

**INPS**

Istituto Nazionale  
Previdenza Sociale



**Direzione centrale  
Entrate**

**Direzione centrale  
Sistemi informativi e tecnologici**

**Roma, 14 Gennaio 2009**

**Circolare n. 4**

*Ai Dirigenti centrali e periferici  
Ai Direttori delle Agenzie  
Ai Coordinatori generali, centrali e  
periferici dei Rami professionali  
Al Coordinatore generale Medico legale e  
Dirigenti Medici*

e, per conoscenza,

*Al Commissario Straordinario  
Al Presidente e ai Componenti del Collegio dei  
Sindaci  
Al Magistrato della Corte dei Conti delegato  
all'esercizio del controllo  
Ai Presidenti dei Comitati amministratori  
di fondi, gestioni e casse  
Al Presidente della Commissione centrale  
per l'accertamento e la riscossione  
dei contributi agricoli unificati  
Ai Presidenti dei Comitati regionali  
Ai Presidenti dei Comitati provinciali*

Allegati 2

**OGGETTO: ||conguaglio di fine anno 2008 dei contributi previdenziali e assistenziali. Rivalutazione TFR al Fondo di Tesoreria. Aliquote contributive anno 2008||**

**SOMMARIO:** *chiarimenti e precisazioni sulle operazioni di conguaglio di fine anno per i datori di lavoro che operano con il DM10. Riflessi del conguaglio di fine anno sulla denuncia EMens. Comunicazione della rivalutazione del TFR relativo al Fondo di Tesoreria e imposta sostitutiva*

### **Premessa**

Per effetto di talune normative particolari, in prossimità della fine dell'anno solare, possono rendersi necessarie - per i datori di lavoro - alcune operazioni di

conguaglio riferite ai contributi previdenziali e assistenziali.

Dette operazioni sono generalmente determinate dalle seguenti necessità:

- pervenire alla esatta quantificazione dell'imponibile contributivo (art. 6 del D.Lgs n.314/1997);
- applicare con esattezza le aliquote correlate all'imponibile stesso;
- imputare, all'anno di competenza, gli elementi variabili della retribuzione imponibile per i quali gli adempimenti contributivi vengono assolti con la successiva denuncia del mese di "gennaio 2009".

Al fine di agevolare l'operato dei datori di lavoro, si elencano di seguito le fattispecie che possono determinare operazioni di conguaglio di fine anno, con l'indicazione delle circolari di riferimento e dei codici da utilizzare:

- 1) elementi variabili della retribuzione (D.M. 7 ottobre 1993);
- 2) massimale art. 2, c. 18 della legge n. 335/1995;
- 3) contributo aggiuntivo IVS 1%, art. 3-ter della legge n. 438/1992;
- 4) erogazioni liberali - abrogazione della lett. b) dell'art. 51, comma 2, del T.U.I.R.);
- 5) fringe benefit esenti se non superiori a € 258,23 nel periodo d'imposta (art. 51, c. 3 del T.U.I.R.);
- 6) prestiti ai dipendenti;
- 7) piani di stock option (art. 51, comma 2, lett. g-bis) del T.U.I.R.;
- 8) conguagli per versamenti di quote TFR al Fondo di Tesoreria e misure compensative;
- 9) imposta sostitutiva sul TFR al Fondo di Tesoreria;
- 10) operazioni societarie.

### **Termine per l'effettuazione del conguaglio**

In attuazione a quanto disposto dalla deliberazione del Consiglio di Amministrazione n. 5 del 26.3.1993 - approvata con D.M. 7.10.1993 - i datori di lavoro potranno effettuare le operazioni di conguaglio in argomento, oltre che con la denuncia di competenza del mese di "dicembre 2008" (scadenza 16/1/2009), anche con quella di competenza del mese di "gennaio 2009" (scadenza 16/2/2009), attenendosi alle modalità indicate con riferimento alle singole fattispecie.

Considerato, peraltro, che - con effetto dall'anno 2007 - le operazioni di conguaglio riguardano anche il TFR al Fondo di Tesoreria e le misure compensative, si fa presente che le stesse potranno avvenire anche con la denuncia di "febbraio 2009" (scadenza 16 marzo 2009), senza aggravio di oneri accessori. Resta fermo l'obbligo del versamento o del recupero dei contributi dovuti sulle componenti variabili della retribuzione nel mese di "gennaio 2009".

In relazione a quanto precisato con la circolare n. 117 del 7 dicembre 2005, si fa presente che, relativamente ad alcune categorie di dipendenti pubblici ovvero per il personale iscritto al Fondo Pensioni per le Ferrovie dello Stato - la cui retribuzione è comprensiva della maggiorazione del 18 per cento prevista dall'art. 22 della legge n. 177/1976 - la sistemazione di detta maggiorazione potrà avvenire anche con la denuncia del mese di "febbraio 2009" (scadenza 16 marzo 2009).

## **1. Elementi variabili della retribuzione (DM 7/10/1993)**

La delibera del Consiglio di Amministrazione n. 5 del 26/3/1993, approvata con decreto ministeriale 7/10/1993 (1), ha stabilito che, qualora nel corso del mese intervengano elementi o eventi che comportino variazioni nella retribuzione imponibile, può essere consentito ai datori di lavoro di tenere conto delle variazioni in occasione degli adempimenti e del connesso versamento dei contributi relativi al mese successivo a quello interessato dall'intervento di tali fattori, fatta salva, nell'ambito di ciascun anno solare, la corrispondenza fra la retribuzione di competenza dell'anno stesso e quella soggetta a contribuzione. Gli eventi o elementi considerati sono:

- compensi per lavoro straordinario;
- indennità di trasferta o missione;
- indennità economica di malattia o maternità anticipate dal datore di lavoro per conto dell'INPS;
- indennità riposi per allattamento;
- giornate retribuite per donatori sangue;
- riduzioni delle retribuzioni per infortuni sul lavoro indennizzabili dall'INAIL;
- permessi non retribuiti;
- astensioni dal lavoro;
- indennità per ferie non godute;
- congedi matrimoniali;
- integrazioni salariali (non a zero ore).

Agli eventi di cui sopra possono considerarsi assimilabili anche la indennità di cassa (2), i prestiti ai dipendenti (3) ed i congedi parentali in genere.

Con circolare n. 117 del 7 dicembre 2005, l'Istituto ha ricompreso, tra le variabili retributive, anche i ratei di retribuzione del mese precedente (per effetto di assunzione intervenuta nel corso del mese precedente) successivi alla elaborazione delle buste paga, ferma restando la collocazione temporale dei contributi nel mese in cui è intervenuta l'assunzione stessa.

A tale riguardo, mentre non occorre operare alcun accorgimento per assunzioni intervenute nei mesi da gennaio a novembre, ove le stesse avvengono a dicembre con corresponsione dei ratei nella retribuzione di gennaio, occorre ricomprendere l'importo di questi ultimi, sia tra le variabili in aumento della denuncia DM10 (codice A000), sia nell'elemento dell'EMens <VarRetributive> (contenuto in <DatiRetributivi>), attributo Anno Precedente, <AumentoImponibile>.

Relativamente ai compensi per lavoro straordinario (4) – ivi compreso l'istituto contrattuale della banca ore (5) - si richiamano le istruzioni fornite con le circolari in nota.

Con riferimento all'assoggettamento contributivo dei compensi per ferie non godute, si precisa che l'argomento è stato esaustivamente trattato – da ultimo - nella circolare n. 136 del 21 dicembre 2007, alla quale – quindi - si rimanda.

Gli eventi o elementi che hanno determinato l'aumento o la diminuzione delle retribuzioni imponibili, di competenza del mese di "dicembre 2008" i cui adempimenti contributivi sono assolti nel mese di "gennaio 2009", vanno evidenziati sulla denuncia DM10 di detto mese utilizzando i codici di seguito

indicati:

### CODICI QUADRO "B/C"

CODICI	VOCI VARIABILI DELLA RETRIBUZIONE	DATORE DI LAVORO
A000	Aumento della retribuzione imponibile	Generalità delle Aziende
D000	Diminuzione della retribuzione imponibile	Generalità delle Aziende
F000	Aumento della retribuzione imponibile	Fondi Speciali di previdenza
G000	Diminuzione della retribuzione imponibile	Fondi Speciali di previdenza
F010	Aumento della retribuzione imponibile	Prestazioni in conto capitale – esattoriali
G010	Diminuzione della retribuzione imponibile	Prestazioni in conto capitale – dazieri

Si annota che gli elementi variabili della retribuzione sopra indicati, ai fini della imputazione nella posizione assicurativa e contributiva del lavoratore, si considerano secondo il principio della competenza (dicembre 2008), mentre ai fini dell'assoggettamento al regime contributivo (aliquote, massimali, agevolazioni, ecc.) si considerano retribuzione del mese di gennaio 2009. Pertanto, si dovrà tener conto dei suddetti elementi nella denuncia EMens del mese di gennaio 2009 utilizzando l'elemento <VarRetributive> (contenuto in <DatiRetributivi>), con attributo anno 2008, e gli elementi <AumentoImponibile> o <DiminuzioneImponibile>.

Si chiarisce che, in presenza di entrambi gli elementi, con attributo dello stesso anno, occorrerà indicare esclusivamente il saldo tra le due partite.

Anche nella certificazione CUD/2009 e nella dichiarazione dei sostituti modello 770/2009 si dovrà tener conto delle predette variabili.

Si ribadisce che la sistemazione contributiva degli elementi variabili della retribuzione (salvo quanto precisato per la maggiorazione del 18% ex art. 22 L.177/1976), deve avvenire entro il mese successivo a quello cui gli stessi si riferiscono. Tuttavia, fermo restando l'obbligo del versamento o del recupero dei contributi dovuti sulle componenti variabili della retribuzione nel mese di "gennaio 2009", le aziende potranno comunicare le partite in questione, con i codici sopra menzionati, anche con la denuncia DM10 del mese di "febbraio 2009". Al riguardo si ricorda che la variabile retributiva in diminuzione (codice "D000") può essere utilizzata nel corso dell'anno per gestire una riduzione di imponibile riferito al compenso per ferie non godute (circ. n. 15 del 15.1.2002).

Esempio di variabile riferita all'ipotesi di assunzione nel mese di Dicembre.

Si ipotizzi il caso di un impiegato assunto giovedì 18 dicembre 2008, ad elaborazione delle paghe riferite al mese di dicembre ormai chiusa, il cui rateo di

retribuzione sia pari a € 500,00.

L'evento "Assunzione" viene contabilizzato nella busta paga di gennaio 2009, nella quale la retribuzione imponibile pari - ad esempio - a € 1.500,00 sarà aumentata dell'importo di € 500,00 (per rateo del mese di dicembre), per un totale di € 2.000,00.

Pertanto, nella denuncia DM10 di "gennaio 2009", l'imponibile pari a € 2.000,00 (retribuzione di gennaio 2009 + rateo di dicembre 2008) andrà indicato in corrispondenza del rigo 11 e assoggettato al regime contributivo in vigore per l'anno 2009 e l'imponibile pari a € 500 andrà indicato come voce variabile (in aumento) della retribuzione del mese di gennaio/febbraio 2009 con il previsto codice "A000".

Per quanto attiene alla denuncia EMens del mese di gennaio 2009, nell'elemento <Imponibile> sarà riportato il valore di € 2.000,00, mentre nell'elemento <VarRetributive>, attribuito anno 2008, elemento <AumentoImponibile> sarà riportato il valore di € 500,00. Si ricorda che, per lo stesso lavoratore, dovrà essere trasmesso un flusso EMens riferito al mese di dicembre 2008 nel quale saranno valorizzati, oltre agli elementi identificativi del lavoratore (<CFLavoratore>, <Cognome>, <Nome>, <Qualifica1>, <Qualifica2>, <Qualifica3>, <TipoContribuzione>, <CodiceComune>, <CodiceContratto>), anche gli elementi <Assunzione> (<GiornoAssunzione> e <TipoAssunzione>), <Imponibile> con valore pari a zero e <Settimana> (<IdSettimana> e <TipoCopertura>).

## **2. Massimale art. 2, comma 18 della legge 8/8/1995, n. 335**

Come noto, l'art. 2, comma 18, della legge n. 335/1995 (6), ha stabilito un massimale annuo per la base contributiva e pensionabile degli iscritti successivamente al 31.12.1995 a forme pensionistiche obbligatorie privi di anzianità contributiva ovvero per coloro che optano per il calcolo della pensione con il sistema contributivo, ai sensi dell'art. 1, comma 23 della legge n. 335/1995, così come interpretato dall'art. 2 del decreto legge 28 settembre 2001, n.355, convertito con legge 27/11/2001, n. 417 (7). Tale massimale deve essere rivalutato ogni anno in base all'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'ISTAT.

Per l'anno 2008 tale massimale è pari a **€ 88.669,00**.

Si precisa che lo stesso trova applicazione per la sola aliquota di contribuzione ai fini pensionistici (IVS), ivi compresa l'aliquota aggiuntiva dell'1% di cui all'art. 3-ter della legge n. 438/1992.

Per il trattamento contributivo, i datori di lavoro dovranno attenersi alle istruzioni contenute nella circolare n. 177 del 7/9/1996. In base a tali istruzioni i datori di lavoro devono sottoporre a tutte le contribuzioni, mese per mese, l'intera retribuzione sino al raggiungimento del massimale annuo. Raggiunto il massimale, sulla parte eccedente, saranno versate solo le contribuzioni minori (esposte con il codice tipo contribuzione "98"). Si rammenta che:

- il massimale non è frazionabile a mese e ad esso occorre fare riferimento anche se l'anno solare risulti retribuito solo in parte;
- nel caso di rapporti di lavoro successivi, le retribuzioni percepite in costanza dei precedenti rapporti, si cumulano ai fini della applicazione del massimale. Pertanto il dipendente è tenuto ad esibire ai datori di lavoro successivi al primo

la certificazione CUD rilasciata dal precedente datore di lavoro ovvero presentare una dichiarazione sostitutiva;

- in caso di rapporti simultanei le retribuzioni derivanti dai due rapporti si cumulano agli effetti del massimale. Ciascun datore di lavoro, sulla base degli elementi che il lavoratore è tenuto a fornire, provvederà a sottoporre a contribuzione la retribuzione corrisposta mensilmente, sino a quando, tenuto conto del cumulo, venga raggiunto il massimale. Nel corso del mese in cui si verifica il superamento del tetto, la quota di retribuzione imponibile ai fini pensionistici sarà calcolata per i due rapporti di lavoro in misura proporzionalmente ridotta;
- nel caso di coesistenza nell'anno di rapporti di lavoro subordinato e di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai fini dell'applicazione del massimale, le retribuzioni derivanti da rapporti di lavoro subordinato non si cumulano con i compensi percepiti a titolo di collaborazione coordinata e continuativa e viceversa.

Nel caso in cui i datori di lavoro, per effetto di inesatta determinazione dell'imponibile nel corso dell'anno, abbiano versato il contributo IVS sulla parte eccedente il massimale di € 88.669,00, provvederanno, in sede di conguaglio di fine anno, al recupero del contributo IVS utilizzando il codice del quadro D "**L952**" preceduto dalla dicitura "RECUPERO CONTRIBUZIONE IVS SU MASSIMALE" per la generalità dei lavoratori, ovvero "**L953**" per i dirigenti iscritti all'ex INPDAl al 31.12.2002. Lo stesso codice deve essere utilizzato anche per il recupero della contribuzione IVS dovuta ai Fondi sostitutivi o gestioni speciali INPS.

Come sopra precisato, le aziende potranno effettuare il conguaglio del maggior contributo IVS versato e della relativa retribuzione con la denuncia del mese di "dicembre 2008" (scadenza 16/1/2009), con quella del mese di "gennaio 2009" (scadenza 16/2/2009) ovvero "febbraio 2009" (scadenza 16/3/2008).

Per effetto del predetto recupero viene meno anche la correlata quota di retribuzione imponibile eccedente il massimale in questione.

Pertanto, ai fini della quadratura dei monti retributivi, qualora i datori di lavoro opereranno il recupero del contributo IVS nella denuncia di dicembre 2008, la retribuzione cui si riferisce tale recupero andrà indicata in uno dei rigi del quadro B/C del DM10 con il codice "**H400**", preceduto dalla dicitura "RID. IMPONIBILE ANNO CORRENTE". Nessun dato dovrà essere riportato nei campi "NUMERO DIPENDENTI", "NUMERO GIORNATE" E "CONTRIBUTI DOVUTI".

Nell'ipotesi in cui i datori di lavoro opereranno il recupero del contributo IVS nella denuncia di gennaio/febbraio 2009, la retribuzione cui si riferisce tale recupero andrà indicata in uno dei rigi del quadro B/C del DM10 con il codice "**H500**", preceduto dalla dicitura "RID. IMPONIBILE ANNO PRECEDENTE". Nessun dato dovrà essere riportato nei campi "NUMERO DIPENDENTI", "NUMERO GIORNATE" E "CONTRIBUTI DOVUTI".

In entrambi i casi dovrà essere rettificato anche l'imponibile previdenziale (assoggettato al contributo IVS) indicato nella denuncia EMens riferita all'anno 2008.

A tal fine, in corrispondenza del mese nel quale avviene il superamento del massimale, per lo stesso lavoratore dovranno essere trasmesse due distinte denunce individuali:

- nella prima non dovrà essere valorizzato l'elemento <TipoContribuzione>

ovvero sarà riportato il valore 00 (nessuna particolarità contributiva) e nell'elemento <Imponibile> sarà indicata la quota di retribuzione nei limiti del massimale;

- nella seconda sarà indicato il <TipoContribuzione> "98" e nell'elemento <Imponibile> sarà indicata la quota di retribuzione eccedente il massimale.

Nei mesi successivi sarà indicato solo il <TipoContribuzione> "98" e il relativo imponibile.

Si ricorda inoltre che, ove gli adempimenti contributivi sulle componenti variabili della retribuzione siano assolti con la denuncia del mese di "gennaio 2009", le stesse - ove già sia stato superato il tetto - non hanno incidenza ai fini della determinazione del massimale dell'anno precedente. Ciò in quanto, ai fini del regime contributivo, gli elementi variabili sono considerati retribuzione del mese di gennaio con incidenza sul nuovo massimale.

In caso contrario, potranno concorrere alla determinazione del tetto dell'anno 2008, fino al limite previsto per quest'ultimo.

Ricorrendo tale ipotesi, i datori di lavoro avranno cura di evidenziare l'importo portato in aumento dell'imponibile contributivo del mese di gennaio – **entro i limiti del tetto relativo all'anno 2008** - utilizzando il previsto codice "**A000**" (quadro B/C del DM10).

Ai fini della certificazione **CUD 2009** e della dichiarazione **770/2009**, i datori di lavoro certificheranno l'imponibile **2008** tenendo conto della correzione operata.

Nella fattispecie in esame, peraltro, in caso di superamento del massimale per l'anno 2008, ai fini della collocazione degli elementi variabili che determinano un aumento della retribuzione del mese di gennaio 2009 (es. compenso per lavoro straordinario) nella posizione individuale del lavoratore, gli stessi saranno considerati di competenza dell'anno 2009, anziché nella competenza dell'anno 2008, senza utilizzare il codice "A000".

Per tutto ciò che attiene all'istituto in argomento si fa rinvio alle circolari elencate in nota (8).

### **3. Contributo aggiuntivo IVS 1% (art. 3-ter della legge 14/11/1992 n.438)**

L'art. 3-ter della legge n. 438/1992 ha istituito, in favore di quei regimi pensionistici che prevedano aliquote contributive a carico dei lavoratori inferiori al 10% (9), un contributo nella misura dell'**1%** (a carico del lavoratore) eccedente il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile determinata ai fini dell'applicazione dell'art. 21, c. 6 della legge 11.3.1988 n. 67 (10).

Per l'anno 2008, tale limite è risultato pari a **€ 40.765,00** annui, corrispondenti a **€3.397,00** mensili (11).

Si ribadisce che, ai fini del versamento del contributo aggiuntivo in trattazione, deve essere osservato il criterio della mensilizzazione.

Come noto, le aziende aventi alle proprie dipendenze lavoratori che, nel mese in cui si riferisce la denuncia, abbiano superato la retribuzione imponibile di € 3.397,00, hanno già versato sulla parte eccedente detto importo il contributo dell'1%, utilizzando i seguenti codici:

<b>CODICI</b>	<b>SIGNIFICATO</b>	<b>DATORE DI LAVORO</b>
M950	Contributo aggiuntivo 1%	Generalità delle Aziende
M960	Contributo aggiuntivo 1%	Dirigenti ex INPDAI
B980	Contributo aggiuntivo 1%	Banche, enti pubblici creditizi
X950	Contributo aggiuntivo 1%	Fondo per il personale Ferrovie dello Stato S.p.a.
X960	Contributo aggiuntivo 1%	Ex fondo elettrici
X970	Contributo aggiuntivo 1%	Ex fondo telefonici
X980	Contributo aggiuntivo 1%	Ex fondo autoferrotranviari
X990	Contributo aggiuntivo 1%	Fondo per le abolite imposte di consumo

Il sistema della mensilizzazione del limite della retribuzione può rendere necessario procedere ad operazioni di conguaglio, a credito o a debito del lavoratore, degli importi dovuti a titolo di contributo aggiuntivo. Le operazioni potranno essere effettuate, oltre che con la denuncia del mese di "dicembre 2008" (scadenza 16/1/2009), con quella del mese di "gennaio 2009" (scadenza 16/2/2009) ovvero "febbraio 2009" (scadenza 16/3/2009), utilizzando i codici appresso indicati:

#### **CODICI QUADRO "B/C"**

<b>CODICI</b>	<b>SIGNIFICATO</b>	<b>DATORE DI LAVORO</b>
M951	Cong. Contributo aggiuntivo 1%	Generalità delle Aziende
M952	Cong. Contributo aggiuntivo 1%	Dirigenti ex INPDAI
B981	Cong. Contributo aggiuntivo 1%	Banche, enti pubblici creditizi
X951	Cong. Contributo aggiuntivo 1%	Fondo per il personale delle Ferrovie dello Stato s.p.a.
X961	Cong. Contributo aggiuntivo 1%	Ex fondo elettrici
X971	Cong. Contributo aggiuntivo 1%	Ex fondo telefonici
X981	Cong. Contributo aggiuntivo 1%	Ex fondo autoferrotranvieri
X991	Cong. Contributo aggiuntivo 1%	Fondo per le abolite imposte di consumo

#### **CODICI QUADRO "D"**

<b>CODICI</b>	<b>SIGNIFICATO</b>	<b>DATORE DI LAVORO</b>
L951	Rec. Contributo aggiuntivo 1%	Generalità delle Aziende
L954	Rec. Contributo aggiuntivo 1%	Dirigenti ex INPDAI
L981	Rec. Contributo aggiuntivo 1%	Banche, enti pubblici creditizi
L941	Rec. Contributo aggiuntivo 1%	Fondo per il personale Ferrovie dello Stato S.p.a.
L961	Rec. Contributo aggiuntivo 1%	Ex fondo elettrici
L971	Rec. Contributo aggiuntivo 1%	Ex fondo telefonici
L980	Rec. Contributo aggiuntivo 1%	Ex fondo autoferrotranviari
L991	Rec. Contributo aggiuntivo 1%	Fondo per le abolite imposte di consumo

Ai fini delle operazioni di conguaglio, si precisa che gli elementi variabili della retribuzione, ove gli adempimenti contributivi vengano assolti con la denuncia del mese di gennaio 2009, non incidono sulla determinazione del tetto 2008 di €40.765,00. Ai fini del regime contributivo, infatti, le componenti variabili vengono considerate retribuzione di gennaio 2009. Le operazioni di conguaglio, come

illustrato con la citata circolare n. 298/1992, si rendono necessarie anche nel caso di rapporti di lavoro che si susseguono nell'anno, ovvero nel caso di rapporti di lavoro simultanei.

Nel caso di diversi rapporti di lavoro che si succedono nell'anno, le retribuzioni percepite in costanza di ciascun rapporto si cumulano ai fini del superamento della prima fascia di retribuzione pensionabile.

Pertanto, il dipendente è tenuto ad esibire ai datori di lavoro successivi al primo la prevista certificazione CUD (o dichiarazione sostitutiva) delle retribuzioni già percepite. I datori di lavoro provvederanno al conguaglio a fine anno (ovvero nel mese in cui si risolve il rapporto di lavoro) cumulando anche le retribuzioni relative al precedente (o ai precedenti rapporti di lavoro), tenendo conto di quanto già trattenuto al lavoratore a titolo di contributo aggiuntivo. Nel caso di rapporti simultanei, in linea di massima, sarà il datore di lavoro che corrisponde la retribuzione più elevata, sulla base della dichiarazione esibita dal lavoratore, ad effettuare le operazioni di conguaglio a credito o a debito del lavoratore stesso.

Qualora a dicembre 2008 il rapporto di lavoro sia in essere con un solo datore, sarà quest'ultimo a procedere all'eventuale conguaglio, sulla base dei dati retributivi risultanti dalle certificazioni rilasciate dai lavoratori interessati.

#### **4. Erogazioni liberali. Abrogazione della lett. b) dell'art. 51, comma 2, del T.U.I.R.)**

L'articolo 2, comma 6, del D.L. n. 93/2008, convertito in legge n. 126/2008 prevede che ***"nell'articolo 51, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la lettera b) è soppressa"***. La soppressione ha effetto a decorrere dal **29 maggio 2008**.

La disposizione soppressa prevedeva la non concorrenza nella determinazione del reddito di lavoro dipendente

- delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti non superiori nel periodo di imposta a lire 500.000 (€ 258,23)
- dei sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente
- dei sussidi corrisposti a dipendenti vittime dell'usura (legge 108/1996), o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive (cfr. D.L. 419/1991, convertito con modificazioni, dalla legge n. 172/1992).

Per effetto della predetta soppressione, le erogazioni liberali e i sussidi occasionali, di cui alla lettera b) del comma 2 dell'art. 51 del TUIR, corrisposti dal datore di lavoro ai propri dipendenti **dal 29 maggio 2008**, concorrono interamente alla formazione del reddito di lavoro dipendente (si veda la circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 49 dell'11 luglio 2008) e, per quanto disposto dall'art. 6 del D.Lgs. n.14/1997 (armonizzazione delle basi imponibili fiscale e previdenziale), di tale previsione occorre tenere conto per la determinazione della retribuzione imponibile ai fini previdenziali e assistenziali. Come precisato con il messaggio n. 17577 del

04/08/2008, agli emolumenti in questione non può estendersi il criterio del "maturato o dovuto" e pertanto gli stessi devono essere assoggettati a contribuzione nel mese di effettiva corresponsione.

A fine anno, ove si renda necessario procedere ad operazioni di conguaglio per erogazioni corrisposte dopo il 29 maggio non assoggettate a contribuzione, i datori di lavoro opereranno come segue:

- porteranno in aumento della retribuzione imponibile del mese cui si riferisce la denuncia la parte della erogazione non assoggettata a contribuzione;
- provvederanno a trattenere al lavoratore la differenza dell'importo della quota del contributo a proprio carico trattenuta in misura inferiore.

Si osserva, infine, che - sull'argomento - l'Agenzia delle Entrate<sup>1</sup>, ha chiarito che le erogazioni liberali - ove erogate in natura - possono rientrare nella previsione di esclusione dal reddito, se di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a €258,23 (vedi punto successivo).

## **5. Fringe benefit (art. 51, comma 3 del T.U.I.R.)**

L'art. 51 c. 3 del TUIR stabilisce che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo di imposta, a € 258,23 e che, se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito (12).

Nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati risulti superiore al predetto limite l'azienda dovrà provvedere ad assoggettare a contribuzione il valore complessivo e non solo la quota eccedente. Per la determinazione del predetto limite si dovrà tener conto anche di quei beni o servizi ceduti da eventuali precedenti datori di lavoro.

Ai soli fini previdenziali, in caso di superamento del limite di € 258,23, l'azienda che opera il conguaglio provvederà al versamento dei contributi solo sul valore dei fringe benefit da essa erogati.

Per le operazioni di conguaglio i datori di lavoro si atterranno alle seguenti modalità:

- porteranno in aumento della retribuzione imponibile del mese cui si riferisce la denuncia l'importo dei fringe benefit dagli stessi corrisposti qualora, anche a seguito di cumulo con quanto erogato dal precedente datore di lavoro, risulti complessivamente superiore a € 258,23 nel periodo d'imposta e non sia stato assoggettato a contribuzione nel corso dell'anno;
- provvederanno a trattenere al lavoratore la differenza dell'importo della quota del contributo a carico dello stesso non trattenuta nel corso dell'anno.

## **6. Prestiti ai dipendenti**

Si rammenta che dal 1.1.2000, ai fini della determinazione della quota imponibile per il compenso in natura relativo ai prestiti erogati ai dipendenti (art. 51, c. 4, lett. b) del T.U.I.R.) si deve assumere quale parametro di riferimento il tasso ufficiale di riferimento (TUR) **vigente al termine di ciascun anno** (13).

---

<sup>1</sup> Cfr. circolare n. 59/E del 22 ottobre 2008).

## **7. Piani di stock option (art. 51, comma 2, lett. g-bis) del T.U.I.R.)**

L'imposizione fiscale e contributiva, nei confronti di soggetti destinatari dei piani di stock option titolari reddito di lavoro dipendente o assimilato, è stata oggetto, nel corso degli ultimi anni, di diverse modifiche legislative.

Sulla materia, quindi, si rinvia ad apposita circolare di prossima emanazione.

## **8. Conguagli per versamenti di quote di TFR al Fondo di Tesoreria**

Con circolare n. 70 del 3 aprile 2007, è stata illustrata la funzionalità del Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato del trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile (Fondo Tesoreria) e sono state altresì fornite le istruzioni operative per il versamento delle quote di TFR dovute dalle aziende destinatarie dalle disposizioni di cui ai commi 755 e successivi della legge n. 296/2006.

Nel rispetto della previsione di cui all'articolo 1, c. 4 del Decreto 30 gennaio 2007 – attuativo delle citate disposizioni - è stato in particolare chiarito che il versamento delle quote di TFR va effettuato mensilmente, salvo conguaglio a fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro.

In occasione delle operazioni di conguaglio, quindi, le aziende devono provvedere alla sistemazione delle differenze a debito o a credito eventualmente determinatesi in relazione alle somme mensilmente versate al Fondo di Tesoreria e alla regolarizzazione delle connesse misure compensative.

### **8.1. Sistemazione delle somme versate in eccedenza al Fondo di Tesoreria.**

I datori di lavoro che, per effetto di inesatta determinazione delle quote di TFR complessivamente trasferite, hanno versato somme in eccedenza rispetto all'importo dovuto, possono provvedere al relativo recupero.

A tal fine, opereranno come segue:

- determineranno l'ammontare delle somme eccedenti;
- indicheranno l'importo da recuperare nel quadro "D" del DM10 con il già previsto codice "**RF01**".

Per effetto di tale recupero, in talune ipotesi, le aziende potrebbero trovarsi nella condizione di dover restituire quote delle misure compensative già fruite in relazione alle somme in precedenza versate.

A tal fine, i datori di lavoro:

- determineranno l'ammontare della misura compensativa fruita in eccedenza in relazione al recupero effettuato;
- indicheranno l'importo da restituire nei quadri "B/C" del DM10 con il codice di nuova istituzione "**M120**".

Per l'eventuale restituzione di misure compensative connesse alla previdenza complementare, i datori di lavoro provvederanno ad indicarne il relativo importo con il codice di nuova istituzione del quadro B/C "**M121**".

In corrispondenza dei detti codici dovranno essere indicati solo il numero dei

lavoratori interessati e il relativo importo; nessun dato deve essere indicato nei campi "giornate" e "retribuzioni".

Ai fini della compilazione del flusso EMens, l'importo recuperato con il codice "RF01" dovrà essere indicato nell'elemento <RecuperoContribuzione> di <Prestazione>.

## **8.2. Regolarizzazione delle somme versate in misura inferiore al Fondo Tesoreria**

Le aziende che hanno complessivamente versato al Fondo Tesoreria quote di TFR in misura inferiore al dovuto dovranno provvedere alla relativa regolarizzazione.

Le stesse potranno altresì recuperare le connesse misure compensative.

A tal fine, i datori di lavoro si atterranno alle seguenti modalità:

- determineranno l'ammontare delle somme dovute al Fondo di Tesoreria e indicheranno il relativo importo nei quadri "B/C" del DM10 con il già previsto codice "CF02".

In corrispondenza di detto codice dovranno essere indicati solo il numero dei lavoratori interessati e il relativo importo; nessun dato deve essere indicato nei campi "giornate" e "retribuzioni".

In sede di conguaglio potranno altresì essere recuperate le misure compensative spettanti in relazione alle quote regolarizzate, ovvero a quelle destinate alla previdenza complementare.

A tal fine, le stesse dovranno essere indicate nel quadro "D" del DM10 (14) con i già previsti codici:

<b>CODICI</b>	<b>SIGNIFICATO</b>
TF11	Rec arretrati contributo TFR L297/82 prev. Compl
TF12	Rec arretrati contributo TFR L297/82 Fondo Tesoreria
TF15	Rec. arretrati Contr. DL 203/2005 prev. Compl
TF16	Rec. arretrati Contr. DL 203/2005 Fondo Tesoreria

Ai fini della compilazione del flusso EMens, l'importo versato con il codice "CF02" dovrà essere indicato nell'elemento <ImportoPregresso> di <Contribuzione>.

## **8.3 Aziende costituite dopo il 31 dicembre 2006**

Nella citata circolare n. 70/2007 è stato chiarito che, per le aziende che iniziano l'attività dopo il 31 dicembre 2006, gli obblighi nei riguardi del Fondo di Tesoreria scattano se, alla fine dell'anno solare (1° gennaio – 31 dicembre), la media dei dipendenti occupati raggiunge il limite dei 50 addetti (15).

In tal caso le aziende sono tenute al versamento delle quote dovute anche per i mesi pregressi, a far tempo da quello di inizio dell'attività.

È stato altresì precisato che le aziende interessate devono effettuare il versamento di quanto dovuto in sede di conguaglio di fine anno, maggiorando l'importo da versare del tasso di rivalutazione, che - per l'anno 2008 - è pari al 3,48%, calcolato fino alla data di effettivo versamento.

Le aziende che, al 31.12.2008, hanno raggiunto il limite dei 50 addetti, devono trasmettere l'apposita dichiarazione (16) entro il termine di trasmissione della denuncia DM10 relativa al mese di "febbraio 2009" (31 marzo 2009).

### **Modalità operative**

Ai fini del versamento delle quote da destinare al Fondo di Tesoreria, i datori di lavoro opereranno come segue:

- determineranno l'importo delle somme dovute relativamente ai periodi pregressi, dal mese di inizio attività al periodo di paga antecedente quello di versamento;
- indicheranno il relativo importo nei quadri "B/C" del DM10 con il già previsto codice "CF02"
- determineranno la maggiorazione del 3,48%, rapportata al periodo intercorrente tra il mese di inizio attività e quello di versamento, e indicheranno l'importo nei quadri "B/C" del DM10 con il già previsto codice "CF11".

In corrispondenza di detti codici dovranno essere indicati solo il numero dei lavoratori interessati e il relativo importo; nessun dato deve essere indicato nei campi "giornate" e "retribuzioni".

I datori di lavoro potranno altresì recuperare le misure compensative connesse alle quote versate al Fondo di Tesoreria. A tal fine gli stessi, dopo averne determinato l'importo, provvederanno a indicarlo nel quadro "D" del DM10 con i già previsti codici "TF12" e/o "TF16".

Ai fini del versamento delle quote riferite al periodo corrente e al recupero delle connesse misure compensative, le aziende si atterranno alla prassi in uso (codice "CF01" nei quadri B/C ed i codici "TF01", "TF02", "TF13" e "TF14" nel quadro "D" per il recupero delle misure compensative).

Ai fini della compilazione del flusso EMens, gli importi oggetto di versamento dovranno essere indicati nell'elemento **<ImportoCorrente>** e **<ImportoPregresso>** di **<Contribuzione>**

### **9. Rivalutazione del TFR al Fondo di Tesoreria e imposta sostitutiva**

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.

Le modalità per l'indicazione, sul Flusso EMens, della rivalutazione delle quote di

TFR sono state illustrate con il messaggio n. 5859/2008, al quale si rimanda. Sulle somme oggetto di rivalutazione, va versata all'Erario l'imposta sostitutiva del 11% ex D. Lgs. n. 47/2000, che grava sul lavoratore.

Come evidenziato nel citato messaggio, i datori di lavoro possono conguagliare l'importo versato relativamente alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il Fondo di Tesoreria nella denuncia contributiva DM10 riferita al mese di "dicembre 2008", salvo conguaglio da eseguirsi sulla denuncia contributiva di "febbraio 2009".

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 - al 14 dicembre 2008 - il coefficiente di rivalutazione è pari a 3,025228.

L'importo dell'imposta sostitutiva da recuperare dovrà essere riportato sul quadro "D" del DM10, preceduto dal previsto codice "**PF30**", con il significato di "importo imposta sostitutiva TFR Fondo di Tesoreria".

Si precisa, altresì, che a febbraio - in sede di pagamento del saldo dell'imposta - sarà possibile effettuare le operazioni di conguaglio relative all'imposta sostitutiva nella sua entità definitiva.

Ai fini della compilazione del flusso EMens, l'imposta sostitutiva va indicata nell'elemento <ImpostaSostitutiva>, presente in <Prestazione>.

Si ricorda (messaggio n. 14259/2008) che le somme eventualmente conguagliate in eccedenza a titolo di imposta sostitutiva - sia all'atto del versamento dell'acconto che in altre ipotesi - possono in ogni caso essere restituite.

A tal fine, dovrà essere utilizzato il previsto codice "**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>.

## **10. Operazioni societarie. Riflessi in materia di conguaglio**

Nelle ipotesi di operazioni societarie comportanti il passaggio di lavoratori ai sensi dell'art. 2112 c.c. e, nei casi di cessione del contratto di lavoro, le operazioni di conguaglio dei contributi previdenziali saranno effettuate dal datore di lavoro subentrante con riferimento alla retribuzione complessivamente percepita nell'anno dal lavoratore, ancorché in parte erogata dal precedente datore di lavoro, ivi incluse le quote retributive assoggettate al regime di decontribuzione, le erogazioni liberali e i fringe benefit.

Per quanto sopra, ai fini della denuncia EMens, nei casi di operazioni societarie intervenute nel corso dell'anno, l'azienda subentrante - che opera con matricola aziendale diversa da quella dell'azienda cedente - non potrà utilizzare, per il consolidamento dell'elemento <Settimana> riferito al lavoratore oggetto del passaggio, l'elemento <MesePrecedente> contenuto nell'elemento <DenunciaIndividuale>. Tale operazione sarà effettuata dall'azienda cedente

ovvero utilizzando i dati identificativi dell'azienda cedente.

Analogamente, nei casi di operazioni societarie intervenute a cavallo dell'anno con il conguaglio effettuato nei mesi di gennaio/febbraio, le operazioni di definizione delle variabili retributive e il consolidamento delle settimane saranno effettuate dall'azienda cedente ovvero utilizzando i dati identificativi dell'azienda cedente.

Ai fini del completamento delle operazioni, i datori di lavoro utilizzeranno i previsti codici <TipoAssunzione> e <TipoCessazione> **"2"** e **"2T"** del flusso EMens.

## **11. Aliquote contributive in vigore per l'anno 2008. Aggiornamento della pubblicazione tabelle**

In allegato alla presente circolare si riepilogano le tabelle delle aliquote contributive che tengono conto delle variazioni intervenute (con particolare riferimento alla circolare n. 4 del 14 gennaio 2008).

Per la consultazione della pubblicazione stessa è possibile prelevare il file allegato alla presente circolare.

In aggiunta, sono stati aggiornati anche gli elaborati riguardanti gli esempi di riduzioni contributive per assunzioni agevolate spettanti per alcuni settori economici.

Si precisa altresì che le tabelle pubblicate riguardano le tipologie di aziende e di lavoratori dipendenti più ricorrenti. Peraltro le stesse non esauriscono tutte le fattispecie possibili in relazione a particolari inquadramenti aziendali e situazioni soggettive dei lavoratori.

Il Direttore generale  
Crecco

Note:

- 1) Vedi circolare n. 292 del 23/12/1993 – punto 2
- 2) Vedi circolare n. 15 del 29/1/1999 – punto 12
- 3) Vedi circolare n. 84 del 26/4/2000
- 4) Vedi circolare n. 39 del 17/2/2005
- 5) Vedi circolare n. 95 del 16/5/2000
- 6) Vedi circolare n. 177 del 7/9/1996
- 7) Vedi circolare n. 181 dell'11/10/2001
- 8) Vedi circolare n. 177 del 7/9/1996 - n. 23 del 30/1/97 - n. 263 del 24/12/1997 - n.21 del 30/1/1998 (punto 10) - n. 18 del 29/1/99 - n. 228 del 28/12/99 - n.17 del 28/01/2000 - n. 219 del 27/12/2000 - n. 33 del 8/2/2001 – n. 224 del 20/12/2001 - n.36 del 8/2/2002 – n. 178 del 12/12/2002 - n. 26 del 6/2/2003 – n. 83 del 24/4/2003 - n.196 del 23/12/2003 - n. 21 del 3/2/2004 – n. 166 del 21/12/2004 – n. 21 del 4/2/2005 - n.117 del 7/12/2005 - n. 18 del 8/2/2006 - n. 153 del 22/12/2006 - n. 34 del 6/2/2007 – n.136 del 21/12/2007 e la circolare n. 11 del 1/2/2008
- 9) Attualmente l'aliquota superiore è prevista soltanto per gli iscritti al Fondo Volo
- 10) Vedi circolare n. 298 del 30/12/1992
- 11) Vedi circolare n. 11 del 1/2/2008

- 12) Vedi circolare n. 263 del 24/12/1997 e circolare Ministero delle Finanze n. 326 del 23/12/1997
- 13) Modifica introdotta dall'art.13, comma 4, del D.LGS. 23.12.1999, n. 505 (rif. circolare n. 84 del 26/4/2000). Attualmente la misura del tasso ufficiale di riferimento è pari al 2,5% (provvedimento della BCE del 4/12/2008, con decorrenza 10/12/2008)
- 14) Vedi messaggi n. 24300 del 5/10/2007 e n. 5859 del 7/3/2008
- 15) Ai fini dei criteri da seguire per la determinazione del requisito occupazionale, si rimanda a quanto chiarito al punto 2 della parte seconda della circolare n. 70/2007
- 16) Cfr. messaggio 13048 del 23 maggio 2007

§Allegato 1, §Allegato 2.