



Studio Associato Commercialisti - Consulenti di Direzione - Consulenti del Lavoro

CERTIFICAZIONE UNICA

Lavoro autonomo – Sanzioni - Ravvedimento

Martedì, 18 febbraio 2015

Dott. Federico Ambrosi



Premessa

A partire dal 2015, i sostituti d'imposta sono tenuti a compilare la nuova Certificazione Unica che sostituisce il vecchio Mod. CUD e la vecchia Certificazione delle ritenute delle acconto.

Per la prima volta, è stato introdotto uno specifico modello approvato dall'Agenzia delle Entrate per certificare i redditi di lavoro autonomo, i redditi diversi e le provvigioni, mentre in passato la richiamata certificazione poteva essere rilasciata in forma libera.

Redditi di lavoro autonomo

La “Certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi” si riferisce agli importi corrisposti nel corso del 2014, relativamente a:

- **redditi di lavoro autonomo** di cui all’art. 53 del TUIR;
- **redditi diversi** di cui all’art. 67, comma 1, dello stesso TUIR, cui si sono rese applicabili le disposizioni degli artt. 25 del D.P.R. n. 600/1973 e 33, comma 4, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42;
- **provvigioni** comunque denominate per prestazioni, **anche occasionali**, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari;

Redditi di lavoro autonomo

- **provvigioni derivanti da vendita a domicilio** di cui all'art. 19 del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 114, assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta, cui si sono rese applicabili le disposizioni contenute nell'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973;
- **prestazioni relative a contratti d'appalto** cui si sono resi applicabili le disposizioni contenute nell'art. 25-ter del D.P.R. n. 600/1973;
- **indennità corrisposte per la cessazione:**
 - di **rapporti di agenzia**,
 - da **funzioni notarili**,
 - dell'**attività sportiva** quando il rapporto di lavoro è di natura autonoma (lettere d), e), f), dell'art. 17, comma 1, del TUIR).

Redditi Lavoro autonomo

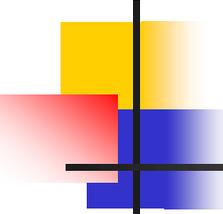
Il lavoro autonomo attiene l'esercizio di attività artistiche, intellettuali e di servizi diverse dalle attività di impresa elencate all'art. 2195 C.c.. Caratteristiche di tali tipologie di reddito sono:

- **assenza di vincoli** nei confronti del beneficiario delle prestazioni;
- **netta prevalenza della componente lavoro rispetto alla componente "organizzazione"**.

In base all'art. 53, TUIR i redditi di lavoro autonomo si possono suddividere fondamentalmente in **redditi da attività artistica e professionale e redditi assimilati**.

Nel momento in cui un'impresa o un lavoratore autonomo corrispondono dei compensi a lavoratori autonomi, devono operare, ai sensi dell'art. 25, D.P.R. n. 600/1973, una ritenuta sull'ammontare del compenso corrisposto. Tale ritenuta deve considerarsi generalmente a titolo di acconto dell'imposta che il lavoratore autonomo dovrà versare in sede di dichiarazione dei redditi.

- **CODICE TRIBUTO "1040"**



Redditi diversi

I redditi diversi L'art. 67 TUIR, individua le tipologie di reddito che il Legislatore ha definito come **redditi diversi**, in quanto aventi carattere di residualità rispetto alle altre tipologie espressamente descritte dal TUIR.

Le principali tipologie di reddito diverso da indicare nella comunicazione in esame sono:

- 1) utilizzazione di opere dell'ingegno da parte di soggetto diverso dall'autore;
- 2) attività commerciali non esercitate abitualmente;
- 3) lavoro autonomo occasionale;
- 4) indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spese, premi e compensi.

CODICE TRIBUTO "1038": provvigioni per prestazioni di agenti, rappresentanti, mediatori, commissionari, procacciatori di affari, anche se svolte occasionalmente

CODICE TRIBUTO "1040": compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, redditi derivanti dalla utilizzazione economica di diritti d'autore, marchi, ecc., redditi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche

Particolarità

Relativamente ai compensi di cui all'art. 67, comma 1, lettera m), del TUIR:

1. indennità di trasferta,
2. rimborsi forfetari di spesa,
3. premi e compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche,

non vanno indicati i rimborsi per spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.



Prestazioni relative ad Appalti condominiali

L'articolo 25ter, D.P.R. n. 600/1973 ("Ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore") prevede l'obbligo, per il condominio, quale sostituto d'imposta, di operare una **ritenuta in misura del 4%** ai fini delle imposte sul reddito, per le prestazioni rese nell'ambito degli **appalti condominiali, eseguiti nell'esercizio d'impresa**. Il comma 1 dell'art. 25- ter, D.P.R. n. 600/1973, infatti dispone che l'obbligo si riferisce:

- al solo condominio (e quindi non, in generale, ai sostituti d'imposta),
- per prestazioni relative a contratti di appalto di opere e servizi, svolte nell'esercizio di una attività d'impresa.

In questi casi, il condominio, al momento del pagamento, deve ritenere a titolo d'acconto un importo pari al **4% dell'imposta sul reddito**.

CODICE TRIBUTO "1019": soggetti IRPEF, sia nel caso di attività d'impresa svolta in maniera abituale (reddito d'impresa per il percipiente) che occasionale (reddito diverso per il percipiente)

CODICE TRIBUTO "1020": soggetti IRES (società di capitali, cooperative, ecc.)

Le provvigioni

La provvigione è un compenso, in capo all'esecutore dell'opera, normalmente fissato in una certa percentuale del valore dell'affare, derivante dall'instaurazione di un rapporto:

- di commissione,
- di agenzia,
- di mediazione,
- di rappresentanza di commercio,
- di procacciamento di affari.

Il percettore delle provvigioni svolge:

- un'**attività intermediaria** nella circolazione dei beni, oppure
- un'**attività ausiliaria** alle attività industriali, commerciali, di trasporto, bancarie o assicurative.

CODICE TRIBUTO "1038": provvigioni per prestazioni di agenti, rappresentanti, mediatori, commissionari, procacciatori di affari, anche se svolte occasionalmente, nonché per le provvigioni degli incaricati alla vendita a domicilio.



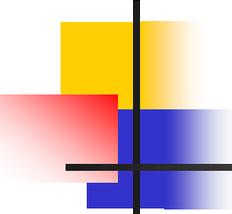
Somme percepite dall'erede

I redditi maturati dal lavoratore deceduto e da lui non percepiti (es: retribuzione relativa all'opera prestata dal dipendente fino alla data del decesso; ratei di mensilità aggiuntive; ferie e permessi maturati e non goduti dal lavoratore defunto; TFR; ecc.) sono imputabili agli eredi e legatari nel periodo d'imposta in cui sono corrisposti.

Per quanto riguarda, gli onorari da liquidare agli eredi di un professionista deceduto, il regime fiscale trova disciplina negli artt. 7, c. 3, e 21, D.P.R. n. 917/86. In base alla prima delle disposizioni citate, i redditi della specie "ancorché spettanti a soggetto diverso da colui che li ha prodotti conservano la loro natura di redditi di lavoro autonomo".

L'onorario corrisposto all'erede:

- Conservando l'originaria natura reddituale, va assoggettato a ritenuta alla fonte del 20% da parte del sostituto d'imposta all'atto della corresponsione;
- In sede di dichiarazione dei redditi, è tassato separatamente in capo al percettore, salva l'opzione per la tassazione ordinaria, se più conveniente.



Associati in partecipazione

Devono essere certificati tramite CU gli utili erogati nell'anno ad associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro.

Per tali contribuenti, gli utili rappresentano un reddito assimilato a lavoro autonomo che gli associanti sostituti d'imposta devono assoggettare ad una ritenuta d'acconto del 20% al momento della corresponsione.

- Se il sostituto deve certificare gli utili corrisposti per effetto di un contratto di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro deve utilizzare il mod. CU in cui va compilata la sezione anagrafica e la sezione dei redditi di lavoro autonomo.
- Trattandosi di reddito di lavoro autonomo, nella sezione anagrafica non deve essere indicato obbligatoriamente il domicilio fiscale del contribuente.

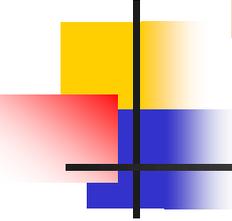


Nuove iniziative produttive e minimi

L'obbligo di certificazione **riguarda anche i compensi corrisposti agli esercenti lavoro autonomo che hanno optato per l'applicazione del regime agevolato:**

- per le nuove iniziative produttive;
- dei nuovi minimi;

nonostante, per espressa previsione normativa, il sostituto d'imposta non abbia effettuato alcuna ritenuta alla fonte nei loro confronti.



Pluralità di compensi di lavoro autonomo

Nel caso in cui il sostituto d'imposta abbia corrisposto al medesimo percettore:

- Un compenso per attività di lavoro autonomo occasionale di 4.000 euro;
- Due compensi per prestazioni di lavoro autonomo rientrante nell'esercizio di arte o professione abituale per, rispettivamente, 3.000 e 5.000 euro.

Il primo compenso deve essere abbinato dal sostituto d'imposta alla causale di pagamento M, mentre gli altri due compensi devono essere abbinati alla causale A.

Il sostituto d'imposta può scegliere se compilare:

- a) due CU, una relativa al compenso di lavoro autonomo occasionale di 4.000 euro ed una complessiva per i compensi di lavoro autonomo professionale per il complessivo importo di 8.000 euro (= 3.000 + 5.000);
- b) tre CU, in quanto oltre alla certificazione riferita al compenso di lavoro autonomo occasionale può elaborare due certificazioni separate per i compensi di lavoro autonomo professionale, una per la prima parcella di 3.000 euro e un'altra per la seconda parcella di 5.000 euro.

Quindi, in presenza di più compensi erogati allo stesso percipiente, il sostituto ha la facoltà di indicare i dati relativi secondo le seguenti modalità:

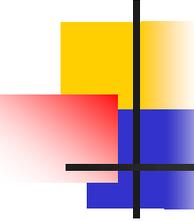
- totalizzare i vari importi e compilare un'unica certificazione qualora i compensi siano riferiti alla stessa causale;
- compilare tante certificazioni quanti sono i compensi erogati nell'anno avendo cura di numerare progressivamente le singole certificazioni riguardanti il medesimo percipiente.



Reddito Lavoro autonomo a non residente

Un compenso classificabile fra i redditi di lavoro autonomo mantiene tale qualificazione anche se corrisposto a contribuente fiscalmente non residente in Italia.

Se il reddito è prodotto in Italia, la disciplina fiscale interna dispone l'assoggettamento a una ritenuta a titolo d'imposta del 30%. La ritenuta deve essere versata utilizzando il codice tributo 1040.



Disciplina Sanzioni per errato, omesso o tardivo invio della CU

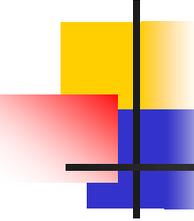
Il rapporto con il ravvedimento operoso

Una questione tutt'altro che trascurabile è l'applicabilità o meno dell'istituto del ravvedimento operoso nel caso in cui la Certificazione Unica sia stata omessa, inviata tardivamente o inviata contenendo dati errati.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che **non è ammesso il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso**, in quanto la tempistica dell'invio della dichiarazione precompilata è incompatibile con il ravvedimento.

Nel caso in cui la certificazione sia stata trasmessa errata, tardivamente od omessa, non trova applicazione alcuna sanzione, **a condizione che venga effettuato l'invio correttivo entro i cinque giorni successivi alla scadenza**. Nel caso in cui, invece, la certificazione sia stata definitivamente omessa, inviata in modo tardivo o errata, in deroga all'art. 12 D.Lgs. n.472/97, si applica una sanzione, per ogni certificazione, di 100 euro.

Per tale inadempimento, **il sostituto non può usufruire del cosiddetto *concorso di violazioni*** (art. 12, D.Lgs. n. 472/1997), che prevede che, se un contribuente commette diverse violazioni formali della medesima disposizione, l'A.F. debba applicare la sanzione prevista per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.



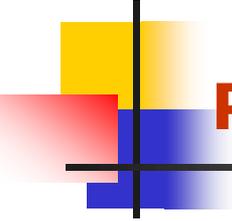
Disciplina Sanzioni per errato, omesso o tardivo invio della CU

La stessa Agenzia delle Entrate afferma che il regime sanzionatorio **trova applicazione anche con riferimento alle Certificazioni errate o non inviate relative a redditi di lavoro autonomo.**

Infatti l'articolo 5, comma 4, del Provvedimento direttoriale prevede che devono essere inviate all'Agenzia delle Entrate anche le certificazioni uniche *"... riguardanti le tipologie reddituali per le quali non è prevista la predisposizione della dichiarazione precompilata di cui all'art.1 D.Lgs. n.175/14"*.

Ne consegue che **la sanzione amministrativa** prevista dall'art.4, co.6-*quinquies* d.P.R. n.322/98 **troverà applicazione anche nel caso di omessa, tardiva o errata trasmissione all'Agenzia delle Entrate della certificazione relativa ai lavoratori autonomi**, ancorché la stessa non rilevi ai fini della dichiarazione precompilata.

La circostanza che non sia previsto alcun regime sanzionatorio nel caso di invio entro i cinque giorni successivi all'errato invio precedente, fa sorgere il dubbio, per l'invio del 2015, essendo il termine ultimo "posticipato" al giorno 9 marzo. Va definito se il computo dei cinque giorni è da effettuarsi dal 07/03/2015 o dal 09/03/2015. A tal proposito, nel corso del Forum Lavoro 2015 l'A.d.E. ha stabilito che *"al fine di non incorrere nella sanzione di 100 euro, di cui all'art.4, co.6-quinquies D.p.r. n.322/98, **la trasmissione della certificazione corretta dovrà avvenire, relativamente alle somme elargite nel 2014, entro giovedì 12 marzo 2015, ossia entro i "cinque giorni successivi alla scadenza" ordinaria del 7 marzo 2015"***.



Proroga Parziale

Alla data del 13/02/2015, pare che l'Agenzia delle Entrate sia orientata a concedere una proroga per l'invio delle Certificazioni Uniche, **ma limitatamente alle certificazioni che contengono esclusivamente redditi non dichiarabili mediante 730**. Si tratta, ad esempio, delle certificazioni riguardanti:

- Reddito lavoro autonomo derivante da arti o professioni
- Provvigioni
- Corrispettivi erogati dal condominio per contratti di appalto.

Non è stato precisato il nuovo termine.

Si ribadisce che sono esonerati i redditi completamente esenti.



Esempio di determinazione delle Sanzioni

Esempio

Nell'anno 2015 un sostituto d'imposta non invia 8 CU. Il sostituto non rientra nell'ipotesi di non punibilità, perché la violazione non riguarda un errato invio delle certificazioni, poi tempestivamente sanato entro i 5 giorni successivi, ma un'omissione definitiva.

Come detto, il sostituto d'imposta non può neppure fruire della determinazione della sanzione in via agevolata, tramite l'istituto del concorso di violazioni.

Pertanto, in tale ipotesi, la sanzione che l'A.F. può quindi irrogare non varierà da un minimo di 125 euro (= 100 + $\frac{1}{4}$) a un massimo di 200 euro (= 100*2), ma sarà pari a 800 euro (= 100*8).

Natura della Certificazione e Ravvedimento delle ritenute

Natura della comunicazione

Il nuovo adempimento è una comunicazione, un flusso di dati, e non una dichiarazione .

Il sostituto d'imposta può quindi adempiere all'obbligo di comunicazione con estrema libertà:

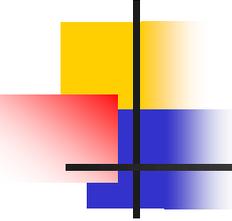
- Effettuando l'invio di tutte le certificazioni tramite un unico flusso telematico;
- Oppure ripartendo l'invio delle certificazioni in una pluralità di flussi.

Nel 2015, la trasmissione dei dati, anche ove la stessa sia suddivisa in più invii telematici, deve completarsi tassativamente entro il 9 marzo.

Quindi, un sostituto d'imposta può, ad esempio, trasmettere:

- con un invio tutte le certificazioni di lavoro dipendente e assimilato (per il tramite di un intermediario) e con un altro invio tutte le certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi (per il tramite di altro intermediario);
- con un invio i compensi relativi agli stagisti (reddito assimilato a lavoro dipendente), elaborati internamente e con altri invii i dati relativi ai compensi elaborati da uno o più consulenti esterni.

Ogni flusso si considera presentato nel momento in cui l'Agenzia delle Entrate restituisce la comunicazione telematica attestante l'avvenuta acquisizione dei dati.



Natura della Certificazione e Ravvedimento delle ritenute

Certificazione Unica e 770

Come detto, la trasmissione delle CU è un adempimento che non riveste carattere dichiarativo; quindi anche per i redditi 2014, **la dichiarazione dei sostituti d'imposta sarà il Modello 770, che dovrà essere trasmesso entro il 31 luglio 2015.**

Il decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali non ha disposto l'abrogazione o, anche solamente, la semplificazione del modello 770 semplificato. La dichiarazione Mod. 770/2015 continuerà ad avere i consueti contenuti e ad assolvere alle medesime finalità.

Ne consegue che il termine per procedere al ravvedimento delle ritenute di acconto riferibili all'anno 2014, non eseguito entro i termini nel corso dell'anno, potrà essere validamente effettuato entro il termine del 31/07/2015, a nulla influenzando il termine per l'invio della certificazione unica.

Sinergie

Studio Associato Commercialisti - Consulenti di Direzione - Consulenti del Lavoro



Associati

Federico Ambrosi
Dott. Rag. Commercialista

Andrea Barbieri
Dottore Commercialista

Paolo Cecchini
Ragioniere Commercialista

Andrea Giannoni
Dottore Commercialista

Moreno Pannacci
Ragioniere Commercialista

Virgilio Puletti
Ragioniere Commercialista

Collaborazioni

Giorgio Ambrosi
Ragioniere Commercialista

Daniele Cherubini
Dottore Commercialista

Fabio Giansanti
Dottore in Economia

Luana Pannacci
Ragioniere

Camilla Rufini
Dottore Commercialista

Giovanni Sommei
Certified Management
Consultant