



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 11/05/2007 n. 95

Oggetto:

Consulenza giuridica - Associazioni e ordini professionali -- Consiglio Provinciale dell'Ordine Consulenti del Lavoro - Qualifica di sostituto d'imposta del curatore fallimentare e del commissario liquidatore.

Testo:

QUESITO

Codesto Ordine ha presentato alla Direzione Regionale un quesito, concernente l'applicazione ed il versamento, da parte del curatore fallimentare e del commissario liquidatore, delle ritenute sulle somme da corrispondersi a titolo di indennita' sostitutiva di preavviso e di TFR.

Nell'istanza vengono evidenziate, in particolare, le difficolta' per la procedura concorsuale di reperire la documentazione necessaria al fine di ricostruire gli accantonamenti annuali, le quote di TFR destinate alle forme pensionistiche di cui al d. lgs. n. 124 del 1993, le quote di rivalutazione annuale, le quote delle anticipazioni e degli acconti complessivamente erogati, eventuali periodi lavorati a tempo parziale o in aspettativa non retribuita, e le ulteriori difficolta' che si pongono nel caso in cui una parte del TFR ed accessori sia stata gia' corrisposta dall'INPS.

Quanto sopra premesso, codesto Ordine chiede di conoscere:

1. con quale modalita' di applicazione il curatore procede alla tassazione delle somme rientranti nell'art. 19 del DPR n. 917/86, corrisposte in esecuzione dei piani di riparto;
2. se la procedura concorsuale possa proseguire, in luogo del soggetto dichiarato fallito, nella fruizione dell'eventuale credito d'imposta residuale ex art. 3, comma 213, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (acquisito agli atti della procedura in termini certi).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la procedura dovrebbe operare la tassazione del TFR secondo il valore ammesso, previa verifica, allo stato passivo, con rilevanza dei soli valori certi acquisiti nel corso dell'attivita' di verifica della sussistenza del credito stesso (rivalutazioni, imposta sostitutiva, anticipazioni, acconti ed anticipo d'imposta). In presenza del solo dato certo del TFR riconosciuto quale credito di lavoro, la procedura concorsuale dovrebbe operare la ritenuta d'imposta applicando l'aliquota percentuale del primo scaglione d'imposta sull'intero ammontare del credito per TFR.

L'istante ritiene inoltre che, subentrando nella posizione del soggetto fallito, la procedura dovrebbe poter utilizzare eventuali quote residue del credito d'imposta ex art. 3, comma 213, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 23, primo comma, del DPR n. 600 del 1973, come modificato dall'art. 37, comma 1, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, annovera il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore fra i sostituti d'imposta tenuti ad operare la ritenuta sulle somme e i valori che costituiscono reddito di lavoro dipendente.

Ai sensi dell'art. 23, secondo comma, lett. d), del DPR n. 600 del 1973, per le somme corrisposte a titolo di trattamento di fine rapporto (TFR), di indennita' equipollenti e di altre indennita' soggette alla tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. a) del TUIR, la ritenuta e' determinata sulla relativa parte imponibile, quantificata in base ai criteri previsti dall'art. 19 del TUIR.

Il trattamento fiscale delle somme erogate a titolo di TFR e' stato radicalmente modificato, con effetto dal 1 gennaio 2001, dall'art. 11, comma 1, lett. a), punto 1), del D. Lgs. n. 47 del 2000, con la conseguenza che l'imposta dovuta sul TFR complessivamente erogato e' originata da due regimi di tassazione, applicabili ai due distinti ammontari di TFR, maturati fino al 31 dicembre 2000 e a decorrere dal 1 gennaio 2001; gli effetti di tali modifiche sono state oggetto di chiarimenti con circolare n. 29/E del 20 marzo 2001 dell'Agenzia delle Entrate, in particolare per quanto concerne l'individuazione della base imponibile e la determinazione dell'aliquota di riferimento.

Cio' premesso, in relazione al primo quesito si rileva che le modalita' di applicazione della ritenuta al TFR, previste dalle norme richiamate, non prevedono eccezioni, ne' per la determinazione del reddito imponibile, ne' per l'individuazione dell'aliquota nell'ipotesi in cui tali importi siano erogati ad opera del curatore fallimentare o del commissario liquidatore.

La proposta di codesto ordine di operare la ritenuta, in presenza del solo dato certo del TFR, applicando sull'intero ammontare del credito per TFR l'aliquota percentuale di cui al primo scaglione di reddito, scaturente da considerazioni di carattere pratico, non trova riscontro nel dato testuale della normativa di riferimento e, pertanto, non puo' essere condivisa.

A sostegno della soluzione prospettata non puo' invocarsi il carattere "provvisorio" della tassazione alla fonte del TFR operata dal sostituto, derivante dal disposto dell'ultimo periodo del primo comma dell'art. 19 del TUIR, che prevede che gli uffici finanziari riliquidino l'imposta in base all'aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti a quello in cui e' maturato il diritto alla percezione, in quanto tale previsione normativa non incide sulle modalita' di calcolo dell'imposta indicate dalla norma cui il sostituto deve comunque attenersi.

Per quanto riguarda il secondo quesito, i commi da 211 a 213 dell'articolo 3, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, come sostituiti dall'articolo 2, comma 1, del decreto legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, hanno introdotto l'obbligo a carico dei sostituti d'imposta per i redditi di lavoro dipendente, di versare una somma pari al 2 per cento dei trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile, maturati al 31 dicembre dell'anno 1996 e 1997, a titolo di acconto delle imposte da trattenere ai lavoratori dipendenti all'atto della corresponsione dei trattamenti medesimi. Ai sensi del comma 213 il predetto acconto costituisce un credito d'imposta, il cui importo e' rivalutato secondo gli stessi criteri previsti dal quarto comma dell'art. 2120 del codice civile per il TFR, che il datore di lavoro utilizza per il versamento delle ritenute dovute sui trattamenti di fine rapporto corrisposti a decorrere dal 1 gennaio 2000, entro i limiti stabiliti dal medesimo comma.

Le norme in esame sono state oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate con circolare n. 196 del 8 luglio 1997, la quale al paragrafo 5 ha specificato che "detto credito puo' essere utilizzato dal datore di lavoro per il versamento delle ritenute dovute sui trattamenti di fine rapporto. L'utilizzo del credito d'imposta e' consentito, ovviamente, anche all'atto del versamento delle ritenute operate sulle anticipazioni e sugli acconti dei trattamenti di fine rapporto".

Stante il tenore letterale delle norme richiamate, appare coerente con l'impianto normativo in esame consentire che, in caso di fallimento, l'eventuale credito d'imposta non ancora utilizzato possa essere fatto valere dal curatore fallimentare o dal commissario liquidatore.

Si ritiene pertanto che il curatore sia legittimato a dedurre il credito d'imposta residuo costituito dall'anticipazione in esame all'atto del versamento delle ritenute operate sui TFR che corrisponde.

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente nell'ambito della consulenza giuridica di cui alla circolare n. 99/E del 18 maggio 2000.