

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. 9/2009

- Oggetto: 1) Rivalutazione al 31/12/2008 dell'anticipo IRPEF sui trattamenti di fine rapporto versato nel 1997 e nel 1998 e relativi aspetti contabili;**
- 2) Recupero del credito d'imposta relativo all'anticipo IRPEF sui trattamenti di fine rapporto.**

1. Premessa.

Facendo seguito, da ultimo, alla Circolare n. 8/2008 dello scrivente Studio, concernente la rivalutazione dell'anticipo IRPEF sulle indennità di fine rapporto, si informa che il coefficiente di rivalutazione del TFR relativo al mese di dicembre 2008 è pari al **3,036419%**.

Ciò premesso, si riassumono, di seguito, le principali caratteristiche e le modalità di utilizzo dell'anticipo d'imposta in oggetto.

2. Rivalutazione delle somme versate e concessione di un credito d'imposta.

Come noto, il comma 213 dell'art. 3 della Legge n. 662/1996 prevede che l'anticipo IRPEF sul TFR, nell'ammontare risultante al 31 dicembre di ogni anno, sia rivalutato a norma del quarto comma dell'art. 2120 del Codice Civile, vale a dire con l'applicazione di un tasso fisso dell'1,5 per cento, maggiorato del 75 per cento della variazione ISTAT dei prezzi al consumo rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Ne consegue che, al 31 dicembre 2008, l'anticipo versato nel 1997, già rivalutato alle date del 31 dicembre degli anni dal 1997 al 2007, e quello versato nel 1998, già rivalutato al 31 dicembre degli anni dal 1998 al 2007, dovranno essere ulteriormente rivalutati con riferimento all'importo risultante al 31 dicembre 2008, comprensivo delle precedenti rivalutazioni, ed al netto di eventuali utilizzi già avvenuti anteriormente a tale data.

Considerato che, come evidenziato in premessa, il tasso di rivalutazione al 31 dicembre 2008 è pari al 3,036419%, in caso l'anticipo IRPEF sul TFR sia pari ad euro 30.000,00, risultante alla data del 31/12/2008 (comprensivo delle rivalutazioni già effettuate negli anni dal 1997 al 2007 e al netto di eventuali utilizzi dell'anno 2008), la rivalutazione al 31 dicembre 2008 sarebbe la seguente:

$$\text{euro } 30.000,00 \times 3,036419\% = \text{euro } 910,92$$

Dall'esempio di cui sopra risulta quindi che il credito d'imposta utilizzabile alla data del 1° gennaio 2009 in compensazione, nei limiti e con le modalità stabilite dall'art. 3, comma 213, della Legge n. 662/1996 e dall'art. 11, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 47/2000, ammonterebbe ad euro 30.918,94.

2.1 Aspetti contabili.

Ai sensi dell'art. 3, comma 213, della Legge n. 662/1996, l'anticipo IRPEF sul TFR costituisce un credito d'imposta.

Poiché il medesimo comma 213 prevede che il credito in esame possa essere utilizzato per il versamento delle ritenute applicate sui trattamenti di fine rapporto corrisposti a decorrere dal 1° gennaio 2000, lo stesso costituisce una immobilizzazione finanziaria da iscrivere in bilancio nella voce B.III.2.d) (crediti verso altri) dello Stato Patrimoniale.

A chiusura dell'esercizio 2008, a seguito della rivalutazione del credito secondo le modalità esposte nel paragrafo precedente, dovrà essere contabilizzato un ulteriore credito verso l'Erario pari alla rivalutazione operata al 31 dicembre 2008 e, quale contropartita, un provento di corrispondente importo, da iscrivere nella voce A.5) (altri ricavi o proventi) ovvero nella voce C.16.d) (altri proventi finanziari) del Conto Economico.

STUDIO ANTONELLI

Pertanto, facendo riferimento all'esempio formulato nel precedente paragrafo, si avrà:

CREDITI VERSO ERARIO PER ANTICIPO IRPEF SU T.F.R.	a	ALTRI RICAVI O PROVENTI	910,92
---	---	-------------------------	--------

2.2 Effetti fiscali della rivalutazione.

Come confermato dal Ministero delle Finanze con C.M. n. 196/E del 1997, la rivalutazione costituisce un componente positivo del reddito di impresa nell'esercizio di competenza, vale a dire nell'esercizio in cui è riconosciuta la rivalutazione del credito di imposta non ancora utilizzato alla data del 31 dicembre di ciascun anno.

3. Modalità di recupero dell'anticipo IRPEF sul TFR.

3.1 Determinazione della percentuale del credito d'imposta utilizzabile a scomputo delle ritenute operate sul TFR.

In merito alle modalità di recupero del credito d'imposta, la C.M. n. 196/E dell'8 luglio 1997 aveva chiarito che il datore di lavoro poteva recuperare l'anticipo IRPEF secondo le seguenti misure:

- fino a concorrenza del 9,78 per cento dei trattamenti di fine rapporto, ovvero;
- se superiore fino a concorrenza della percentuale corrispondente al rapporto tra il credito d'imposta residuo alla data del 1° gennaio 2000 e i trattamenti di fine rapporto risultanti alla stessa data.

In relazione alla modalità di calcolo sub lettera b) si era ritenuto che la percentuale così determinata rimanesse invariata per tutti i successivi utilizzi, senonchè la C.M. n. 78/E del 6 agosto 2001 aveva invece previsto il ricalcolo della percentuale di utilizzo dell'anticipo IRPEF al primo gennaio di ciascun anno.

A tale riguardo la C.M. n. 7/E del 25 gennaio 2002, richiamando il contenuto delle CC.MM. nn. 196/E del 1997 e 78/E del 2001, ha precisato che il recupero del credito d'imposta, ferma restando la possibilità di utilizzare la percentuale del 9,78 per cento, può essere effettuato, alternativamente:

- con una percentuale corrispondente al rapporto tra il credito d'imposta residuo alla data del 1° gennaio 2000 e i trattamenti di fine rapporto risultanti alla stessa data (senza effettuare ulteriori ricalcoli) qualora la percentuale scaturente dal rapporto tra il credito d'imposta residuo al primo gennaio di ciascun anno ed i TFR risultanti alla stessa data comportino una riduzione rispetto a quella calcolata al primo gennaio 2000;
- con una percentuale corrispondente al rapporto tra il credito d'imposta residuo alla data del 1° gennaio di ciascun anno (ad esempio all'1/1/2009) e i trattamenti di fine rapporto risultanti alla stessa data (ad esempio 1/1/2009).

3.2 Scomputo dalle ritenute operate sul TFR.

Le CC.MM. nn. 196/E del 1997 e 7/E del 2002 precisano che l'utilizzo del credito d'imposta nelle misure sopra determinate, oltre che per il versamento delle ritenute effettuate sui trattamenti di fine rapporto, è consentito anche all'atto del versamento delle ritenute operate sulle anticipazioni e sugli acconti dei trattamenti stessi.

Sulla base di tali precisazioni deve ritenersi che lo scomputo non possa riguardare le ritenute operate sulle altre somme erogate una tantum all'atto della cessazione del rapporto di lavoro (ad esempio, indennità di preavviso, incentivi all'esodo e così via).

Si ricorda, inoltre, che lo scomputo deve essere effettuato "verticalmente", vale a dire senza evidenziare il credito utilizzato a compensazione delle ritenute sul TFR. Ne consegue che, ai fini della compilazione del modello F24, le ritenute versate (cod. tributo 1012) andranno indicate al netto del credito utilizzato.

3.3 Compensazione con l'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del TFR.

In alternativa alle modalità di recupero di cui al precedente punto 3.2, l'art. 11, comma 4-bis del D.Lgs. n. 47/2000 consente ai sostituti d'imposta di compensare il credito per anticipo IRPEF sul TFR versato nel 1997 e/o nel 1998 con l'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto di cui all'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 47/2000.

Nel rinviare l'esame di tale modalità di utilizzo alla Circolare n. 8/2009 dello scrivente Studio, si ricorda che la C.M. n. 29/E del 2001 ha precisato che la compensazione orizzontale del credito d'imposta sul TFR non può essere estesa, per analogia, a somme diverse da quella dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni di TFR.

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

Alessandro Antonelli