

Circolare di informazione amministrativa contabile e tributaria

A cura dello Studio CMCA Consulenti Associati

**Certificazione Unica 2024 –
Invio all’Agenzia delle Entrate e conse-
gna al contribuente**

1 PREMESSA

L'Agenzia delle Entrate, con il provv. 15.1.2024 n. 8253, ha approvato i modelli di Certificazione Unica 2024 (CU 2024), relativi all'anno 2023, unitamente alle relative istruzioni di compilazione (aggiornate in data 7.2.2024) e alle informazioni per il contribuente, che il sostituto d'imposta deve:

- trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate, entro il 18.3.2024 (in quanto il giorno 16 cade di sabato), utilizzando il modello "ordinario", al fine di acquisire i dati per la precompilazione, da parte della stessa Agenzia, dei modelli 730/2024 e REDDITI PF 2024 e in funzione sostitutiva della dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770/2024);
- utilizzare per consegnare la certificazione al soggetto sostituito, percettore del reddito, entro il termine del 16.3.2024, utilizzando il modello "sintetico", che contiene un numero di informazioni inferiore rispetto al modello "ordinario".

Le Certificazioni Uniche 2024 che non contengono dati da utilizzare per l'elaborazione della dichiarazione precompilata possono continuare ad essere trasmesse all'Agenzia delle Entrate entro il termine previsto per la trasmissione telematica dei modelli 770/2024.

Di seguito si riepilogano i principali aspetti relativi alla Certificazione Unica 2024.

2 AMBITO APPLICATIVO DELLA CERTIFICAZIONE UNICA 2024

La Certificazione Unica 2024 riguarda:

- i redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, corrisposti nel 2023 ed assoggettati a tassazione ordinaria, a tassazione separata, a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva;
- i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del TUIR (es. compensi professionali, diritti d'autore o d'inventore, ecc.), corrisposti nel 2023;
- 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 2023, soggette alla ritenuta di cui all'art. 25-*bis* del DPR 600/73;
- le provvigioni derivanti da vendite a domicilio di cui all'art. 19 del DLgs. 31.3.98 n. 114, assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta;
- i corrispettivi erogati dal condominio nel 2023 per prestazioni relative a contratti di appalto, soggetti alla ritenuta dell'art. 25-*ter* del DPR 600/73;
- i corrispettivi erogati per contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni ("locazioni brevi"), di cui all'art. 4 del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017);
- alcuni redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del TUIR (es. compensi per attività occasionali di lavoro autonomo e per attività sportiva dilettantistica, ecc.), corrisposti nel 2023;
- 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;
- l'ammontare complessivo dei compensi erogati nel 2023 a seguito di procedure di pignoramento presso terzi, di cui all'art. 21 co. 15 della L. 27.12.97 n. 449;
- l'ammontare complessivo delle somme erogate a seguito di procedure di esproprio, di cui all'art. 11 della L. 30.12.91 n. 413;
- le relative ritenute operate;
- le detrazioni d'imposta effettuate;
- i contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'INPS e ad altri Enti;
- i dati assicurativi INAIL.

2.1 REDDITI ESENTI

La Certificazione Unica 2024 deve essere utilizzata anche per attestare l'ammontare dei redditi corrisposti nell'anno 2023 che non hanno concorso alla formazione del reddito imponibile ai fini fiscali e contributivi.

2.2 COMPENSI EROGATI AI “CONTRIBUENTI MINIMI” E AI “CONTRIBUENTI FORFETTARI”

La Certificazione Unica 2024 deve essere utilizzata anche per attestare l'ammontare dei ricavi e compensi corrisposti nel 2023:

- alle persone fisiche che applicano il regime agevolato relativo ai c.d. “contribuenti minimi” (art. 27 del DL 98/2011);
- che non sono stati assoggettati alla prevista ritenuta d'acconto a seguito del rilascio al sostituto d'imposta che eroga tali ricavi o compensi di un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva prevista per tale regime (art. 5 co. 2 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185820).

Analogamente, la Certificazione Unica 2024 deve essere utilizzata anche per attestare l'ammontare dei ricavi e compensi corrisposti nel 2023:

- alle persone fisiche che applicano il regime agevolato relativo ai “contribuenti forfettari” (art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014);
- che non sono stati assoggettati alla prevista ritenuta d'acconto a seguito del rilascio al sostituto d'imposta che eroga tali ricavi o compensi di un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva prevista per tale regime (art. 1 co. 67 della L. 190/2014).

Esclusione dalle Certificazioni Uniche 2025

Per effetto dell'art. 3 del DLgs. 8.1.2024 n. 1 (c.d. DLgs. “Adempimenti”), a decorrere dall'anno di imposta 2024, la Certificazione Unica non dovrà più essere rilasciata, né trasmessa all'Agenzia delle Entrate, in relazione ai compensi, comunque denominati, corrisposti ai contribuenti che adottano il regime forfettario (ex L. 190/2014) e il regime di vantaggio (ex art. 27 del DL 98/2011).

L'esonero si applicherà quindi per la prima volta in relazione alle Certificazioni Uniche 2025 relative ai compensi erogati nel 2024.

Tale esonero è collegato al fatto che, dall'1.1.2024, tutti i contribuenti che beneficiano dei suddetti regimi fiscali agevolati sono obbligati all'emissione delle fatture in formato elettronico.

2.3 REDDITI EROGATI DAI “CONTRIBUENTI FORFETTARI” EX L. 190/2014

2.3.1 Redditi di lavoro dipendente e assimilati

I contribuenti in regime forfettario ai sensi della L. 190/2014 non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte, ad eccezione, dall'1.1.2019, delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73 (art. 1 co. 69 della L. 190/2014, come modificato dall'art. 6 del DL 34/2019, conv. L. 58/2019).

In relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti nel 2023, i “contribuenti forfettari” devono quindi compilare la Certificazione Unica 2024, da trasmettere all'Agenzia delle Entrate e da consegnare ai lavoratori.

2.3.2 Altri redditi

Per le somme corrisposte aventi natura diversa dai redditi di lavoro dipendente e assimilati, i soggetti in regime forfettario hanno comunque la facoltà di operare le ritenute alla fonte, senza che ciò costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfettario (circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 9, § 4.2).

Se tali ritenute rientrano nell'ambito applicativo della Certificazione Unica, il "contribuente forfettario" deve quindi compilare la Certificazione Unica 2024, da trasmettere all'Agenzia delle Entrate e da consegnare ai contribuenti-sostituiti.

2.4 OPZIONE PER IL REGIME DELLE REGISTRAZIONI IVA

Le Certificazioni Uniche 2024 riguardano le somme corrisposte nel 2023, indipendentemente dal regime contabile e fiscale applicato dal sostituto d'imposta che potrebbe, invece, determinare il concorso al reddito delle medesime somme in un periodo d'imposta diverso da quello di effettivo pagamento.

Ad esempio, si consideri l'impresa Alfa in regime di contabilità semplificata con opzione per il regime delle registrazioni IVA (art. 18 co. 5 del DPR 600/73) che abbia ricevuto e registrato nel 2023 una fattura per prestazioni professionali rese da un commercialista in regime forfettario, provvedendo al pagamento del compenso nel 2024. In tale ipotesi, l'impresa Alfa dovrà certificare il compenso utilizzando la Certificazione Unica 2025, riferita alle somme erogate nel 2024. Ciò vale indipendentemente dal fatto che, per il regime contabile e fiscale applicato dall'impresa, il compenso professionale concorra quale componente negativo di reddito dell'annualità 2023.

2.5 DATORI DI LAVORO NON SOSTITUTI D'IMPOSTA

La Certificazione Unica 2024 deve essere rilasciata, limitatamente ai dati previdenziali e assistenziali relativi all'INPS, anche dai datori di lavoro che non sono sostituti d'imposta e che erano tenuti:

- alla compilazione del modello 01/M, anteriormente al DLgs. 314/97 che ha introdotto il modello CUD;
- ovvero alla presentazione del modello DAP/12, in relazione ai dirigenti di aziende industriali.

Si ricorda che non sono sostituti d'imposta, ma devono rilasciare la Certificazione Unica a fini contributivi, ad esempio:

- le Ambasciate;
- gli Organismi internazionali (es. FAO e NATO);
- lo Stato Città del Vaticano;
- le aziende straniere che assicurano i lavoratori italiani occupati all'estero in Paesi non convenzionati, ai sensi del DL 31.7.87 n. 317, conv. L. 3.10.87 n. 398.

Lavoratori domestici

La Certificazione Unica 2024 non deve invece essere consegnata ai lavoratori domestici (es. colf, badanti), ai quali va consegnata una "dichiarazione sostitutiva" semplificata.

2.6 CERTIFICAZIONE DEI DIVIDENDI, DEI CAPITAL GAIN E DEGLI ALTRI REDDITI DI CAPITALE

La Certificazione Unica 2024 non riguarda invece la certificazione:

- dei dividendi e dei proventi equiparati, nonché delle relative ritenute operate o delle imposte sostitutive applicate, che deve continuare ad avvenire mediante l'apposito modello CUPE (approvato, da ultimo, con il provv. Agenzia delle Entrate 15.1.2019 n. 10663; le relative istruzioni sono state aggiornate l'11.2.2021 e il 18.12.2023);
- dei *capital gain*, per i quali rimane la certificazione in forma "libera", che deve contenere:
 - le generalità e il codice fiscale del contribuente;
 - la natura, l'oggetto e la data dell'operazione;
 - la quantità delle attività finanziarie oggetto dell'operazione;
 - gli eventuali corrispettivi, differenziali e premi;

- degli interessi e altri redditi di capitale, per i quali rimane la certificazione in forma “libera”, purché attestati l’ammontare:
 - delle somme e dei valori corrisposti, al lordo e al netto di eventuali deduzioni spettanti;
 - delle ritenute operate.

3 TRASMISSIONE TELEMATICA DELLA CERTIFICAZIONE UNICA 2024 ALL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di acquisire i dati necessari per la precompilazione delle dichiarazioni dei redditi (modelli 730 e REDDITI PF), i sostituti d’imposta devono trasmettere le certificazioni delle somme e dei valori corrisposti:

- all’Agenzia delle Entrate;
- in via telematica:
 - direttamente, mediante il servizio telematico Entratel o Fisconline;
 - oppure tramite un intermediario abilitato (es. dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, società del gruppo, ecc.).

Per l’invio telematico all’Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche 2024, il sostituto d’imposta deve utilizzare il modello “ordinario”:

- che ha un contenuto più dettagliato rispetto alla versione “sintetica” da consegnare al contribuente, in funzione sostitutiva della dichiarazione dei sostituti d’imposta (modello 770/2024);
- da compilare secondo le istruzioni approvate dall’Agenzia delle Entrate.

Il modello “ordinario” di Certificazione Unica 2024 è infatti costituito:

- dal frontespizio;
- dal quadro CT, relativo alla comunicazione della “sede telematica” per la ricezione dei modelli 730-4 relativi ai conguagli;
- dalla parte relativa ai dati del sostituto d’imposta e del contribuente-sostituito (lavoratore dipendente o autonomo, pensionato o altro percettore delle somme);
- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi di lavoro dipendente, assimilati e all’assistenza fiscale, suddivisa tra:
 - dati fiscali;
 - dati previdenziali e assistenziali;
 - dati assicurativi INAIL;
 - annotazioni;
- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi di lavoro autonomo, delle provvigioni e dei redditi diversi;
- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi derivanti dalle “locazioni brevi” ai sensi dell’art. 4 del DL 50/2017.

Nel caso in cui la Certificazione Unica 2024 attesti solo redditi di lavoro dipendente e assimilati, ovvero solo redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, o soltanto compensi erogati a seguito di “locazioni brevi”, deve essere inviata all’Agenzia delle Entrate esclusivamente la parte della Certificazione Unica relativa alle tipologie reddituali erogate.

Dati relativi al contribuente

Si segnala che, tra i dati relativi al contribuente, deve essere indicato, nel campo 8, il codice della “categoria particolare”, secondo quanto previsto nella “Tabella G” posta in appendice alle istruzioni della Certificazione Unica 2024, che viene di seguito riportata.

TABELLA G - CATEGORIE PARTICOLARI

| CODICE | DESCRIZIONE | CODICE | DESCRIZIONE |
|--------|--|--------|--|
| A | Pensionati | T | Percipienti indennità, comunque denominate, erogate per le cariche elettive di cui all'art. 114 della Costituzione (indennità per i consiglieri regionali, provinciali e comunali) e alla L. 27 dicembre 1985, n. 816 (indennità per gli amministratori locali, ad esempio sindaci, assessori comunali, presidente e assessori provinciali, ecc.) (art. 50, comma 1, lett. g), del Tuir) |
| B | Pensionati da casellario pensionistico | T1 | Indennità a parlamentare o a giudice costituzionale |
| C | Insegnanti universitari, compresi docenti, incaricati, ricercatori e assimilati | T2 | Assegno vitalizio diretto o di reversibilità a parlamentare o a giudice costituzionale |
| D | Insegnanti e presidi di scuola media | T3 | Indennità o assegno vitalizio a parlamentare cessato dal mandato in corso d'anno |
| E | Insegnanti e direttori di scuola elementare e materna | T4 | Corte Costituzionale categoria ad esaurimento |
| F | Graduati e truppa | U | Percipienti rendite vitalizie e rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso (art. 50, comma 1, lett. h), del Tuir) |
| G | Sottufficiali | V | Percipienti prestazioni comunque erogate in forma di trattamento periodico dalle forme pensionistiche complementari, ai sensi del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 (art. 50, comma 1, lett. h-bis), del Tuir) |
| H | Ufficiali | W | Percipienti assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono né capitale né lavoro (art. 50, comma 1, lett. i), del Tuir) |
| K | Magistrati | Y | Lavoratori impegnati in lavori socialmente utili (art. 50, comma 1, lett. l), del Tuir) |
| L | Dipendenti all'estero | Z | Eredi |
| M | Soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca (art. 50, comma 1, lett. a), del Tuir) | Z2 | Ex coniuge (in caso di procedure di pignoramento presso terzi) |
| N | Percipienti indennità e compensi erogati per incarichi svolti in qualità di dipendente (art. 50, comma 1, lett. b), del Tuir) | Z3 | Soci di cooperative artigiane di cui legge n. 208 del 2005 |
| P | Beneficiari di borse di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, non legati da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante (art. 50, comma 1, lett. c) del Tuir) | Z4 | Dipendenti di ditta appaltatrice inadempiente |
| Q | Ministri del culto (art. 50, comma 1, lett. d), del Tuir) | | |
| R | Medici che svolgono attività libero-professionale intramuraria (art. 50, comma 1, lett. e), del Tuir) | | |
| S | Percipienti indennità, gettoni di presenza e altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, membri delle Commissioni tributarie, giudici di pace e esperti del Tribunale di sorveglianza (art. 50, comma 1, lett. f), del Tuir) | | |

3.1 DATI FISCALI RELATIVI AI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI

In questa parte del modello "ordinario" della Certificazione Unica 2024 devono essere indicati:

- i dati relativi ai redditi corrisposti nel 2023;
- i dati del rapporto di lavoro;
- le ritenute a titolo di IRPEF e di addizionali regionale e comunale;
- i dati relativi all'assistenza fiscale prestata nel 2023 (modelli 730/2023), sia in relazione al dichiarante che al coniuge (in caso di modello 730/2023 congiunto);
- gli oneri detraibili e deducibili;
- le detrazioni e i crediti d'imposta;
- i dati relativi al "trattamento integrativo";
- i dati relativi alla previdenza complementare;
- i dati relativi ai lavoratori "frontalieri", ai redditi esenti, ai *bonus* e *stock option* soggetti all'addizionale del 10%;
- i dati relativi alle erogazioni in natura e ai rimborsi di determinate spese, nell'ambito dei c.d. *fringe benefit*;
- i redditi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta;
- i redditi erogati da altri soggetti (es. in caso di conguaglio complessivo di fine anno o di operazioni straordinarie);
- i dati relativi ai redditi assoggettati a tassazione separata (TFR e indennità equipollenti, altre indennità, prestazioni in forma di capitale dei fondi pensione, compensi relativi ad anni precedenti, ecc.); deve essere indicata anche l'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del TFR maturate nell'anno, indipendentemente dalla cessazione del rapporto di lavoro;
- i dati relativi alle somme erogate ai dipendenti privati per premi di risultato o partecipazione agli utili dell'impresa, soggette all'imposta sostitutiva del 5%;
- i dati relativi alle mance assoggettate ad imposta sostitutiva;
- i dati relativi ad operazioni straordinarie;

- i dati relativi ai familiari fiscalmente a carico, anche qualora non ci siano le condizioni per usufruire delle detrazioni IRPEF per carichi di famiglia (es. figli a carico con meno di 21 anni) o di oneri e spese sostenute nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico; l'indicazione del codice fiscale del coniuge non fiscalmente a carico è facoltativa; per "coniuge" si intende anche ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso;
- i dati relativi ai rimborsi di alcuni beni e ai servizi non soggetti a tassazione ai sensi dell'art. 51 co. 2 del TUIR, nell'ambito del c.d. "welfare aziendale";
- i dati relativi ad alcune tipologie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 co. 1 del TUIR, per dare distinta indicazione di particolari tipologie reddituali per le quali è previsto un inquadramento fiscale non sempre coincidente con quello previdenziale;
- i dati relativi ai contribuenti residenti a Campione d'Italia;
- i dati relativi ai lavoratori dipendenti o assimilati del settore sportivo.

3.1.1 Principali novità

Lavoratori del settore sportivo

Tra le principali novità di cui tiene conto la Certificazione Unica 2024, vi sono quelle introdotte dalla riforma dello sport relativamente ai compensi percepiti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e di rapporti di collaborazione di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale.

In particolare, per effetto di quanto previsto dagli artt. 36 e 52 del DLgs. 36/2021, i compensi corrisposti:

- fino al 30.6.2023 costituiscono redditi diversi (ex art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR) e non sono imponibili IRPEF per un importo annuo non superiore a 10.000,00 euro;
- a partire dall'1.7.2023 non rientrano più tra i redditi diversi, ma tra quelli di lavoro dipendente, o assimilati, o di lavoro autonomo, a seconda dell'inquadramento contrattuale del soggetto.

Per effetto della nuova disciplina applicabile dall'1.7.2023, i compensi percepiti nell'area del dilettantismo non sono fiscalmente imponibili fino all'importo annuo di 15.000,00 euro. L'esenzione in commento si applica anche agli atleti professionisti di età inferiore a 23 anni.

Il suddetto importo di 15.000,00 euro:

- costituisce una franchigia: in caso di superamento, dovrà essere assoggettata a tassazione ordinaria solo la parte che eccede tale limite;
- si applica in via unitaria per l'intero anno 2023, indipendentemente dal differente inquadramento fiscale, comprendendo quindi anche l'esenzione fino a 10.000,00 euro per i compensi corrisposti fino al 30.6.2023 (si vedano l'art. 51 co. 1-bis del DLgs. 36/2021 e la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 11.12.2023 n. 474).

All'interno della Certificazione Unica 2024 è stata quindi inserita la nuova sezione "Redditi lavoro sportivo", composta dai punti da 781 a 786, che devono essere compilati con riferimento ai compensi corrisposti dall'1.7.2023 ai lavoratori del settore sportivo, che rientrano tra i redditi di lavoro dipendente o assimilati, distinguendo a seconda che il rispettivo contratto sia a tempo indeterminato o determinato.

Modifica delle detrazioni d'imposta per figli a carico

A decorrere dall'1.3.2022, a seguito dell'entrata a regime dell'assegno unico e universale di cui al DLgs. 230/2021, sono state modificate le detrazioni IRPEF per figli a carico di cui all'art. 12 del TUIR; in particolare:

- le detrazioni IRPEF sono applicabili solo più con riferimento ai figli a carico di età pari o superiore a 21 anni;

- in relazione ai figli a carico di età pari o superiore a 21 anni che siano disabili, le detrazioni IRPEF sono applicabili in aggiunta all'assegno unico e universale (che per i figli disabili spetta senza limiti di età), ma sono state abrogate le maggiorazioni delle detrazioni precedentemente previste per i figli a carico disabili;
- sono state abrogate le disposizioni che prevedevano una maggiorazione della detrazione per i figli con meno di 3 anni di età, in quanto si applica solo l'assegno unico e universale;
- sono state abrogate le disposizioni che prevedevano una maggiorazione della detrazione in caso di almeno 4 figli a carico e l'ulteriore detrazione per famiglie numerose di cui al co. 1-bis dell'art. 12 del TUIR, in quanto è prevista un'apposita maggiorazione dell'assegno unico e universale.

Poiché in relazione all'anno 2023 non c'è più un doppio regime delle detrazioni per i figli a carico, nel prospetto relativo ai "familiari a carico" della Certificazione Unica 2024:

- è stata eliminata la colonna 6, che era destinata ad indicare i mesi di gennaio e/o febbraio 2022 per i quali spettava la detrazione in relazione ai figli con meno di tre anni di età;
- è stata eliminata la colonna 9, in cui andavano indicati i mesi di gennaio e/o febbraio 2022 per i quali spettava la detrazione in relazione ai figli di qualsiasi età;
- la colonna 10, in cui indicare il numero di mesi per i quali spetta la detrazione per figli a carico, di età pari o superiore a 21 anni, riguarda tutti i mesi del 2023 (e non più i mesi da marzo a dicembre 2022).

Inoltre, sono stati eliminati i punti 363, 364, 365 e 366, che riguardavano l'ulteriore detrazione per famiglie numerose.

Incremento del limite di esenzione dei fringe benefit

Ai sensi dell'art. 40 del DL 48/2023, limitatamente al periodo d'imposta 2023, non concorrono alla formazione del reddito, entro il limite complessivo di 3.000,00 euro, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti con almeno un figlio fiscalmente a carico, comprese le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale (si veda circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23).

Per i lavoratori dipendenti senza figli fiscalmente a carico, per il periodo d'imposta 2023 è invece rimasto applicabile l'ordinario limite di 258,23 euro, senza estensione ai pagamenti/rimborsi delle bollette di acqua, luce e gas.

Nella Certificazione Unica 2024 sono quindi previste due specifiche caselle per distinguere le due soglie di non imponibilità dei *fringe benefit* in vigore per il 2023:

- la 474, relativa ai dipendenti senza figli fiscalmente a carico, per i quali si applica l'ordinario limite di 258,23 euro, di cui all'art. 51 co. 3 del TUIR, senza estensione ai pagamenti/rimborsi delle bollette di acqua, luce e gas;
- la 475, che riguarda invece i dipendenti con almeno un figlio fiscalmente a carico, che beneficino dell'incremento del limite a 3.000,00 euro e della possibilità di includervi anche le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale (art. 40 del DL 48/2023).

Nei suddetti campi 474 e 475 va indicato l'intero ammontare dei *fringe benefit*:

- a prescindere dal superamento o meno della rispettiva soglia di esenzione;
- comprendendo anche l'eventuale importo erogato in sostituzione del premio di risultato.

Se le suddette soglie di 258,23 euro o 3.000,00 euro vengono superate, l'intero importo deve essere assoggettato a tassazione ordinaria (non quindi solo l'eccedenza).

Se i *fringe benefit* sono erogati in sostituzione del premio di risultato devono essere compilati anche i punti:

- 573, 580, 593 e 600 della Certificazione Unica 2024, in relazione ai dipendenti senza figli fiscalmente a carico;
- 573, 581, 593 e 601 della Certificazione Unica 2024, in relazione ai dipendenti con almeno un figlio fiscalmente a carico.

Proroga del “bonus carburante”

Anche per il periodo d'imposta 2023, non concorre altresì a formare il reddito di lavoro dipendente l'importo del valore di buoni benzina o analoghi titoli ceduti dai datori di lavoro privati ai lavoratori dipendenti per l'acquisto di carburanti, nel limite di 200,00 euro per lavoratore (art. 1 del DL 5/2023).

L'importo del “bonus carburante” deve essere indicato nel punto 476 della Certificazione Unica 2024 (punto 475 nella Certificazione Unica 2023):

- indipendentemente dal relativo ammontare;
- comprendendo anche l'eventuale importo erogato in sostituzione del premio di risultato.

Se l'importo complessivo del “bonus carburante” è superiore a 200,00 euro, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Se il “bonus carburante” viene erogato come *benefit* in sostituzione del premio di risultato, devono essere compilati anche i punti 573, 583, 593 e 603 della Certificazione Unica 2024.

Si ricorda che l'esclusione del “bonus carburante” dalla formazione del reddito per il 2023 non rileva ai fini contributivi.

Imposta sostitutiva sulle mance

Ai sensi dell'art. 1 co. 58 - 62 della L. 197/2022, le somme destinate dai clienti ai lavoratori del settore privato delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, a titolo di liberalità, anche attraverso i mezzi di pagamento elettronici:

- costituiscono redditi di lavoro dipendente;
- sono soggette, salvo espressa rinuncia da parte del lavoratore, a un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 5%, entro il limite del 25% del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro.

L'imposta sostitutiva del 5% trova applicazione per i soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore a 50.000,00 euro nel periodo d'imposta precedente a quello di percezione delle mance.

Il limite annuale del 25% del reddito percepito nell'anno per le prestazioni di lavoro rese rappresenta una franchigia: pertanto, in caso di superamento dello stesso, solo la parte delle mance eccedente il limite deve essere assoggettata a tassazione ordinaria.

L'imposta sostitutiva del 5% è applicata dal sostituto d'imposta, il quale è tenuto a:

- versare l'importo tramite il modello F24;
- riportare i dati nella Certificazione Unica.

Nella Certificazione Unica 2024 è stata quindi inserita un'apposita sezione, denominata “Somme assoggettate ad imposta sostitutiva”, costituita dai punti da 651 a 663, al fine di indicare i dati relativi all'applicazione nel periodo d'imposta 2023 della suddetta imposta sostitutiva del 5% sulle mance o della tassazione ordinaria, considerando anche gli eventuali rapporti di lavoro con altri soggetti.

Peraltro, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il punto 651 (“Reddito settore turistico”) va sempre compilato, anche in assenza di mance.

Nel caso in cui l'imposta sostitutiva del 5% non sia stata applicata dal sostituto d'imposta, se ne ricorrono i presupposti, il lavoratore dipendente può beneficiarne in sede di dichiarazione dei redditi (circ. Agenzia delle Entrate 29.8.2023 n. 26).

Trattamento integrativo per il comparto del turismo

Ai sensi dell'art. 39-*bis* del DL 48/2023, è previsto un trattamento integrativo speciale pari al 15% delle retribuzioni lorde corrisposte:

- in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario nei giorni festivi, effettuato dall'1.6.2023 al 21.9.2023;
- ai lavoratori dipendenti del settore privato nel comparto del turismo, inclusi gli stabilimenti termali, con reddito di lavoro dipendente non superiore a 40.000,00 euro nel periodo d'imposta 2022.

L'importo del trattamento integrativo speciale erogato al lavoratore deve essere indicato nella nuova casella 479 della Certificazione Unica 2024.

3.1.2 Comunicazione all'INPS dei dati dei *fringe benefit* e delle *stock option* del personale cessato nel 2023

Ai fini del rilascio delle Certificazioni Uniche 2024, i datori di lavoro devono comunicare all'INPS:

- i dati relativi ai compensi per *fringe benefit* e *stock option* erogati nel corso del periodo d'imposta 2023 al personale cessato dal servizio durante l'anno 2023 e in relazione ai quali l'INPS è tenuto a svolgere le attività di sostituto d'imposta;
- entro il 21.2.2024, mediante l'apposita applicazione telematica disponibile sul relativo sito internet (si veda il messaggio INPS 4.1.2024 n. 32).

3.1.3 Compensi corrisposti ai soci di cooperative artigiane

Si ricorda che l'art. 1 co. 114 della L. 208/2015 ha disposto l'inclusione tra i redditi assimilati al lavoro dipendente dei compensi corrisposti ai soci di cooperative artigiane che stabiliscono un rapporto di lavoro in forma autonoma ai sensi dell'art. 1 co. 3 della L. 142/2001. Tale qualificazione fiscale non influisce però sul relativo regime previdenziale.

In relazione a tali compensi è necessario anche indicare, nella sezione dati anagrafici relativi al percettore delle somme, nel campo 8, il codice "Z3", rilevabile dalla "Tabella G" sopra riportata.

3.2 DATI CONTRIBUTIVI INPS

In questa parte del modello "ordinario" della Certificazione Unica 2024 devono essere indicati i dati previdenziali e assistenziali relativi alla contribuzione dovuta all'INPS, suddivisi tra:

- lavoratori subordinati del settore privato (sezione 1);
- dipendenti pubblici delle gestioni ex INPDAP (sezione 2);
- collaboratori coordinati e continuativi, altri lavoratori "parasubordinati" e lavoratori autonomi occasionali, iscritti alla Gestione separata ex L. 335/95 (sezione 3);
- parasubordinati sportivi dilettantistici e figure assimilate, iscritti alla gestione separata ex L. 335/95 (nuova sezione 3-*bis*);
- magistrati onorari confermati non esclusivisti, iscritti alla gestione separata ex L. 335/95 (nuova sezione 3-*ter*);
- soci di cooperative artigiane (sezione 4).

Lavoratori del settore sportivo

Per effetto della riforma dello sport, ai sensi degli artt. 35 e 37 del DLgs. 36/2021, nell'area del dilettantismo devono iscriversi alla Gestione separata INPS ex L. 335/95, in relazione ai compensi corrisposti dall'1.7.2023:

- i lavoratori sportivi titolari di contratti di collaborazione o che svolgono prestazioni autonome occasionali;
- i collaboratori che svolgono attività amministrativo-gestionali.

Ai fini contributivi, in relazione a tali soggetti deve quindi essere compilata la nuova sezione 3-*bis* della Certificazione Unica 2024 relativa ai "Dati previdenziali e assistenziali".

Lavoratori agricoli

La parte relativa ai dati contributivi INPS non deve essere compilata in relazione agli operai agricoli a tempo determinato e indeterminato.

L'obbligo di certificazione viene infatti assolto dall'INPS, in base ai dati comunicati dal datore di lavoro tramite le dichiarazioni periodiche della manodopera occupata.

Soci di cooperative artigiane

Nell'apposita sezione 4 dei dati previdenziali e assistenziali relativi all'INPS, la cui numerazione dei campi è slittata per effetto dell'inserimento delle nuove sezioni 3-*bis* e 3-*ter*, devono essere indicati i redditi ai fini previdenziali corrisposti ai soci di cooperative artigiane (codice "Z3" nel punto 8 della sezione dati anagrafici relativi al percettore delle somme), da riportare nel modello REDDITI 2024 PF (quadro RR, sezione I) del lavoratore.

Come sopra indicato, l'art. 1 co. 114 della L. 208/2015 ha disposto l'inclusione tra i redditi assimilati al lavoro dipendente dei compensi corrisposti ai soci di cooperative artigiane che stabiliscono un rapporto di lavoro in forma autonoma ai sensi dell'art. 1 co. 3 della L. 142/2001, ma tale qualificazione fiscale non influisce sul relativo regime previdenziale.

3.3 DATI CONTRIBUTIVI DI ENTI DIVERSI DALL'INPS

Nella sezione 5 "Altri Enti" dei dati previdenziali e assistenziali della Certificazione Unica 2024, la cui numerazione dei campi è slittata per effetto dell'inserimento delle nuove sezioni 3-*bis* e 3-*ter*, devono essere indicati i dati relativi alla contribuzione afferente ad Enti diversi dall'INPS (es. Casse di previdenza e assistenza di medici, infermieri, psicologi, biologi, veterinari e giornalisti).

3.4 DATI ASSICURATIVI INAIL

Nella Certificazione Unica 2024 devono essere indicati anche i dati assicurativi INAIL, riferiti a tutti i soggetti per i quali ricorre la tutela obbligatoria ai sensi del DPR 1124/65, già oggetto alla denuncia nominativa di cui all'art. 4 del DL 338/89, nonché i dati assicurativi riferiti ai giornalisti subordinati assicurati all'INAIL secondo le regole previste dalla normativa regolamentare vigente presso l'INPGI al 30.6.2022.

La numerazione dei campi della sezione "Dati assicurativi INAIL" è slittata per effetto dell'inserimento delle nuove sezioni 3-*bis* e 3-*ter*.

In particolare, il punto 91 ("Qualifica") deve essere compilato nell'ipotesi in cui il lavoratore appartenga ad una delle "Ulteriori categorie" previste dalla seguente tabella, utilizzando i relativi codici in essa indicati.

| CODICE | DESCRIZIONE |
|--------|--|
| B | Tirocinanti |
| C | Ricoverati |
| D | Detenuti |
| E | Soci delle cooperative e di ogni altro tipo di società ad eccezione di quelle artigiane |
| G | Collaboratori familiari e coadiuvanti di imprese non artigiane |
| H | Partecipanti all'impresa familiare non artigiana |
| L | Partecipanti a stage |
| M | Iscritti alle compagnie portuali |
| N | Componenti le carovane di facchini, vetturini o barrocciai |
| P | Pescatori autonomi e soci di cooperative della piccola pesca marittima e delle acque interne |
| Q | Medici in formazione specialistica |
| Z | Altri |

3.5 DATI RELATIVI AI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO, ALLE PROVVISIIONI E AI REDDITI DIVERSI

Nella parte del modello "ordinario" della Certificazione Unica 2024 relativa ai redditi di lavoro autonomo, alle provvisiioni e ai previsti redditi diversi devono essere indicati:

- la tipologia reddituale, sulla base delle previste causali;
- l'ammontare lordo corrisposto;
- le somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale e le altre somme non soggette a ritenuta;
- l'imponibile;
- le ritenute a titolo d'acconto o d'imposta effettuate, nonché le ritenute sospese per effetto di eventi eccezionali;
- i dati relativi alle addizionali IRPEF regionali e comunali (trattenute a titolo d'acconto o d'imposta oppure sospese);
- le spese rimborsate e le ritenute rimborsate;
- le somme restituite al soggetto erogatore al netto delle ritenute subite, in base a quanto stabilito dall'art. 150 del DL 34/2020, che non costituiscono oneri deducibili;
- i contributi previdenziali a carico del soggetto erogante o del percipiente;
- le somme corrisposte in caso di fallimento (liquidazione giudiziale) e liquidazione coatta amministrativa;
- i redditi erogati da altri soggetti;
- i dati relativi a casi particolari in presenza di operazioni straordinarie;
- le somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi;
- le somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio, altre indennità e interessi.

Lavoratori del settore sportivo

Nella presente parte della Certificazione Unica 2024 devono essere indicati:

- i compensi corrisposti fino al 30.6.2023 nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche o in relazione a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, che sono qualificati come redditi diversi ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR, identificando i relativi importi con il nuovo codice "N1" (codice "N" nella Certificazione Unica 2023);
- i compensi corrisposti a partire dall'1.7.2023 derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratti diversi da quello di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa, di cui all'art. 53 co. 2 lett. a) del TUIR, utilizzando i nuovi codici "N2" o "N3".

3.6 DATI RELATIVI ALLE “LOCAZIONI BREVI”

Nel modello “ordinario” della Certificazione Unica 2024 è inoltre presente il prospetto per indicare i dati dei contratti di “locazione breve” e le ritenute operate sui relativi corrispettivi.

L’art. 4 del DL 24.4.2017 n. 50 (conv. L. 21.6.2017 n. 96), attuato con il provv. Agenzia delle Entrate 12.7.2017 n. 132395, ha infatti introdotto una ritenuta sui corrispettivi lordi dovuti per i contratti di locazione di unità immobiliari ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, stipulati dall’1.6.2017 da persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività d’impresa, comprese le sublocazioni e le concessioni in godimento a terzi a titolo oneroso da parte del comodatario.

L’obbligo di applicazione della ritenuta riguarda gli intermediari immobiliari e i soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora incassino i canoni o corrispettivi relativi ai suddetti contratti o intervengano nel loro pagamento (si vedano anche i chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2017 n. 24).

Tuttavia, in base a quanto previsto dall’art. 1 co. 595 della L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021), a decorrere dal periodo d’imposta 2021, il regime fiscale delle locazioni brevi è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d’imposta. Negli altri casi, l’attività di locazione breve, da chiunque esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale, ai sensi dell’art. 2082 c.c. Le disposizioni del predetto comma si applicano anche per i contratti stipulati tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero tramite soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di appartamenti da condurre in locazione.

Nel prospetto in esame devono quindi essere indicati:

- i dati relativi all’immobile (indirizzo e dati catastali);
- la durata del contratto nell’anno di riferimento;
- l’importo del corrispettivo;
- la ritenuta operata.

Se il corrispettivo è stato percepito da un soggetto non proprietario, in caso di sublocazione o di concessione in godimento da parte del comodatario, occorre barrare l’apposita casella.

Indicazione dei dati catastali dell’immobile locato

Nel prospetto relativo alle locazioni brevi del modello “ordinario” della Certificazione Unica 2024 devono essere compilati i punti 14, 15, 16, 17 e 18, relativi ai dati catastali dell’immobile locato (sezione urbana o Comune catastale, foglio, particella, subalterno).

Comunicazione in forma aggregata

I dati riferiti ai contratti relativi al medesimo immobile e stipulati dal medesimo soggetto locatore possono essere comunicati anche in forma aggregata, indicando nell’apposita casella il numero complessivo dei contratti stipulati.

Per ogni singola unità immobiliare, l’esposizione dei dati relativi ai contratti di locazione deve essere effettuata adottando sempre il medesimo criterio, cioè in forma aggregata o in forma analitica.

3.7 TERMINE DI TRASMISSIONE

La trasmissione telematica all’Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche 2024 deve avvenire entro il 18.3.2024 (in quanto il giorno 16 cade di sabato).

Certificazioni Uniche che non contengono dati da utilizzare per la dichiarazione precompilata

Resta ferma la possibilità di differire l’invio telematico all’Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche:

- non rilevanti per la predisposizione delle dichiarazioni precompilate, che devono essere rese disponibili ai contribuenti entro il 30 aprile;
- entro il maggior termine previsto per la trasmissione telematica dei modelli 770.

Potranno quindi essere trasmesse entro il 31.10.2024 (termine per la presentazione del modello 770/2024) le Certificazioni Uniche 2024 riguardanti, ad esempio:

- i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio abituale di arti o professioni, comprese quelle relative ai "contribuenti forfettari" (ex L. 190/2014) o ai c.d. "contribuenti minimi" (ex art. 27 del DL 98/2011);
- le provvigioni;
- i corrispettivi erogati dal condominio per prestazioni relative a contratti di appalto;
- i redditi esenti.

Devono invece essere trasmesse all'Agenzia delle Entrate, entro l'ordinaria scadenza del 18.3.2024, le Certificazioni Uniche 2024 riguardanti, ad esempio:

- i redditi di lavoro autonomo occasionale o derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;
- i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno (diritti d'autore e d'inventore);
- gli utili percepiti da associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;
- i compensi derivanti dallo svolgimento di attività sportive dilettantistiche, ovvero da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, corrisposti fino al 30.6.2023, che costituiscono redditi diversi;
- le "locazioni brevi".

3.8 MODALITÀ DI TRASMISSIONE TELEMATICA

Il sostituto d'imposta deve trasmettere all'Agenzia delle Entrate i modelli "ordinari" delle Certificazioni Uniche 2024:

- in via telematica;
- direttamente o avvalendosi di un intermediario abilitato (è ammesso il c.d. "impegno cumulativo" all'invio di più dichiarazioni e comunicazioni, ai sensi dell'art. 3 co. 6-*bis* del DPR 322/98);
- nel rispetto delle previste specifiche tecniche.

Nell'ambito del flusso telematico (c.d. "fornitura") è possibile:

- da parte dello stesso sostituto d'imposta, inviare più certificazioni relative a singoli dipendenti e lavoratori autonomi;
- da parte dell'intermediario, inviare le certificazioni relative a diversi sostituti d'imposta.

3.8.1 Suddivisione del flusso telematico

Il flusso telematico può essere suddiviso inviando, oltre al frontespizio e all'eventuale quadro CT:

- le certificazioni dei dati relativi ai redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- separatamente rispetto alle certificazioni dei dati dei redditi di lavoro autonomo, delle provvigioni, dei redditi diversi e delle locazioni brevi.

Pertanto, nel caso di coinvolgimento di più professionisti nella gestione delle certificazioni (es. consulente del lavoro per i dipendenti e dottore commercialista per i lavoratori autonomi), ognuno di essi può trasmettere in via telematica le Certificazioni Uniche di propria competenza.

Inoltre, è possibile effettuare flussi telematici distinti anche nel caso di invio di sole certificazioni dei dati relativi ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, qualora questo risulti più agevole per il sostituto.

3.8.2 Tipologie di invii telematici

Gli invii possono essere:

- ordinari, con cui si trasmettono i dati richiesti;
- sostitutivi, con i quali si opera la sostituzione di una certificazione già inviata e acquisita dal sistema telematico;
- di annullamento, con cui si richiede l'annullamento di una certificazione precedentemente trasmessa e acquisita dal sistema telematico.

Separazione degli invii sostitutivi e/o da annullamento

Qualora il sostituto d'imposta o l'intermediario debba procedere alla sostituzione e/o all'annullamento di certificazioni validamente accolte, dovrà procedere ad inviare un apposito flusso comprensivo delle sole certificazioni da sostituire e/o da annullare.

Se il flusso contiene sia invii ordinari che sostitutivi o di annullamento, tale anomalia comporta lo scarto dell'intera comunicazione.

3.8.3 Software

Per compilare e inviare in via telematica le Certificazioni Uniche 2024, l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile sul proprio sito un apposito *software*.

L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile anche il *software* di controllo della Certificazione Unica 2024, che consente di evidenziare, mediante appositi messaggi di errore, le anomalie o incongruenze riscontrate tra i dati contenuti e le indicazioni fornite dalle specifiche tecniche.

3.8.4 Ricevuta di presentazione

Il flusso telematico si considera presentato nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La prova della presentazione del flusso è data dalla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate:

- attestante l'avvenuto ricevimento dei dati;
- rilasciata per via telematica all'utente che ha effettuato l'invio.

3.9 COMUNICAZIONE DELLA "SEDE TELEMATICA" PER LA RICEZIONE DEI DATI DEI CONGUAGLI DEI MODELLI 730

Unitamente alle Certificazioni Uniche 2024, i sostituti d'imposta devono comunicare all'Agenzia delle Entrate anche la "sede telematica" (propria o di un intermediario incaricato):

- per la ricezione dall'Agenzia stessa delle comunicazioni relative ai conguagli derivanti dalla liquidazione dei modelli 730 (modelli 730-4);
- compilando il "quadro CT" del modello "ordinario".

Il "quadro CT" deve essere compilato dai sostituti d'imposta che non hanno ancora comunicato la suddetta "sede telematica" e che trasmettono almeno una certificazione di redditi di lavoro dipendente o assimilati con compilazione dei dati fiscali.

Deve invece essere utilizzato l'apposito modello "CSO" (approvato, da ultimo, con il provv. Agenzia delle Entrate 12.3.2019 n. 58168) nel periodo dal 26 marzo al 22 gennaio dell'anno successivo, in

cui non è più consentita la trasmissione telematica delle Certificazioni Uniche con il “quadro CT” (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 12.3.2018 n. 4, § 1).

Comunicazione delle variazioni

In ogni caso, il modello “CSO” deve essere utilizzato per comunicare le successive variazioni, ad esempio la variazione della sede Entratel, l’indicazione dell’intermediario o la modifica dello stesso (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 24.4.2017 n. 51 e circ. Agenzia delle Entrate 12.3.2018 n. 4).

3.10 REGIME SANZIONATORIO

L’obbligo di trasmissione telematica all’Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche è soggetto ad un pesante regime sanzionatorio, finalizzato al rispetto delle scadenze propedeutiche alla pre-compilazione delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche.

In caso di omessa, tardiva o errata trasmissione delle Certificazioni Uniche, infatti, è prevista l’applicazione di una sanzione di 100,00 euro per ogni certificazione:

- senza possibilità, in caso di violazioni plurime, di applicare il “cumulo giuridico” ex art. 12 del DLgs. 472/97;
- con un massimo di 50.000,00 euro per sostituto d’imposta.

Se la certificazione è correttamente trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza ordinaria del 16.3.2024, la sanzione è ridotta a un terzo, con un massimo di 20.000,00 euro.

3.10.1 Ambito applicativo

Le suddette sanzioni si applicano in relazione a tutte le certificazioni che devono essere trasmesse all’Agenzia delle Entrate, anche se riguardano tipologie reddituali che non rilevano ai fini della pre-compilazione delle dichiarazioni dei redditi (es. redditi di lavoro autonomo professionale, provvigioni).

3.10.2 Correzione entro 5 giorni

Nei casi di errata trasmissione, la sanzione non si applica se la sostituzione o l’annullamento della precedente certificazione avviene entro i 5 giorni successivi alla scadenza.

A tali fini, la circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6 (§ 2.8) aveva chiarito che i 5 giorni devono essere conteggiati a partire dalla scadenza ordinaria, ora stabilita al 16 marzo, anche se il termine, cadendo di sabato, slitta a lunedì 18 marzo.

Pertanto, per evitare l’applicazione di sanzioni, la trasmissione delle certificazioni corrette deve avvenire entro il 21.3.2024 (5 giorni dal 16.3.2024, anche se opera lo slittamento al 18.3.2024).

Certificazioni Uniche che non contengono dati da utilizzare per la dichiarazione precompilata

A seguito dell’intervento della L. 205/2017, che ha disposto a livello normativo la possibilità di trasmettere entro il termine di presentazione del modello 770 (31 ottobre) le Certificazioni Uniche che non contengono dati da utilizzare per l’elaborazione della dichiarazione precompilata, deve ancora essere chiarito se la possibilità di correzione entro 5 giorni senza sanzioni è applicabile anche alle Certificazioni in esame.

Da un punto di vista letterale, infatti, tale disposizione è riferita solo alla scadenza “ordinaria” del 16 marzo.

3.10.3 Scarto dei file

Il provv. Agenzia delle Entrate 15.1.2024 n. 8253 stabilisce inoltre che, nel caso di:

- scarto dell’intero *file* contenente le Certificazioni Uniche 2024, inviato entro il previsto termine, la sanzione non si applica se il soggetto obbligato effettua un nuovo invio ordinario entro i 5 giorni successivi alla scadenza ordinaria del 16 marzo;

- scarto di singole Certificazioni Uniche 2024, inviate entro il previsto termine, la sanzione non si applica se il soggetto obbligato effettua un ulteriore invio ordinario, contenente le sole certificazioni rettificcate, entro i 5 giorni successivi alla scadenza ordinaria del 16 marzo (non devono, invece, essere ritrasmesse le certificazioni già accolte).

Certificazioni Uniche che non contengono dati da utilizzare per la dichiarazione precompilata

Da un punto di vista letterale, le suddette disposizioni del provv. Agenzia delle Entrate 15.1.2024 n. 8253 sono riferite solo alla scadenza “ordinaria” del 16 marzo, anche se lo stesso provvedimento evidenzia che, a seguito dell’intervento della L. 205/2017, le Certificazioni Uniche che non contengono dati da utilizzare per l’elaborazione della dichiarazione precompilata possono essere trasmesse entro il termine di presentazione del modello 770 (31 ottobre).

Sul punto è quindi necessario un chiarimento ufficiale.

3.10.4 Ravvedimento operoso

L’Agenzia delle Entrate, nella circ. 19.2.2015 n. 6 (§ 2.6), ha affermato che per le violazioni relative alla trasmissione telematica delle Certificazioni Uniche non è possibile avvalersi del ravvedimento operoso, ai sensi dell’art. 13 del DLgs. 472/97, in quanto incompatibile con la tempistica prevista per l’elaborazione della dichiarazione precompilata, che deve essere resa disponibile ai contribuenti entro il 30 aprile.

Tale posizione dell’Agenzia delle Entrate appare tuttavia discutibile, in quanto l’esclusione del ravvedimento non è prevista a livello normativo.

Con la successiva ris. 23.5.2022 n. 22, l’Agenzia delle Entrate ha infatti ammesso la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso in relazione alle violazioni riguardanti la trasmissione al Sistema tessera sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie, anch’esse funzionali ai fini dell’elaborazione della dichiarazione precompilata.

4 CONSEGNA DELLA CERTIFICAZIONE UNICA 2024 AL CONTRIBUENTE-SOSTITUITO

Il sostituto d’imposta deve:

- compilare il modello “sintetico” di Certificazione Unica 2024, secondo le istruzioni approvate dall’Agenzia delle Entrate;
- rilasciarla al contribuente-sostituto, unitamente alle relative informazioni approvate dall’Agenzia delle Entrate.

Il modello “sintetico” di Certificazione Unica 2024, da rilasciare al contribuente-sostituto, è costituito:

- dalla parte relativa ai dati del sostituto d’imposta e del contribuente-sostituto (lavoratore dipendente o autonomo, pensionato o altro percettore delle somme);
- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi di lavoro dipendente, assimilati e all’assistenza fiscale, suddivisa tra:
 - dati fiscali;
 - dati previdenziali e assistenziali;
 - dati assicurativi INAIL;
 - annotazioni;
- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi di lavoro autonomo, delle provvigioni e dei redditi diversi;
- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi derivanti dalle “locazioni brevi” ai sensi dell’art. 4 del DL 50/2017;
- dalla scheda (non presente nel modello “ordinario”) per la scelta della destinazione:

- dell'8 per mille dell'IRPEF ad una confessione religiosa riconosciuta oppure allo Stato (per scopi di interesse sociale o di carattere umanitario);
- del 5 per mille dell'IRPEF per il sostegno del settore *no profit*, delle associazioni sportive dilettantistiche, degli enti gestori delle aree protette, degli enti di tutela dei beni culturali e paesaggistici, delle Università e della ricerca scientifica, della ricerca sanitaria o delle attività sociali svolte dal Comune di residenza;
- del 2 per mille dell'IRPEF al finanziamento di un partito politico iscritto nell'apposito Registro nazionale.

Nel caso in cui la Certificazione Unica 2024 attesti solo redditi di lavoro dipendente e assimilati, ovvero solo redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, o soltanto compensi erogati a seguito di "locazioni brevi", il sostituto d'imposta deve rilasciare al contribuente esclusivamente la parte della Certificazione Unica relativa alle tipologie reddituali indicate.

4.1 DATI FISCALI RELATIVI AI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI

In questa parte del modello "sintetico" della Certificazione Unica 2024 devono essere indicati:

- i dati relativi ai redditi corrisposti nel 2023;
- i dati del rapporto di lavoro;
- le ritenute a titolo di IRPEF e di addizionali regionale e comunale;
- gli acconti 2023 versati a seguito della presentazione del modello 730/2023, sia in relazione al dichiarante che al coniuge;
- gli importi non trattenuti o i crediti non rimborsati a seguito della presentazione del modello 730/2023, sia in relazione al dichiarante che al coniuge;
- gli oneri detraibili e deducibili;
- le detrazioni e i crediti d'imposta;
- i dati relativi al "trattamento integrativo";
- i dati relativi alla previdenza complementare;
- i dati relativi ai lavoratori "frontalieri" e ai redditi esenti;
- i dati relativi alle erogazioni in natura e ai rimborsi di determinate spese, nell'ambito dei c.d. *fringe benefit*;
- i redditi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta;
- i redditi erogati da altri soggetti (es. in caso di conguaglio complessivo di fine anno o di operazioni straordinarie);
- i dati relativi ai redditi assoggettati a tassazione separata (TFR e indennità equipollenti, altre indennità, prestazioni in forma di capitale dei fondi pensione, compensi relativi ad anni precedenti, ecc.); deve essere indicata anche l'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del TFR maturate nell'anno, indipendentemente dalla cessazione del rapporto di lavoro;
- i dati relativi alle somme erogate ai dipendenti privati per premi di risultato o partecipazione agli utili dell'impresa, soggette all'imposta sostitutiva del 5%;
- i dati relativi alle mance assoggettate ad imposta sostitutiva;
- i dati relativi ai familiari fiscalmente a carico, anche qualora non ci siano le condizioni per usufruire delle detrazioni IRPEF per carichi di famiglia (es. figli a carico con meno di 21 anni) o di oneri e spese sostenute nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico; l'indicazione del codice fiscale del coniuge non fiscalmente a carico è facoltativa; per "coniuge" si intende anche ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso;
- i dati relativi ai rimborsi di alcuni beni e ai servizi non soggetti a tassazione ai sensi dell'art. 51 co. 2 del TUIR, nell'ambito del c.d. "*welfare aziendale*";

- i dati relativi ai contribuenti residenti a Campione d'Italia.
- i dati relativi ai lavoratori dipendenti o assimilati del settore sportivo.

4.2 DATI CONTRIBUTIVI INPS ED ALTRI ENTI E DATI ASSICURATIVI INAIL

La parte del modello “sintetico” della Certificazione Unica 2024 riguardante i dati relativi alla contribuzione dovuta all’INPS e ad altri Enti e i dati assicurativi INAIL, invece, è identica a quella del modello “ordinario” (si vedano i precedenti § 3.2, 3.3 e 3.4).

4.3 DATI RELATIVI AI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO, ALLE PROVVISORIE E AI REDDITI DIVERSI

Nella parte del modello “sintetico” della Certificazione Unica 2024 relativa ai redditi di lavoro autonomo, alle provvisorie e ai previsti redditi diversi devono essere indicati, in maniera analoga al modello “ordinario”:

- la tipologia reddituale, sulla base delle previste causali;
- l’ammontare lordo corrisposto;
- le somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale e le altre somme non soggette a ritenuta;
- l’imponibile;
- le ritenute a titolo d’acconto o d’imposta effettuate, nonché le ritenute sospese per effetto di eventi eccezionali;
- i dati relativi alle addizionali IRPEF regionali e comunali (trattenute a titolo d’acconto o d’imposta oppure sospese);
- le spese rimborsate e le ritenute rimborsate;
- i contributi previdenziali a carico del soggetto erogante o del percipiente;
- le somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi;
- le somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio, altre indennità e interessi.

A differenza del modello “ordinario”, non sono invece previsti i riquadri relativi all’indicazione:

- delle somme corrisposte in caso di fallimento (liquidazione giudiziale) e liquidazione coatta amministrativa;
- dei redditi erogati da altri soggetti;
- dei dati relativi a casi particolari in presenza di operazioni straordinarie.

Nel modello “sintetico” non è inoltre prevista l’indicazione delle somme restituite al soggetto erogatore al netto delle ritenute subite.

4.4 DATI RELATIVI ALLE “LOCAZIONI BREVI”

Nel modello “sintetico” della Certificazione Unica 2024 è presente anche il prospetto per indicare i dati dei contratti di locazione breve e le ritenute operate sui relativi corrispettivi, ai sensi dell’art. 4 del DL 50/2017.

Dati catastali dell’immobile locato

Nel prospetto relativo alle locazioni brevi del modello “sintetico” della Certificazione Unica 2024, a differenza del modello “ordinario”, non sono presenti i punti 14, 15, 16, 17 e 18, in cui indicare i dati catastali dell’immobile locato (sezione urbana o Comune catastale, foglio, particella, subalterno).

4.5 SOTTOSCRIZIONE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Il sostituto d'imposta può sottoscrivere la Certificazione Unica 2024 anche mediante sistemi di elaborazione automatica.

4.6 TERMINE DI CONSEGNA

I sostituti d'imposta devono consegnare ai contribuenti-sostituiti le Certificazioni Uniche 2024 entro il 16.3.2024.

4.7 MODALITÀ DI CONSEGNA

I sostituti d'imposta, in luogo della consegna della Certificazione Unica 2024 in formato cartaceo, possono trasmetterla al contribuente in formato elettronico, a condizione che il contribuente:

- abbia la possibilità di entrare nella disponibilità della certificazione e di poterla materializzare per i successivi adempimenti;
- sia dotato degli strumenti necessari per ricevere e stampare la certificazione rilasciata per via elettronica.

L'utilizzo di tale modalità è comunque esclusa qualora:

- la certificazione debba essere rilasciata agli eredi del dipendente deceduto;
- il dipendente abbia cessato il rapporto di lavoro.

4.8 RILASCIO DI UNA NUOVA CERTIFICAZIONE RELATIVA AL 2023

Qualora il sostituto d'imposta abbia già rilasciato al sostituito la certificazione relativa ai redditi erogati nel 2023, prima dell'approvazione della Certificazione Unica 2024, ad esempio la Certificazione Unica 2023 a seguito della cessazione del rapporto di lavoro dipendente intervenuta lo scorso anno, deve rilasciare:

- la nuova Certificazione Unica 2024, comprensiva dei dati già certificati, in sostituzione della certificazione già rilasciata;
- entro il suddetto termine del 16.3.2024.

4.9 RILASCIO DI UNA CERTIFICAZIONE DIVERSA DOPO LA TRASMISSIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel caso in cui il sostituto d'imposta rilasci una Certificazione Unica 2024 diversa da quella trasmessa all'Agenzia delle Entrate, deve comunicare al contribuente che, se intende avvalersi della dichiarazione precompilata fornita dall'Agenzia delle Entrate, dovrà:

- verificare i dati forniti dalla Certificazione Unica rilasciata;
- procedere a modificare il contenuto della dichiarazione precompilata.

4.10 RILASCIO DELLA CERTIFICAZIONE RELATIVA AL 2024

La Certificazione Unica 2024, relativa al 2023, può essere utilizzata anche per certificare i dati relativi all'anno 2024, fino all'approvazione di una nuova certificazione.

In tal caso, i riferimenti agli anni 2023 e 2024 contenuti nella Certificazione Unica 2024 e nelle relative istruzioni devono intendersi riferiti ai periodi successivi.

È il caso, ad esempio, della certificazione da rilasciare a seguito della cessazione del rapporto di lavoro dipendente nel 2024, entro 12 giorni dalla richiesta del lavoratore cessato.

4.11 SANZIONI IN CASO DI OMESSA, INFEDELE O TARDIVA CONSEGNA DELLA CERTIFICAZIONE

Secondo l'Amministrazione finanziaria, l'omesso, tardivo, incompleto o infedele rilascio al contribuente-sostituto della certificazione da parte del sostituto d'imposta è punito con la sanzione amministrativa da 250,00 a 2.000,00 euro (ai sensi dell'art. 11 co. 1 lett. a) del DLgs. 471/97, come modificato dal DLgs. 158/2015).

Tuttavia, si ritiene che se la certificazione viene rilasciata successivamente al termine stabilito, ma il ritardo non pregiudica gli obblighi dichiarativi del sostituto, non ostacola l'attività di controllo, non incide sulla determinazione della base imponibile e sul pagamento del tributo, la violazione sia "meramente formale" e quindi non sanzionabile.