



APiNDUSTRIA
ASSOCIAZIONE PER L'IMPRESA

SALDO IMPOSTA SOSTITUTIVA 11% SULLA RIVALUTAZIONE DEL TFR: ENTRO IL 16 FEBBRAIO 2012

Il D. Lgs. 18 febbraio 2000 n. 47 (1), relativamente al trattamento fiscale degli importi maturati a decorrere dal 1° gennaio 2001 del Trattamento di Fine Rapporto (T.F.R.), ha previsto l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'11% sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il trattamento di fine rapporto.

Tale imposta sostitutiva:

* è imputata a riduzione del Fondo T.F.R.; ciò vuol dire che tale Fondo continuerà ad essere incrementato delle quote annuali nonché delle rivalutazioni ma al netto dell'imposta sostitutiva;

* deve essere versata in due quote, tramite mod. F24:

- la prima, a titolo di acconto, entro il 16 dicembre dell'anno di maturazione, in misura pari al 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno solare precedente, tenendo conto anche delle rivalutazioni relative ai TFR erogati nel corso del predetto anno (metodo storico) o delle rivalutazioni che maturano nello stesso anno per il quale l'acconto è dovuto (metodo presuntivo);
- la seconda, a saldo, entro il 16 febbraio dell'anno successivo.

Per l'anno 2011 :

- il primo versamento, a titolo di **acconto**, è stato effettuato (2) **entro il 16 dicembre 2011**;
- **il saldo deve essere effettuato entro il 16 febbraio 2012**, sulla base della rivalutazione spettante al 31 dicembre 2011, naturalmente al netto dell'acconto versato entro il 16 dicembre 2011. L'indice di rivalutazione, da utilizzare per il versamento del saldo, relativo al 31 dicembre 2011, per il T.F.R. maturato fino al 31 dicembre 2010, è pari a **3,880058%**.

La circolare ministeriale 20 marzo 2001 n. 29/E (1) e le successive del 6 agosto 2001 n. 78/E (3) e del 25 gennaio 2002 n. 7 precisano altresì che **per il versamento dell'imposta sostitutiva, sia in acconto che a saldo, può essere utilizzato il credito d'imposta** derivante dal versamento dell'anticipo d'imposta sul TFR effettuato negli anni 1997 e 1998 (4) ai sensi dell'articolo 3 comma 213 della legge 23.12.1996 n. 662, come modificato dall'articolo 2 del D.L. 28.3.1997 n. 79 convertito dalla legge 28.5.1997 n. 140.

Tale credito:

- **può essere utilizzato** (in aggiunta all'utilizzazione in diminuzione delle ritenute d'acconto sul TFR liquidato ai lavoratori cessati) **fino a compensazione dell'imposta sostitutiva dovuta**, mediante l'utilizzo del modello di pagamento F24, senza alcun limite di importo e indipendentemente dalle percentuali di utilizzo previste per il suddetto credito d'imposta;
- **non è utilizzabile ai fini della compensazione di altre imposte o contributi.**

Per la compilazione del **modello F24** nella colonna "importi a credito compensati" deve essere indicato il codice tributo 1250 relativo all'anticipo d'imposta sul TFR (5).

I CODICI TRIBUTI E LE MODALITÀ DI VERSAMENTO

Per il versamento dell'imposta, mediante modello F24, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Gestione Tributi - Risoluzione 12.6.2001 n. 87 (5) ha istituito i seguenti codici-tributo, rispettivamente per gli acconti ed i saldi:

- * **1712** "Acconto dell'imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto versata dal sostituto d'imposta - Art. 11, commi 3 e 4 del D. Lgs. n. 47 del 2000";
- * **1713** "Saldo dell'imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto versata dal sostituto d'imposta - Art. 11, commi 3 e 4 del D. Lgs. n. 47 del 2000".

Tali codici-tributo devono essere esposti nella "Sezione Erario" del modello F24.

Il periodo di riferimento da indicare è l'anno d'imposta a cui si riferisce il versamento.

La colonna “importi a credito compensati” della predetta sezione può essere utilizzata unicamente per il codice “1713”, escluso cioè il codice “1712”.

La circolare 20 marzo 2001 n. 29/E (1) e la successiva circolare 18 aprile 2002 n. 34 (6), precisano che qualora il versamento dell’acconto dell’imposta sostitutiva risulti eccedente rispetto a quanto dovuto si rendono applicabili le disposizioni previste dal D.P.R. n. 445 del 1997 in materia di compensazioni.

AZIENDE CON QUOTE DI T.F.R. DESTINATE AL FONDO DI TESORERIA DELL’INPS DAL 2007

I datori di lavoro del settore privato, che abbiano alle proprie dipendenze almeno 50 addetti (calcolati come media del 2006), sono obbligati dal 1° gennaio 2007, al versamento del TFR al “Fondo di Tesoreria INPS” per i lavoratori che richiedano espressamente di volerlo mantenere in azienda.

L’Agenzia delle Entrate, con circolare 18 dicembre 2007 n. 70/E (6) ha precisato che anche il T.F.R. versato al Fondo di Tesoreria, costituito presso l’INPS dal 2007, deve essere rivalutato alla fine di ciascun anno, ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro e tale incremento deve essere imputato alla posizione del singolo lavoratore e assoggettato all’imposta sostitutiva dell’11%. La circolare precisa inoltre che l’applicazione e il versamento dell’imposta sostitutiva relativa sia alla rivalutazione della quota di accantonamento maturata presso il datore di lavoro sia alla quota maturata presso il Fondo dovranno essere effettuati dal datore di lavoro, nei termini già stabiliti. Il datore di lavoro provvederà poi a conguagliare, secondo le istruzioni fornite dall’INPS, l’importo versato relativo alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il fondo di tesoreria nella denuncia contributiva modello DM10, compensando il credito maturato attraverso l’assolvimento dell’imposta sostitutiva con il debito contributivo.

L’INPS, con il messaggio 7 marzo 2008 n. 5859 (7), aveva comunicato le istruzioni relative alla rivalutazione del T.F.R. versato al Fondo di Tesoreria ed il recupero della relativa imposta sostitutiva.

Con riferimento ai lavoratori per i quali nell’anno 2007 sono state versate quote di T.F.R. al Fondo di Tesoreria e i cui rapporti di lavoro cessano nel corso del corrente anno, i datori di lavoro, all’atto della liquidazione del T.F.R., provvederanno a recuperare dal Fondo di Tesoreria le quote precedentemente versate (cod. PF10 e PF20), comprensive della rivalutazione operata sulle stesse somme al netto dell’imposta sostitutiva. L’importo dell’imposta sostitutiva sarà riportato sul quadro "D" del modello DM10, preceduto dal codice di nuova istituzione "PF30" con il significato di "importo imposta sostitutiva TFR Fondo di Tesoreria". Le medesime operazioni di rivalutazione dovranno essere effettuate alla fine dell’anno con riferimento ai lavoratori che proseguono nel rapporto di lavoro.

Successivamente l’INPS ha precisato che, ai fini della compilazione del flusso EMens (8), deve essere riportato nell’elemento <Rivalutazione>, presente in <Contribuzione>, l’importo relativo alla rivalutazione delle quote TFR versate al Fondo di Tesoreria, rilevata alla fine di ciascun anno, ovvero alla cessazione del rapporto di lavoro, al lordo dell’imposta sostitutiva. Quest’ultima dovrà essere indicata nell’elemento <ImpostaSostitutiva>, presente in <Prestazione>.

L’imposta sostitutiva può essere indicata in un’unica soluzione alla cessazione del rapporto di lavoro o alla determinazione dell’effettivo importo all’atto del saldo, ovvero contestualmente ai versamenti effettuati (acconto e saldo). In questa seconda ipotesi, qualora si determini un saldo negativo, tale importo sarà aggiunto all’elemento <ImportoPregresso> di <Contribuzione>.

L’INPS, con messaggio n. 14259 del 23 giugno 2008 (9) ha emanato le istruzioni per la restituzione dell’imposta sostitutiva conguagliata in eccedenza precisando che le somme eventualmente conguagliate in eccedenza a titolo di imposta sostitutiva, sia all’atto del versamento dell’acconto che in altre ipotesi, potranno in ogni caso essere restituite. A tal fine, dovrà essere utilizzato il codice di nuova istituzione “CF30”, avente il significato di “rest. Imposta sost. su TFR Fondo Tesoreria”, da riportare nel quadro B-C del DM10. Nessun dato dovrà essere indicato nei campi “n. dipendenti”, “giornate” e “retribuzioni”. Per la sistemazione delle denunce EMens, i datori di lavoro provvederanno a riportare le somme indicate con il codice “CF30” nell’elemento <Contribuzione>, <ImportoPregresso>, presente in <MeseTesoreria>.

L’Istituto, con circolare 15 gennaio 2010 n. 7 (10) relativa alle istruzioni per il conguaglio previdenziale relativo all’anno 2009, ha fornito le prime istruzioni per l’indicazione nelle denunce UNIEMENS dell’elemento

<**Imposta Sostitutiva**> nell'elemento <prestazione> presente in <Mese Tesoreria>.

L'imposta sostitutiva può essere indicata in un'unica soluzione alla cessazione del rapporto di lavoro o alla determinazione dell'effettivo importo all'atto del saldo, ovvero contestualmente ai versamenti effettuati (acconto e saldo).

Il recupero dell'imposta sostitutiva si effettua utilizzando l'Elemento <Azienda TFR> di <DENUNCIA AZIENDALE> indicando nell'elemento <**Recupero TFR**> il codice **PF30** in <**Causale Rec TFR**> (Rec. Importo imposta sostit. TFR Fondo di Tesor.) e indicando l'importo da recuperare in <**Importo Rec TFR**>

L'INPS, con la circolare 14 dicembre 2011 n. 155 (11) relativa alle istruzioni per il conguaglio previdenziale relativo all'anno 2011 precisa che con riferimento ai lavoratori per i quali nell'anno 2011 sono state versate quote di TFR al Fondo di Tesoreria, i datori di lavoro dovranno determinare la rivalutazione ex art. 2120 c.c. e calcolare sulla stessa, l'importo dell'imposta sostitutiva dell'11% che sarà recuperato in sede di conguaglio con i contributi dovuti all'INPS. Le somme eventualmente conguagliate in eccedenza a titolo di imposta sostitutiva potranno in ogni caso essere restituite.

LAVORATORI COINVOLTI IN OPERAZIONI SOCIETARIE

Nel caso di operazioni societarie che comportano il trasferimento di lavoratori con applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2112 del c.c., l'INPS con il messaggio 23.9.2009 n. 21062 (12) ha precisato che, la rivalutazione delle quote di TFR sarà effettuata dal datore di lavoro subentrante e dovrà riguardare anche quanto versato alla Tesoreria dall'azienda cedente. Alle stesse conclusioni l'INPS giunge con riguardo agli obblighi di versamento dell'imposta sostitutiva (11%) che, a far tempo dall'anno 2001, grava sulle rivalutazioni del TFR. Qualora il trasferimento di dipendenti avvenga a cavallo dell'anno, l'azienda cedente e l'acquirente cureranno gli adempimenti da effettuare (versamento all'Erario dell'acconto di novembre e del saldo di febbraio), al fine di evitare possibili duplicazioni (es. recupero dell'imposta sostitutiva, doppia comunicazione della rivalutazione).

(1) Cfr. APIAPPUNTI n. 4/Aprile 2001 pag. L/297 e APIAPPUNTI n. 4/Aprile 2001 pag. L/306.

(2) Cfr. APIFLASH n. 29 del 2 Dicembre 2010 pag. L/350.

(3) Cfr. APIAPPUNTI n. 8/Agosto-Settembre 2001 pag. L/682 e APIAPPUNTI n. 1/Gennaio 2003 pag. L/55.

(4) Cfr. APIAPPUNTI n. 1/Gennaio 1997 pag. L/7.

(5) Cfr. APIAPPUNTI n. 7/Luglio 2001 pag. L/599.

(6) Cfr. APIAPPUNTI n. 4/Aprile 2008 n. 4 pag. L/213. - AGENZIA DELLE ENTRATE - Circolare 18 dicembre 2007 n. 70/E -

7. Rivalutazione del TFR e versamento dell'imposta sostitutiva

A partire dall'anno 2001 le rivalutazioni del TFR sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura dell'11 per cento. Tale imposta è imputata a riduzione del fondo TFR (articolo 11, comma 4, del decreto legislativo n. 47 del 2000). Si tratta delle rivalutazioni del fondo TFR accantonato al 31 dicembre dell'anno precedente, ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro, con esclusione della quota maturata nell'anno, sulla base di un coefficiente composito, formato da un tasso fisso dell'1,50 per cento e da un tasso variabile determinato nella misura del 75 per cento dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo delle famiglie di operai e impiegati accertato dall'ISTAT rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente, prevista dall'articolo 2120 del codice civile. Anche il TFR versato al Fondo di Tesoreria dell'INPS deve essere rivalutato alla fine di ciascun anno, ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro e tale incremento deve essere imputato alla posizione del singolo lavoratore e assoggettato all'imposta sostitutiva dell'11 per cento. Al riguardo, si fa presente che l'applicazione e il versamento dell'imposta sostitutiva relativa sia alla rivalutazione della quota di accantonamento maturata presso il datore di lavoro sia alla quota maturata presso il Fondo dovranno essere effettuati dal datore di lavoro, nei termini stabiliti dal comma 4 del citato articolo 11.

Il datore di lavoro provvederà poi a conguagliare secondo le istruzioni che saranno fornite dall'INPS l'importo versato relativo alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il fondo di tesoreria nella denuncia contributiva modello DM10, compensando il credito maturato attraverso l'assolvimento dell'imposta sostitutiva con il debito contributivo.

(7) Cfr. APIAPPUNTI n. 4/Aprile 2008 n. 4 pag. L/210. INPS - Messaggio 7.3.2008 n. 5859 - omissis

2. Fondo di Tesoreria. Rivalutazioni del TFR e imposta sostitutiva.

Come noto, l'articolo 2120 del c.c. stabilisce che le quote annuali di trattamento di fine rapporto - con esclusione di quella maturata nell'anno - devono essere incrementate, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente. Anche il TFR versato al Fondo di Tesoreria deve essere rivalutato alla fine di ciascun anno, ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro e tale incremento - al netto dell'imposta sostitutiva - deve essere imputato alla posizione del singolo lavoratore. Il costo della rivalutazione resta a carico del Fondo di Tesoreria.

Con riferimento all'imposta sostitutiva (11%) che, a far tempo dall'anno 2001, grava sulle rivalutazioni del TFR, l'Agenzia delle Entrate (v. punto 7) ha precisato che l'applicazione e il versamento della stessa - con riferimento sia alla rivalutazione della quota di

accantonamento maturata presso il datore di lavoro sia a quella maturata presso il Fondo di Tesoreria - dovranno essere effettuati, nei termini stabiliti dall'articolo 11, c. 4 del D. lgs. 18 febbraio 2000, n. 47, dal datore di lavoro.

Questi provvederà poi a conguagliare l'importo versato relativamente alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il Fondo di Tesoreria nella denuncia contributiva DM10, compensando il credito maturato attraverso l'assolvimento dell'imposta sostitutiva con i contributi dovuti per i propri dipendenti.

Si precisa che detto meccanismo opera da subito con riferimento ai lavoratori il cui rapporto di lavoro cessa nel corso dell'anno 2008 mentre - per gli altri casi - troverà applicazione alla fine del corrente anno, a decorrere dal quale andrà a regime.

2.1 Adempimenti a carico del datore di lavoro.

Con riferimento ai lavoratori per i quali nell'anno 2007 sono state versate quote di TFR al Fondo di Tesoreria e i cui rapporti di lavoro cessano nel corso del corrente anno, i datori di lavoro - all'atto della liquidazione del TFR - provvederanno a recuperare dal Fondo di Tesoreria le quote precedentemente versate (cod. PF10 e PF20), comprensive della rivalutazione ex art. 2120 c.c. operata sulle stesse al netto dell'imposta sostitutiva.

L'importo di quest'ultima sarà riportato sul quadro "D" del DM10, preceduto dal codice di nuova istituzione "**PF30**" con il significato di "*importo imposta sostitutiva TFR Fondo di Tesoreria*". Le medesime operazioni di rivalutazione dovranno, altresì, essere effettuate alla fine dell'anno con riferimento ai lavoratori che proseguono nel rapporto di lavoro.

(8) Documento tecnico per la compilazione dei flussi delle denunce retributive mensili - Release 2.3 del 5/5/2008

Elemento <Contribuzione> - omissis <Rivalutazione>

Importo relativo alla rivalutazione ex 2120 c.c. delle quote TFR versate al Fondo di Tesoreria, rilevata alla fine di ciascun anno, da indicare nella denuncia del mese di febbraio dell'anno successivo, ovvero rilevata alla cessazione del rapporto di lavoro.

L'importo della rivalutazione va indicato al lordo dell'imposta sostitutiva. Il valore indicato deve essere conforme alle caratteristiche previste per la generalità degli importi con decimali così come descritto nelle indicazioni generali.

Elemento <Prestazione> - omissis <Imposta Sostitutiva>

Importo dell'imposta sostitutiva dell'11 per cento cui è stata assoggettata la rivalutazione del TFR versato al Fondo di Tesoreria alla fine di ciascun anno o alla cessazione del rapporto di lavoro. L'imposta sostitutiva può essere indicata in un'unica soluzione alla cessazione del rapporto di lavoro o alla determinazione dell'effettivo importo all'atto del saldo, ovvero contestualmente ai versamenti effettuati (acconto e saldo). In questa seconda ipotesi, qualora si determini un saldo negativo, tale importo sarà aggiunto all'elemento <ImportoProgresso> di <Contribuzione>. Il valore indicato deve essere conforme alle caratteristiche previste per la generalità degli importi con decimali così come descritto nelle indicazioni generali. (omissis)

(9) INPS messaggio 23.6.2008 n. 14259 - (omissis) 3) Restituzione dell'imposta sostitutiva conguagliata in eccedenza. - Con riferimento al punto 2.1 del messaggio n. 5859 del 7.3.2008 e su richiesta delle softerhouse, si precisa che le somme eventualmente conguagliate in eccedenza a titolo di imposta sostitutiva - sia all'atto del versamento dell'acconto che in altre ipotesi - potranno in ogni caso essere restituite. A tal fine, dovrà essere utilizzato il codice di nuova istituzione "CF30" - avente il significato di "rest. Imposta sost. su TFR Fondo Tesoreria" - da riportare nel quadro B-C del DM10; nessun dato dovrà essere indicato nei campi "n. dipendenti", "giornate" e "retribuzioni". Per la sistemazione delle denunce EMens, i datori di lavoro provvederanno a riportare le somme indicate con il codice "CF30" nell'elemento <Contribuzione>, <ImportoProgresso>, presente in <MeseTesoreria>.

(10) Cfr. APIAPPUNTI n. 1/Gennaio/2010 pag. L/19.

(11) INPS - Circolare 14 dicembre 2011 n. 155 omissis

8.2. Rivalutazione del TFR al Fondo di Tesoreria e imposta sostitutiva.

Come noto, l'articolo 2120 del c.c. stabilisce che le quote annuali di trattamento di fine rapporto - ad eccezione di quella maturata nell'anno - devono essere incrementate, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento dell'indice accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Anche il TFR versato al Fondo di Tesoreria deve essere rivalutato alla fine di ciascun anno, ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro e tale incremento - al netto dell'imposta sostitutiva - deve essere imputato alla posizione del singolo lavoratore. Il costo della rivalutazione resta a carico del Fondo di Tesoreria. Sulle somme oggetto di rivalutazione, va versata all'Erario l'imposta sostitutiva del 11% ex D. Lgs. n. 47/2000, che grava sul lavoratore. I datori di lavoro possono conguagliare l'importo versato relativamente alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il Fondo di Tesoreria entro il mese di "dicembre 2011", salvo conguaglio da eseguirsi entro il mese di "febbraio 2012". Per individuarne l'ammontare, i datori di lavoro potranno calcolare una presunta rivalutazione delle quote di TFR trasferite alla Tesoreria, avvalendosi dell'ultimo (o del penultimo) indice ISTAT. A tale riguardo, si fa presente che il coefficiente valido per il mese di ottobre 2011 è 3,332442.

8.2.1. Adempimenti a carico del datore di lavoro. - Con riferimento ai lavoratori per i quali nell'anno 2011 sono state versate quote di TFR al Fondo di Tesoreria, i datori di lavoro dovranno determinare la rivalutazione ex art. 2120 c.c. (separatamente da quella spettante sul TFR accantonato in azienda) e calcolare sulla stessa, con le modalità previste dall'Agenzia delle Entrate, l'imposta sostitutiva dell'11%. L'importo di quest'ultima sarà recuperato in sede di conguaglio con i contributi dovuti all'INPS. Le somme eventualmente conguagliate in eccedenza a titolo di imposta sostitutiva - sia all'atto del versamento dell'acconto che in altre ipotesi - potranno in ogni caso essere restituite (vedi successivo punto 9).

9. Modalità operative per la gestione del TFR al Fondo di Tesoreria. - La gestione del TFR al Fondo di Tesoreria sul flusso UNIMENS, avviene attraverso la compilazione delle sezioni DENUNCIA INDIVIDUALE e DENUNCIA AZIENDALE, secondo le modalità descritte nel documento tecnico.

(12) APIFLASH n. 28 del 6 Ottobre 2009 pag. L/271.