



APiNDUSTRIA
ASSOCIAZIONE PER L'IMPRESA

ASSISTENZA FISCALE: IL CONGUAGLIO DEL DATORE DI LAVORO

I sostituti d'imposta, per effettuare i conguagli dall'anno 2012 a partire dalle retribuzioni di competenza del mese di luglio, devono tener conto dei risultati contabili delle dichiarazioni 730 dei propri sostituti, evidenziati nei modelli 730-3 che hanno elaborato o nei modelli 730-4.

L'Agenzia delle Entrate, con la [circolare n. 15/E](#) del 25 maggio 2012 (1), rammenta che, a seguito delle modifiche previste dal D.L. 30 dicembre 2008 n. 207, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2009 n. 14, i sostituti d'imposta eseguono i conguagli sulle retribuzioni di competenza del mese di luglio (2), nella precedente formulazione la norma prevedeva che i conguagli fossero effettuati sulle retribuzioni erogate nel mese di luglio.

Resta confermato che, come per gli anni precedenti, dalla retribuzione corrisposta nel mese di novembre 2012 è trattenuto l'importo dell'unica o della seconda rata di acconto per l'Irpef dell'anno in corso.

Si rammenta che non devono essere effettuate 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 dodici euro.

CONGUAGLIO A CREDITO DEL LAVORATORE

Le somme eventualmente risultanti a credito (riga 152 del mod. 730-3 in caso di assistenza prestata dal datore di lavoro o dal mod. 730-4 in caso di assistenza prestata dal CAF o dal professionista abilitato) sono rimborsate dal sostituto mediante riduzione delle ritenute delle retribuzioni di competenza del mese di luglio utilizzando, se necessario, precisa la circolare n. 15/E del 25 maggio 2012 (1), l'ammontare complessivo delle suddette ritenute relative alla totalità dei compensi di competenza del mese di luglio corrisposti dal sostituto a tutti i percipienti e delle somme derivanti dai conguagli a debito da assistenza fiscale.

Se anche quest'ultimo ammontare delle ritenute è insufficiente per rimborsare tutte le somme a credito, gli importi residui sono rimborsati con una corrispondente riduzione delle ritenute relative ai compensi corrisposti nei successivi mesi dell'anno 2012.

La circolare precisa che di tale evenienza il datore di lavoro ne deve dare notizia al dipendente contestualmente all'erogazione della prima rata di rimborso.

In presenza di una pluralità di aventi diritto, i rimborsi devono avere una cadenza mensile in percentuale uguale per tutti gli assistiti, determinata dal rapporto tra l'importo globale delle ritenute da operare nel singolo mese nei confronti di tutti i percipienti, compresi quelli non aventi diritto al rimborso, e l'ammontare complessivo del credito da rimborsare.

Se alla fine dell'anno non è stato possibile effettuare il rimborso, il datore di lavoro deve comunicare all'interessato, utilizzando le stesse voci contenute nel modello 730-3 o dal mod. 730-4 in caso di assistenza prestata dal CAF o dal professionista abilitato, gli importi ai quali lo stesso ha diritto provvedendo anche ad indicarli nel modello CUD.

CONGUAGLIO A DEBITO DEL LAVORATORE

Il sostituto d'imposta, con le retribuzioni di competenza del mese di luglio, trattiene le somme dovute (2).

Qualora il lavoratore scelga di rateizzare i versamenti, a titolo di saldo e dell'eventuale prima rata di acconto, per il 2012 le rate sono state fissate fino a un numero massimo di 5, e maggiorate degli interessi pari allo **0,33%**.

Qualora la retribuzione del mese di luglio risulti insufficiente per trattenere l'intero importo dovuto, il sostituto d'imposta applicherà l'interesse dello 0,40% mensile previsto in caso di incapacienza, effettuando il conguaglio della retribuzione dal successivo mese di agosto, e in caso di ulteriore incapacienza, dalle retribuzioni dei successivi mesi del 2012.

La scelta del versamento rateale ed il relativo numero risulterà, se l'assistenza fiscale è prestata direttamente dall'azienda, dall'indicazione del contribuente nella casella 7 della riga F6 del mod. 730, mentre, se prestata

tramite CAF o professionista abilitato, dal mod. 730 - 4. L'importo delle singole rate ed il relativo interesse pari allo 0,33% mensile, deve essere calcolato dal datore di lavoro che effettua il conguaglio anche quando l'assistenza fiscale è prestata tramite CAF o professionista abilitato.

Qualora la retribuzione risulti insufficiente per la ritenuta dell'importo rateizzato, il sostituto d'imposta, effettuando il conguaglio, applicherà, oltre all'interesse dello 0,33% mensile per il versamento rateale, anche l'interesse dello 0,40% mensile previsto in caso di incapacienza.

Non è possibile chiedere la rateazione della seconda o unica rata di acconto IRPEF.

Qualora prima dell'effettuazione o del completamento delle operazioni di conguaglio sia intervenuta la cessazione del rapporto o aspettativa senza retribuzione o analoga posizione, il sostituto d'imposta non effettua il conguaglio a debito e comunica gli importi che gli interessati versano direttamente. I lavoratori che si trovino in momentanea assenza di retribuzione (ad es. aspettativa) possono scegliere di richiedere la trattenuta della somma a debito, con l'applicazione dell'interesse dello 0,40% mensile, se il sostituto deve erogare emolumenti entro l'anno d'imposta.

Il datore di lavoro effettua sulla retribuzione corrisposta nel mese di novembre (3) la ritenuta delle imposte dovute per la seconda o unica rata d'acconto dell'anno in corso. Se lo stipendio è insufficiente per il pagamento dell'imposta trattiene la parte residua, maggiorata dell'interesse dello 0,40%, mensile, dallo stipendio del mese di dicembre.

Qualora invece il lavoratore ritenga di non volere effettuare il secondo o unico acconto dell'IRPeF e/o cedolare secca, o di volerlo effettuare in misura inferiore rispetto a quello indicato nel mod. 730-3, deve comunicarlo al datore di lavoro entro il mese di settembre.

Modalità di effettuazione delle operazioni di conguaglio:

Qualora il lavoratore risultasse a debito, l'importo dell'imposta e dell'eventuale acconto, verrà versato utilizzando i codici tributo di seguito indicati.

Si rammenta che la risoluzione 22 luglio 2009 n. 190/E ha previsto i nuovi codici (di seguito indicati) per il versamento degli interessi per il pagamento dilazionato dell'IRPeF e delle relative addizionali regionali e comunali in sede di assistenza fiscale.

L'Agenzia delle Entrate, con le risoluzioni 14 maggio 2012 numeri 47 e 49, ha previsto l'istituzione dei nuovi codici tributo per il versamento del contributo di solidarietà del 3% e della cedolare secca, in acconto e a saldo, trattenuti al lavoratore a seguito dell'assistenza fiscale.

IRPEF

4731 : IRPeF a saldo;

4730 : IRPeF in acconto;

4201 : Acconto delle imposte dovute sui redditi soggetti a tassazione separata trattenuto dal sostituto d'imposta, a seguito del mod. 730 per il versamento dell'anticipo pari al 20% delle imposte dovute sui redditi soggetti a tassazione separata e non soggetti alla ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 16 del TUIR (Min. Finanze circ. 2.4.1997 n. 92/E);

1630 : Interessi in caso di rateazione; è esposto nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "Importi a debito versati", evidenziando nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." il mese in cui il sostituto d'imposta effettua la trattenuta, espresso nella forma "00MM" e nel campo "Anno di riferimento" l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento espresso nella forma "AAAA";

Imposta sostitutiva sui compensi per incremento della produttività:

1057 : "Imposta sostitutiva dell'irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente a seguito di assistenza fiscale (art. 2 D.L. 27 maggio 2008 n. 93); è esposto nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "Importi a debito versati", con indicazione, nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif. il mese in cui il sostituto d'imposta effettua la trattenuta espresso nella forma "00MM" e nel campo "Anno di riferimento" l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento espresso nella forma "AAAA".

Contributo di solidarietà del 3% sulla parte di reddito complessivo eccedente 300.000,00 euro lordi annui

1619: “Contributo di solidarietà di cui all’articolo 2, comma 2 del d.l. n. 138/2011, trattenuto a seguito di assistenza fiscale”; è esposto nella sezione “Erario”, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “Importi a debito versati” con indicazione nel campo “rateazione/regione/prov./mese rif.” e nel campo “Anno di riferimento” del mese e dell’anno cui si riferisce la trattenuta, rispettivamente nel formato “00MM” e “AAAA”.

Cedolare secca sugli affitti

1845: “Imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo, sul canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione - Art. 3, D.Lgs. n. 23/2011 – SSISTENZA FISCALE - **ACCONTO**”

1846: “Imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo, sul canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione – Art. 3, D.Lgs. n. 23/2011 – ASSISTENZA FISCALE - **SALDO**”

In sede di compilazione del modello di versamento F24, i codici tributo sono esposti nella sezione “Erario” in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a debito versati” con indicazione, nel campo “rateazione/regione/prov./mese rif.” e nel campo “anno di riferimento”, del mese e dell’anno cui si riferisce la trattenuta, rispettivamente nel formato “00MM” e “AAAA”.

ADDIZIONALE REGIONALE

3803 : Addizionale regionale all'IRPeF trattenuta dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale.

3790 : Interessi in caso di rateazione (in precedenza 3805); è esposto nella sezione "Regioni", unitamente al “codice regione” reperibile nella tabella denominata “*T0 – Codici delle Regioni e delle Province autonome*”, pubblicata nella sezione “*Codici attività e tributo*” del sito Internet www.agenziaentrate.gov.it, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "Importi a debito versati", evidenziando, nel campo “rateazione/mese rif.” il mese di riferimento in cui il sostituto d'imposta effettua la trattenuta espresso nella forma “00MM” e nel campo "Anno di riferimento" l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento espresso nella forma “AAAA”.

ADDIZIONALE COMUNALE

3845: Addizionale comunale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - mod. 730. Acconto;

3846: Addizionale comunale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - mod. 730. Saldo.

3795 : Interessi in caso di rateazione (in precedenza 3857); è esposto 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, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "Importi a debito versati”, evidenziando, nel campo “rateazione/mese rif.” il mese in cui il sostituto d'imposta effettua la trattenuta espresso nella forma “00MM” e nel campo "Anno di riferimento" l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento espresso nella forma “AAAA”.

Se entro la fine dell’anno non è stato possibile trattenere l’intera somma, per insufficienza delle retribuzioni corrisposte, il datore di lavoro deve comunicare al sostituto, entro il mese di dicembre, gli importi ancora dovuti, utilizzando le stesse voci contenute nel modello 730-3. La parte residua, maggiorata dell’interesse dello 0,40 per cento mensile, considerando anche il mese di gennaio, deve essere versata direttamente dal sostituto nello stesso mese di gennaio, con le modalità previste per i versamenti relativi alle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche.

I conguagli derivanti da dichiarazioni integrative devono essere effettuati sulla retribuzione erogata nel mese di dicembre.

CASI PARTICOLARI

Cessazione del rapporto di lavoro e assenza di retribuzione

Se prima dell'effettuazione o del completamento delle operazioni di conguaglio è intervenuta la cessazione del rapporto di lavoro ovvero l'aspettativa con assenza di retribuzione o analoga posizione, il sostituto d'imposta non effettua i conguagli a debito e comunica tempestivamente agli interessati gli importi risultanti dalla dichiarazione, che gli stessi devono versare direttamente.

I contribuenti che si trovano nella posizione di momentanea assenza di retribuzione possono scegliere di richiedere la trattenuta della somma a debito, con l'applicazione dell'interesse dello 0,40 per cento mensile, se il sostituto deve loro erogare emolumenti entro l'anno d'imposta.

In caso di conguaglio a credito, il sostituto d'imposta è tenuto ad operare i rimborsi spettanti ai dipendenti cessati o privi di retribuzione, mediante una corrispondente riduzione delle ritenute relative ai compensi corrisposti agli altri dipendenti con le modalità e nei tempi ordinariamente previsti.

Decesso del contribuente

Il decesso del contribuente assistito fa venir meno l'obbligo per il sostituto di effettuare le operazioni di conguaglio risultanti dal modello 730.

Se il decesso è avvenuto prima dell'effettuazione o della conclusione di un conguaglio a debito il sostituto comunica agli eredi, utilizzando le voci del modello 730-3, l'ammontare delle somme o delle rate non ancora trattenute, che devono essere versate dagli eredi. Gli eredi non sono tenuti al versamento degli acconti.

Nel caso di un conguaglio a credito, il sostituto comunica agli eredi gli importi utilizzando le voci contenute nel prospetto di liquidazione, e provvede ad indicarli anche nell'apposita certificazione (CUD).

Tale credito potrà essere computato nella successiva dichiarazione che gli eredi devono, o comunque possono, presentare per conto del contribuente deceduto. Gli eredi, in alternativa, possono presentare istanza di rimborso. Se gli eredi rilevano delle incongruenze nel modello 730 possono presentare il modello UNICO 2012 Persone fisiche per integrare redditi non dichiarati in tutto o in parte e per evidenziare oneri deducibili o detraibili non indicati in tutto o in parte.

Se il deceduto è un contribuente che ha presentato la dichiarazione in forma congiunta come dichiarante, il coniuge superstite deve separare la propria posizione tributaria, utilizzando i dati che il sostituto d'imposta deve comunicare secondo le indicazioni analitiche contenute nel modello 730-3.

(1) La circolare è stata pubblicata nel sito di APINDUSTRIA – Servizi – Archivio documenti - settore Sindacale in data 1 giugno 2012.

E' consultabile anche nel sito dell'Agenzia delle Entrate all'indirizzo:

http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/bb58c9804b5f7274a684af6794f2c9de/circolare+15e+2_.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=bb58c9804b5f7274a684af6794f2c9de

(2) Il relativo conguaglio deve essere effettuato con le retribuzioni di competenza del mese di luglio.

Cfr. APIAPPUNTI n. 4/Aprile 2009 pag. L/112 e APIFLASH n. 15 del 12 Maggio 2009 pag. L/154.

DECRETO MINISTERIALE 31 maggio 1999 n. 164 - (G.U. 11.6.1999 n. 135).

Regolamento recante norme per l'assistenza fiscale resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai professionisti ai sensi dell'articolo 40 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241

art. 19 Operazioni di conguaglio (Testo in vigore dal 1.3.2009: modificato dal D.L. 30.12.2008 n. 207 art. 42, convertito con modificazioni dalla Legge 27.2.2009 n. 14)

1. Le somme risultanti a debito dal prospetto di liquidazione sono trattenute sulla **retribuzione di competenza del mese di luglio** e sono versate nel termine previsto per il versamento delle ritenute di acconto del dichiarante relative alle stesse retribuzioni. Se nell'esecuzione delle operazioni di conguaglio il sostituto d'imposta riscontra che la **retribuzione di competenza del mese di luglio** risulta insufficiente per il pagamento dell'importo complessivamente risultante a debito, trattiene la parte residua dalle retribuzioni corrisposte nei periodi di paga immediatamente successivi dello stesso periodo d'imposta, applicando gli interessi stabiliti per il differimento di pagamento delle imposte sui redditi.

2. Le somme risultanti a credito sono rimborsate mediante una corrispondente riduzione delle ritenute dovute dal dichiarante sulla **retribuzione di competenza del mese di luglio**, ovvero utilizzando, se necessario, l'ammontare complessivo delle ritenute operate dal medesimo sostituto. Nel caso che anche l'ammontare complessivo delle ritenute risulti insufficiente a consentire il rimborso delle somme risultanti a credito, il sostituto rimborsa gli importi residui operando sulle ritenute d'acconto dei mesi successivi dello stesso periodo d'imposta.

3. Le somme risultanti a credito dalle dichiarazioni di cui all'articolo 14, sono rimborsate mediante una corrispondente riduzione delle ritenute dovute dal dichiarante nel mese di dicembre, ovvero utilizzando, se necessario, l'ammontare complessivo delle ritenute operate dal sostituto nello stesso mese.

4. Gli enti che erogano pensioni effettuano a partire dal mese di agosto o di settembre le operazioni di cui al comma 1 e versano le imposte nei termini previsti per il versamento delle ritenute.

5. L'importo della seconda o unica rata di acconto e' trattenuto dalla retribuzione corrisposta nel mese di novembre; ove tale retribuzione risulti insufficiente, la parte residua maggiorata dagli interessi previsti per il differimento dei pagamenti delle imposte sui redditi, e' trattenuta dalla retribuzione corrisposta nel mese di dicembre. In caso di ulteriore incapienza, il sostituto comunica al contribuente l'ammontare del debito residuo che lo stesso deve versare.

6. I contribuenti che intendono avvalersi delle disposizioni di cui all'articolo 4, comma 2, lettere b) e c), del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, determinano, sotto la propria responsabilita', l'importo delle somme che ritengono dovute e ne danno comunicazione in sede di dichiarazione ovvero, per la seconda o unica rata di acconto, con apposita comunicazione da presentare al sostituto d'imposta entro il mese di settembre.

Art. 20 - (Casi particolari)

1. Qualora prima dell'effettuazione o del completamento delle operazioni indicate nell'articolo 19, comma 1, sia intervenuta la cessazione del rapporto, l'aspettativa con assenza di retribuzione o analoga posizione, il sostituto d'imposta non effettua le operazioni a debito e comunica agli interessati di provvedere direttamente al versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione presentata.

2. Nei confronti dei contribuenti deceduti prima dell'effettuazione delle operazioni indicate nell'articolo 19, comma 1, il sostituto di imposta si astiene dall'effettuazione delle suddette operazioni e comunica agli eredi che le somme, risultanti dalla dichiarazione, devono essere versate dagli stessi nei termini previsti dall'articolo 65 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

(3) Il relativo conguaglio deve essere effettuato entro il 16 dicembre.

Di seguito si pubblica un estratto della circolare dell'Agenzia delle Entrate 25 maggio 2012 n. 15/E con riferimento alle operazioni di conguaglio derivanti dalla elaborazione dei Modelli 730/2012.

Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti
Circolare del 25 maggio 2012 n. 15

OGGETTO: Modello 730/2012 - Redditi 2011 - Assistenza fiscale prestata dai sostituti di imposta, dai Centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e dai professionisti abilitati

omissis

9 Conguagli

9.1 Modalità e termini

L'articolo 19 del decreto ministeriale n. 164 del 1999, così come modificato dall'articolo 42, comma 7-quinquies, lettera b), del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, stabilisce che i sostituti d'imposta eseguono i conguagli sulle retribuzioni di competenza del mese di luglio.

I sostituti d'imposta effettuano i conguagli a partire dalle retribuzioni di competenza del mese di luglio, ovvero a partire dal primo mese utile, tenendo conto dei risultati contabili delle dichiarazioni 730 dei propri sostituiti, evidenziati nei modelli 730-3 che hanno elaborato o nei modelli 730-4 elaborati dai Caf e dai professionisti abilitati.

I sostituti d'imposta devono, inoltre, tener conto di eventuali risultati contabili rettificati o integrativi pervenuti in tempo utile per effettuare i conguagli entro l'anno 2012.

Gli enti che erogano pensioni effettuano le operazioni di conguaglio sulla prima rata di pensione erogata a partire dal mese di agosto o di settembre e versano le somme dovute nei termini previsti per il versamento delle ritenute.

I conguagli derivanti da dichiarazioni integrative devono essere effettuati sulla retribuzione erogata nel mese di dicembre.

In merito a risultati contabili derivanti da una dichiarazione integrativa si evidenzia che, il datore di lavoro deve procedere all'effettuazione del conguaglio comunicato con il modello 730-4 integrativo anche nel caso in cui non abbia ricevuto per tale dipendente un modello 730-4 ordinario. Tale situazione viene a verificarsi quando l'esito contabile della dichiarazione originaria ha valore zero ovvero quando la dichiarazione integrativa assume il valore 2 o 3 (v. punto 5.2).

Nell'ipotesi di avvenuto annullamento della dichiarazione modello 730 da parte del CAF o del professionista abilitato, l'informazione viene resa al sostituto mediante un modello 730-4 listato con la dicitura "annullato".

I sostituti d'imposta devono restituire immediatamente ai CAF o ai professionisti abilitati i 730-4 relativi a persone con le quali non hanno avuto alcun rapporto di lavoro e pertanto non sono tenuti ad effettuare i conguagli, sia se sono pervenuti dall'Agenzia delle entrate tramite i Servizi Telematici sia se, nei casi di esclusione, sono pervenuti direttamente dal soggetto che ha prestato l'assistenza fiscale. Per agevolare i sostituti nella restituzione, al fine di assicurare la tempestività e la facilità di reperimento delle informazioni, nei modelli 730-4 devono essere riportati l'indirizzo e-mail e il numero di telefono del CAF o del professionista che ha prestato l'assistenza fiscale.

Qualora si verifichi il passaggio di dipendenti, nel corso del medesimo periodo d'imposta, da un datore di lavoro ad un altro senza interruzione del rapporto di lavoro o passaggio di dipendenti all'interno dello stesso gruppo, il nuovo datore di lavoro, obbligato a svolgere la funzione di sostituto d'imposta tenendo conto dell'operato del precedente, deve effettuare anche tutte le operazioni relative ai conguagli. Al tal fine, il nuovo sostituto deve tempestivamente trasmettere la comunicazione per la ricezione dei modelli 730-4 (v. punto 8).

A norma di quanto disposto dall'articolo 1, comma 137, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come modificato dalla legge 9 marzo 2006, n. 80, non devono essere effettuate 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 dodici euro.

L'articolo 3 del decreto legislativo n. 23 del 2011 ha introdotto, a decorrere dall'anno 2011, per i proprietari o i titolari di diritti reali di godimento su immobili locati ad uso abitativo, la facoltà di optare per il regime della c.d. "cedolare secca". Detto regime prevede l'assoggettamento dei canoni di locazione ad una imposta con aliquota del 19% e 21% (a seconda del tipo di contratto), sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione. In base al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 aprile 2011, che ha definito le modalità di esercizio dell'opzione e alla circolare n. 26/E del 1° giugno 2011, con riferimento al primo anno di applicazione, è stato specificato che nel caso dei contratti in corso nel 2011, scaduti ovvero oggetto di risoluzione volontaria alla data del 7 aprile 2011, nonché dei contratti in corso alla stessa data del 7 aprile 2011 per i quali è già stata eseguita la registrazione, e dei contratti prorogati per i quali è già stato effettuato il relativo pagamento, può essere applicata la cedolare secca in sede di dichiarazione dei redditi per l'annualità contrattuale che termina nel 2011 e/o per l'annualità che decorre dall'anno 2011 e termina nell'anno 2012 (punto 6 del Provvedimento), se sia stato versato nell'anno 2011 l'acconto della cedolare secca per il medesimo anno, se dovuto. Tuttavia, in caso di omesso versamento dell'acconto della cedolare secca alle date previste, non è preclusa la possibilità di assoggettare i canoni di locazione ad imposta sostitutiva, ricorrendo tutte le condizioni previste, se il contribuente effettua il pagamento delle imposte dovute avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Allo stesso modo, se il contribuente ha tenuto conto del reddito derivante dalla locazione ai fini del versamento dell'acconto Irpef, non è preclusa la possibilità di assoggettare i canoni di locazione ad imposta sostitutiva, sempreché ne ricorrano tutte le condizioni previste, se il contribuente presenta istanza per la correzione del codice tributo.

La medesima soluzione è adottata anche nelle ipotesi in cui l'acconto Irpef sia stato trattenuto nell'ambito dell'assistenza fiscale. In questo caso, il maggior versamento dell'acconto Irpef sarà indicato nella dichiarazione dei redditi come acconto della cedolare secca.

Naturalmente, i chiarimenti sopra forniti trovano applicazione anche nell'ipotesi inversa di versamento dell'acconto della cedolare secca non dovuto, e corrispondente carente acconto Irpef.

Resta ferma l'applicazione delle sanzioni in caso di acconti carenti. Al riguardo, si rinvia ai chiarimenti forniti con circolare n. 26/E del 2011, al par. 8.2, in merito al versamento dell'acconto IRPEF e della cedolare secca per il 2011.

Anche i contribuenti che si avvalgono dell'assistenza fiscale possono, compilando il quadro I IMU del modello 730, richiedere di utilizzare l'eventuale credito risultante dalla dichiarazione per effettuare autonomamente, con il mod. F24, il versamento dell'IMU dovuta per l'anno 2012. In tale caso, in sede di conguaglio sulla retribuzione, il sostituto rimborserà l'eventuale differenza tra il credito risultante dalla liquidazione della dichiarazione e l'ammontare richiesto per l'effettuazione del versamento IMU. Conseguentemente, danno luogo alle operazioni di conguaglio le somme a credito Irpef, cedolare secca, addizionale comunale e regionale, anche di importo non superiore a dodici euro se derivanti dalla richiesta di utilizzare parte del credito per il pagamento del debito IMU e risultanti nel prospetto di liquidazione mod. 730-3 se il sostituto d'imposta ha fornito assistenza diretta o nel risultato contabile mod. 730-4 nel caso l'assistenza sia stata prestata da un CAF o da un professionista abilitato. Il contribuente può richiedere di utilizzare l'intera somma a credito per il pagamento dell'IMU (casella 1 del quadro I barrata) oppure indicare (casella 2) la parte del credito che intende utilizzare per il pagamento dell'IMU; se la somma indicata risulta uguale o superiore al credito risultante ovvero se la casella 1 risulta barrata, il sostituto non effettuerà alcun rimborso. Se la dichiarazione è presentata in forma congiunta, ciascuno dei coniugi per il pagamento del proprio debito ai fini dell'IMU può utilizzare, in tutto o in parte, il credito risultante dalla liquidazione della propria dichiarazione. Si evidenzia che, in caso di presentazione di 730 integrativo è necessario indicare nel relativo quadro I un importo non inferiore a quello già utilizzato in compensazione nel mod. F24 per il versamento dell'IMU. Qualora nel mod. 730 originario non sia stato compilato il quadro IMU o la somma indicata non sia stata utilizzata in compensazione, nel modello integrativo il quadro I può essere anche compilato diversamente o non compilato. Il contribuente che non intende effettuare alcun versamento Irpef e/o cedolare secca a titolo di seconda o unica rata di acconto o che intende effettuare un versamento inferiore a quello dovuto in base al modello 730 presentato, deve comunicarlo entro il mese di settembre al sostituto d'imposta che effettua il conguaglio.

Ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, anche il contribuente che presenta il modello 730 può chiedere la suddivisione in rate mensili di uguale importo della somma dovuta a titolo di saldo, primo acconto Irpef e cedolare secca, addizionale comunale e regionale Irpef, acconto dell'addizionale comunale e acconto del 20 per cento su

alcuni redditi soggetti a tassazione separata. In tal caso, il contribuente indicherà nella Sezione V, rigo F6, colonna 7, del mod. 730 il numero delle rate, da un minimo di due a un massimo di cinque (massimo quattro per i pensionati), in cui intende frazionare il debito e il sostituto d'imposta calcolerà gli interessi dovuti per la rateizzazione, pari allo 0,33 per cento mensile (l'articolo 5 del decreto 21 maggio 2009, fissa al 4 per cento annuo - e dunque allo 0,33 per cento mensile - la misura dell'interesse sui pagamenti rateali di imposte e contributi).

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

Non è rateizzabile la somma dovuta per la seconda o unica rata di acconto dell'Irpef.

9.1.1 Conguagli a credito

Se il risultato contabile della dichiarazione evidenzia un credito, il rimborso è effettuato mediante una corrispondente riduzione delle ritenute a titolo di Irpef e/o di addizionale comunale e regionale all'Irpef effettuate sui compensi di competenza del mese di luglio, utilizzando, se necessario, l'ammontare complessivo delle suddette ritenute relative alla totalità dei compensi di competenza del mese di luglio corrisposti dal sostituto a tutti i percipienti e delle somme derivanti dai conguagli a debito da assistenza fiscale. Se anche quest'ultimo ammontare delle ritenute è insufficiente per rimborsare tutte le somme a credito, gli importi residui sono rimborsati con una corrispondente riduzione delle ritenute relative ai compensi corrisposti nei successivi mesi dell'anno 2012; di tale evenienza il sostituto ne deve dare notizia al dipendente contestualmente all'erogazione della prima rata di rimborso.

In presenza di una pluralità di aventi diritto, i rimborsi devono avere una cadenza mensile in percentuale uguale per tutti gli assistiti, determinata dal rapporto tra l'importo globale delle ritenute da operare nel singolo mese nei confronti di tutti i percipienti, compresi quelli non aventi diritto al rimborso, e l'ammontare complessivo del credito da rimborsare.

Se alla fine dell'anno non è stato possibile effettuare il rimborso, il sostituto d'imposta deve comunicare all'interessato, utilizzando le stesse voci contenute nel modello 730-3, gli importi ai quali lo stesso ha diritto provvedendo anche a indicarli nella relativa certificazione (CUD). Tali importi potranno essere fatti valere dal contribuente nella successiva dichiarazione o nella prima dichiarazione utile presentata se l'anno successivo, ricorrendo le condizioni di esonero, il contribuente non presenta la dichiarazione dei redditi.

Se non è stato possibile effettuare il rimborso per effetto del mancato perfezionamento della richiesta di una prestazione erogata dall'Inps, in considerazione della peculiare natura dell'Istituto, quest'ultimo comunica tale evenienza al soggetto che ha prestato l'assistenza - che ne informa il contribuente - e all'Agenzia delle entrate. Il contribuente può far valere il credito nella successiva dichiarazione o nella prima dichiarazione utile presentata se l'anno successivo, ricorrendo le condizioni di esonero, non presenta la dichiarazione dei redditi.

In caso di mancata indicazione nella dichiarazione presentata nell'anno successivo del credito risultante dalla precedente dichiarazione, lo stesso sarà riconosciuto dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a seguito di tempestiva istanza del contribuente.

9.1.2 Conguagli a debito

Le somme risultanti a debito dal modello 730-3, o dal modello 730-4, sono trattenute dalle retribuzioni di competenza del mese di luglio 2012.

Nel caso in cui la retribuzione di competenza del mese di luglio risulta insufficiente per trattenere l'intero importo dovuto, la parte residua sarà trattenuta dalla retribuzione erogata nel mese successivo e, in caso di ulteriore incapacienza, dalle retribuzioni dei successivi mesi del 2012. Il differito pagamento comporta l'applicazione dell'interesse in ragione dello 0,40 per cento mensile, trattenuto anch'esso dalla retribuzione e versato in aggiunta alle somme cui afferisce.

Se è stata chiesta la rateizzazione, il sostituto d'imposta calcola l'importo delle singole rate, maggiorate dei relativi interessi dello 0,33 per cento mensile previsti, e trattiene gli importi mensilmente dovuti a decorrere dai compensi di competenza del mese di luglio. Se il conguaglio non può avere inizio nel mese di luglio, il sostituto d'imposta ripartisce il debito in un numero di rate tendente alla scelta effettuata dal contribuente fermo restando che per l'ultima rata deve essere considerato il mese di novembre.

Se la retribuzione mensile è insufficiente per la ritenuta dell'importo rateizzato, il sostituto d'imposta applica, oltre all'interesse dovuto per la rateizzazione, anche l'interesse dello 0,40 per cento mensile riferito al differito pagamento.

Il sostituto d'imposta deve tener conto di un risultato contabile che rettifica un precedente modello 730-4, ricevuto in tempo utile per effettuare il conguaglio a rettifica entro l'anno 2012 ed applicare su eventuali tardivi versamenti gli interessi dovuti dal contribuente.

Dalla retribuzione corrisposta nel mese di novembre 2012 è trattenuto l'importo dell'unica o della seconda rata di acconto per l'Irpef e per la cedolare secca. Se tale retribuzione è insufficiente l'importo residuo è trattenuto dalla retribuzione corrisposta nel mese di dicembre, con la maggiorazione dell'interesse nella misura dello 0,40 per cento.

L'importo trattenuto per conguaglio sulle retribuzioni è versato, unitamente alle ritenute d'acconto relative alle stesse retribuzioni, utilizzando gli appositi codici tributo se si utilizzano i modelli F24 o F24 EP (Enti Pubblici) o l'apposito capitolo se il versamento è effettuato alle sezioni di Tesoreria Provinciale dello Stato.

Se entro la fine dell'anno non è stato possibile trattenere l'intera somma per insufficienza delle retribuzioni corrisposte il sostituto d'imposta deve comunicare al sostituito, entro il mese di dicembre 2012, gli importi ancora dovuti, utilizzando le stesse voci contenute nel modello 730-3. La parte residua, maggiorata dell'interesse dello 0,40 per cento mensile, considerando anche il mese di gennaio, deve essere versata direttamente dal sostituito nello stesso mese di gennaio, con le modalità previste per i versamenti relativi alle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche.

10 Situazioni particolari

10.1 Cessazione del rapporto di lavoro e assenza di retribuzione

Se prima dell'effettuazione o del completamento delle operazioni di conguaglio è intervenuta la cessazione del rapporto di lavoro (compresa l'ipotesi dei dipendenti della scuola con contratto di lavoro a tempo determinato nel periodo settembre 2011 giugno 2012) ovvero l'aspettativa con assenza di retribuzione o analoga posizione, il sostituto d'imposta non effettua i conguagli a debito e comunica tempestivamente agli interessati gli importi risultanti dalla dichiarazione, che gli stessi devono versare direttamente.

In alternativa, i contribuenti che si trovano nella posizione di momentanea assenza di retribuzione possono scegliere di richiedere la trattenuta della somma a debito, con l'applicazione dell'interesse dello 0,40 per cento mensile, se il sostituto deve loro erogare emolumenti entro l'anno d'imposta.

In caso di conguaglio a credito, il sostituto d'imposta è tenuto ad operare i rimborsi spettanti ai dipendenti cessati (compresi i dipendenti della scuola con contratto di lavoro a tempo determinato nel periodo settembre 2011 giugno 2012) o privi di retribuzione, mediante una corrispondente riduzione delle ritenute relative ai compensi corrisposti agli altri dipendenti con le modalità e nei tempi ordinariamente previsti.

10.2 Decesso del contribuente

Il decesso del contribuente assistito fa venir meno l'obbligo per il sostituto di effettuare le operazioni di conguaglio risultanti dal modello 730.

Se il decesso è avvenuto prima dell'effettuazione o della conclusione di un conguaglio a debito il sostituto comunica agli eredi, utilizzando le voci del modello 730-3, l'ammontare delle somme o delle rate non ancora trattenute, che devono essere versate dagli eredi nei termini previsti dall'articolo 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Gli eredi non sono tenuti al versamento degli acconti, ai sensi dell'articolo 1 della legge 23 marzo 1977, n. 97, sostituita dalla legge 17 ottobre 1977, n. 749.

Nel caso di un conguaglio a credito, il sostituto d'imposta comunica agli eredi gli importi utilizzando le voci contenute nel prospetto di liquidazione, e provvede ad indicarli anche nell'apposita certificazione (CUD). Tale credito potrà essere computato nella successiva dichiarazione che gli eredi devono, o comunque possono, presentare per conto del contribuente deceduto, ai sensi dell'articolo 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Gli eredi, in alternativa, possono presentare istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Se gli eredi rilevano delle incongruenze nel modello 730 possono presentare il modello UNICO 2012 Persone fisiche per integrare redditi non dichiarati in tutto o in parte e per evidenziare oneri deducibili o detraibili non indicati in tutto o in parte. Se il deceduto è un contribuente che ha presentato la dichiarazione in forma congiunta come dichiarante, il coniuge superstite deve separare la propria posizione tributaria, utilizzando i dati che il sostituto d'imposta deve comunicare secondo le indicazioni analitiche contenute nel modello 730-3.

Il debito dovuto dal coniuge superstite deve essere tempestivamente versato; non sono applicate le sanzioni per tardivo versamento. Il credito può essere fatto valere nella successiva dichiarazione. Per tutte le situazioni particolari sopra illustrate, la dichiarazione modello 730 resta comunque validamente presentata a tutti gli effetti.

10.3 Eventi eccezionali

I termini per la presentazione della dichiarazione mediante il modello 730, in assenza di espresse disposizioni, non sono interessati da provvedimenti di sospensione degli adempimenti. Ciò stante la complessità dello svolgimento dell'assistenza fiscale, del numero dei soggetti coinvolti e della tempistica entro cui il procedimento deve concludersi.

Pertanto, in assenza di specifici provvedimenti che prevedano la sospensione e fissino nuovi termini per gli adempimenti connessi all'assistenza fiscale, i contribuenti che risiedono in territori colpiti da calamità naturali o da eventi eccezionali che fruiscono di provvedimenti di sospensione degli adempimenti fiscali, qualora intendano avvalersi dell'assistenza fiscale devono rispettare gli ordinari termini di presentazione della dichiarazione dei redditi previsti. Analogamente devono essere rispettati i tempi previsti da parte dei soggetti che svolgono l'assistenza fiscale, compresi quelli previsti per l'effettuazione dei conguagli sulle retribuzioni.