



INDICE

Comunicazione ai fini IVA delle operazioni con paesi "black list"

Soggetti obbligati	2
Oggetto della Comunicazione	2
I Paesi black list	3
Periodicità e scadenze	3
Modulistica	4
Sanzioni	4

Presentazione del Mod. 770/2010 Semplificato

Dichiarazione dei sostituti d'imposta Mod. 770/2010	6
Il Modello Semplificato	6
Novità del modello Semplificato 2010	7
Modalità e termini di presentazione	7
Presentazione entro 90 giorni dal termine ordinario	7
Ulteriori specifiche comuni ad altri modelli	10

Mod. 770 semplificato: certificazione per lavoro autonomo provvigioni e redditi diversi

Funzione di sostituto d'imposta	11
Comunicazione per redditi lavoro autonomo, provvigioni e diversi	11
Composizione del Mod. 770 semplificato	12
Come si compila il modello	12
Dati relativi al percettore	13
Dati relativi alle somme erogate	14
Redditi erogati da altri soggetti	15
Termine di presentazione	15

Soggetti tenuti alla presentazione del modello 770	16
Prestazioni di lavoro autonomo	16
Condominio - sostituto d'imposta	16
Sanzioni	17

La manovra ridisegna il redditometro

Rielaborazione degli indici di capacità contributiva	19
Nuova "clausola di garanzia" e ambito temporale di osservazione	20
Incrementi patrimoniali	20
Prova contraria e contraddittorio	21

Premio di risultato: sconto ridotto per il 2009

Soggetti interessati	22
Soggetti esclusi	22
Requisiti di accesso allo sgravio	22
Calcolo del beneficio	23
Istanze	23
Ammissione allo sgravio	24
Casi particolari	24
Compilazione del flusso UniEMens	25

Apprendistato professionalizzante e formazione aziendale

Excursus normativo	26
Contrattazione collettiva	27
Intervento della Corte costituzionale	27
Criticità e rimedi	27

COMUNICAZIONE AI FINI IVA DELLE OPERAZIONI CON PAESI "BLACK LIST"

Tratto da "Pratica Fiscale e Professionale n.19 del 10 maggio 2010

A cura di Giovanni Gallucci

Dottore Commercialista –DLA Piper Italia

LA NOVITA'

La lotta alle frodi IVA realizzate (anche) mediante lo schema delle operazioni "carosello" si avvarrà dal luglio 2010 di un nuovo strumento: l'obbligo posto a carico di tutti i soggetti passivi IVA della comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle operazioni di acquisto e vendita di beni e servizi realizzati con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi cosiddetti "black list". Tale nuovo adempimento è stato introdotto dall'art. 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40. Con il D.M. 30 marzo 2010 sono stati definiti modalità e termini per l'effettuazione dell'adempimento, mentre per la modulistica e le relative istruzioni, così come per i primi chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria, si dovrà attendere.

Riferimenti

- Ministero Economia e finanze, D.M. 30 marzo 2010
- D.L. 25 marzo 2010, n. 40, art. 1

L'art. 1, commi da 1 a 3, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 71 del 26 marzo 2010 (d'ora in avanti "D.L. 40/2010", noto anche come "decreto incentivi") ha introdotto nel nostro ordinamento un **nuovo adempimento informativo** volto a **contrastare i fenomeni di frodi** fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma delle operazioni "carosello" attuate mediante l'impiego di società cosiddette "cartiere".

Il Direttore Generale delle Finanze, durante l'audizione del 14 aprile 2010 presso la VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati, ha illustrato sinteticamente le caratteristiche tipiche delle **operazioni "carosello"** che la "novella" si propone di contrastare: si tratta di frodi che partono da "scambi commerciali effettuati tra diversi soggetti, almeno uno dei quali stabilito fuori del territorio dello Stato. In sostanza, in relazione ad una cessione effettuata tra due soggetti stabiliti in Italia, viene formalmente effettuata una operazione triangolare attraverso l'introduzione di almeno un soggetto operante fuori dell'Italia". Nell'esemplificazione fornita del Direttore Generale delle Finanze la frode ha inizio con una cessione o prestazione effettuata da un soggetto

italiano nei confronti di un soggetto comunitario od extra-comunitario "preferibilmente appartenente ad un paese black list che dà maggiori garanzie in caso di controlli" che - pertanto - è qualificata come operazione non imponibile ai fini IVA in Italia. Successivamente il soggetto estero effettua la cessione di quanto acquistato a favore di un altro soggetto stabilito in Italia (la "cartiera") il quale fatturerà un'ulteriore operazione di cessione o prestazione nei confronti del reale acquirente del bene o del servizio incassando l'IVA regolarmente fatturatagli ed estinguendosi subito dopo senza versarla all'erario. Il reale acquirente del bene/servizio, invece, procederà, in sede di liquidazione periodica dell'IVA, alla detrazione dell'imposta risultante in fattura.

Il "**decreto incentivi**", nell'ottica del contrasto al sistema delle frodi IVA realizzate (anche) mediante lo schema cosiddetto "carosello" con partecipazione di soggetti esteri - del quale, l'esemplificazione proposta, rappresenta solo una delle possibili varianti - ha messo a disposizione del Fisco italiano un nuovo strumento consistente nell'obbligo di comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate, da parte dei soggetti passivi IVA, di tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici localizzati in Paesi black list (d'ora in avanti anche la "Comunicazione").

Modalità e termini per l'effettuazione della Comunicazione sono stati definiti dal decreto ministeriale del 30 marzo 2010, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 88 del 16 aprile 2010 (d'ora in avanti "D.M. 30 marzo 2010") ed emanato in attuazione della previsione contenuta nell'art. 1, comma 1, del D.L. 40/2010. In sintesi, il D.M. 30 marzo 2010 ha previsto che la Comunicazione dovrà essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate con periodicità trimestrale o mensile, a seconda del volume delle operazioni effettuate, entro la fine del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di riferimento. L'obbligo scatta dalle operazioni effettuate a partire dal mese di luglio 2010.

Nel prosieguo saranno analizzati nel dettaglio gli aspetti soggettivi, oggettivi e procedurali di questo nuovo adempimento.

Soggetti obbligati

Sono tenuti alla trasmissione telematica della Comunicazione **tutti i soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto** (art. 1, D.L. 40/2010 e art. 1, D.M. 30 marzo 2010).

La platea dei soggetti obbligati è vasta: essa comprende **persone fisiche** (imprenditori, professionisti, ecc.), **società** (di capitali e di persone), **associazioni, enti** commerciali e non commerciali residenti, ecc.

Inoltre, l'obbligo dovrebbe gravare su ogni soggetto estero con propria IVA italiana (per esempio, stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti).

Oggetto della Comunicazione

L'art. 1, comma 1, del D.L. 40/2010 - ed in modo sostanzialmente analogo l'art. 2, del D.M. 30 marzo 2010 - prevede l'obbligo di segnalazione delle seguenti operazioni (d'ora in avanti "operazioni rilevanti"):

- cessioni di beni,
- prestazioni di servizi rese,
- acquisti di beni,
- prestazioni di servizi ricevute,

effettuate nei confronti di **operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori individuati dai decreti "black list"** del 4 maggio 1999 e del 21 novembre 2001 (per una disamina degli aspetti inerenti l'individuazione dei Paesi black list si veda oltre).

In relazione agli elementi informativi da comunicare in occasione dell'effettuazione di una o più delle operazioni rilevanti, l'art. 4 del D.M. 30 marzo 2010 ha previsto che, per ogni periodo di riferimento (mese o trimestre), debbano essere riportati una serie di dati che per semplicità possono essere suddivisi tra (i) informazioni di tipo soggettivo (i.e. dati identificativi delle parti tra le quali sono intercorse le transazioni oggetto di comunicazione), ed (ii) informazioni di tipo oggettivo (i.e. dati relativi alla natura, regime IVA e ammontare delle transazioni effettuate).

Informazioni di tipo soggettivo

Il soggetto obbligato dovrà indicare il proprio del codice fiscale e partita IVA.

Con riferimento alla controparte black list, invece, dovranno essere indicati i seguenti dati:

- **numero del codice** fiscale attribuito al soggetto con il quale è intercorsa l'operazione dallo Stato in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato, ovvero, in mancanza, altro codice identificativo.
- in caso di controparte persona fisica, ditta, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;
- in caso di **controparte diversa dalle persone fisiche**, denominazione o ragione sociale, sede legale o, in mancanza, sede amministrativa nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata.

Il soggetto obbligato, dunque, sarà tenuto ad acquisire presso la controparte black list tutte quelle informazioni non ricavabili dalle fatture (si pensi, ad esempio, al luogo e data di nascita della controparte persona fisica). Inoltre, non è chiaro come il soggetto obbligato possa essere certo di aver acquisito correttamente il codice identificativo, sostitutivo del codice fiscale, da indicare nella Comunicazione. Tali aspetti sono di fondamentale importanza viste le pesanti sanzioni applicabili in caso di erronea compilazione della Comunicazione (vedi infra per i connessi aspetti sanzionatori).

Informazioni di tipo oggettivo

In relazione a ciascuna controparte il soggetto obbligato dovrà indicare:

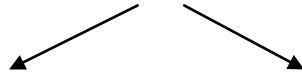
- **l'importo complessivo delle operazioni attive e passive effettuate**, distinto tra operazioni imponibili, non imponibili, esenti e non soggette agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, al netto delle relative note di variazione;
- relativamente alle **operazioni imponibili, l'importo complessivo della relativa imposta**;
- per le **note di variazione emesse e ricevute** relative ad annualità precedenti, **l'importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta**.

Si noti che l'elenco delle informazioni da comunicare include anche le operazioni "non soggette". Con tale locuzione, in passato, sono state generalmente indicate le operazioni non considerate cessioni di beni (art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972), non considerate prestazioni di servizi (art. 3, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972), oppure prive del requisito territoriale. Tali operazioni, però, secondo quanto disposto dal comma 2, dell'art. 4, del D.M. 30 marzo 2010, non dovrebbero essere comunicate in quanto "nel modello di comunicazione sono incluse le operazioni registrate o soggette a registrazione, ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto". In realtà, dubbi sorgono con riferimento alle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti ed effettuate da soggetti passivi IVA. Infatti, a seguito delle modifiche apportate alle regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi dal D.Lgs. n. 18/2010 che ha implementato il cd. "VAT Package", per alcune operazioni territorialmente non rilevanti è comunque previsto l'obbligo di fatturazione e registrazione.

Al riguardo sarebbe opportuno che venisse chiarito quali sono le operazioni "non soggette", di cui al D.M. 30 marzo 2010, rilevanti ai fini della Comunicazione.

Tavola n. 1 - Contenuto della Comunicazione**1. INFORMAZIONI DI TIPO SOGGETTIVO**

Dati relativi al soggetto obbligato: Codice fiscale e partita IVA. **Dati relativi alla controparte:** numero del codice fiscale attribuito al soggetto con il quale è intercorsa l'operazione dallo Stato in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato, ovvero, in mancanza, altro codice identificativo. Inoltre, nel caso di



controparte persona fisica: indicare ditta, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata

controparte diversa da persona fisica: indicare denominazione o ragione sociale, sede legale o, in mancanza, sede amministrativa nello Stato in cui la medesima è stabilita residente o domiciliata

2. INFORMAZIONI DI TIPO OGGETTIVO

Per ciascuna controparte occorre indicare:
l'importo **complessivo** delle operazioni attive e passive effettuate, distinto tra operazioni imponibili, non imponibili, esenti e non soggette agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, al netto delle relative note di variazione;
relativamente alle operazioni imponibili, l'importo **complessivo** della relativa imposta;
per le note di variazione emesse e ricevute relative ad annualità precedenti, l'importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta.

I Paesi black list

La normativa in esame richiede la comunicazione delle operazioni realizzate con "operatori economici" (ad esempio, imprese individuali o societarie, enti, professionisti, ecc.) aventi sede, residenza o domicilio in uno dei Paesi cosiddetti black list elencati nei seguenti decreti:

- decreto del Ministro delle finanze del 4 maggio 1999 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e
- decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 novembre 2001 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001.

L'individuazione dei Paesi rilevanti deve essere effettuata, quindi, combinando le due liste: la prima (i.e. decreto del 1999) relativa agli Stati e territori per i quali scatta l'inversione dell'onere della prova circa l'effettivo trasferimento della residenza all'estero da parte delle persone fisiche ex art. 2, comma 2-*bis*, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("TUIR"), e la seconda (i.e. decreto del 2001) relativa agli Stati e territori rilevanti ai fini della normativa sulle società controllate estere

ex art. 167, del TUIR (d'ora in avanti "CFC"). Dal confronto emergono numerose esclusioni reciproche: è il caso, ad esempio, della Repubblica di San Marino o di Taiwan entrambi presenti nella lista della persone fisiche ma non in quella CFC; vi sono, al contrario, Paesi presenti solo nella lista CFC (ad esempio, Malesia e Guatemala). In tali casi le due black lists dovrebbero integrarsi a vicenda andando a formare un'unica lista di riferimento ai fini dell'assolvimento dell'obbligo della Comunicazione.

Vi sono poi molti casi di non perfetta "convergenza": nella lista delle persone fisiche, infatti, vi sono alcuni Stati (ad esempio, Costa Rica, Dominica, Svizzera, ecc.) considerati black list senza limitazioni nella lista del 1999 mentre nella lista CFC sono considerati paradisi fiscali solo in relazione ad alcuni soggetti ed alla tipologia attività ivi svolta. Pertanto, non è chiaro in quali casi le operazioni con tali Paesi devono essere considerati ai fini della Comunicazione. Al riguardo sarebbe opportuno un chiarimento ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il D.M. 30 marzo 2010 non ha previsto deroghe alle black lists richiamate dal D.L. 40/2010. Al riguardo si tenga presente che il D.L. 40/2010 al comma 2, dell'art. 1, ha previsto la possibilità per il Ministro dell'economia e delle finanze di modificare la lista dei Paesi black list con proprio decreto di natura non regolamentare. In particolare è stata concessa la possibilità di escludere l'obbligo di comunicazione nei riguardi di alcuni Paesi di cui alle liste del 1999 e del 2001 o di alcuni settori di attività ivi esercitate. E' stata altresì prevista la possibilità di estendere, al fine di prevenire fenomeni a particolare rischio di frode fiscale, l'obbligo di comunicazione anche a Paesi non considerati paradisi fiscali, nonché a specifici settori di attività e a particolari tipologie di soggetti.

Periodicità e scadenze

Con riferimento alla periodicità della Comunicazione, l'art. 2, comma 1, del D.M. 30 marzo 2010 ha previsto la seguente cadenza:

- **trimestralmente** - facendo riferimento ai quattro trimestri che compongono l'anno solare (art. 2, comma 5, D.M. 30 marzo 2010) - da parte dei soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro;
- **mensilmente** da parte dei soggetti che non si trovano nelle condizioni richieste dalla precedente lettera a).

E' tuttavia possibile adottare la periodicità mensile nel caso di soggetti tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale (cosiddetti "soggetti mensili per opzione"). In tal caso la periodicità mensile deve essere mantenuta per l'intero anno solare (art. 2, comma 3, del D.M. 30 marzo 2010).

I soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri trasmettono la comunicazione trimestralmente, sempre che si trovino nella condizione di cui al comma 1, lettera a), nei trimestri già trascorsi (art. 2, comma 2, del D.M. 30 marzo 2010).

Con riferimento alla scadenza entro cui effettuare la Comunicazione l'articolo 3 del D.M. 30 marzo 2010 stabilisce che " Il modello di comunicazione è presentato all'Agenzia delle entrate per via telematica entro l'**ultimo giorno del mese successivo al periodo** (mese o trimestre, n.d.r.) di riferimento".

Pertanto, il primo invio telematico della Comunicazione è previsto per il **31 agosto 2010** con riferimento ai soggetti "**mensili**" (per obbligo o per opzione). I soggetti "**trimestrali**", invece, saranno chiamati a comunicare le operazioni del terzo trimestre solare del 2010 entro il **31 ottobre 2010**.

La periodicità prevista per gli elenchi IVA in argomento riprende sostanzialmente quanto previsto per gli elenchi Intrastat dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 febbraio 2010, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 53 del 5 marzo 2010. Pertanto, la casistica riportata nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 18 marzo 2010 in relazione alla presentazione degli elenchi Intrastat dovrebbe rappresentare, ad oggi, un utile riferimento.

In particolare, in mancanza di disposizioni specifiche concernenti la prima applicazione della Comunicazione - ed analogamente a quanto chiarito dalla C.M. 14/E/2010 in relazione al debutto dei nuovi elenchi Intrastat - dovrebbe essere possibile assumere la periodicità trimestrale in considerazione della difficoltà di reperimento dei dati relativi alle operazioni pregresse.

Al fine di determinare la corretta periodicità mensile o trimestrale occorrerà considerare distintamente l'ammontare di ciascuna tipologia di operazione rilevante. Conseguentemente, potrebbe verificarsi una periodicità trimestrale anche in relazione ad un ammontare di scambi intrattenuti con controparti localizzate nei Paesi black list che nel complesso superano i 50.000,00 euro ma che, separatamente considerate, non oltrepassano la soglia indicata. Si consideri il seguente esempio:

ESEMPIO 1

Nel mese di luglio 2010 un soggetto IVA effettua le seguenti operazioni con soggetti black list: cessioni di beni per complessivi € 35.000,00, acquisti di beni per complessivi € 20.000,00. La soglia degli € 50.000,00 viene superata in relazione al complesso delle operazioni effettuate (cessioni ed acquisti di beni), tuttavia, ognuna delle categorie di operazioni rilevanti non fa registrare il superamento del limite suddetto. Pertanto, la Comunicazione dovrà essere presentata con periodicità trimestrale.

Il comma 4, dell'art. 2, del D.M. 30 marzo 2010 prevede che i soggetti che presentano una comunicazione con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia di 50.000,00 euro, presentano la comunicazione con periodicità mensile a partire dal mese successivo in cui tale soglia è superata. In tal caso le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi.

ESEMPIO 2

Riprendendo dall'Esempio 1, se nel mese di agosto 2010 il soggetto IVA supera la soglia dei 50.000,00 euro per gli acquisti di beni, ed in assenza di altre operazioni, dovrà presentare entro il 30 settembre 2010 gli elenchi relativi agli acquisti ed alle cessioni effettuate nei mesi di luglio e agosto.

Modulistica

In base all'art. 1, comma 2, del D.M. 30 marzo 2010 il modello di dichiarazione e le relative istruzioni per la compilazione dovranno essere adottati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da approvare entro sessanta giorni dall'emanazione del D.M. 30 marzo 2010 (quindi, entro la fine di maggio 2010).

Sanzioni

Ai sensi del comma 3 del D.L. 40/2010 l'omissione della Comunicazione, ovvero, l'effettuazione della stessa con dati incompleti o non veritieri è punita con la sanzione applicabile per le violazioni di tipo residuale in materia di imposte sui redditi, IRAP e IVA prevista dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (i.e. sanzione amministrativa pecuniaria **da € 258,23 ad € 2.065,83**), elevata al doppio. Pertanto, in caso di omessa od irregolare presentazione della Comunicazione si applicherà una penalità da un minimo di € 516,46 ad un massimo di € 4.131,66. Oltre al raddoppio delle sanzioni il D.L. 40/2010 esclude l'applicazione dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 che consente, nei casi di continua e ripetuta violazione della norma fiscale, la riduzione delle sanzioni (cosiddetto "cumulo giuridico").

L'art. 12 succitato, infatti, prevede l'applicazione di una sanzione unica, debitamente elevata, nei casi di:

- **violazioni plurime** di una stessa disposizione,
- **violazioni diverse** originate da un'**unica azione** od omissione,
- **violazioni diverse**, anche relative a tributi diversi e a più periodi d'imposta, che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo.

Ebbene, per il mancato od irregolare adempimento dell'obbligo di cui al comma 1 del D.L. 40/2010 il contribuente sarà punito con la

sanzione di cui all'art. 11, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 per ogni violazione commessa (cosiddetto "cumulo materiale", in

base al quale la sanzione viene moltiplicata per il numero di violazioni commesse).

“ Lo sai che

Per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti domiciliati in territori a fiscalità privilegiata occorre predisporre il Modello Telematico Black List.

OSRA ha la soluzione per il primo invio telematico da effettuare:

- *per i soggetti mensili (operazioni di luglio) entro il 31 agosto 2010*
- *per i soggetti trimestrali (operazioni di luglio, agosto e settembre) entro il 31 ottobre 2010*

[Per saperne di più, consulta la scheda prodotto](#)

”

PRESENTAZIONE DEL MOD. 770/2010 SEMPLIFICATO

Tratto da "Pratica Fiscale e Professionale n.24 del 14 giugno 2010

A cura di Valerio Artina e Riccardo Rizzi

Dottori Commercialisti in Bergamo

L'ADEMPIMENTO

Mod. 770/2010 semplificato

Il prossimo 2 agosto 2010 scadrà il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, Modello 770 Semplificato 2010 e Modello 770 Ordinario 2010.

Decorsa tale data al contribuente sono comunque concessi 90 giorni di tempo per poter presentare validamente, seppure in ritardo, la dichiarazione dei sostituti d'imposta. Trascorso inutilmente anche detto ulteriore termine, la dichiarazione sarà considerata omessa.

Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, provvedimento 15 gennaio 2010, n. 3726
- D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 4

Dichiarazione dei sostituti d'imposta Mod. 770/2010

La dichiarazione dei sostituti d'imposta, ai sensi dell'art. 4, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, è suddivisa in due parti:

1. **Modello 770 Semplificato 2010:** deve essere utilizzato dai sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, per comunicare i dati fiscali relativi alle ritenute operate nel corso dell'anno 2009 (le ritenute sui redditi di lavoro dipendente, assimilato ed autonomo, le provvigioni ecc...), nonché i dati contributivi, previdenziali ed assicurativi e quelli relativi all'assistenza fiscale prestata nell'anno 2009 per il periodo d'imposta precedente;
2. **Modello 770 Ordinario 2010:** deve essere utilizzato dai sostituti d'imposta, dagli intermediari e dagli altri soggetti per comunicare i dati relativi alle ritenute operate su dividendi, proventi da partecipazione, redditi di capitale erogati nell'anno 2009 od operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo, nonché i dati riassuntivi relativi alle indennità di esproprio e quelli concernenti i versamenti effettuati, le compensazioni operate ed i crediti d'imposta utilizzati.

Il Modello Semplificato

Il modello Semplificato è composto da:

- frontespizio;
- comunicazioni dati certificazioni lavoro dipendente, assimilati ed assistenza fiscale;
- comunicazioni dati certificazioni lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi;
- prospetto **SS** – dati riassuntivi;
- prospetto **ST** – ritenute alla fonte operate, trattenute di addizionali regionali all'IRPEF e per assistenza fiscale ed imposte sostitutive;
- prospetto **SV** – trattenuta di addizionali comunali all'IRPEF e per assistenza fiscale;
- prospetto **SX** – riepilogo dei crediti e delle compensazioni ai sensi del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445 e ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Occorre precisare che per quanto riguarda la presentazione dei **prospetti ST, SV e SX**, relativi ai versamenti, ai crediti ed alle compensazioni, questa dovrà avvenire:

- a) nel Mod. 770 **Semplificato** 2010, se il sostituto d'imposta non è tenuto alla presentazione del modello ordinario;
- b) nel Mod. 770 **Ordinario** 2010, se il sostituto d'imposta è tenuto a presentare anche questo, in quanto tali prospetti sono riassuntivi anche dei dati dei versamenti, dei crediti e delle compensazioni relativi alla parte ordinaria. In tale caso, tuttavia, il sostituto ha la facoltà di **presentare comunque** il Mod. 770 Semplificato 2010 comprensivo dei prospetti ST, SV e SX, **qualora non abbia operato compensazioni interne**, ai sensi dell'art. 1, D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445, tra i versamenti attinenti al Mod. 770 Semplificato 2010 e quelli relativi al Mod. 770 Ordinario 2010, ossia tra i versamenti attinenti i redditi di lavoro dipendente e quelli di lavoro autonomo, nonché tra tali versamenti e quelli relativi al Mod. 770 Ordinario 2010.

Novità del modello Semplificato 2010

Il nuovo modello 770 Semplificato 2010 è stato approvato con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 15 gennaio 2010, n. 3726.

Le novità di tale Modello riguardano principalmente:

- la sezione dei dati del coniuge e dei familiari a carico dove dovranno essere indicati i soli dati del 2009 necessari per il calcolo delle detrazioni spettanti, senza indicazione delle altre annualità;
- la **residenza anagrafica** del rappresentante firmatario della dichiarazione che dovrà ora essere indicata, nella relativa sezione, **solo se situata all'estero**. Se, invece, chi presenta la dichiarazione per conto del sostituto è un soggetto diverso da una persona fisica, dovrà essere data indicazione anche del codice fiscale della società o ente dichiarante. Tali novità nelle istruzioni relative alla compilazione della dichiarazione sono comuni anche ad altri modelli dichiarativi;
- l'eliminazione nel prospetto SS del campo per l'indicazione del "Bonus Recuperato";
- l'indicazione nei punti 26, 27, 28 e 29 rispettivamente del saldo IRPEF, dell'addizionale regionale, del saldo all'addizionale comunale e dell'acconto della tassazione separata non trattenuti dal sostituto in conseguenza di disposizioni legate ad eventi eccezionali;
- l'inserimento della casella 148 per l'indicazione del titolo di erogazione dell'indennità equipollente, nella sezione relativa al trattamento di fine rapporto;
- l'inserimento della sezione "Redditi erogati da altri soggetti", in relazione alle certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, per l'indicazione degli importi erogati da diversi sostituti d'imposta nel caso di operazioni straordinarie in cui la certificazione non è stata rilasciata dal soggetto estinto, ma da chi prosegue l'attività;
- l'eliminazione della nota "M", da indicare nel punto 10 dei prospetti ST e SV, relativamente alle **rate residue** dovute a seguito di conguaglio da assistenza fiscale, non prelevate per effetto del **passaggio del dipendente con prosecuzione del rapporto di lavoro**, senza estinzione del precedente sostituto di imposta. Tale codice era utilizzato lo scorso anno, in coppia con il codice "N", dai datori di lavoro del dipendente che usufruiva della rateazione e passava da un'azienda ad un'altra;
- l'inserimento della nota "Q", per segnalare, nel punto 10 dei prospetti ST e SV, l'utilizzo in **compensazione interna** del credito IRPEF derivante dal **differimento di 20 punti percentuali** dell'acconto sul reddito

delle persone fisiche dovuto per il periodo d'imposta 2009, disposto dal D.L. 23 novembre 2009, n. 168;

- l'inserimento di un nuovo punto nel rigo **SX** denominato "Credito di cui al D.L. n. 168/2009", in analogia a quanto al punto precedente.

Modalità e termini di presentazione

Nessuno dei due modelli di dichiarazione riservati ai sostituti d'imposta, Semplificato ed Ordinario, **può attualmente essere compreso nella dichiarazione unificata annuale**.

Peculiarità del Mod. 770 Semplificato è che è **ammessa la trasmissione del modello suddiviso in due parti separate**: una comprendente il frontespizio, le comunicazioni dati lavoro dipendente e assimilati ed i relativi prospetti e l'altra costituita dal frontespizio e dalle comunicazioni riguardanti le certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, completa dei relativi prospetti.

La scadenza dell'invio dei Modelli 770 – Semplificato e 770 – Ordinario è stata **unificata al 31 luglio**, in seguito alle modifiche introdotte dall'art. 42, comma 7-ter, lett. e) del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207 (c.d. "Milleproroghe"), convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2009, n. 14.

Per la presentazione di quest'anno, essendo il 31 luglio 2010 un sabato, il termine ordinario di trasmissione telematica della dichiarazione dei modelli 770 Semplificato e 770 Ordinario viene posticipato al primo giorno feriale seguente, **ossia al 2 agosto 2010**.

La dichiarazione deve essere presentata **esclusivamente in via telematica**:

- direttamente;
- oppure, tramite un intermediario abilitato.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate invia una comunicazione telematica che ne attesta l'avvenuto ricevimento.

Presentazione entro 90 giorni dal termine ordinario

Si ricorda che al contribuente è comunque concesso di presentare la dichiarazione **fino al prossimo 31 ottobre 2010**. La dichiarazione, infatti, si considera validamente presentata anche qualora la presentazione venga effettuata con un ritardo non superiore a novanta giorni. In tali casi, tuttavia, dovrà essere fatto ricorso all'istituto del **ravvedimento operoso**, ai sensi dell'art. 13 lett. c), D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. La riduzione delle sanzioni, mediante ravvedimento operoso, è concessa a condizione che non siano ancora iniziati accessi ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. La violazione potrà quindi essere regolarizzata pagando un **dodicesimo** del minimo della sanzione prevista

per omessa dichiarazione. In termini pratici, ciò comporta il pagamento di una **sanzione pari ad euro 21,50**. Il versamento della sanzione dovrà essere effettuato tramite modello di versamento F24 con l'indicazione nella sezione erario del **codice tributo 8911** "Sanzioni pecuniarie per altre violazioni tributarie relative alle imposte sui redditi, alle imposte sostitutive, all'IRAP e all'IVA"

e come anno di riferimento l'anno d'imposta per cui si effettua il pagamento.

La dichiarazione presentata oltre novanta giorni dal termine ordinario si considera invece omessa. Per l'**omessa presentazione** della dichiarazione si applica una sanzione variabile **dal 120 al 240 per cento** dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di **euro 258,00**.

ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Per quanto riguarda la compilazione del modello, (Cfr. Tavole da 1 a 6) dovranno essere seguite le stesse modalità previste per gli anni precedenti, ad eccezione delle novità precedentemente evidenziate.

Preliminarmente, deve essere ricordato che nella sezione relativa alle comunicazioni dati certificazioni lavoro autonomo provvigioni e redditi diversi ciascuna comunicazione deve riguardare i dati riferiti ad un singolo percipiente e deve essere contraddistinta da un diverso **numero progressivo** (cfr. Tavola n. 1), da evidenziarsi nell'apposito riquadro posto nella parte in alto a sinistra della comunicazione e dal codice fiscale del dichiarante, posto in alto a destra. Detto riquadro deve essere compilato con una numerazione progressiva in relazione ad ogni percettore. Laddove un unico percettore riceva più compensi, al dichiarante è lasciata ampia libertà di scegliere se indicare più volte lo stesso percettore o cumulare le somme corrisposte in un unico rigo.

Tavola n. 1 - Progressivo comunicazione

Progressivo Comunicazione

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Dovranno quindi essere indicati i dati relativi al soggetto che ha ricevuto le somme su cui è stata operata la ritenuta (Cfr. Tavola n. 2).

Tavola n. 2 - Dati relativi al percipiente

DATI RELATIVI AL PERCIPIENTE DELLE SOMME	Codice fiscale 1 012345678901		Cognome o Denominazione 2 STUDIO ASS. ROSSI		Nome 3	
	Sesso (M o F) 4		Data di nascita 5 giorno mese anno		Comune (o Stato estero) di nascita 6	
	Prov. nascita (sigla) 7		Comune 8 MILANO		Provincia (sigla) 9 MI	
	Codice regione 10		Via e numero civico 11 CORSO ITALIA, 1054		Erede 12 <input type="checkbox"/>	
				Eventi eccezionali 13		

Nel caso di ritenute versate per la **prestazione di uno studio professionale** dovrà essere compilata la parte relativa alla "comunicazione dati certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi", la cui compilazione seguirà quanto riportato nel successivo esempio. Nel caso in cui il percettore sia invece una **persona fisica o ditta individuale** dovranno essere compilati anche i campi riguardanti: nome, sesso, data di nascita, comune e provincia. Deve successivamente essere data dettagliata indicazione del **titolo** in base al quale è stato effettuato il pagamento (Cfr. Tavola n. 3).

Tavola n. 3 - Dati relativi alle somme erogate

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE			Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale		
Causale	Anno	Anticipazione	Ammontare lordo corrisposto		
18	19	20	21	22	
A		<input type="checkbox"/>	3.186		
Altre somme non soggette a ritenuta			Imponibile		Ritenute a titolo d'acconto
23			24		25
			3.186		637
Ritenute a titolo d'imposta			Ritenute sospese		Addizionale Regionale a titolo d'acconto
26			27		28
Addizionale Regionale a titolo d'imposta			Addizionale Regionale sospesa		Imponibile anni precedenti
29			30		31
Ritenute operate anni precedenti			Contributi previdenziali a carico del soggetto erogante		Contributi previdenziali a carico del percipiente
32			33		34
Spese rimborsate			Ritenute rimborsate		
35			36		

La **causale** è espressa nella casella "18", per la cui compilazione è necessario fare riferimento alle istruzioni che riportano i vari codici di pagamento; (nel caso in questione, "A" indica, ad esempio, le prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale); sarà dettagliato anche il totale del compenso corrisposto (al netto dell'IVA e dell'eventuale contributo integrativo delle Casse professionali), del totale delle ritenute applicate e della specifica se le stesse siano a titolo di acconto o di ritenuta.

Tra i dati riassuntivi, nella sezione Erario, dovranno essere esposti **i dati relativi al versamento effettuato della ritenuta** (Cfr. Tavola n. 4).

Tavola n. 4 - Ritenute e versamenti

Sezione I	Periodo di riferimento		Ritenute operate	Crediti recuperati	Importi utilizzati a scomputo	Versamenti in eccesso	Crediti di imposta utilizzati a scomputo	
	mese	anno						
Erario	1	2	3	4	5	6		
ST2	03	2009	637					
	Importo versato		Interessi	Ravvedimento	Note	Codice tributo/Capitolo	Tesoreria	Data di versamento
	7	8	9	10	11	12	13	14
	637		<input type="checkbox"/>		1040	<input type="checkbox"/>	08,04,2009	

In particolare dovrà quindi essere data indicazione del **periodo** in cui è sorto l'onere di versare la ritenuta, dell'**ammontare** della stessa calcolato e di quanto versato, del **codice tributo** utilizzato per il versamento e della data in cui lo stesso è stato effettuato. Dovrà essere compilato un rigo (ST2, ST3, ST4, ecc) in relazione ad ogni versamento effettuato. Laddove il contribuente avesse tardato nel versamento della ritenuta, che deve essere effettuato entro il 16 del mese successivo a quello in cui è sorta, egli ha la facoltà di provvedere a sanare la tardività facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, previsto ex art. 13, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Di tale comportamento deve essere data indicazione attraverso la **barratura della casella "9"** ("**Ravvedimento**"), con la specifica dell'importo degli interessi versati in casella "8" ("**Interessi**") che naturalmente dovranno essere inclusi nel totale dell'importo versato (casella "7 - Importo versato") (Cfr. Tavola n. 5).

Tavola n. 5 - Ritenute e versamenti in caso di ravvedimento operoso

Sezione I	Periodo di riferimento		Ritenute operate	Crediti recuperati	Importi utilizzati a scomputo	Versamenti in eccesso	Crediti di imposta utilizzati a scomputo	
	mese	anno						
Erario	1	2	3	4	5	6		
ST2	03	2009	637					
	Importo versato		Interessi	Ravvedimento	Note	Codice tributo/Capitolo	Tesoreria	Data di versamento
	7	8	9	10	11	12	13	14
	642	5	<input checked="" type="checkbox"/>		1040	<input type="checkbox"/>	15,05,2009	

Per quanto inerente la compilazione del **prospetto riassuntivo** si evidenzia che nel caso in esempio il contribuente sarà tenuto alla compilazione del rigo SS3 (Cfr. Tavola n. 6).

Tavola n. 6 – Prospetto riassuntivo

Comunicazione dati certificazioni lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi SS3	Ritenute a titolo d'acconto 1	Ritenute a titolo d'imposta 2	Ritenute sospese 3
	637		
	Addizionale regionale a titolo d'acconto 4	Addizionale regionale a titolo d'imposta 5	Addizionale regionale sospesa 6

Laddove la compilazione del Mod. 770 Semplificato avesse coinvolto anche le ritenute applicate sui **redditi di lavoro dipendente**, il contribuente sarebbe stato tenuto alla compilazione anche del rigo **SS2**. Il rigo **SS1** è invece riservato ad evidenziare il codice fiscale del sostituto d'imposta nel caso in cui, a seguito di **operazione straordinaria o decesso del dichiarante**, un nuovo soggetto si sia sostituito a quest'ultimo.

Ulteriori specifiche comuni ad altri modelli

Il modello è reso disponibile gratuitamente in **formato elettronico** e può essere prelevato dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it o del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.finanze.gov.it. Nel caso in cui si utilizzi il

modello scaricato dalla rete è concessa la **stampa in bianco e nero**.

E' importante ricordare che nella compilazione del modello gli importi dovranno sempre essere riferiti alle operazioni intercorse durante **l'anno solare** ed essere espressi in **unità di Euro**, con arrotondamento per eccesso se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi.

MOD. 770 SEMPLIFICATO: CERTIFICAZIONE PER LAVORO AUTONOMO PROVVISORI E REDDITI DIVERSI

Tratto da "Pratica Fiscale e Professionale n.24 del 14 giugno 2010
A cura di Paola Mazza
Dottore Commercialista e revisore dei conti in Torre Annunziata

L'ADEMPIMENTO

Mod. 770/2010 semplificato

Il sostituto d'imposta che ha versato all'Erario ritenute d'acconto relative a pagamenti effettuati nel 2009 nei confronti di lavoratori autonomi, a titolo di provvigioni e altri redditi diversi, è obbligato alla presentazione del Mod. 770/2010 Semplificato. Nel modello vanno indicate le somme corrisposte e le ritenute d'acconto versate all'Erario.

La dichiarazione in oggetto va inoltrata esclusivamente in via telematica all'Agenzia delle entrate entro il 2 agosto 2010, direttamente o attraverso intermediario abilitato.

Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, provvedimento 15 gennaio 2010
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, art54

L'Amministrazione finanziaria con provvedimento 15 gennaio 2010 ha pubblicato il modello 770 che i sostituti d'imposta sono tenuti a presentare all'Agenzia delle entrate entro il 31 luglio 2010. Il modello approvato si compone di due parti: Modello Ordinario e Modello Semplificato.

Tutti i redditi oggetto di certificazione da parte del sostituto d'imposta corrisposti a lavoratori autonomi, a titolo di provvigioni e altri redditi diversi, vengono riepilogati nel modello 770 Semplificato.

Funzione di sostituto d'imposta

Coloro che nel corso dell'anno 2009 hanno corrisposto a soggetti residenti nel territorio dello Stato **compensi** comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di **lavoro dipendente** e assimilati, **autonomo**, ancorché non esercitate abitualmente, **provvigioni** e **redditi diversi** (e di cui agli artt. 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter e 29 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 33, comma 4, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42) sono tenuti a presentare la dichiarazione Mod. 770/2010

Semplificato in relazione alle **ritenute operate** all'atto dei pagamenti.

Il soggetto debitore, al momento del pagamento degli emolumenti al percettore, assume così la funzione di sostituto d'imposta ed è obbligato ad eseguire il versamento dell'imposta dovuta all'Erario in sostituzione del percettore stesso del reddito.

Il **versamento** per il pagamento della ritenuta d'acconto deve essere eseguito attraverso il **Mod. F24** entro il 16 (o il seguente primo giorno lavorativo) del mese successivo al pagamento della prestazione.

Correlativamente il sostituto d'imposta ha l'obbligo di inoltrare all'Amministrazione finanziaria il modello 770 (Semplificato e/o Ordinario) contenente tutti i dati oggetto di certificazione (emolumenti corrisposti e ritenute versate).

Comunicazione per redditi di lavoro autonomo, provvigioni e diversi

Il Modello 770 Semplificato, quindi, dovrà essere utilizzato dal sostituto d'imposta al fine di comunicare all'Agenzia delle entrate i **dati fiscali** relativi alle ritenute operate nell'anno 2009 nonché gli altri **dati contributivi ed assicurativi** richiesti.

Come avviene per i redditi derivanti da lavoro dipendente anche in sede di pagamento di emolumenti di natura diversa il soggetto erogante ha l'obbligo di effettuare le prescritte trattenute fiscali da riversare all'Erario assumendo, così, la veste di sostituto d'imposta.

Sulla base delle vigenti disposizioni normative va segnalato che a seconda del tipo di reddito corrisposto è prescritto che venga applicata una specifica ritenuta, **a titolo di acconto** o **a titolo di imposta**, cui si applica una determinata aliquota.

Attenzione

Nel caso di trattenuta a titolo di acconto il percettore ha l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi in cui dovrà riportare l'importo ricevuto e la ritenuta subita.

Nel caso di trattenuta a titolo di imposta la persona che ha percepito il compenso è stata tassata definitivamente e non indicherà, pertanto, nella propria dichiarazione dei redditi (se tenuto a presentarla) il compenso ricevuto.

Tra le più ricorrenti fattispecie di **emolumenti** corrisposti, **diversi** da quelli erogati per prestazioni di **lavoro dipendente**, e per le quali sussiste l'obbligo di effettuare trattenute in relazione all'imposta dovuta vanno certamente segnalati:

- i compensi riferiti a redditi di **lavoro autonomo** di cui all'art. 53 del T.U.I.R. o **redditi diversi** di cui all'art. 67, comma 1, dello stesso T.U.I.R., 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. n. 42/1988, assoggettati in genere a trattenuta **a titolo di acconto** con aliquota ordinaria pari al 20%;
- le 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** assoggettati a ritenuta **a titolo di acconto** del 23%, applicata sul 50% dell'imponibile (ridotto dal 50% al 20% se i percipienti dichiarano ai loro committenti che nell'esercizio della loro attività si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi);
- le provvigioni derivanti da **vendita a domicilio** (cd. venditori porta a porta) di cui all'art. 19 del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 114, assoggettate a ritenuta **a titolo di imposta** applicata nella misura del 23% sul 78% delle provvigioni (ex riduzione del 22% della base imponibile come da legge Finanziaria 2003, art. 2, comma 12);
- i corrispettivi erogati dai **condomini** per prestazioni relative a **contratti d'appalto** cui si sono rese applicabili le disposizioni contenute nell'art. 25-ter del D.P.R. n. 600/1973;

Attenzione

L'art. 25-ter del D.P.R. n. 600/1973 dispone che le ditte che operano con i condomini sono assoggettate (a decorrere dal 1° gennaio 2007 e comunque anche per i pagamenti effettuati da tale data per i periodi antecedenti) ad una ritenuta a titolo di acconto del 4%, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi, sia se rese a terzi o nell'interesse di terzi, effettuate nell'esercizio di impresa sia quando

qualificabili come redditi diversi, a norma dell'art. 67, comma 1, lett. i), del T.U.I.R. (redditi derivanti da attività commerciali non abituali).

- i compensi per **indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spesa**, premi e compensi erogati nell'esercizio diretto di **attività sportive dilettantistiche** (ex art. 67, comma 1, lett. m, del T.U.I.R.) per importi superiori a 7.500,00 euro (con esclusione dei rimborsi per spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto) sostenuti in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale assoggettati a ritenuta del 23% che è da considerare:
 1. **a titolo d'imposta**, se la somma corrisposta è compresa tra 7.501 e 28.158,28 euro;
 2. **a titolo d'acconto**, se superiore a 28.158,28.
- le indennità corrisposte per la **cessazione di rapporti di agenzia**, per la cessazione da **funzioni notarili** e per la cessazione dell'**attività sportiva** quando il rapporto di lavoro è di natura autonoma (lett. d, e, ed f dell'art. 17, comma 1, del T.U.I.R.), assoggettate all'aliquota del 20% **a titolo di acconto**.

Composizione del Mod. 770 semplificato

Il modello 770 Semplificato si compone di un **frontespizio** in cui vanno riportati i dati di seguito indicati:

- dati del sostituto di imposta;
- domiciliazione fiscale per la notificazione degli atti;
- dati del soggetto tenuto alla firma della dichiarazione;
- modalità di redazione ed inoltro della dichiarazione
- impegno alla presentazione telematica e il prescritto visto di conformità.
- Seguono le parti dedicate:
- alla comunicazione dei dati riportati nelle certificazioni fiscali rilasciate per prestazioni di lavoro dipendente e assimilate nonché quelli afferenti l'assistenza fiscale prestata;
- alla comunicazione dei dati relativi alle certificazioni fiscali rilasciate in relazione a prestazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi.

I dati riportati per le certificazioni fiscali di cui sopra sono riepilogati nei prospetti SS, ST, SV e SX che riportano i dati fiscali a titolo di trattenute IRPEF, regionale, comunale, crediti e compensazioni.

Come si compila il modello

In primo luogo sembra opportuno segnalare che per ogni **singolo percipiente** deve essere

compilata una **distinta comunicazione** numerandola in modo progressivo nell'apposito riquadro posto nella parte alta della comunicazione (cfr. Tavola n. 1).

Tavola n.1 - Numerazione progressiva



Il quadro inerente alla **certificazione dati lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi** si compone di diverse parti, in particolare:

- dati relativi al percipiente delle somme;
- dati relativi alle **somme erogate**;
- redditi erogati da altri soggetti.

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 comunicazione qualora i compensi siano riferiti alla stessa causale;
- compilare tante comunicazioni quanti sono i compensi erogati nell'anno avendo cura di numerare progressivamente le singole comunicazioni riguardanti il medesimo percipiente;
- indicare una sola volta i dati anagrafici del percipiente ed il progressivo comunicazione ed utilizzare più righe per esporre i dati relativi a ciascun importo erogato, compilando i punti da 18 a 38.

Tale quadro deve essere utilizzato dal sostituto d'imposta per indicare:

- le corresponsioni di somme erogate nel corso del 2009 riferite a redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del T.U.I.R. o redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, dello stesso T.U.I.R., 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;
- le 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, corrisposte nel 2009, nonché 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;
- i corrispettivi erogati nel 2009 per 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.

Vanno indicate in questo riquadro anche le indennità corrisposte per la cessazione di rapporti di agenzia, per la cessazione da funzioni notarili e per la cessazione dell'attività sportiva quando il rapporto di lavoro è di natura autonoma (lett. d, e, ed f dell'art. 17, comma 1, del T.U.I.R.).

Relativamente ai compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del T.U.I.R. (indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spesa, 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.

Dati relativi al percettore

Il sostituto d'imposta deve riportare nei **punti da 1 a 13** il codice fiscale, i dati anagrafici del percipiente, nonché il domicilio fiscale dello stesso (cfr. Tavola n. 2).

Tavola n. 2 - Dati del percettore



Il **punto 10** deve essere compilato solo nell'ipotesi in cui nel punto 18 è indicato il codice "N". In tal caso deve essere riportato il **codice della Regione** relativo al domicilio fiscale del percipiente, desumendolo dalla tabella SF - Elenco Regioni e Province autonome.

Attenzione

Nel caso di redditi corrisposti agli eredi dell'avente diritto, il sostituto d'imposta deve riportare in tale sezione i dati anagrafici e fiscali dell'erede, avendo cura di barrare la casella del punto 12.

Per la compilazione del **punto 13 "Eventi eccezionali"** è necessario utilizzare uno dei seguenti codici:

- codice **1** - per i contribuenti vittime di richieste estorsive;
- codice **3** - per i contribuenti, residenti alla data del 6 aprile 2009 nei Comuni colpiti dagli eventi sismici verificatisi in tale data nella Regione Abruzzo;
- codice **5** - per i contribuenti colpiti da altri eventi eccezionali.

Si ricorda che per i **residenti** nella Regione **Abruzzo** l'ordinanza ministeriale 6 giugno 2009, n. 3780 ha previsto la **sospensione** dal 6 aprile al 30 novembre 2009 dei termini relativi agli adempimenti e ai **versamenti** tributari scadenti nel medesimo periodo. L'ordinanza ministeriale 30 dicembre 2009, n. 3837 ha prorogato i termini al

30 giugno 2010. È importante sottolineare che in caso di contemporanea presenza di più situazioni riguardanti diversi eventi eccezionali, andrà indicato il codice dell'evento che prevede, per gli adempimenti fiscali, un periodo di sospensione più ampio.

Attenzione

Se il percipiente è un "non residente" devono essere utilizzati anche i punti da 14 a 17 e precisamente:

- nel punto 14 indicare il codice di identificazione fiscale rilasciato dall'Autorità fiscale del Paese di residenza o, in mancanza, un codice identificativo rilasciato da un'Autorità amministrativa del Paese di residenza;
- nei punti 15 e 16, indicare rispettivamente la località di residenza estera e il relativo indirizzo;
- nel punto 17 evidenziare il codice dello Stato estero di residenza da rilevare dalla tabella SG - Elenco dei Paesi e territori esteri.

Dati relativi alle somme erogate

Dal punto 18 fino al punto 38 vanno indicati i dati relativi alle somme erogate.

Nel **punto 18** va indicato il codice specifico che identifica la **causale del pagamento**, a esempio:

- prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale;
- utilizzazione economica, da parte dell'autore o dell'inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico;
- utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e da contratti di cointeressenza, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;

e così via come analiticamente riscontrabile dalle istruzioni. Nel **punto 19**, in caso di somme contraddistinte al punto 18 dai codici "G", "H" ed "I", bisogna riportare l'**anno** in cui è sorto il **diritto alla percezione**; in caso di anticipazioni, nel punto 19, va indicato l'anno 2009 e deve essere barrata la casella di cui al **punto 20**.

Nel **punto 21** va indicato l'**ammontare lordo** del compenso corrisposto al netto dell'IVA eventualmente dovuta. Si ricorda che:

- il contributo integrativo del 2% destinato alle Casse professionali non fa parte del compenso e, pertanto, non deve essere indicato;
- nel punto 21 non devono essere indicate le somme erogate ai soggetti di cui al quinto comma dell'art. 25-*bis* del citato D.P.R. n. 600/1973 per le sole prestazioni, escluse dalla ritenuta, derivanti dalla specifica attività ivi prevista.

Se il percipiente è un **sogetto non residente**, il sostituto d'imposta deve indicare le somme non assoggettate a ritenuta nel **punto 22**.

Nel **punto 23** vanno indicate le somme diverse da quelle esposte nel precedente punto 22 che, per espressa disposizione di legge, non costituiscono reddito imponibile per il percipiente e, pertanto, non sono assoggettate a ritenuta. Con riferimento ai punti 22 e 23 si precisa che gli importi in essi indicati sono sempre ricompresi nel precedente punto 21.

Nel **punto 24** va indicato l'imponibile determinato dalla differenza tra l'ammontare lordo di cui al punto 21 e le somme non soggette a ritenute indicate nei punti 22 e 23.

Nel **punto 25** va indicato l'importo delle ritenute d'acconto operate nell'anno.

Nel **punto 26** va indicato l'importo delle ritenute a titolo di imposta operate nell'anno.

Nel **punto 27** va indicato l'ammontare delle ritenute non operate per effetto delle disposizioni emanate a seguito di eventi eccezionali, già compreso negli importi indicati nei precedenti punti 25 e 26.

Nei **punti 28 e 29**, da compilare solo nel caso in cui nel punto 18 è indicato il codice "N", va indicato l'importo dell'addizionale regionale all'IRPEF trattenuto rispettivamente a titolo d'acconto e d'imposta.

Nel **punto 30** va indicato l'ammontare dell'addizionale regionale all'IRPEF non trattenuto per effetto delle disposizioni emanate a seguito di eventi eccezionali, già compreso nell'importo indicato nei precedenti punti 28 e 29.

Nei **punti 31 e 32** bisogna riportare l'eventuale ammontare, rispettivamente, delle somme corrisposte negli anni precedenti a titolo di anticipazione e le relative ritenute.

Nei **punti 33 e 34** indicare l'importo dei contributi previdenziali dovuti in relazione ai redditi contrassegnati al punto 18 dal codice "C" nonché ai redditi annui superiori a euro 5.000 derivanti dalle attività contrassegnate al punto 18 dai codici "M" e "V". Nei confronti dei soggetti esercenti attività di lavoro autonomo occasionale, la contribuzione previdenziale deve essere applicata sul compenso lordo erogato al lavoratore, dedotte le spese poste a carico del committente e risultanti dalla fattura (circolare INPS 6 luglio 2004, n. 103) da indicare nel successivo **punto 35**. Il **punto 36** deve essere compilato esclusivamente se nel punto 18 sono riportati i codici X o Y, indicando l'importo delle ritenute rimborsate ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143 (cfr. Tavola n. 3).

Tavola n. 3 - Dati della comunicazione

Mario Rozzi Piazza Vittoriano n. 35 00100 ROMA C.F. R55MRA00C01H501Y REGIME IVA Ex art.1, comma 100, l.244/2007		Società Servizi Telematici S.r.l. Piazza Vittoriano n. 35 00100 - ROMA Part. IVA / Codice Fiscale 12305876532234	
Fattura N. del:			
DESCRIZIONE	IMPORTO		
Consulenza contabile 2009	1.000,00		
+ rivalsa INPS 4%	40,00		
Imponibile prestazioni	1.040,00		
TOTALE FATTURA	1.040,00		
- RITENUTA ACCONTO 20%	208,00		
NETTO DA VERSARE	832,00		

I **punti 37 e 38** vanno compilati esclusivamente nel caso in cui il rappresentante firmatario della dichiarazione sia un curatore fallimentare o un commissario liquidatore. In tal caso indicare:

- nel punto 37 la parte dei compensi imponibili erogata dal dichiarante prima dell'apertura della procedura fallimentare già compresa nel punto 24;
- nel punto 38 la parte dei compensi imponibili erogata dal curatore fallimentare o commissario liquidatore, già compresa nel punto 24.

Redditi erogati da altri soggetti

Per la parte inerente ai redditi erogati da altri soggetti si compilano i punti da 39 a 47 e cioè in caso di **operazioni straordinarie** comportanti l'estinzione dei soggetti preesistenti e la prosecuzione dell'attività da parte di altro soggetto, qualora il soggetto estinto non abbia rilasciato alcuna certificazione a fronte degli emolumenti erogati, ma vi abbia provveduto il soggetto subentrante quest'ultimo, da quest'anno, sarà tenuto a compilare altresì i punti da 39 a 47. Nel **punto 39** deve essere indicato l'ammontare dei redditi imponibili corrisposto da altri soggetti e certificato dal sostituto d'imposta (già compreso nel punto 24).

Nei **punti da 40 a 47** vanno specificati i dati relativi ai redditi erogati da ciascun sostituto. Qualora vi siano redditi corrisposti da più soggetti, devono essere utilizzati più righe esponendo i dati relativi a ciascun sostituto nei punti da 40 a 47. In particolare, nel punto 40 va indicato il codice fiscale del soggetto che ha corrisposto il reddito. Nei **punti 41, 42 e 43** vanno indicati, rispettivamente, l'importo complessivo del reddito imponibile corrisposto da altro soggetto e certificato dal sostituto d'imposta, le relative ritenute a titolo d'acconto e a titolo d'imposta operate da altro soggetto, comprensive anche di quelle indicate nel punto 44.

Nel **punto 44** vanno indicate le ritenute eventualmente non operate per effetto delle disposizioni emanate a seguito di eventi eccezionali, già indicate nei punti 42 e 43.

Nel **punto 45** va riportato l'importo relativo all'Addizionale regionale all'IRPEF trattenuta a titolo di acconto, comprensiva anche di quella eventualmente indicata nel punto 47.

Nel **punto 46** va indicato l'importo relativo all'addizionale regionale all'IRPEF trattenuta a titolo d'imposta, comprensiva anche di quella eventualmente indicata nel punto 47.

Nel **punto 47** va indicata l'addizionale regionale all'IRPEF eventualmente non trattenuta per effetto delle disposizioni emanate a seguito di eventi eccezionali già indicate nei punti 45 e 46.

Prospetti riepilogativi

Seguono i prospetti riepilogativi dei dati inseriti nelle diverse comunicazioni dati:

- **Prospetto SS** - (dati riassuntivi);
- **Prospetto ST** - (ritenute operate, trattenute per assistenza fiscale e imposte sostitutive) - che riporta il totale delle ritenute alla fonte operate, delle trattenute di addizionali regionali all'IRPEF, delle trattenute per assistenza fiscale e di alcune imposte sostitutive;
- **Prospetto SV** - (trattenute di addizionali comunali all'IRPEF) - che riporta il totale delle trattenute di addizionali comunali all'IRPEF e delle trattenute per assistenza fiscale;
- **Prospetto SX** - (riepilogo dei crediti e delle compensazioni) - che riporta il totale dei crediti nonché dei dati relativi alle compensazioni effettuate ai sensi del D.P.R. n. 445/1997 e ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Termine di presentazione

Secondo quanto disposto dall'Agenzia delle entrate il termine per l'inoltro della dichiarazione 770 è il **31 luglio 2010**; poiché l'ultimo giorno cade di sabato e il 1° agosto è festivo, la scadenza ultima prevista per l'invio dei modelli è pertanto il **2 agosto 2010** (cfr. Tavola n. 4).

Tavola n. 4 - Termine di presentazione del 770



La trasmissione del modello 770/2010 potrà essere effettuata esclusivamente per **via telematica**:

- con presentazione diretta da parte del soggetto tenuto alla comunicazione;
- mediante l'intervento di un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3, commi 2-bis e 3, del citato decreto.

Qualora i soggetti tenuti alla presentazione della comunicazione siano diversi dalle persone fisiche o siano Pubbliche amministrazioni la trasmissione deve avvenire tramite i rispettivi **gestori incaricati** che devono essere formalmente abilitati (telematicamente o con comunicazione cartacea, previa richiesta) dall'Agenzia delle entrate.

Attenzione

Qualora il 770/2010 Semplificato debba essere presentato unitamente al modello 770/2010 Ordinario (in conseguenza di operazioni di compensazioni interne effettuate ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445), nel modello ordinario vanno compilati i prospetti ST, SV ed SX (che, ovviamente, vanno omessi nel modello semplificato). In assenza di compensazioni tra operazioni riepilogate nel modello Ordinario e quello semplificato si potranno presentare le due comunicazioni autonomamente una dall'altra ciascuna recante i rispettivi dati concernenti versamenti, crediti e compensazioni.

Soggetti tenuti alla presentazione del modello 770

La presentazione della dichiarazione deve essere effettuata dai seguenti **soggetti residenti nel territorio dello Stato**:

- società di capitali (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione);
- enti commerciali equiparati alle società di capitali (enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali);
- enti non commerciali (enti pubblici, tra i quali sono compresi anche università statali, Regioni, Province, Comuni, ed enti privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali);
- società di persone (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice);
- società di armamento residenti;
- società di fatto o irregolari residenti;
- società o le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- aziende coniugali, se l'attività è esercitata in società fra coniugi.
- Sono altresì tenuti alla presentazione del modello 770 Semplificato:
- associazioni non riconosciute, i consorzi, le aziende speciali istituite ai sensi degli artt. 22 e 23 della legge 8 giugno 1990, n. 142 dagli enti locali per la gestione dei servizi pubblici che abbiano per oggetto produzione di beni ed attività rivolte a realizzare fini sociali e a promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali dotate di personalità

giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti;

- società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato;
- *trust*;
- condomini;
- gruppi europei d'interesse economico (GEIE);
- persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- Amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, le quali operano le ritenute ai sensi dell'art. 29 del D.P.R. n. 600/1973;
- curatori fallimentari, i commissari.

Prestazioni di lavoro autonomo

I redditi di lavoro autonomo sono individuati dall'art. 54 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ed essi derivano dall'**esercizio di arti e professioni**, compreso l'**esercizio in forma associata** di cui alla lett. c) comma 3 dell'art. 5 dello stesso decreto.

In particolare l'art. 53 precisa che per l'esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività diverse da quelle considerate nel capo VI (redditi d'impresa).

Rientrano, inoltre, tra i redditi di lavoro autonomo quelli derivanti:

dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali; dalle partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 44 TUIR quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;

dalle partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata; dalle indennità per la cessazione di rapporti di agenzia;

da redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349.

Costituiscono, inoltre, reddito di lavoro autonomo anche le **indennità** di cui alle lettere d), e) e f) dell'art. 17 del TUIR (d - indennità percepite per la cessazione di rapporti di agenzia; e - cessazione da funzioni notarili, f - indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva diverse da quelle di cui alla lettera a) del citato articolo).

Condominio - sostituto d'imposta

Con l'art. 1, comma 43, della Finanziaria 2007 - legge n. 296/2006 - il condominio è diventato, per

gli appalti condominiali e con decorrenza dal 1° gennaio 2007, sostituito d'imposta. Precedentemente l'art. 23, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come modificato dall'art. 21, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, prevedeva soltanto l'obbligo del condominio di operare, nella sua qualità di sostituto d'imposta e all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo di acconto dell'IRPEF dovuta ai percipienti, per le somme erogate ai titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati (portieri dello stabile, pulitori, ecc.) ovvero ai titolari di redditi di lavoro autonomo (avvocati, commercialisti e professionisti in genere).

Le disposizioni introdotte dalla Finanziaria del 2007 prescrivono che venga effettuata una **trattenuta del 4%** sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative ai contratti di **appalto di opere o servizi**, anche se resi a terzi o nell'interesse di terzi (presumibilmente condomini), effettuati nell'esercizio di impresa.

Con la conseguenza che l'amministratore *pro tempore* è tenuto ad operare, su tali corrispettivi, la ritenuta del 4%, anche se i corrispettivi riguardano "redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente" (art. 67, comma 1, lett. i, del D.P.R. n. 917/1986) e riferibili (ex art. 55, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986) a tutte le attività specificate nel richiamato art. 55 e, dunque, a tutte le attività dirette alla fornitura di beni o servizi (interventi di manutenzione o ristrutturazione, appalti con imprese di pulizia, appalti con imprese addette alla manutenzione di giardini, campi da tennis, piscine, ascensore e altre parti comuni).

Attenzione

L'art. 1, comma 43, della Finanziaria 2007 fa riferimento agli appalti disciplinati dall'art. 1655 c.c., mentre il rapporto che si instaura tra amministratore e condominio è un rapporto di mandato, a norma degli artt. 1129 e 1703 c.c. Dall'obbligo della ritenuta devono ritenersi esclusi i contratti di somministrazione (fornitura di energia elettrica, acqua, gas), che hanno per oggetto prestazioni periodiche o continuative di cose (art. 1559 c.c.), i contratti di fornitura di beni con prestazioni d'opera (laddove l'elemento della cessione dei beni prevalga sull'elemento della prestazione d'opera). Anche i contratti di assicurazione e i contratti bancari - la cui causa tipica nulla ha a che vedere con l'appalto - devono ritenersi esclusi dall'obbligo della ritenuta.

Sanzioni

I sostituti d'imposta che non rispettano il termine di presentazione (2 agosto 2010) sono soggetti a sanzioni per **omessa presentazione**. In particolare nel caso in cui il sostituto d'imposta ometta di presentare la dichiarazione viene applicata la **sanzione dal 120 al 240%** dell'ammontare delle ritenute non versate, con un **minimo di euro 258,00**. E' disposta uguale sanzione anche nei casi di dichiarazione nulla, di dichiarazione non sottoscritta o sottoscritta da soggetto sfornito della rappresentanza legale o negoziale ovvero di dichiarazione presentata con ritardo superiore a novanta giorni.

Nell'ipotesi in cui la dichiarazione originaria o integrativa è presentata con **ritardo non superiore a novanta giorni** dalla data di scadenza del termine previsto per la presentazione, la violazione può essere **regolarizzata** eseguendo spontaneamente, entro lo stesso termine, il pagamento di una sanzione ridotta pari ad 1/12 di euro 258,00.

LA MANOVRA RIDISEGNA IL REDDITOMETRO

Tratto da "Pratica Fiscale e Professionale n.26 del 28 giugno 2010
A cura di Antonio Mastroberti

LA NOVITA'

Con la Manovra 2010 vengono rivisitate le procedure previste per il cd. accertamento sintetico e per il redditometro, con effetti che si faranno sentire a partire dagli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2009. Oltre alla specifica previsione del contraddittorio, è stato ridotto lo scostamento soglia (dal 25% al 20%) che apre le porte all'accertamento sintetico, ed è stato previsto il coinvolgimento dei Comuni nell'individuazione degli elementi utili per la determinazione del reddito accertabile.

Con decreto attuativo sarà poi rielaborata la lista degli indicatori da prendere in considerazione per il calcolo del reddito accertabile.

Riferimenti

D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, commi 4-8

La nuova versione dell'art. 38, commi da 4 ad 8, del D.P.R. n. 600/1973, introdotta con l'art. 22 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 in materia di accertamento **sintetico** e di **redditometro**, troverà applicazione solo a decorrere **dal periodo d'imposta 2009**, con il non trascurabile corollario per il quale in relazione ai precedenti periodi d'imposta ancora accertabili, essenzialmente dal **2005 al 2008**, rimangono ferme le regole previgenti alle modifiche in esame. L'art. 22 appena citato prevede infatti che la modifica introdotta con la Manovra 2010 esplica effetti per gli accertamenti per i quali il **termine di dichiarazione non** è ancora **scaduto** alla data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2010 (in base all'art. 56, il giorno stesso della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, e dunque il 31 maggio 2010).

Tra gli obiettivi dichiarati nel provvedimento è stata rimarcata l'esigenza di allineare le procedure di accertamento sintetico all'evoluzione del contesto socio-economico, di perseguire standard di efficienza, e di introdurre garanzie per il contribuente, quali il **contraddittorio preventivo**, ma è appena il caso di sottolineare che le misure in esame vanno contestualizzate nell'ambito del potenziamento degli strumenti di **lotta all'evasione fiscale**, il che consente, ad esempio, di sottolineare il rilievo attribuito al **coinvolgimento dei Comuni**: l'art. 18 del D.L.

n. 78/2010 prevede che gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, prima di emettere gli avvisi di accertamento, inviano una **segnalazione** ai predetti Enti locali, i quali dispongono di **60 giorni per comunicare alle Entrate** ogni elemento utile alla determinazione del reddito complessivo; va peraltro ricordato che nel nuovo quadro di stimolo alla lotta all'evasione, la partecipazione di detti enti locali è incentivata, in linea generale, mediante il riconoscimento di una quota pari al **33%** delle maggiori somme relative ai tributi statali riscosse a titolo definitivo, oltre che su una parte delle correlate sanzioni.

Accertamento sintetico e redditometro

Le modifiche apportate con l'art. 22 del D.L. n. 78/2010 hanno determinato l'integrale sostituzione dei commi da 4 ad 8 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, rubricato "accertamento sintetico", ed hanno apportato una obiettiva sistemazione a due istituti che si pongono tradizionalmente in un rapporto di *genus a species*.

A seguito di tali modifiche emerge pertanto il seguente quadro applicativo:

il comma quarto del citato art. 38 fissa la regola generale, secondo cui l'Ufficio può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta (accertamento sintetico); viene dunque ad essere stabilito un criterio generale di applicabilità dell'accertamento sintetico, che prescinde, a ben vedere, dagli stessi indicatori di reddito contemplati dal successivo comma;

va sottolineato che attualmente si prende in considerazione il reddito complessivo accertato lordo (e non più quello netto);

il comma quinto prevede invece il ricorso a specifici elementi indicativi di capacità contributiva, individuati da un decreto attuativo di prossima emanazione (ed a periodicità biennale), mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti **differenziati** anche in funzione del **nucleo familiare** e dell'**area territoriale** di appartenenza (cd. **redditometro**).

Tradizionalmente l'accertamento "sintetico" si basa sulla sussistenza di elementi e circostanze di fatto **certi** (ad esempio, acquisto di un bene immobile, acquisto/possesso di autovetture, consumo di energia elettrica per uso domestico) che fanno presumere una **capacità di spesa** correlata ad esborsi di somme di denaro e a

spese di gestione da confrontare con il reddito imponibile dichiarato; al riguardo in giurisprudenza è emerso, ad esempio, che non possono entrare in gioco a tal fine elementi-indice di capacità contributiva **generici**, quali il possesso di autovetture non identificate attraverso l'anno di acquisto e le loro caratteristiche specifiche o le spese di gestione familiare non dettagliate nelle circostanze concrete in cui le stesse si traducono (ad esempio: utenze per consumi di energia elettrica ad uso domestico, spese di ristrutturazione, ecc.). In realtà, il riferimento agli **elementi e circostanze di fatto certi** è **scomparso** nella **nuova versione** della disposizione in esame, che fa riferimento alle "spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta", ma appare evidente che ai fini della concreta rilevanza di ciascuna spesa o bene nell'ambito delle procedure in esame non si possa prescindere da elementi che indichino con certezza il possesso del bene o il sostenimento della stessa spesa. E' dunque da ritenere che la portata del riferimento alle spese di qualsiasi genere dovrebbe indicare un **raggio di azione** pressoché **illimitato** per l'**Ufficio accertatore**, al quale tuttavia spetta comunque il compito di assicurarsi, sul piano documentale, che il bene o la spesa sia riconducibile alla posizione del contribuente.

"Vecchio redditometro"

Ai fini della concreta applicazione del redditometro rilevano, avendo a mente l'impostazione emersa con il D.M. 10 settembre 1992:

- **aeromobili; navi e imbarcazioni da diporto; autoveicoli; altri mezzi di trasporto** a motore; roulotte; l'esempio che è circolato in questi giorni è quello di un contribuente che acquista un'auto il cui valore è il doppio del reddito annuo dichiarato;
- **residenze principali e secondarie** (sia ad esempio in proprietà che in locazione, ma anche se detenute in multiproprietà);
- **collaboratori familiari;**
- **cavalli da corsa o da equitazione;**
- **assicurazioni** di ogni tipo, escluse quelle relative all'utilizzo di veicoli a motore, sulla vita e contro infortuni e malattie.

Questi beni non rilevano, in particolare, se sono relativi ad attività di impresa o all'esercizio di arti o professioni, sempre che tale utilizzo non dipenda da una mera operazione di fittizia intestazione.

Anche con il quadro applicativo sinora utilizzato rimane comunque ferma la possibilità di fare ricorso a tali fini anche a **altri elementi** e circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva.

Si pensi, ad esempio, al pagamento di consistenti rate di mutuo, di canoni di *leasing* relativi a beni di lusso, di spese per arredi di beni di lusso di abitazioni, per frequenti viaggi e crociere, per l'affitto di "posti barca", per acquisti di beni di particolare valore, quali quadri, sculture, gioielli, reperti di interesse storico, hobby particolarmente costosi come la partecipazione a rally, gare di motonautica, etc. (circolare n. 1/2008, Guardia di Finanza).

Il punto di partenza è dunque dato dal riscontro in merito al possesso di un bene od al sostenimento della spesa. Una volta fatto ciò, i beni in esame vengono ad essere valorizzati attraverso l'applicazione di specifici **moltiplicatori**. In genere il valore di determinate spese è indice di un reddito più alto, in base alle regole che comunemente determinano il comportamento di ciascun individuo. E' di intuitiva comprensione che non è possibile spendere più di quello che si guadagna, ma è evidente che la spesa potrebbe essere favorita anche da altre specifiche situazioni, invocabili da parte del contribuente in sede di contraddittorio.

Rielaborazione degli indici di capacità contributiva

Nel corso degli anni, i coefficienti di riferimento sono oggetto di specifico aggiornamento, con particolare riferimento al meccanismo dell'inflazione, ma l'operazione attualmente in corso assume una portata del tutto innovativa, in quanto si punta all'individuazione di **nuovi indici** di capacità contributiva, che saranno certamente **più numerosi** (è previsto ad esempio l'inserimento delle *mini car*, delle spese di istruzione per scuole private, per vacanze in località di lusso, centri di benessere, case d'asta o circoli esclusivi). In base a quanto previsto dall'attuale versione del comma quinto, art. 38, del D.P.R. n. 600/1973, questi indici di spesa saranno oggetto di opportuna ponderazione, sulla base di due essenziali **parametri di riferimento**:

nucleo familiare; qui è intuitivo comprendere che la capacità di spesa di un single non è la stessa di una famiglia con prole a carico; sarà quindi attribuita rilevanza alla composizione del nucleo familiare ed alla stessa età dei suoi componenti, e bisognerà verificare quanto l'aggiornamento in corso di elaborazione sarà al passo con i tempi (cfr. il caso delle famiglie di fatto); va segnalato che in qualche modo la necessità di prendere in considerazione l'intero nucleo familiare era stata presa in considerazione già con la circolare n. 101 del 1999 del Ministero delle Finanze;

area territoriale di riferimento; questo parametro sembrerebbe dar conto del diverso costo della vita a seconda del microsystema in cui è collocato il contribuente, che va ad esempio presumibilmente incontro a maggiori spese se vive in un'area metropolitana.

Il punto di arrivo è dunque quello di intercettare, attraverso un articolato sistema di pesi "correlati", basato su una molteplicità di elementi, l'effettivo **tenore di vita** del contribuente. Si comprende quindi bene come siamo in presenza di una vera e propria funzione matematica, il cui obiettivo è addivenire alla quantificazione del reddito stimato attraverso l'inserimento di più variabili basate sulla quantità e qualità delle spese sostenute, il nucleo familiare e l'area territoriale di riferimento.

Nuova "clausola di garanzia" e ambito temporale di osservazione

In base alla nuova versione dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 è stata eliminata l'anomalia, già segnalata anni addietro anche dal SECIT, derivante dal fatto che la disposizione faceva riferimento al **reddito complessivo netto** accertabile. Da un lato, infatti, entrava in gioco il reddito dichiarato, al netto delle deduzioni, mentre dall'altro (reddito accertabile) il punto di riferimento dell'Ufficio era costituito dalle

risultanze dell'applicazione dei coefficienti presuntivi; quest'ultimo dato costituiva quindi, in realtà, un vero e proprio reddito lordo per quanto concerne la fase della verifica della cd. clausola di salvaguardia. Altro discorso riguarda invece il fatto che in un secondo momento viene comunque ad essere riconosciuta la possibilità di applicare le deduzioni sul reddito accertato (si veda oltre).

In base a quanto previsto attualmente dal comma quinto dell'art. 38, D.P.R. n. 600/1973, la determinazione sintetica del reddito complessivo, basata o meno sugli elementi indicatori di capacità contributiva, è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile **ecceda** di almeno un **quinto** (già un quarto) quello dichiarato.

Si passa dunque da uno scostamento che era pari al 25% del reddito accertabile ad un delta che attualmente è pari al **20%**, il che amplia, come è appena il caso di sottolineare, il potenziale ambito di applicazione dell'istituto in esame.

Si prenda in considerazione il caso pratico.

CASO PRATICO

Il signor Rossi presenta, sia per il 2008 che per il 2009, un reddito complessivo dichiarato pari a 39.000 euro (nell'esempio il reddito complessivo = reddito netto), ma per effetto dell'applicazione dei parametri presuntivi individuati con decreto attuativo emerge, per entrambi i periodi d'imposta considerati, un reddito accertabile che è pari a 50.000 euro.

In questo caso, emergono i seguenti riflessi di ordine pratico:

per l'anno 2008 valgono le regole previgenti alle modifiche introdotte con il D.L. n. 78 del 2010, e risulta che ai fini dell'accertamento sintetico connesso all'applicazione del cd. redditometro l'annualità 2008 non assume rilevanza; il 25% di 50.000 euro fa infatti 12.500 euro, e la franchigia di riferimento, pari a 37.500 euro (= 50.000 - 12.500) risulta rispettata dal contribuente, che nel Mod. Unico 2009-PF ha dichiarato un importo superiore (pari a 39.000 euro);

per il 2009 valgono le nuove regole, secondo cui il reddito accertabile deve essere superiore di almeno un **quinto (20%)** rispetto a quello complessivo, ragion per cui nel caso in esame si presentano i presupposti normativi per far rientrare l'annualità 2009 nel novero di quelle rilevanti ai fini dell'applicazione dell'accertamento sintetico. Difatti, il parametro di riferimento è pari, in questo caso, a 40.000 euro (= 50.000 - 10.000), ma il contribuente dichiara un reddito fiscale inferiore a tale valore.

Una ulteriore osservazione da fare è che il nuovo dato normativo non richiede che il mancato superamento della "clausola di garanzia" appena illustrata si verifichi per **due** o più **periodi d'imposta** (da non considerarsi necessariamente consecutivi, in base alle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E del 12 marzo 2010). Ne dovrebbe discendere che, a partire dall'anno 2009, il redditometro, e comunque l'accertamento sintetico basato sul sostenimento di "spese di qualsiasi genere" può essere applicato in relazione a **ciascuna annualità** per la quale il reddito dichiarato non risulta congruo in base ai criteri sopra descritti.

Incrementi patrimoniali

Va poi osservato che in base alla previgente versione dell'art. 38, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, la spesa per **incrementi patrimoniali**

si presumeva sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti. In pratica, i beni acquisiti al patrimonio assumevano rilevanza sotto un duplice profilo:

patrimoniale: la spesa rileva come esborso, in quota, solo nell'anno di acquisto del bene e nei quattro anni precedenti;

gestionale: il costo di gestione assume rilevanza nell'anno di acquisto e nei successivi fino alla dismissione.

Ad esempio, l'acquisto di un'autovettura, di un natante o di un fabbricato, entrava in gioco, quale elemento di capacità contributiva:

- sotto l'aspetto patrimoniale, nell'anno di acquisto e nei quattro precedenti;
- sotto il profilo dei costi di gestione, oltre che nell'anno di acquisto, anche per gli anni

successivi (cfr. circolare 9 agosto 2007, n. 49, Agenzia delle entrate).

Per quanto concerne invece l'utilizzo ad esempio di un **servizio** emerge una utilità che può essere presa in considerazione esclusivamente sul piano gestionale, rilevando, pertanto, solo il costo sostenuto per fruire del servizio (circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza).

Va osservato che la nuova versione della disciplina prevista in materia di accertamento sintetico e di redditometro nulla dispone al riguardo, talché occorrerà verificare se la modifica in esame è espressione di una diversa impostazione sul punto in esame, fermo restando che per l'acquisto di un bene di notevole valore sarebbe assai riduttivo non prendere in considerazione la potenziale redditività che, nei fatti, ha consentito l'esborso in esame.

Prova contraria e contraddittorio

L'impianto su cui poggia l'accertamento sintetico non può che presentare una **valenza relativa**. Una volta assodato che le spese ed i beni individuati dall'Ufficio sono effettivamente riconducibili al contribuente, a quest'ultimo dev'essere accordata la possibilità di dimostrare l'**irrilevanza fiscale** dei propri mezzi di finanziamento. Del resto la realtà dei fatti mal si adatta a qualsivoglia operazione di elaborazione schematica a carattere acritico, sebbene realizzata attraverso modelli statistici molto sofisticati. Il principio è sancito, attualmente, nel comma quarto dell'art. 38, D.P.R. n. 600/1973 (caratteri dell'accertamento sintetico in generale), secondo cui il contribuente può fornire la **prova contraria**, dimostrando che il finanziamento dei beni o delle spese assunte ai fini della determinazione della capacità contributiva è avvenuto con:

- **redditi diversi** da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta;
- **redditi esenti**;
- redditi soggetti a **ritenuta alla fonte** a titolo di imposta;
- redditi comunque legalmente **esclusi** dalla formazione della base imponibile.

La prova può quindi essere fornita sia nella fase istruttoria (risposta a questionario verbale di colloquio) ovvero con l'invito di comparizione previsto nell'ambito della procedura di accertamento con adesione (si veda oltre).

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire, con la circolare n. 12/E del 12 marzo 2010 (risposte a quesiti), che la presunzione relativa in esame può essere contrastata con vari

elementi di prova contraria, tra cui va certamente compresa la dimostrazione che le spese per il mantenimento dei beni e servizi indicatori di capacità contributiva (dalle quali viene desunto il maggior reddito determinato sinteticamente) sono state coperte con **elementi** patrimoniali accumulati in **periodi d'imposta precedenti** o sono state finanziate da **economie terze** (si pensi al caso in cui la casa è stata acquistata con i mezzi messi a disposizione dai genitori di uno dei due coniugi). Ovviamente, la possibilità di far valere la prova contraria da parte del contribuente può essere attivata anche in quelle ipotesi in cui l'accertamento sintetico viene ad essere "spiccato" in base agli indicatori di capacità contributiva di cui al comma quinto del citato art. 38 (cd. "**redditometro**"). Concludendo, un'altra novità di estremo rilievo delle modifiche in esame, segnalata anche nella relazione illustrativa al provvedimento, concerne il sostanziale **obbligo** di attivare il **contraddittorio** tra Amministrazione finanziaria e contribuente, procedura che si candida, come è appena il caso di sottolineare, a naturale sede per produrre la dimostrazione della prova contraria cui fa riferimento l'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973. Il comma settimo dell'art. 38 demanda all'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito del contribuente, l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento. Inoltre, è prevista l'attivazione, successivamente alla fase del contraddittorio, dell'**accertamento con adesione** di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997.

Scomputo di oneri e detrazioni

Il comma ottavo del citato art. 38 dispone che dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'art. 10 del T.U.I.R. (es: i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge), e che competono, inoltre, le detrazioni previste *ex lege* a fronte degli oneri sostenuti dal contribuente, ad esempio a fronte del sostenimento delle spese sanitarie oppure per le ipotesi di spese di ristrutturazione o di riqualificazione energetica. La disposizione assume una valenza relativa al reddito da attribuire al contribuente ed alle correlate imposte da liquidare in relazione ad una determinata annualità, una volta effettuate le operazioni di verifica della clausola di salvaguardia già esaminate ai paragrafi precedenti, utili per il test di applicabilità dell'accertamento sintetico.

PREMIO DI RISULTATO: SCONTO RIDOTTO PER IL 2009

Tratto da "Guida alle Paghe n. 06/2010

A cura di Andrea Barone

Responsabile Analisi Normativa Software Lavoro WKI- Giornalista Pubblicista

Esenzione contributiva fino al 2007

Fino al 31 dicembre 2007 erano escluse dalla base imponibile contributiva le erogazioni incentivanti previste dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello. L'art. 2 del D.L. n. 67/1997 prevedeva, infatti, l'applicazione ai premi di risultato di un contributo di solidarietà in luogo della contribuzione piena, entro il tetto massimo del 3% della retribuzione imponibile percepita da ciascun lavoratore nell'anno solare di riferimento.

Sgravio contributivo dal 2008

L'art. 1, c. 67 della legge n. 247/2007, ha abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2008, il regime contributivo delle erogazioni previste dai contratti di secondo livello stabilito dal D.L. n. 67/1997, disponendo, in sostituzione dell'abrogata "decontribuzione", la concessione, in via sperimentale per il triennio 2008/2010 e a domanda dei datori di lavoro, di uno sgravio contributivo sui premi di risultato previsti dalla contrattazione collettiva aziendale e territoriale, demandando ad un apposito decreto interministeriale l'attuazione dell'agevolazione.

Regole per il 2009

Per l'anno 2009, il decreto 17 dicembre 2009, pubblicato nella G.U. n. 58/2010, ha definito le regole per l'applicazione dello sconto. L'agevolazione per l'anno 2009 si applicherà fino al 2,25% della retribuzione annua dei lavoratori (nel 2008 il tetto per l'incentivo era pari al 3%). Il bonus sarà fruibile dai datori di lavoro previa presentazione di apposita domanda all'Inps, ma senza graduatorie e *click-day*: infatti, qualora la copertura finanziaria risulti insufficiente a soddisfare le richieste pervenute, l'Istituto, pur ammettendo tutte le domande, provvederà alla riduzione proporzionale del beneficio. Le risorse stanziare per il 2009 ammontano a 650 milioni di euro: il 62,5% delle risorse è destinato alla contrattazione aziendale, mentre il 37,5% è riservato alla contrattazione territoriale (è comunque ammesso lo spostamento dei residui inutilizzati da una tipologia all'altra).

Per il beneficio riferito alle erogazioni 2010 bisognerà, invece, attendere un nuovo provvedimento.

Soggetti interessati

Sono interessati all'agevolazione tutti i datori di lavoro del settore privato.

Imprese di somministrazione

Per le imprese di somministrazione lavoro è necessario fare riferimento alla contrattazione di secondo livello sottoscritta dall'impresa utilizzatrice o dalle organizzazioni cui essa aderisce.

Soggetti esclusi

Sono escluse dall'applicazione dello sgravio le pubbliche amministrazioni di cui al D.Lgs. n. 165/2001, relativamente ai dipendenti pubblici per i quali la contrattazione collettiva nazionale è demandata all'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran).

Requisiti di accesso allo sgravio

Deposito dei contratti

Per poter fruire dello sgravio, i contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello, devono essere sottoscritti dai datori di lavoro e depositati, anche a cura delle associazioni a cui aderiscono, presso la Direzione provinciale del lavoro entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto 17 dicembre 2009.

Caratteristiche delle erogazioni incentivanti

Tali contratti devono, inoltre, prevedere erogazioni incerte nella corresponsione o nel loro ammontare, correlate a parametri idonei a misurare gli aumenti di produttività, di qualità ed altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati. A tal proposito, il decreto interministeriale specifica che è condizione sufficiente la sussistenza anche di uno solo dei predetti parametri, mentre per i contratti territoriali è anche possibile far riferimento all'andamento delle imprese del settore sul territorio (è il caso, ad esempio, dell'EET nell'edilizia).

Regolarità contributiva e rispetto dei contratti collettivi

La concessione dello sgravio rimane, inoltre, subordinata al rispetto delle condizioni previste dall'art. 1, c. 1175 della legge n. 296/2006 in materia di regolarità contributiva e di rispetto della parte economica degli accordi e contratti collettivi.

Indebita fruizione del beneficio

In caso di indebita fruizione del beneficio, i datori di lavoro, fatta salva l'eventuale responsabilità penale ove il fatto costituisca reato, sono tenuti al versamento dei contributi dovuti nonché al pagamento delle sanzioni civili previste dalla legge.

Calcolo del beneficio

Il citato D.M. 17 dicembre 2009 prevede la concessione di un'agevolazione contributiva sulle erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali, territoriali ovvero di secondo livello, entro il limite del 2,25% della retribuzione contrattuale annua dei lavoratori.

Retribuzione contrattuale

L'art. 3, c. 2 del decreto precisa che per retribuzione contrattuale si deve intendere "quella disciplinata dall'art. 1, c. 1 della legge n. 389/1989, comprensiva delle erogazioni di cui all'art. 2, c. 1, del presente decreto, con riferimento alle componenti imponibili di cui all'art. 27 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1955, n. 797 e successive modificazioni". Pertanto, la retribuzione contrattuale da utilizzare per la determinazione del limite massimo del 2,25% è quella imponibile annua ai fini previdenziali e comprende il premio oggetto dello sgravio.

Occorre precisare che il tetto del 2,25% potrà essere rideterminato con un successivo decreto, da emanarsi entro il 30 settembre 2010, nel rispetto dei limiti di spesa complessivi; in ogni caso, non potrà eccedere la misura del 5% stabilita dalla legge di attuazione del Protocollo sul welfare del 23 luglio 2007.

Misura

Sui premi di risultato collettivi si applica, nel limite previsto dal decreto, uno sgravio contributivo:

- entro il massimo di 25 punti dell'aliquota a carico del datore di lavoro, considerata al netto delle agevolazioni contributive. Rimane, in ogni caso, escluso dallo sgravio il contributo addizionale dello 0,30% versato al fondo contro la disoccupazione involontaria e utilizzato per finanziare la formazione continua;
- totale sulla quota del lavoratore, ad esclusione del contributo aggiuntivo Ivs dell'1%, calcolato sulla parte di retribuzione eccedente la prima fascia di retribuzione pensionabile. Pertanto, lo sgravio concesso al lavoratore sarà pari al

9,19%, ovvero al 9,49% in caso di azienda soggetta a Cigs, o al 5,84% nel caso di lavoratore apprendista.

Esempio 1

Impiegato industria (oltre 50 dipendenti)

- Retribuzione annua imponibile 2009: € 28.500;
- Premio di risultato: € 1.500;
- Tetto massimo del 2,25%: $(28.500 + 1.500) \times 2,25\% = € 675$;
- Sgravio a favore del datore di lavoro: $€ 675 \times 25\% = € 168,75$;
- Sgravio a favore del lavoratore: $€ 675 \times 9,49\% = € 64,06$ (quota da restituire al lavoratore in busta paga);
- Sgravio complessivo: € 232,81 (il recupero dello sgravio complessivo è effettuato utilizzando la denuncia UniEMens).

Esempio 2

Lavoratore apprendista (azienda oltre i 9 dipendenti)

- Retribuzione annua imponibile 2009: € 19.000;
- Premio di risultato: € 1.000;
- Tetto massimo del 2,25%: $(19.000 + 1.000) \times 2,25\% = € 450$;
- Sgravio a favore del datore di lavoro: $€ 450 \times 10\% = € 45,00$;
- Sgravio a favore del dipendente: $€ 450 \times 5,84\% = € 26,28$;
- Sgravio complessivo: € 71,28.

Sgravio sull'aliquota Ivs

Si precisa che per le imprese che assolvono la contribuzione pensionistica presso enti diversi dall'Inps, fermo restando il limite massimo del 25%, lo sgravio a favore del datore di lavoro deve essere operato prioritariamente sull'aliquota Ivs; solo in caso di successiva capienza, lo sgravio opera sui contributi minori.

Quota assicurazione Inail

Ai fini della determinazione dello sgravio, la quota relativa all'assicurazione Inail resta esclusa.

Istanze**Presentazione**

Per accedere al beneficio contributivo, i datori di lavoro devono presentare in via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato, apposita domanda all'Inps. La domanda deve essere presentata all'Inps anche se i lavoratori sono iscritti ad altri enti di previdenza.

È opportuno precisare che l'istanza eventualmente presentata all'Inps nel mese di settembre 2008 riguardava soltanto l'anno 2008. Quindi, gli importi presenti in quell'istanza e riferiti agli anni 2009 e 2010 fungevano da "indicazione valutativa degli impegni di spesa".

Contenuto

La domanda deve contenere i seguenti dati:

- dati identificativi dell'azienda;
- tipologia di contratto (aziendale o territoriale) e data di sottoscrizione dello stesso;
- data di avvenuto deposito del contratto presso la Dpl territorialmente competente;
- importo annuo complessivo delle erogazioni corrisposte nel 2009 per le quali si chiede l'ammissione allo sgravio, entro il limite massimo individuale del 2,25% della retribuzione imponibile, e numero dei lavoratori beneficiari;
- ammontare dello sgravio sui contributi previdenziali e assistenziali, dovuti dal datore di lavoro, entro il limite massimo di 25 punti percentuali dell'aliquota a suo carico;
- ammontare dello sgravio in misura pari ai contributi previdenziali e assistenziali dovuti dal lavoratore;
- indicazione dell'Ente previdenziale al quale sono versati i contributi pensionistici.

La procedura provvederà ad assegnare a tutte le istanze inviate un numero di protocollo informatico. L'Inps renderà noto il giorno (e l'ora) a partire dal quale sarà possibile l'inoltro telematico della domanda. Inoltre, con il medesimo messaggio, l'Istituto metterà a disposizione la guida operativa e le specifiche tecniche per la trasmissione. Si ricorda che, nel caso di contribuzione pensionistica versata ad altro Ente previdenziale e di contribuzioni minori dovute all'Inps, devono essere presentate due distinte domande.

Ammissione allo sgravio

L'ammissione all'agevolazione avviene a decorrere dal sessantesimo giorno successivo a quello fissato dall'Inps per la presentazione delle istanze. Tutte le istanze presentate saranno accolte. Qualora le risorse stanziare non siano sufficienti a

soddisfare tutte le domande, l'Inps provvederà all'eventuale riduzione delle somme richieste da ciascuna azienda e lavoratore, in misura percentuale pari al rapporto tra la quota complessiva eccedente il predetto limite di spesa e il limite di spesa medesimo, dandone tempestiva comunicazione ai richiedenti

Casi particolari**Operazioni societarie**

Nelle ipotesi di operazioni societarie, che comportano il passaggio di lavoratori ai sensi dell'art. 2112 c.c., la domanda di accesso allo sgravio dovrà essere trasmessa dal datore di lavoro subentrante.

Dipendente cessato

Potranno essere inseriti nell'istanza, purché corrisposti nel corso dell'anno 2009, gli importi riferiti a lavoratori cessati. L'importo dei contributi previdenziali e assistenziali trattenuto al lavoratore deve essere restituito.

Esempio

- Retribuzione corrisposta nel 2009 (imponibile contributivo): € 23.000;
- Premio di risultato corrisposto nel 2009: € 1.000;
- Tetto massimo del 2,25%: $(23.000 + 1.000) \times 2,25\%$: € 540;
- Sgravio per il datore di lavoro = $540 \times 25\%$: € 135,00;
- Sgravio per il lavoratore = $540 \times 9,49\%$: € 51,25;
- Sgravio complessivo = $135,00 + 51,25$: € 186,25.

“ Lo sai che

Con la Giornaliera Grafica di OSRA il flusso di lavoro dalla rilevazione delle presenze al calcolo del cedolino mensile è gestito con un'unica videata, semplificando il lavoro dell'operatore.

[Per saperne di più, consulta la scheda prodotto](#)

”

Compilazione della sezione paga del Lul (es. ottobre 2010)

CODICE	DESCRIZIONE				QUANTITA'	VALORE BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE
0001	RETRIBUZIONE LORDA MENSILE						3.000,00	
1101	RESTITUZ. CONTRIB. 2009 (SGRAVIO L. 247/2007)						51,25	
4001	RATA ACCONTO ADD. COM. IRPEF							6,70
4002	RATA ADD. COMUNALE IRPEF							15,25
4003	RATA ADD. REGIONALE IRPEF							51,16
IMP PREVIDENZIALE		CTR PREVIDENZ	IMP IVS AGGIUNT	CTR AGG IVS	IMP ALTRI	CTR ALTRI		TOT CTR PREVID
3.000,00		284,70						284,70
IMP PREVIDAI		CTR PREVIDAI	INAIL			CTR FASI		TOT CONTRIBUTI
								284,70
	IMP FISCALE	DEDUZIONI	ON. DEDUCIBILI	IMP. FISC. NETTO	IRPEF LORDA	DETRAZIONI	RESTITUZIONE IRPEF	IRPEF NETTA
M	2.715,30	0,00	0,00	2.715,30	725,15	55,97		669,18
A							IMP. TASS. SEP	IRPEF TASS SEP
	GG	DETR. LAV. DIPEND.	DETR. CONIUGE	DETR. FIGLI	DETR. ALTRI FAM.		51,25	12,81
M	31	55,97					TOTALE COMPETENZE	TOTALE TRATTENUTE
A							3.051,25	1.039,80
IMP TFR 1.1.2001		IMP ALTRE	IMPOSTA 1.1.2001	IMP TFR 31.12.2000	IMPOSTA 31.12.2000	%	ARROT	NETTO A PAGARE
							0,55	2.012,00

Applicazione tassazione separata (art. 17, c. 1, lett. n-bis) del Tuir). Nell'esempio l'aliquota applicata è pari al 25%

Compilazione del flusso UniEMens Conguaglio dell'incentivo

I datori di lavoro ammessi allo sgravio, per conguagliare l'incentivo, dovranno utilizzare il flusso UniEMens individuale. Presumibilmente, il conguaglio sarà evidenziato nell'elemento <AltrePartiteACredito> contenuto in <DenunciaAziendale> (si tenga presente che l'Inps, alla data di redazione del presente articolo, non ha ancora fornito istruzioni in proposito). A parere di chi scrive, è possibile che vengano riutilizzati i codici già istituiti per il quadro "D" del Mod. DM10/2.

Contrattazione aziendale		Contrattazione territoriale	
L934	Sgr. aziendale ex. L. 247/2007 quota a favore del d.d.l.	L936	Sgr. territoriale ex. L. 247/2007 quota a favore del d.d.l.
L935	Sgr. aziendale ex L. 247/2007 quota a favore del lavoratore	L937	Sgr. territoriale ex. L. 247/2007 quota a favore del lavoratore

APPRENDISTATO PROFESSIONALIZZANTE E FORMAZIONE AZIENDALE

Tratto da "Diritto e pratica del lavoro n. 26/2010

A cura di Eufrazio Massi

Dirigente della Direzione provinciale del lavoro di Modena

¹ Con l'intervento della Corte costituzionale, realizzatosi attraverso la sentenza n. 176 del 10 maggio 2010, il 'martoriato' tessuto normativo dell'art. 49 del D.Lgs. n. 276/2003, subisce nuovi aggiustamenti che intervengono su una materia che, nel corso degli ultimi anni, non ha trovato una sistemazione definitiva e che, tuttora, presenta un assetto normativo molto variegato. Ci sono Regioni, infatti, ove manca la legge regionale (es. Sicilia, Calabria) o altre in cui non c'è stata la necessaria implementazione (es. Campania, Lombardia, Liguria, Abruzzo, ecc.).

Excursus normativo

Prima di entrare nel merito di quanto deciso dalla Consulta, si ritiene opportuno effettuare un breve 'excursus' sull'argomento, a partire dalle modifiche introdotte con l'art. 23, comma 2, della legge n. 133/2008. Il nuovo comma 5-ter dell'art. 49 del D.Lgs. n. 276/2003 recita "In caso di formazione esclusivamente aziendale non opera quanto previsto dal comma 5. In questa ipotesi i profili formativi dell'apprendistato professionalizzante sono rimessi integralmente ai contratti collettivi di lavoro stipulati a livello nazionale, territoriale o aziendale da associazioni dei datori e prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ovvero agli Enti bilaterali. I contratti collettivi e gli Enti bilaterali definiscono la nozione di formazione aziendale e determinano, per ciascun profilo formativo, la durata e le modalità di erogazione della formazione, le modalità di riconoscimento della qualifica professionale ai fini contrattuali e la registrazione sul libretto formativo". Allo stesso tempo, è opportuno ricordare come (seppur impugnate, le disposizioni non sono state oggetto di 'censure' da parte della Corte) importanti modifiche erano state introdotte anche con il comma 1 dell'art. 23, attraverso il quale era stato 'tolto' il limite 'minimo' di durata dell'apprendistato (inferiore a due anni) mentre era stato confermato quello massimo (non superiore a sei anni) e con il successivo comma 4 ove era stato riconosciuto un potere surrogatorio (di fronte ad 'inerzie' regionali) alle intese tra le Università e le altre Istituzioni formative con le Associazioni datoriali, finalizzate alla piena

attivazione dell'apprendistato per alta formazione disciplinato dall'art. 50 del D.Lgs. n. 276/2003.

Sulla base di tale quadro normativo, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sia attraverso la circolare n. 27/2008 che varie risposte ad interpelli, ha dettato alcune disposizioni e chiarimenti normativi che, per circa diciotto mesi hanno regolamentato la materia e sono stati i punti di riferimento della contrattazione collettiva per la disciplina dell'istituto.

Il Legislatore, seguendo gli orientamenti espressi dall'Esecutivo con il D.L. n. 112/1998, poi convertito, con modificazioni, nella legge n. 133, ritenne che, ferma restando la competenza delle Regioni ex art. 117 della Costituzione, con la relativa riserva della competenza normativa sulla materia della formazione professionale, non potesse essere esclusa la competenza dello Stato centrale, in un'ottica di leale collaborazione, su quelle materie che rientrano nel c.d. "ordinamento civile", così come ben chiarito dalla sentenza della Consulta n. 50/2004. Da ciò discendeva la possibilità di disciplinare, nell'ambito esclusivamente aziendale, l'apprendistato professionalizzante, rimettendo per tale limitata ipotesi, la potestà regolatrice all'autonomia collettiva espressa nei contratti dalle parti sociali, con la condizione, ovvia, che l'impresa non godesse di erogazioni direttamente o indirettamente riferibili a finanziamenti pubblici.

Sulla base di tali premesse e, considerate le difficoltà emerse in più contesti regionali per la piena applicazione dell'apprendistato professionalizzante, il Legislatore, con il comma 5-ter dell'art. 49 creava una sorta di 'canale parallelo', esplicitato immediatamente attraverso la risposta ad un interpello del 7 ottobre 2008, senza alcuna modifica dell'impianto normativo preesistente: erano i contratti collettivi a stabilire cosa doveva intendersi per "formazione esclusivamente aziendale", a determinare il monte ore di formazione formale (anche inferiore alle 120 ore annue) necessario per l'acquisizione delle competenze di base e tecnico - professionali: da ciò ne discendeva la conseguenza che, in via aprioristica, non era più consentito alle Regioni di determinare i contenuti formativi per l'apprendistato svolto, da un punto di vista formativo, completamente all'interno dell'azienda.

(*) Le considerazioni che seguono sono frutto esclusivo del pensiero dell'Autore e non impegnano in alcun modo l'Amministrazione di appartenenza.

Contrattazione collettiva

Dalla data di entrata in vigore delle disposizioni introdotte con il D.L. n. 112/2008, la contrattazione collettiva ha operato avendo quale parametro di riferimento le nuove disposizioni: ci si riferisce, ad esempio, al contratto collettivo del credito ma anche a quello del commercio intervenuto il 23 settembre 2009 con il quale si sono ridotte le 120 ore di formazione per le qualifiche di quarto livello e si è istituita la figura del referente aziendale a posto del "tutor".

Per giungere alla declaratoria di illegittimità costituzionale di alcune parti del comma 5 *ter* (ci si riferisce alle parole "non opera quanto previsto dal comma 5. In questa ipotesi", "integralmente" e "definiscono la nozione di formazione aziendale e"), la Corte Costituzionale ha affermato, partendo dalla sentenza n. 50/2005 che è ben vero che "la formazione aziendale rientra nel sinallagma contrattuale e quindi nelle competenze dello Stato in materia di ordinamento civile" e che spetta alle Regioni ed alle Province autonome la regolamentazione di quella pubblica, ma che è anche vera la constatazione che sia l'una che l'altra non possono ritenersi separate nettamente, con la conseguenza che occorre tenere conto delle interferenze tra l'una e l'altra che sono strettamente correlate alla proiezione esterna dell'apprendistato professionalizzante ed alla acquisizione dei crediti formativi, spendibili nel sistema dell'istruzione anche per eventuali titoli di studio da conseguire. Di ciò, continua la Consulta, non se ne è tenuto conto e, di conseguenza, è stato vanificato il comma 5 dell'art. 49, laddove si afferma che "la regolamentazione dei profili formativi dell'apprendistato professionalizzante è rimessa alle Regioni ed alle Province autonome, d'intesa con le associazioni dei datori e prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano regionale", con violazione degli articoli 117 e 120 della Costituzione.

Intervento della Corte costituzionale

Dopo aver affermato l'illegittimità del primo periodo, la Corte ha sottolineato come la scelta di lasciare inalterato il quadro complessivo della disciplina si ponga, in netto contrasto, con l'abolizione delle competenze regionali in materia di controllo del '*quantum*' minimo di formazione, dell'attuazione dell'obbligo formativo e della certificazione dell'avvenuta formazione, rimesse integralmente alla contrattazione collettiva nazionale, territoriale od aziendale o agli Enti bilaterali. Tali disposizioni sono lesive dei parametri costituzionali, atteso che si sostanziano in una totale estromissione delle Regioni nella definizione della nozione di formazione aziendale ed il fatto che con la legge n. 133/2008 lo Stato abbia stabilito in che modo essa debba avvenire, denota un '*modus operandi*', estraneo al nostro ordinamento, in quanto quest'ultimo si sarebbe attribuita una sorta di "competenza sulle

competenze": questo orientamento è coerente con la sentenza n. 418/2006, laddove si è affermato che le Regioni non possono svuotare di contenuto la competenza statale, secondo un principio che non può non valere anche nel caso inverso.

Criticità e rimedi

L'abrogazione di alcune parti del comma 5-*ter* pone problemi operativi di non poco conto, anche alla luce delle regolamentazioni contrattuali in svolgimento: proviamo ad esaminare le criticità e a prospettare i possibili rimedi.

1. "non opera quanto previsto dal comma 5. In questa ipotesi": la dichiarazione di illegittimità costituzionale di tale disposizione è quella che crea più problemi, atteso che ritornano in piena vigenza le lettere da a) ad e) del comma 5: in particolare la previsione di un monte ore di formazione formale, interna o esterna all'azienda, di almeno 120 ore per anno. Appare chiaro come questo sia l'aspetto più delicato, atteso che la contrattazione collettiva (v. ad esempio, quella del turismo) e la circolare n. 27/2008, in applicazione immediata delle novità introdotte con la legge n. 133/2008, hanno, da subito, ammesso la possibilità di utilizzare il contratto di apprendistato per le assunzioni nell'ambito di attività caratterizzate da stagionalità sulla base di due principi: l'abolizione della durata minima di due anni ed il monte ore di formazione aziendale, indubbiamente inferiore al tetto minimo delle 120 ore annue. La soluzione auspicabile è quella di un raccordo diretto ed immediato delle parti sociali firmatarie degli accordi collettivi con gli Assessorati al Lavoro ed alla Formazione Professionale delle Regioni e delle Province Autonome per una soluzione finalizzata a "salvare" non soltanto la formazione già svolta (la sentenza della Corte non "tocca" gli effetti già consolidati), ma quella in corso e quella ancora da svolgere, secondo le regole della contrattazione collettiva. Una soluzione praticabile e di buon senso potrebbe essere quella secondo la quale le Regioni verificano la coerenza dei profili individuati dalla pattuizione collettiva, in relazione a quelli regionali.

Ad avviso di chi scrive, quindi, le modifiche costituzionali non "toccano" i contratti di apprendistato professionalizzante "in corso", anche se, probabilmente (ad esempio nel commercio) occorrerà, per i nuovi, tornare alle 120 ore di formazione ed al ripristino della figura del "tutor aziendale", in luogo del referente.

La questione, è inutile nascondere, si pone anche per i rapporti di apprendistato nelle attività stagionali ove il limite temporale delle 120 ore annue non è, sicuramente rispettato. Ovviamente, si pone, alla luce del nuovo quadro normativo, un problema di direttive per gli organi di vigilanza

deputati al controllo del rispetto delle leggi in materia di lavoro, per le quali si ritengono auspicabili indirizzi uniformi su tutto il territorio nazionale.

2. "integralmente": la cancellazione di tale avverbio dal testo del comma 5 *ter*, riferito al fatto che i profili formativi dell'apprendistato professionalizzante erano rimessi "in toto" ai contratti collettivi stipulati ai vari livelli di competenza, fa sì che, oggi, la strada obbligata è quella dell'intesa (da raggiungere in tempi brevi) con le Autonomie Regionali. Sarebbe auspicabile, per non tornare ad una 'sorta di vestito di arlecchino', un intervento uniforme sulla materia, realizzabile attraverso un efficace coordinamento tra gli Assessori interessati.
3. "definiscono la nozione di formazione aziendale": su questo punto c'è poco da dire, in quanto l'abrogazione è 'figlia' della decisione della Consulta che ha dichiarato la illegittimità della esclusione delle Regioni. Il monitoraggio della formazione è, indubbiamente, una prerogativa delle Regioni, ma i crediti formativi spendibili nell'istruzione e nella formazione professionale (materia di esclusiva competenza delle Regioni, secondo l'art. 117 della Costituzione) riguardano soltanto l'art. 48 del D.Lgs. n. 276/2003 che ancora non ha trovato la propria definitiva attuazione, mentre con il "professionalizzante", il giovane accresce la propria qualifica ma ciò non ha alcun riflesso sia sui crediti formativi che sul titolo di studio, con la conseguenza che quest'ultima non va assolutamente confusa con quella ex art. 48.

La decisione della Corte costituzionale (senza, con questo, entrare nel merito delle riflessioni di natura giuridica che l'hanno determinata) rischia, tuttavia, di far tornare l'apprendistato in un ambito nel quale le "certezze interpretative" continueranno a farla da padrone, cosa che potrebbe spingere qualche datore di lavoro a ripristinare collaborazioni a progetto "ai margini della legalità", cosa che, da un punto di vista burocratico crea meno problemi.

Con la stessa decisione la Corte costituzionale ha, invece, riconosciuto la conformità della previsione

del comma 1 dell'art. 23 con il quale è stato confermato l'abbattimento del limite minimo (due anni) di durata dell'apprendistato professionalizzante. I dubbi espressi dalla Regione Toscana circa l'incisione della modifica sulle proprie prerogative che impedirebbe la programmazione della formazione, non hanno convinto i giudici costituzionali, i quali hanno affermato che la modifica legislativa non riduce automaticamente i tempi della formazione professionale, ma attribuisce la facoltà, prima non consentita, di concludere contratti di durata fino a due anni, con remissione della durata affidata alla contrattazione collettiva, sulla base sia delle esigenze del settore che delle caratteristiche del percorso formativo, atteso che per alcune figure professionali una durata anche inferiore ai ventiquattro mesi può essere considerata sufficiente. Ovviamente, le Autonomie regionali possono contribuire alla disciplina formativa anche per contratti che prevedano il conseguimento di una qualifica secondo "cadenze" temporali inferiori al biennio.

L'ultima censura, sollevata dalle Regioni Piemonte, Marche e Basilicata riguardava l'art. 23, comma 4, che, intervenendo, sulla disciplina dell'apprendistato di alta formazione disciplinato dall'art. 50 del D.Lgs. n. 276/2003 aveva affermato: "In assenza di regolamentazioni regionali l'attivazione dell'apprendistato di alta formazione è rimessa ad apposite convenzioni stipulate da datori di lavoro con le Università e le altre istituzioni formative. Trovano applicazione, per quanto compatibili, i principi stabiliti all'art. 49, comma 4, nonché le disposizioni di cui all'art. 53".

La norma fu inserita dal Legislatore per ovviare alle lentezze di alcune Regioni che non ottemperando al dettato normativo, non consentivano la piena operatività della tipologia contrattuale individuata dall'art. 50.

La Corte, sposando la tesi dell'Avvocatura dello Stato, ha confermato la disposizione, sostenendo che la previsione non incide in alcun modo sulle prerogative regionali, in quanto la disposizione statale è 'cedevole' nel senso che è destinata a perdere efficacia nel momento in cui la Regione esercita il proprio potere legislativo.