

OPERAZIONI STRAORDINARIE: AMMINISTRAZIONE DEL PERSONALE

■ di Sergio Lombardi

Nel mutevole scenario economico, il ricorso alle operazioni straordinarie è sempre più frequente. Approfondiremo di seguito gli **aspetti dichiarativi e contabili relativi all'amministrazione del personale** in **due diverse operazioni straordinarie** concretamente gestite, basandoci su esempi pratici.

Il primo *step* per poter adempiere agli obblighi del datore di lavoro in occasione delle operazioni straordinarie è l'analisi dell'operazione. Dall'inquadramento dell'operazione straordinaria discendono le corrette modalità di adempimento.

I **due casi** concreti esaminati sono:

- 1) **fusione per incorporazione** con estinzione del soggetto incorporato;
- 2) **cessione di ramo d'azienda** con prosecuzione dell'attività da parte dell'altro soggetto.

FUSIONE PER INCORPORAZIONE CON ESTINZIONE DEL SOGGETTO INCORPORATO

Nella **fusione per incorporazione**, il **soggetto incorporato si estingue** all'atto dell'**incorporazione**:

- data dell'operazione: 10 novembre 2010;
- tipo di operazione: fusione per incorporazione;
- la società A incorpora la società B, che si estingue;
- i dipendenti transitano senza alcuna soluzione di continuità verso il nuovo datore di lavoro.

La **retribuzione viene erogata** fino alla **mensilità precedente** all'operazione (ottobre 2010) da parte della società B, incorporata. La retribuzione relativa alla mensilità di novembre 2010 viene erogata integralmente

Aspetti dichiarativi
e contabili

In sintesi

■ Descrizione di tutti gli adempimenti a carico del datore di lavoro conseguenti a due fra le più comuni operazioni societarie straordinarie, con esempi di compilazione del Libro unico del lavoro, del Modello Cud e del Modello 770.

L'analisi si sofferma anche sulle corrette modalità di versamento delle ritenute fiscali da parte dei sostituti d'imposta coinvolti nelle operazioni di fusione per incorporazione e cessione di ramo d'azienda.

Esempio di fusione
per incorporazione

Retribuzione

Amministrazione del personale

da parte della società A, incorporante. All'atto del passaggio, non vi è erogazione ai dipendenti di Tfr, di ultime competenze né di ratei di retribuzioni differite.

Al momento della fusione (10 novembre 2010), il dipendente Rossi era ancora in forza all'azienda, mentre il dipendente Bianchi è cessato dal servizio prima della fusione.

Il dipendente Rossi, in occasione delle sue competenze di novembre 2010, è tenuto al pagamento della quinta rata del saldo Irpef rateizzato e al pagamento del secondo acconto Irpef da Modello 730/2010.

Le precedenti 4 rate sono state trattenute dalla società B, incorporata, da luglio a ottobre 2010.

LIBRO UNICO DEL DIPENDENTE ROSSI (ESTRATTO)

SOCIETÀ A INCORPORANTE			
Mario Rossi		Novembre 2010	
Voce	gg/n	Trattenute	Competenze
Retribuzione mensile	26		2.600
Saldo Irpef da 730 - rata	5/5	100	
2° acconto Irpef da 730	1/1	1.000	
.....

Compilazione Cud e 770

Scadenze annuali

COMPILAZIONE DELLA MODULISTICA MINISTERIALE

Quale **modulistica** per gli esempi di **compilazione** che seguono, adotteremo lo schema di certificazione annuale **Modello Cud 2011** e la **dichiarazione** dei sostituti d'imposta, **Modello 770/2010** Semplificato approvati per l'anno d'imposta 2010, con due distinti provvedimenti il 17 gennaio 2011 dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate. I modelli sono stati pubblicati rispettivamente il 17 gennaio 2011 e il 18 gennaio 2011 sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate.

Ricordiamo che le **scadenze** per tali **adempimenti annuali** del sostituto d'imposta sono il **28 febbraio 2011** per il **Cud 2011** (consegna ai lavoratori) e il **1° agosto 2011** per il Modello 770/2011 (trasmissione telematica).

ESEMPIO DI COMPILAZIONE DEL CUD

Il lavoratore **Rossi** era dipendente della società B, è in forza al 31 dicembre 2010 e il conguaglio viene effettuato dalla società A incorporante.

Particolarità nella **compilazione**:

- il **Cud deve essere emesso** dalla società A, incorporante;
- qualora sia stata adottata dal precedente datore di lavoro una diversa matricola Inps, andranno emessi due diversi quadri C con i dati previdenziali relativi ai due periodi dello stesso anno (uno da gennaio a ottobre ed uno da novembre a dicembre);
- nei **dati fiscali** del **Modello Cud** relativi al conguaglio occorrerà indicare al punto 76 quanto erogato da parte della società B, precedente datore di lavoro (ricompreso nell'importo annuale certificato al punto 1).

Esempio e adempimenti
per la società

MODELLO CUD DEL DIPENDENTE ROSSI

DATI RELATIVI AL DATORE DI LAVORO,	Codice fiscale 12345678901	Cognome o Denominazione SOCIETA' A
Redditi per i quali è possibile fruire della detrazione di cui all'art. 13, commi 1, 2, 3 e 4 del Tuir 1 33.054,84		
REDDITI EROGATI DA ALTRI SOGGETTI Totale redditi conguagliato già compreso nel punto 1 76 25.791,66		

Il lavoratore **Bianchi** era dipendente della società B ed è cessato prima della fusione del 10 novembre 2010; il conguaglio è stato effettuato dalla società B.

Particolarità nella compilazione:

- il **Cud deve essere** emesso dalla **società A**, incorporante;
- sul **quadro C** – dati previdenziali – andrà indicata la matricola Inps della **società B** incorporata;
- nelle annotazioni occorrerà indicare con il codice ZZ che la certificazione viene emessa dalla società A per conto di B, soggetto estinto alla data di emissione del Cud.

Compilazione del Cud

Amministrazione del personale

MODELLO CUD DEL DIPENDENTE BIANCHI

DATI RELATIVI AL DATORE DI LAVORO,	Codice fiscale 12345678901	Cognome o Denominazione SOCIETA' A
ANNOTAZIONI ZZ - LA PRESENTE CERTIFICAZIONE E' RILASCIATA PER CONTO DELLA SOCIETA' B, INCORPORATA IN DATA 10/11/2010		

Comunicazione dei redditi di lavoro dipendente

COMPILAZIONE DEL MODELLO 770

Poiché la società A, incorporando B, succede nei precedenti rapporti di lavoro, essa è tenuta a presentare il **Modello 770 semplificato**, comprensivo anche dei dati relativi al periodo dell'anno in cui il soggetto estinto (società B) ha operato. Le **operazioni di conguaglio Irpef** di dicembre 2010 sono state effettuate dalla società A, soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione. Quindi nelle comunicazioni relative ai lavoratori in forza alla data del 10 novembre 2010, deve essere indicato esclusivamente il codice fiscale della società A. Quanto erogato dal precedente sostituto d'imposta va evidenziato, nei punti da 76 a 92 della parte fiscale del Modello, con un dettaglio maggiore rispetto al Cud. Nelle comunicazioni relative ai lavoratori ex B cessati nel 2010 entro il 9 novembre 2010, andrà indicato anche il codice fiscale del sostituto (società B), perché diverso da quello del dichiarante A. Le annotazioni speciali del Cud, relative all'incorporazione, andranno riportate nell'apposita sezione Annotazioni, posta a partire dal punto 249 del quadro B (dati fiscali) del Modello 770 semplificato.

ESEMPIO DI COMPILAZIONE DEL MODELLO 770

Il dipendente **Rossi** era dipendente della società B, è in forza al 31 dicembre 2010. Il **conguaglio viene effettuato** dalla **società A incorporante**.

Particolarità nella compilazione:

- il **770 deve essere presentato** dalla **società A**, incorporante;
- **devono essere presenti due** diversi **quadri C** con i dati previdenziali relativi ai due periodi dello stesso anno (uno da gennaio a ottobre ed uno da novembre a dicembre);
- nei **dati fiscali** relativi al **conguaglio** occorrerà indicare nell'apposita sezione relativa ai redditi erogati da altri soggetti dal punto 76 al punto 92 quanto erogato e trattenuto da parte della società B, precedente datore di lavoro, unitamente ad altre informazioni, quali il codice fiscale del precedente datore di lavoro ed altri codici relativi alla causa

Compilazione del 770

del conguaglio.

Di seguito le caselle del 770 relative al conguaglio movimentate in funzione dell'esempio:

MODELLO 770

					REDDITI EROGATI DA ALTRI SOGGETTI	
			Totale redditi conguagliati già compreso nel punto 1	Totale redditi conguagliati già compreso nel punto 2		
			76	25.791	77	
Codice fiscale			Causa	Reddito conguagliato	Straordinario conguagliato	
78	09876543210 (soc. B)		79 1 80 1	81	25.791	
83	Ritenute	6.929	84	Ritenute sospese	85	Imposta sostitutiva
86	Imposta sostitutiva		87	Imposta sostitutiva sospesa	88	300
89	Addizionale regionale sospesa		90	Addizionale comunale a saldo sospesa	91	
92	Addizionale comunale acconto 2010	24	93	Addizionale comunale saldo 2010	94	100
95	Addizionale comunale in acconto sospesa		96		97	

Dovranno essere compilati più prospetti SS per dare distinta evidenza dei dati riassuntivi riferibili al dichiarante e al soggetto estinto.

A tal fine il dichiarante (la società A incorporante), nel prospetto SS relativo alle ritenute operate, riporterà il proprio codice fiscale, mentre nel prospetto SS relativo alle ritenute operate dal soggetto estinto (società B) indicherà, nel rigo SS1 colonna 1 il codice fiscale della società B. Nella compilazione del prospetto SS riferito ai dati riassuntivi del sostituto estinto si dovrà fare riferimento, pertanto, ai dati relativi alle ritenute operate, contenuti nei punti da 83 a 90 della parte fiscale del 770 semplificato.

Relativamente alla trasmissione dei dati dei versamenti, dovranno essere compilati più prospetti ST e SV, per dare distinta evidenza, in relazione ai versamenti effettuati, delle situazioni riferibili al dichiarante (società A) ovvero al soggetto estinto (società B).

A tal fine il dichiarante (società A), nel redigere i prospetti ST e SV, dovrà riportare il proprio codice fiscale, mentre nei soli prospetti ST e SV relativi al soggetto estinto (società B) dovrà indicare, rispettivamente nei righe ST1 e SV1 a colonna 1 «Codice fiscale del sostituto d'imposta», il codice fiscale di della società B.

Il **quadro SX**, relativo ai crediti e alle compensazioni, è unico.

Versamenti d'imposta:

- trattenute di ottobre 2010: le trattenute operate in ottobre 2010 dalla Società B, incorporata ed estinta il 10/11/2010, sono state versate entro il termine del 16/11/2010 dalla società A, incorporante.
- trattenute di novembre 2010: le trattenute operate in novembre dalla società A sono state versate dalla stessa entro il termine del 16 dicembre 2010.

Quadro SS

Quadro ST/SV/SX

Quadro SX

Amministrazione del personale

Quadro ST

Ritenute e versamenti in quadro ST

Per dichiarare la situazione di ottobre 2010, in cui le ritenute sono state operate dalla società incorporata, ma il versamento è stato eseguito dalla società incorporante, nel **quadro ST** del 770 presentato dalla società A come dichiarante, ma relativo ai versamenti effettuati dal sostituto B, andranno compilati esclusivamente i punti 1, 2, 10 e 11, indicando il codice «K» nel punto 10.

MODELLO 770 – QUADRO ST

ST2	Periodo di riferimento		Ritenute operate	Crediti recuperati	Importi utilizzati a scampo	Utilizzo di versamenti in eccesso	Crediti di imposta utilizzati a scampo	
	mese	anno						
	10	2010	1.000					
	Importo versato		Interessi	Ravvedimento	Note	Codice tributo/Capitolo	Tesoreria	Data di versamento
	7	8	9	10		11	12	giorno mese anno
			<input type="checkbox"/>	K	1001	<input type="checkbox"/>		

Nel quadro ST relativo ai versamenti effettuati direttamente dalla società A, per le ritenute di ottobre 2010 è necessario compilare ogni punto secondo le ordinarie modalità, ad eccezione del punto 2, che non deve essere compilato, avendo cura di indicare il codice «L» al punto 10.

MODELLO 770 – QUADRO ST

ST2	Periodo di riferimento		Ritenute operate	Crediti recuperati	Importi utilizzati a scampo	Utilizzo di versamenti in eccesso	Crediti di imposta utilizzati a scampo	
	mese	anno						
	10	2010						
	Importo versato		Interessi	Ravvedimento	Note	Codice tributo/Capitolo	Tesoreria	Data di versamento
	7	8	9	10		11	12	giorno mese anno
	1.000		<input type="checkbox"/>	L	1001	<input type="checkbox"/>	16	11 2010

Cessione di ramo d'azienda

OPERAZIONE STRAORDINARIA SENZA ESTINZIONE DEL SOGGETTO INCORPORATO

Nell'operazione straordinaria senza estinzione del **soggetto incorporato** vi è **prosecuzione** dell'**attività** da parte dell'**altro soggetto** (il precedente datore di lavoro):

- **data dell'operazione: 10 novembre 2010;**
- **tipo di operazione: cessione di ramo d'azienda** (la società D cede alla società C un ramo d'azienda avente nel proprio perimetro alcuni dipendenti. La società D prosegue la propria attività);

- i **dipendenti presenti** nel ramo ceduto transitano senza alcuna soluzione di continuità verso il nuovo datore di lavoro.

La **retribuzione viene erogata** fino alla **mensilità precedente** all'operazione (**ottobre 2010**) da parte della **società cedente**, mentre per la **retribuzione relativa** alla **mensilità di novembre 2010 sono stati emessi due fogli paga**:

- il **periodo dal 1° al 9 novembre** viene retribuito dalla società D cedente, **precedente datore di lavoro**;
- il **periodo dal 10 al 30 novembre** viene retribuito dalla società C cessionaria, **nuovo datore di lavoro**.

Entrambe le società sono tenute ad emettere il foglio paga di novembre per i dipendenti facenti parte del ramo d'azienda ceduto.

Non vi è erogazione ai dipendenti di Tfr, di ultime competenze né di ratei di retribuzioni differite.

Al **momento** dell'operazione (10 novembre 2010):

- il dipendente **Verdi** è tenuto in novembre al pagamento della quinta rata del saldo Irpef rateizzato e al **pagamento del secondo acconto Irpef da Modello 730/2010**. Le precedenti 4 rate sono state trattenute dalla società D, cedente, da luglio a ottobre 2010;
- i **dipendenti di D rimasti** nella **società cedente D**, o **cessati** prima dell'operazione straordinaria, **non saranno ricompresi** negli **adempimenti** della **società cessionaria C**.

Retribuzione

Cessione di ramo

LIBRO UNICO DEL DIPENDENTE VERDI (ESTRATTO) – SOCIETÀ D CEDENTE

SOCIETÀ D CEDENTE			
Luca Verdi		Novembre 2010	
Voce	gg/n	Trattenute	Competenze
Retribuzione mensile	8		800
.....

Considerando la contribuzione e la tassazione a suo carico sulle competenze di novembre erogate dal 1° al 9 novembre da D, società cedente, il dipendente Verdi è evidentemente incapiente. Le trattenute relative all'assistenza fiscale vengono quindi operate da C, società cessionaria (v. schema del cedolino paga successivo).

Qualora la **retribuzione** di novembre 2010 del **dipendente Verdi risulti** in ogni caso **incapiente** alle **trattenute fiscali** operate dal netto in conseguenza dei debiti d'imposta risultanti dall'assistenza fiscale 2010, la

- Amministrazione del personale

LIBRO UNICO DEL DIPENDENTE VERDI (ESTRATTO) – SOCIETÀ C CESSIONARIA

SOCIETÀ C CESSIONARIA			
Luca Verdi		Novembre 2010	
Voce	gg/n	Trattenute	Competenze
Retribuzione mensile	18		1.800
Saldo Irpef da 730 – rata	5/5	100	
2° acconto Irpef da 730	1/1	1.000	
.....

Versamenti e trattenute

parte residua sarà trattenuta dalla retribuzione erogata nel mese successivo.

Il differito pagamento comporta l'applicazione dell'interesse dello 0,40% mensile, trattenuto dalla retribuzione e versato in aggiunta alle ritenute operate.

VERSAMENTI

Trattenute di **ottobre 2010**: le trattenute operate in ottobre dalla società D, cedente, sono state versate entro il termine del 16 novembre 2010 dalla stessa società, ancora attiva.

Trattenute di **novembre 2010**: ogni società versa le trattenute operate sulle retribuzioni distintamente corrisposte in novembre al dipendente Verdi: la società D verserà le trattenute relative al periodo dal 1 al 9 novembre, mentre la società C versa le trattenute per il periodo dal 10 al 30 novembre.

ESEMPIO DI COMPILAZIONE DEL MODELLO CUD

Il lavoratore **Verdi** era **dipendente di D**, società cedente e viene ceduto alla società C, cessionaria e resta in forza alla società al 31 dicembre 2010. Il conguaglio viene effettuato da C, società cessionaria.

Vengono emessi due certificazioni:

- la parte fiscale del Cud della società D cedente certificherà i redditi erogati fino al 9 novembre 2010, data della cessione, fotografando i progressivi in tale data senza operare il conguaglio;
- la parte fiscale del Cud della società C cessionaria comprenderà tutti

Particolarità nella
compilazione

i redditi percepiti nel 2010 dal dipendente Verdi conguagliandoli ed evidenziando nel punto 76 le somme e i valori corrisposti dal precedente sostituto (D);

- ogni società compilerà il quadro C con i dati previdenziali relativi al periodo del 2010 gestito (la società D dal 1° gennaio 2010 al 9 novembre 2010 e la società C dal 10 novembre 2010 al 31 dicembre 2010).

RIEPILOGO MODALITÀ COMPILAZIONE CUD PER DIPENDENTI CEDUTI

CUD	Società C cessionaria	Società D cedente
Parte fiscale	Tutte le retribuzioni 2010 erogate da società D e da società C con conguaglio (punto 76, redditi precedenti datore)	Solo retribuzioni erogate da società D e relative imposte
Parte previdenziale	Solo retribuzioni erogate da soc. C e relativi contributi	Solo retribuzioni erogate da società D e relativi contributi

COMPILAZIONE DEL MODELLO 770

Il **sostituto d'imposta cedente** (società D) dovrà indicare nella propria comunicazione dati lavoro dipendente le retribuzioni erogate al dipendente Verdi fino al momento della cessione, avendo cura di inserire nel punto 79 della parte fiscale il codice 8; il sostituto d'imposta subentrante (società C) emetterà una comunicazione comprensiva di tutti i redditi percepiti dal dipendente acquisito, evidenziando, nei punti da 76 a 92 della parte fiscale, le somme e i valori corrisposti dal precedente sostituto. La **società C** dovrà indicare nei punti da 1 a 11 del **rigo SS4** l'**ammontare complessivo** delle residue rate di addizionale regionale all'Irpef, del saldo e dell'acconto dell'addizionale comunale all'Irpef, nonché dei tributi dovuti a seguito di conguaglio da assistenza fiscale, non prelevati per effetto dell'operazione straordinaria.

Nessuna particolarità: ogni società dichiarerà i versamenti effettuati, relativi alle retribuzioni erogate pro tempore.

Comunicazioni
lavoro dipendente

Modello 770:
quadro SS

Modello 770:
quadro ST/SV/SX