

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, 10 dicembre 2008

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

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

CIRCOLARE N. 31/2008

Oggetto: **Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni di TFR - Versamento dell'acconto – art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 47/2000 - Scadenza: martedì 16 dicembre 2008.**

Indice:

1.	Premessa.	2
2.	Soggetti obbligati e soggetti esclusi dal versamento dell'acconto.	2
3.	Calcolo dell'acconto.	3
3.1	Metodo storico.	3
3.2	Metodo presuntivo.	4
4.	Contabilizzazione dell'imposta sostitutiva.	4
5.	Termini e modalità di versamento dell'acconto.	5
6.	Compensazione con l'anticipo d'imposta sul TFR.	5
7.	Eccedenze di versamento dell'imposta sostitutiva (acconto superiore al dovuto o per errore materiale).	6
8.	La determinazione dell'acconto in ipotesi di operazioni straordinarie.	6
9.	Sanzioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva.	7

1. Premessa.

Approssimandosi il termine per il versamento dell'acconto per il 2008, fissato al 16 dicembre prossimo, si forniscono di seguito alcune indicazioni sui principali adempimenti a carico dei sostituti d'imposta, in relazione al versamento dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni di TFR, ciò anche a seguito degli ulteriori chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con le Circolari n. 7/E del 25 gennaio 2002 e n. 50/E del 12 giugno 2002.

Da segnalare che la C.M. n. 70/E del 2007 dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che il datore di lavoro è tenuto all'applicazione ed al versamento dell'imposta sostitutiva anche in relazione alla rivalutazione della quota maturata presso il fondo di tesoreria INPS.

2. Soggetti obbligati e soggetti esclusi dal versamento dell'acconto.

L'articolo 11, comma terzo, del D.Lgs n. 47/2000 prevede che sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il trattamento di fine rapporto sia applicata un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura dell'11% delle rivalutazioni maturate in ciascun anno, vale a dire in anticipo rispetto al prelievo dell'IRPEF sul TFR che avviene, di norma, in occasione della erogazione della indennità (criterio di cassa).

L'imposta è dovuta dai soggetti indicati agli artt. 23 e 29 del D.P.R. n. 600/1973 (sostituti d'imposta privati e pubblici) e deve essere versata con un sistema di acconti e saldi. In particolare:

- entro il 16 dicembre deve essere versato l'acconto commisurato al 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno precedente;
- entro il 16 febbraio dell'anno successivo deve essere versato il saldo pari alla differenza fra l'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni di TFR maturate nell'anno precedente e quanto versato a titolo di acconto.

Poiché si tratta di una imposta sostitutiva dovuta sui rendimenti del TFR, l'acconto non è dovuto dalle aziende costituite nel corso dell'anno 2008, atteso che tali soggetti non possedevano alcun fondo al 31 dicembre 2007. I medesimi non sono tenuti neppure versare il saldo, dal momento che nel 2007 non è stata operata nessuna rivalutazione di TFR (crf. C.M. n. 50/E del 2002, punto n. 28).

La stessa C.M. n. 50/E del 2002 (punto n. 28) chiarisce che l'acconto non è dovuto neppure per le aziende costituite nell'anno precedente a quello per il quale l'acconto è dovuto. Tali soggetti sono tenuti al versamento del solo saldo dell'imposta sostitutiva entro il 16 febbraio dell'anno successivo. Così, ad esempio, una società costituita nel 2007 potrà versare l'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni di TFR direttamente a saldo entro il 16 febbraio 2009. La citata C.M. n. 50/E del 2002 fa comunque presente che i sostituti d'imposta costituiti nell'anno precedente a quello per il quale l'acconto è dovuto possono (si tratta quindi di una mera facoltà) versare l'acconto in via presuntiva avendo riguardo al 90% delle rivalutazioni che maturano nell'anno stesso (2008).

Per effetto della disposizione recata dall'art. 11, comma 4, del D.Lgs. n. 47/2000, se il trattamento di fine rapporto è corrisposto da soggetti che non rivestono la qualifica di sostituto d'imposta, l'imposta sostitutiva deve essere versata dal percettore del trattamento nei termini previsti per il versamento a saldo delle imposte relative alla dichiarazione dei redditi per l'anno in cui il trattamento stesso è percepito. Pertanto in tali casi non si verificherà un pagamento

dell'imposta sostitutiva anno per anno (con il sistema degli acconti e dei saldi) bensì in un'unica soluzione, a seguito della cessazione del rapporto di lavoro.

Si evidenzia inoltre che l'acconto non è dovuto sui rendimenti attribuiti ai fondi di previdenza interni, istituiti ai sensi dell'art. 2117 del C.C., considerato che il presupposto per l'applicazione dell'imposta è l'esistenza di redditi derivanti da rivalutazioni dei fondi per il trattamento di fine rapporto.

L'obbligo di versamento dell'acconto non riguarda neppure i fondi pensione a contribuzione definita per i quali l'imposta sostitutiva dell'11% sul risultato netto maturato in ciascun periodo d'imposta deve essere versata entro il 16 febbraio di ciascun anno (cfr. C.M. n. 29/E del 20 marzo 2001).

2.1 Versamento dell'imposta sostitutiva in relazione alla rivalutazione dal TFR versato a favore del fondo di tesoreria INPS.

Come segnalato in premessa l'imposta sostitutiva è dovuta anche in relazione ai TFR versati al Fondo tesoreria INPS al 31/12/2007. Va ricordato che questo obbligo riguarda sia le aziende con almeno 50 dipendenti (media anno 2006 o media dell'anno di costituzione) sia la aziende con meno di 50 addetti per il solo personale acquisito, a seguito di operazioni societarie, proveniente da imprese con almeno 50 addetti.

Tenuto conto delle indicazioni fornite dall'INPS con Messaggio n. 5859 del 7/3/2008, l'importo versato a titolo di imposta sostitutiva potrà essere recuperato tramite denuncia contributiva D.M. 10.

3. Calcolo dell'acconto.

3.1 Metodo storico.

Come detto, a norma dell'art. 11, comma 4, del D.Lgs. n. 47/2000 l'acconto dell'imposta sostitutiva dell'11% è calcolato sul 90% delle rivalutazioni maturate sul TFR nell'anno solare precedente.

La C.M. n. 29/E del 20 marzo 2001 ha precisato che la base su cui commisurare l'acconto è formata non solo dalla rivalutazione effettuata al 31 dicembre dell'anno di riferimento (ad esempio 2008), ma anche dalle rivalutazioni relative ai TFR erogati nel corso del predetto anno (2008).

Si faccia il caso in cui al 31/12/2007 siano maturate rivalutazioni di TFR per euro 30.000,00 e che durante lo stesso anno 2007 sui rapporti di lavoro cessati siano state liquidate rivalutazioni per euro 4.000,00. Se il datore di lavoro opta per il metodo storico, l'acconto dell'imposta sostitutiva risulterà dal seguente calcolo, dove:

A	ACCONTO
R	RIVALUTAZIONI
I	ALIQUOTA DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

$$A = 0,9 \times (I \times R)$$

STUDIO ANTONELLI

$0,9 \times [0,11 \times (30.000,00 + 4.000,00)] = 0,9 \times 3.740,00 = \text{€} 3.366,00$ (acconto per il 2008)

3.2 Metodo presuntivo.

In alternativa, il predetto acconto può essere commisurato, anziché sul dato storico, sul 90% delle rivalutazioni che maturano nell'anno per il quale l'acconto è dovuto, tenendo conto, quindi, non solo delle rivalutazioni che matureranno al 31 dicembre 2008 ma anche delle rivalutazioni operate sui TFR corrisposti in corso d'anno a fronte di cessazioni dei rapporti di lavoro.

La C.M. n. 50/E del 2002, punto n. 28, ha chiarito che ai fini del calcolo dell'acconto con il metodo presuntivo la base imponibile dovrà essere determinata assumendo:

- il TFR maturato fino al 31 dicembre dell'anno precedente e relativo ai dipendenti ancora in forza al 30 novembre dell'anno in corso (2008);
- la percentuale di rivalutazione deve essere determinata facendo riferimento all'incremento dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati rilevato nel mese di dicembre dell'anno precedente (per l'anno 2007 pari al 3,485981%).

Inoltre, sempre con riferimento al metodo presuntivo per il calcolo dell'acconto la citata C.M. n. 50/E del 2002 precisa che per i dipendenti cessati in corso d'anno (entro il 30 novembre 2008) l'acconto è dovuto nella misura del 90% dell'imposta trattenuta sulle rivalutazioni all'atto della cessazione del rapporto.

Si ponga il seguente esempio:

- rivalutazione del TFR al 31 dicembre 2007 pari ad euro 30.000,00, di cui euro 28.000,00 riferite a dipendenti ancora in forza al 30 novembre 2008;
- rivalutazioni di TFR erogate in occasione di interruzioni del rapporto di lavoro (entro il 30 novembre 2008) pari ad euro 2.200,00.

Sulla base di tali dati l'acconto su base previsionale per il 2007 dovrà essere così calcolato:

$0,9 \times [(0,11 \times 28.000,00) + (0,11 \times 2.200,00)] = \text{€} 2.989,80$

4. Contabilizzazione dell'imposta sostitutiva.

L'art. 11, comma 4, del Decreto Legislativo stabilisce che l'imposta versata dovrà essere contabilmente imputata a riduzione del fondo relativo al TFR e non influenza quindi il conto economico. Si evidenziano di seguito le scritture contabili per il versamento dell'acconto e la rilevazione dell'imposta sostitutiva.

1 in sede di versamento dell'acconto

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

2) in sede di chiusura dei conti (ove sia dovuto un importo a titolo di saldo da versare entro il 16 febbraio 2009):

STUDIO ANTONELLI

TFR	A	DIVERSI
	A	CREDITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA TFR
	A	DEBITI VERSO ERARIO PER IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL TFR

5. Termini e modalità di versamento dell'acconto.

L'acconto deve essere versato entro il giorno 16 dicembre 2008 e il saldo entro il 16 febbraio dell'anno successivo mediante utilizzo del modello F24.

A proposito delle modalità di versamento, la Risoluzione Ministeriale n. 87/E del 12 giugno 2001 ha istituito il seguente codice tributo.

CODICE TRIBUTO	DESCRIZIONE
1712	ACCONTO 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, la risoluzione sopra richiamata precisa che, gli importi relativi all'imposta sostitutiva dovranno essere indicati nella sezione "Erario", utilizzando come periodo di riferimento l'anno di imposta cui si riferisce il versamento, vale a dire, nella fattispecie, "2008".

6. 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 dell'acconto dell'imposta sostitutiva entro il 16 dicembre 2008.

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.

STUDIO ANTONELLI

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 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 quindi 2008);
- l'importo compensato non rileva ai fini della determinazione del limite di euro 516.456,90 (un miliardo di lire) dei crediti compensabili per ciascun anno solare.

7. Eccedenze di versamento dell'imposta sostitutiva (acconto superiore al dovuto o per errore materiale).

L'elevata percentuale di acconto potrebbe determinare situazioni in cui l'importo versato entro il 16 dicembre 2008 sia superiore all'imposta sostitutiva dovuta per l'intero anno (sulle rivalutazioni maturate in questo periodo), da determinarsi a consuntivo (entro il 16 febbraio 2009, termine ultimo per il pagamento del saldo).

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

1. lo scomputo in compensazione verticale dall'acconto dovuto per il 2009;
2. l'utilizzo in compensazione orizzontale del credito semprechè emerga dalla dichiarazione Mod. 770. A tale riguardo va precisato che nella C.M. n. 34/E del 18 aprile 2002 il recupero del credito di eccedenza di imposta sostitutiva evidenziato nel modello 770 Semplificato ovvero Ordinario può essere effettuato in compensazione orizzontale con il modello F24 indicando il codice tributo 1713 nella colonna "importi a credito compensati" anche qualora l'eccedenza derivi esclusivamente dal versamento dell'acconto;
3. la possibilità di compensare l'eccedenza con altre ritenute, anche di natura diversa (ad esempio anche con il cod. 1001), a partire dal mese successivo a quello in cui emerge il credito e fino alla fine del periodo d'imposta da intendersi come termine per il versamento delle ritenute relative al 2008 (senza evidenziare il recupero nel mod. F24, indicando cioè l'importo netto) oppure a partire dal periodo d'imposta successivo in compensazione verticale e/o orizzontale secondo una delle modalità previste ai punti 1 e/o 2.

8. La determinazione dell'acconto in ipotesi di operazioni straordinarie.

Con la C.M. n. 29/E del 2001 è stato 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 fino alla data di efficacia giuridica della fusione o della scissione, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 2504-bis, secondo comma, e 2506-quater, 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

STUDIO ANTONELLI

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 2001 esamina 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.

9. Sanzioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva.

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 (ad esempio nei casi di omissione o insufficiente versamento) si applichino le disposizioni di cui ai DD.LLgs. nn. 471 e 472 del 1997 recanti appunto la disciplina delle sanzioni amministrative applicabili per le violazioni di norme tributarie. Da ciò consegue che si renderà applicabile:

- la sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, per carenti o omessi versamenti in acconto e/o in saldo di imposta sostitutiva (30% dell'importo non versato);
- la previsione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 che disciplina la riduzione della sanzione ordinaria in ipotesi di applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso. Quindi, ad esempio, ove il versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva sia eseguito entro 30 giorni dalla scadenza (quindi non oltre il 15 gennaio 2009), il ritardo potrà essere sanato versando la sanzione ridotta ad 1/12 (quindi il 2,5%), nonché gli interessi nella misura del 2,5% su base annua.

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

Alessandro Antonelli