

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 12 febbraio 2009

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: FISCALITA' DEL LAVORO E PREVIDENZA](#)

CIRCOLARE N. 8/2009

Oggetto: Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto - Art. 11, commi 3 e 4, del D.Lgs. n. 47/2000 - Versamento del saldo - Scadenza: Lunedì 16 febbraio 2009

1. Premessa.

Come noto (si veda al riguardo Circolare n. 7/2008 dello scrivente Studio) l'imposta sostitutiva dell'IRPEF calcolata sulle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto maturate in ciascun anno prevista dall'art. 11, commi 3 e 4, del D.Lgs. n. 47/2000 deve essere versata tramite un sistema di acconto e saldo. In particolare, entro il 16 febbraio 2009, deve essere effettuato il versamento del saldo della predetta imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del TFR maturate nell'anno solare 2008.

In prossimità della scadenza si riepilogano i principali adempimenti a carico dei sostituti d'imposta.

STUDIO ANTONELLI

2. Computo del versamento a saldo.

Ai sensi dell'art. 11, comma 4, del D.Lgs. n. 47/2000 la base imponibile dell'imposta sostitutiva è rappresentata dalle rivalutazioni maturate in ciascun anno. La C.M. n. 70/E dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che anche il TFR versato al fondo di Tesoreria dell'INPS va rivalutato alla fine di ciascun anno ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro ed ha individuato nel datore di lavoro il soggetto tenuto all'applicazione ed al versamento dell'imposta sostitutiva anche in relazione alla quota maturata presso il Fondo. Per l'anno 2008 tale ammontare risulta così determinato:

- rivalutazione dello "stock di TFR" maturato al 31 dicembre 2007 e relativo ai dipendenti in forza al 31 dicembre 2008 risultante dall'applicazione del coefficiente di rivalutazione relativo al mese di dicembre 2008, pari a 3,036419% incluso il TFR trasferito al fondo di Tesoreria dell'INPS;
- rivalutazione dei TFR erogati nel corso del 2008, risultante dal coefficiente di rivalutazione relativo al mese in cui si è verificata l'interruzione del rapporto, anche in questo caso comprendendo le quote versate al fondo di Tesoreria dell'INPS.

Dal momento che nessuna rivalutazione va operata con riferimento alle quote di TFR maturate in corso d'anno, la rivalutazione non dovrà essere effettuata con riferimento alle quote di trattamento di fine rapporto maturate e versate nel corso del 2008, come pure quelle trasferite al fondo di tesoreria presso l'INPS.

Considerato che, ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 47/2000, l'imposta sostitutiva è determinata nella misura dell'11%, l'importo del saldo sarà pari alla differenza fra l'imposta calcolata sulle rivalutazioni maturate nel 2008 e quanto già versato a titolo di acconto entro il 16 dicembre 2008.

Si faccia il caso in cui al 31/12/2008 siano maturate rivalutazioni sul TFR per complessivi euro 5.000 e che l'acconto versato, commisurato alle rivalutazioni maturate nel 2007, ammonti ad euro 450. Il saldo dovuto risulterà dal seguente calcolo, dove:

IS IMPOSTA SOSTITUTIVA A SALDO

IA IMPOSTA SOSTITUTIVA IN ACCONTO

I IMPOSTA SOSTITUTIVA (11 PER CENTO)

R RIVALUTAZIONI MATURATE NEL 2008 SUL TFR (RIVALUTAZIONE DELLO "STOCK DI TFR" AL 31/12/2007 COMPENSIVO DEL TFR TRASFERITO AL FONDO DI TESORERIA INPS E RIVALUTAZIONI EFFETTUATE IN CORSO D'ANNO A SEGUITO DI INTERRUZIONI DEL RAPPORTO DI LAVORO)

$$IS = (I \times R) - IA = (0,11 \times 5.000) - 450 = \text{euro } 100 \text{ (saldo da versare per il 2008)}$$

STUDIO ANTONELLI

3. Termini e modalità di versamento del saldo.

Come ricordato in premessa, ai sensi dell'art. 11, comma 4, del D.Lgs. n. 47/2000, il saldo dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni di TFR deve essere versato entro il 16 febbraio di ciascun anno mediante utilizzo del modello F24.

Ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs n. 241/1997, entro lunedì 16 febbraio 2009, dovrà essere versata la differenza fra l'imposta relativa alle rivalutazioni maturate nel 2008 e quanto già versato a titolo di acconto.

La R.M. n. 87/E del 12 giugno 2001, ha istituito il seguente codice tributo da utilizzare per il versamento del saldo:

CODICE TRIBUTO	DESCRIZIONE
1713	SALDO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI REDDITI DERIVANTI DALLE RIVALUTAZIONI DEL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO VERSATA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Per quanto riguarda la compilazione del modello F24, il comunicato stampa 14 febbraio 2008 dell'Agenzia delle entrate precisa che gli importi relativi all'imposta sostitutiva dovranno essere indicati nella sezione "Erario", utilizzando come periodo di riferimento l'anno di imposta cui la rivalutazione si riferisce, vale a dire nel caso di specie, "2008" e come mese di riferimento il valore "0012".

4. Compensazione con l'anticipo d'imposta sul TFR.

L'art. 11, comma 4-bis del D.Lgs. n. 47/2000 consente ai sostituti d'imposta di compensare in sede di acconto e saldo (orizzontalmente) il credito per anticipo IRPEF sul TFR versato nel 1997 e/o nel 1998 con l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR. La C.M. n. 78/E del 6 agosto 2001 precisa che tale compensazione "... consentita senza alcun limite di importo, è aggiuntiva a quella già prevista dall'art. 3, comma 213, della Legge 23 dicembre 1996 n. 662...". Pertanto i datori di lavoro, oltre ad utilizzare ordinariamente il credito d'imposta in compensazione con l'IRPEF dovuta sul TFR erogato, potranno utilizzare il credito stesso fino a concorrenza dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del TFR, anche a scomputo del versamento del saldo dell'imposta sostitutiva entro il 16 febbraio 2009.

La compensazione orizzontale del credito d'imposta sul TFR deve tener conto che l'utilizzo in compensazione:

- non risente delle percentuali di utilizzo del credito d'imposta (9,78% o maggiore percentuale) di cui all'art. 3, comma 213, della Legge n. 662/1996;
- non può essere esteso, per analogia, a somme diverse da quella dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni di TFR, quindi al massimo, fino a concorrenza dell'imposta stessa.

Trattandosi di una forma di compensazione "orizzontale" è quindi necessaria la presentazione del modello F24 anche se per effetto della predetta operazione il saldo finale del modello è

STUDIO ANTONELLI

uguale a zero. Al fine di operare correttamente la predetta compensazione, la C.M. n. 7/E del 2002 ha precisato che:

- nella colonna "importi a credito compensati" va riportato l'anticipo IRPEF sul TFR utilizzato (codice tributo 1250);
- nella colonna anno di riferimento va indicato l'anno di utilizzo del credito stesso (nella fattispecie 2009);
- l'importo compensato non rileva ai fini della determinazione del limite di euro 516.456,90 dei crediti compensabili per ciascun anno solare.

5. Aspetti contabili.

L'art. 11, comma 4, del Decreto Legislativo n. 47/2000 stabilisce che l'imposta versata dovrà essere contabilmente imputata a riduzione del fondo relativo al TFR e non influenza quindi il conto economico. Pertanto, riprendendo i dati dell'esempio precedente ed assumendo il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, occorrerebbe effettuare le seguenti scritture:

Scritture contabili relative al caso di versamento dell'imposta sostitutiva sul TFR.

1) in sede di versamento dell'acconto

CREDITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA TFR	a	BANCA X C/C	450
--	---	-------------	-----

2) in sede di chiusura dei conti:

TFR	a	DIVERSI	550
	a	CREDITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA TFR	450
	a	DEBITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL TFR	100

3) in sede di versamento del saldo:

DEBITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL TFR	a	BANCA X C/C	100
---	---	-------------	-----

STUDIO ANTONELLI

Qualora l'acconto dell'imposta sostitutiva sul TFR sia stato portato direttamente a riduzione del TFR, si ritiene che in sede di chiusura dei conti debba essere rilevata la seguente scrittura:

TFR	a	DEBITI VERSO ERARIO PER 100 IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL TFR
-----	---	---

Scritture contabili in ipotesi di compensazione dell'imposta sostitutiva del TFR con l'anticipo IRPEF sul TFR.

1) in sede di versamento dell'acconto

CREDITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA TFR	a	ANTICIPO IRPEF SUL TFR	450
--	---	------------------------	-----

2) in sede di chiusura dei conti:

TFR	a	DIVERSI	550
	a	CREDITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA TFR	450
	a	DEBITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL TFR	100

3) in sede di versamento del saldo:

DEBITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL TFR	a	ANTICIPO IRPEF SUL TFR	100
---	---	------------------------	-----

6. Eccedenze di versamento dell'imposta sostitutiva.

L'elevata percentuale di acconto (90 per cento) potrebbe determinare situazioni in cui l'importo versato entro il 16 dicembre 2008 sia superiore all'imposta sostitutiva dovuta per l'intero anno, determinata sulle rivalutazioni maturate nell'anno solare 2008.

In questa ipotesi si genererà un credito d'imposta per il quale si ritiene consentito:

- lo scomputo in compensazione verticale dall'acconto dovuto per il 2009;
- l'utilizzo in compensazione orizzontale del credito semprechè emerga dalla dichiarazione Mod. 770.

Potrebbe altresì accadere che, per mero errore di calcolo, il datore di lavoro versi un'imposta sostitutiva di ammontare eccedente rispetto al dovuto (e ciò in sede di acconto e/o di saldo). A tale proposito, la C.M. n. 29/E del 20 marzo 2001 dell'Agenzia delle

STUDIO ANTONELLI

entrate chiarisce che in questo caso si applicano le disposizioni previste dal D.P.R. n. 445/1997, vale a dire la possibilità di compensare l'eccedenza con altre ritenute, anche di natura diversa (ad esempio con il cod. 1001), a partire dal mese successivo a quello in cui emerge il credito e fino alla fine del periodo d'imposta (senza evidenziare il recupero nel mod. F24, indicando cioè il netto) oppure a partire dal periodo d'imposta successivo in compensazione verticale e/o orizzontale.

7. Determinazione del saldo in ipotesi di operazioni straordinarie.

Nella C.M. n. 29/E del 2001 viene precisato che in caso di operazioni di fusione o di scissione (totale) che comportano l'estinzione dei soggetti preesistenti, gli obblighi di versamento (in acconto e a saldo) dell'imposta sostitutiva dell'11% sulle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto sono adempiuti, a norma del D.L. 11 marzo 1997 n. 50, convertito dalla Legge n. 122/1997:

- dagli stessi soggetti preesistenti fino alla data di efficacia giuridica della fusione o della scissione, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 2504-bis, secondo comma, e 2506 quater (nuovo), primo comma, del Codice Civile, senza tener conto di eventuali retrodatazioni degli effetti contabili e fiscali (rileva pertanto, ad esempio, la data di iscrizione nel registro delle imprese dell'ultimo atto di fusione, salvo che l'atto stesso non stabilisca una data successiva);
- dalla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o dalla scissione, successivamente alla suddetta data di efficacia dell'operazione (come sopra individuata).

Sempre al fine di individuare il soggetto tenuto al versamento dell'imposta sostitutiva, la C.M. n. 78/E del 6 agosto 2001 ha affrontato il caso di operazioni societarie (cessioni e affitti d'azienda, conferimenti ecc.) che non comportano l'estinzione dei soggetti preesistenti. Ricorrendo tali fattispecie, gli obblighi di versamento devono essere adempiuti:

- dal soggetto originario, relativamente al personale per il quale non si verifica un passaggio presso altri datori di lavoro;
- dal soggetto presso il quale si verifica, senza interruzione del rapporto di lavoro, il passaggio di dipendenti e del relativo TFR maturato, relativamente a detti dipendenti.

8. Sanzioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta.

Come previsto dall'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 47/2000, l'imposta applicata sulle rivalutazioni di TFR ha natura di imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (IRPEF).

Pur in mancanza di espressa previsione normativa si ritiene, quindi, che in caso di violazioni degli obblighi di versamento si applichino le disposizioni di cui ai DD.LLgs. nn. 471 e 472 del 1997 recanti appunto la disciplina delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Da ciò consegue che si renderà applicabile, ad esempio:

STUDIO ANTONELLI

- la sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, per carenti o omessi versamenti di imposta sostitutiva, pari al 30% dell'importo non versato;
- la previsione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, vale a dire l'applicazione del c.d. "ravvedimento operoso".

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli