# RISOLUZIONE N. 68

*Divisione Contribuenti*

*Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali*

Roma, 07/12/2023

***OGGETTO: Determinazione dell'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del fondo per il trattamento di fine rapporto – Articolo 11, comma 4, del decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 47***

Con l'istanza specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

## QUESITO

Il Consiglio Nazionale istante (di seguito "*Consiglio Nazionale*" o "*Istante*"), in qualità di rappresentante dei propri iscritti, pone un quesito in merito alle modalità di calcolo dell'acconto dell'imposta sulle rivalutazioni del fondo TFR previsto dall'articolo 11, comma 4, del d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 47.

Come noto, ai sensi della citata disposizione, i sostituti d'imposta applicano l'imposta sulle rivalutazioni del fondo TFR maturate in ciascun anno, da versare entro il 16 febbraio dell'anno successivo ed entro il 16 del mese di dicembre dell'anno d'imposta in corso, è dovuto «*l'acconto dell'imposta sostitutiva commisurato al 90 per cento delle rivalutazioni maturate nell'anno precedente*».

In alternativa, la medesima disposizione consente di commisurare l'acconto «*al 90 per cento delle rivalutazioni che maturano nell'anno per il quale l'acconto stesso è dovuto*».

Sul punto, la circolare 12 giugno 2002, n. 50/E ha chiarito che «*l'imponibile da utilizzare per la determinazione presuntiva dell'acconto dell'imposta sulla rivalutazione è costituito dal TFR maturato fino al 31 dicembre dell'anno precedente relativo ai dipendenti ancora in forza al 30 novembre dell'anno in corso. Al fine della determinazione della percentuale di rivalutazione si deve utilizzare l'incremento dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati rilevato nel mese di dicembre dell'anno precedente. Per i dipendenti cessati in corso d'anno (entro il 30 novembre) l'acconto è dovuto nella misura del 90 per cento dell'imposta trattenuta sulle rivalutazioni all'atto della cessazione del rapporto*».

Ciò posto, il *Consiglio Nazionale* istante rappresenta che la variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati nel 2022 ha avuto un impatto rilevante sulla determinazione della quota di rivalutazione del TFR accantonata al 31 dicembre 2022, in quanto il coefficiente di rivalutazione è stato pari al 9,974576 per cento, con conseguente incidenza sull'importo dell'imposta sostitutiva dovuta il 16 febbraio 2023.

Nel 2023, invece, il coefficiente di rivalutazione applicabile a fine anno sarà presumibilmente di gran lunga inferiore (l'ultimo indice rilevato dall'ISTAT applicabile fino al 14 ottobre 2023 è pari al'1,822970 per cento) con conseguenti impatti sull'imposta dovuta a saldo il 16 febbraio 2024.

Per effetto di tali variazioni, qualora il sostituto d'imposta utilizzasse, ai fini del calcolo dell'acconto dovuto entro il 16 dicembre 2023, l'incremento dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati rilevato nel mese di dicembre dell'anno precedente dovrebbe versare un acconto che, in sede di saldo, determinerebbe un credito da recuperare nell'anno successivo, dopo la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari (Modello 770/2024), e il sostituto d'imposta dovrebbe anche chiedere l'apposizione del visto di conformità ove l'importo del credito risultasse superiore ad euro 5.000.

Pertanto, l'*Istante* chiede se il calcolo dell'acconto dovuto entro il 16 dicembre 2023 possa essere effettuato dal sostituto d'imposta stimando la rivalutazione del TFR che maturerà a fine anno e calcolando l'acconto del 90 per cento dell'imposta dovuta su tale importo.

Nel caso di versamento insufficiente, cioè inferiore all'imposta dovuta sul 90 per cento della rivalutazione effettivamente maturata al momento del versamento del saldo, l'*Istante* ritiene applicabili le sanzioni tributarie previste per tardivo versamento (salvo ovviamente il ravvedimento operoso del quale il sostituto dovesse avvalersi).

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'*Istante* osserva che l'articolo 11, comma 4, del d.lgs. n. 47 del 2000 prevede la possibilità di effettuare un calcolo "presuntivo" dell'imposta sostitutiva alternativo a quello "storico".

A parere dell'*Istante*, la *ratio* della norma è quella di consentire ai sostituti d'imposta di evitare di anticipare somme che in sede di saldo si rivelassero

verosimilmente non dovute ed a tal fine consente di assumere quale base di calcolo l'importo della rivalutazione che matura sul TFR dell'anno in corso in luogo di quella dell'anno precedente su cui è stata calcolata l'imposta.

Pertanto, l'*Istante* ritiene che il calcolo dell'acconto dovuto entro il 16 dicembre 2023 possa essere effettuato dal sostituto d'imposta stimando la rivalutazione del TFR che maturerà a fine anno e commisurando l'acconto dell'imposta sostitutiva al 90 per cento di tale importo.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 11, comma 3, del d.lgs. n. 47 del 2000 dispone che «*Sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il trattamento di fine rapporto è applicata l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 17 per cento*».

Il successivo comma 4 prevede che «*I soggetti indicati negli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, applicano l'imposta di cui al comma 3 sulle rivalutazioni maturate in ciascun anno. L'imposta è versata entro il 16 febbraio dell'anno successivo. L'imposta è imputata a riduzione del fondo. Nell'anno solare in cui maturano le rivalutazioni, compreso l'anno 2001, è dovuto l'acconto dell'imposta sostitutiva commisurato al 90 per cento delle rivalutazioni maturate nell'anno precedente. Se il trattamento di fine rapporto è corrisposto da soggetti diversi da quelli indicati nei predetti articoli, l'imposta sostitutiva di cui al comma 3 è complessivamente liquidata dal soggetto percettore nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui viene corrisposto, anche a titolo di anticipazione, e versata nei termini previsti per il versamento a saldo delle imposte derivanti dalla*

*medesima dichiarazione dei redditi. L'acconto può essere commisurato al 90 per cento delle rivalutazioni che maturano nell'anno per il quale l'acconto stesso è dovuto. L'acconto è versato entro il giorno 16 del mese di dicembre. Si applicano le disposizioni del Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*».

Come chiarito nella circolare 20 marzo 2001, n. 29/E (capitolo II - Disciplina fiscale del trattamento di fine rapporto, delle altre indennità e somme e delle indennità equipollenti, al par. 1.1.2 Rivalutazioni), l'articolo 2120 del Codice civile stabilisce l'obbligo di rivalutare il fondo TFR accantonato al 31 dicembre dell'anno precedente, sulla base di un coefficiente composto, 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.

Tale rivalutazione deve essere effettuata alla fine di ciascun anno ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro e va imputata ad incremento del fondo.

A partire dall'anno 2001, dette rivalutazioni sono assoggettate ad imposta sostitutiva, attualmente prevista nella misura del 17 per cento per effetto della modifica recata dal comma 623 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015).

Tale imposta è imputata a riduzione del fondo TFR.

A norma del citato comma 4, l'acconto dell'imposta sostitutiva è calcolato sul 90 per cento delle rivalutazioni maturate nell'anno solare precedente, tenendo conto quindi anche delle rivalutazioni relative ai TFR erogati nel corso di detto anno.

In alternativa, l'acconto può essere determinato presuntivamente, avendo riguardo al 90 per cento delle rivalutazioni che maturano nello stesso anno per il quale l'acconto è dovuto.

Come chiarito nel citato documento di prassi, «*In tal modo, la norma consente al datore di lavoro di scegliere, in ciascun anno, tra le due predette modalità di calcolo dell'acconto quella che ritiene più conveniente*».

L'acconto deve essere versato entro il 16 dicembre di ciascun anno e il saldo entro il 16 febbraio dell'anno successivo. In tutti i casi in cui il versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva risulti eccedente rispetto a quanto dovuto, si rendono applicabili le disposizioni previste dal d.P.R. 10 novembre 1997, n. 445.

Nella circolare 12 giugno 2002, n. 50/E ("*Videoconferenza del 14 maggio 2002 sui modelli di dichiarazione UNICO 2002. Risposte ai quesiti in materia di questioni interpretative*") con il quesito 28 era «*stato chiesto di chiarire le modalità di determinazione della rivalutazione del fondo TFR ai fini dell'applicazione del criterio presuntivo di calcolo dell'acconto dell'imposta sostitutiva dell'11* [ora 17] *per cento*».

In risposta a tale quesito, nel citato documento di prassi è stato chiarito «*che l'imponibile da utilizzare per la determinazione presuntiva dell'acconto dell'imposta sulla rivalutazione è costituito dal TFR maturato fino al 31 dicembre dell'anno precedente relativo ai dipendenti ancora in forza al 30 novembre dell'anno in corso. Al fine della determinazione della percentuale di rivalutazione si deve utilizzare l'incremento dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati rilevato nel mese di dicembre dell'anno precedente. Per i dipendenti cessati*

*in corso d'anno (entro il 30 novembre) l'acconto è dovuto nella misura del 90 per cento dell'imposta trattenuta sulle rivalutazioni all'atto della cessazione del rapporto*».

Ciò posto, come rappresentato dall'*Istante*, un elemento che incide sulla rivalutazione del fondo TFR che presumibilmente dovrà essere accantonato a fine anno è l'indice dei prezzi al consumo delle famiglie di operai e impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Con riferimento all'anno in corso, secondo quanto rappresentato, presumibilmente tale indice relativo al mese di dicembre 2023 sarà più basso rispetto a quello dello scorso anno e, pertanto, al fine di evitare che, in sede di saldo, si determini un'eccedenza a credito, si ritiene che il sostituto d'imposta possa valutare di procedere a determinare l'acconto dell'imposta sostitutiva sulla base del calcolo della rivalutazione che presumibilmente sarà accantonata al fondo TFR nel 2023.

In tale caso, qualora il calcolo dell'acconto si riveli insufficiente rispetto all'imposta dovuta sulla rivalutazione del fondo TFR sulla base dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo delle famiglie di operai e impiegati del mese di dicembre 2023, l'insufficiente versamento sarà soggetto alla sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ferma la possibilità di regolarizzare spontaneamente la violazione attraverso l'istituto del ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**
**(firmato digitalmente)**