40
AGOSTO	IRPEF SALDO + INT. 0,4% <sup>(1)</sup>	4731	16/10/2009	2008	100,40
	IRPEF 1° RATA + INT. 0,4% <sup>(1)</sup>	4730	16/10/2009	2009	90,36
	ADDIZIONALE REGIONALE + INT. 0,4% <sup>(1)</sup>	3803	16/10/2009	2008	10,04

Note:

- 1 L'interesse mensile dello 0,4% trattenuto a seguito di insufficienza della retribuzione deve essere versato nei tempi e modi previsti per il versamento delle somme cui si riferisce.

### 10.3 Conguaglio con importi a debito e a credito.

Tizio, residente ad Anzio (Regione Lazio), collaboratore coordinato e continuativo della società Alfa, ha chiesto assistenza fiscale ad un CAF.

Dal modello 730-4 ricevuto dalla Società Alfa entro il 30 giugno 2009, la situazione di Tizio si presenta come segue:

IRPEF DA RIMBORSARE (SALDO 2008)	€	(300)
ADDIZIONALE REGIONALE DA RIMBORSARE (SALDO 2008)	€	(100)
ADDIZIONALE COMUNALE DA VERSARE (SALDO 2008)	€	40

Nel mese di luglio il collaboratore non riceve alcun compenso da parte della Società.

Le operazioni di conguaglio verranno effettuate nel modo seguente:

- credito IRPEF: mediante una corrispondente riduzione delle ritenute IRPEF effettuate sui compensi di competenza del mese di luglio 2009 (di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e così via);
- credito di addizionale regionale: il sostituto d'imposta può ridurre le trattenute di addizionale regionale effettuate in luglio sulla medesima Regione (Lazio), ovvero utilizzare quelle operate a carico di altre Regioni sempre in luglio oppure, compensare l'importo con le ritenute IRPEF effettuate nello stesso mese su altri redditi;
- debito di addizionale comunale: il sostituto dovrà comportarsi conformemente a quanto in precedenza indicato nei casi di aspettativa senza retribuzione, vale a dire facendo ricadere sul collaboratore la scelta fra:
  - versamento diretto delle imposte nei modi e nei tempi ordinari (quelli, per intenderci, stabiliti per i contribuenti che presentano il modello. UNICO 2009);

## STUDIO ANTONELLI

- trattenuta a cura del committente delle somme dovute nel primo mese utile successivo a luglio (purchè entro l'anno), applicando l'interesse mensile dello 0,40%.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli