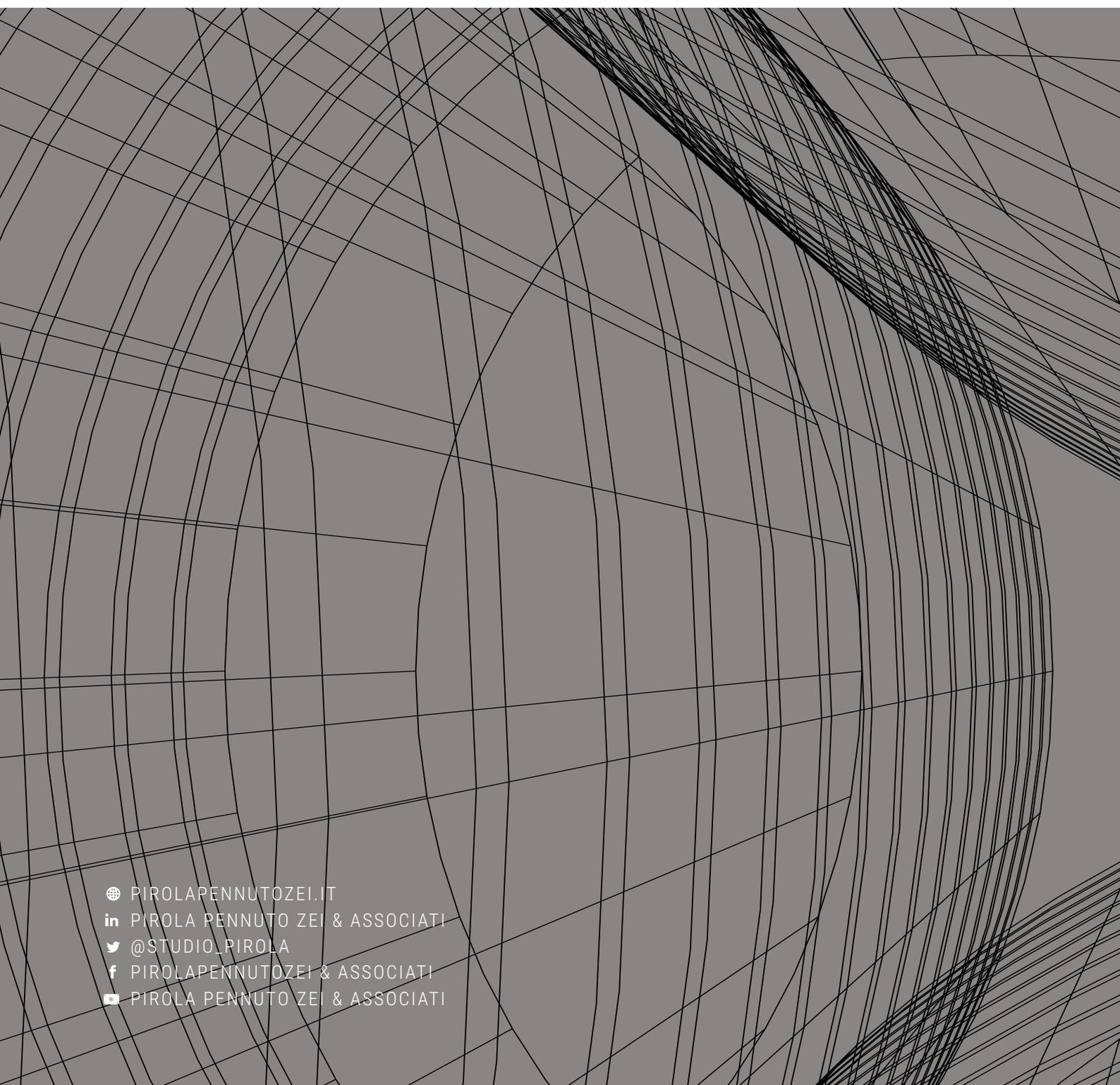




# CIRCOLARE CLIENTI

3/2023



🌐 [PIROLAPENNUTOZEI.IT](http://PIROLAPENNUTOZEI.IT)  
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)  
🐦 [@STUDIO\\_PIROLA](#)  
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)  
📺 [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

Milano, 1 marzo 2023

**OGGETTO: Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023. Articolo 1, commi da 115 a 121, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, recante “*Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*” (c.d. legge di bilancio 2023) – Istituzione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 e modifiche al contributo straordinario contro il caro bollette di cui all’articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. decreto Ucraina)**

La Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 4/E/2023 (di seguito, la Circolare) commenta la disciplina del *contributo di solidarietà straordinario*, sotto forma di prelievo temporaneo per il **2023**, istituito dall’art. 1, commi da 115 a 119 della Legge di Bilancio 2023, nonché le modifiche al *contributo straordinario contro il caro bollette*, istituito nel **2022**, disciplinato dall’art. 37 del Decreto Ucraina.

### **Contributo di solidarietà per il 2023**

Il comma 115 dell’art. 1 della Legge di Bilancio 2023 individua i soggetti tenuti al pagamento del contributo di solidarietà<sup>1</sup> (i.e. imprese residenti nel territorio dello Stato e le **stabili organizzazioni** in Italia di imprese non residenti), di seguito elencati.

---

<sup>1</sup> Il contributo costituisce per il 2023 una **misura nazionale equivalente** al contributo temporaneo istituito ai sensi del Regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell’energia.

**NOTA BENE - Ambito soggettivo**

Sono tenuti al pagamento del contributo i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato una o più delle seguenti attività:

- **produzione** di energia elettrica, produzione di gas metano, estrazione di gas naturale, per la successiva vendita;
- **rivendita** di energia elettrica, gas metano, gas naturale;
- **produzione, distribuzione, commercio** di prodotti petroliferi;
- **importazione** a titolo definitivo, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano, prodotti petroliferi;
- **introduzione** nel territorio dello Stato, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano o prodotti petroliferi provenienti da altri Stati UE.

La Circolare riporta, a titolo indicativo e non esaustivo, i seguenti Codici ATECO riguardanti tali attività: 06.20.00; 19.20.10; 19.20.20; 19.20.30; 19.20.90; 35.11.00; 35.14.00; 35.21.00; 35.23.00; 46.71.00; 47.30.00.

Tali soggetti sono tenuti al pagamento del contributo se nel periodo di imposta precedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 (i.e. **2022** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) l'ammontare dei ricavi conseguiti dalle sopra citate attività è **pari ad almeno il 75%** dell'ammontare complessivo annuo dei ricavi. In buona sostanza, la *ratio* normativa è quella di assoggettare al contributo gli utili "**eccedenti**" conseguiti nel 2022 dai soggetti che svolgono in via **più che prevalente** attività nei settori del petrolio, del gas e dell'energia elettrica.

Per quanto concerne le **stabili organizzazioni** - assoggettate al contributo di solidarietà nel caso in cui svolgano nel territorio dello Stato una delle sopra citate attività (a prescindere dall'attività esercitata dalla casa madre) - la sussistenza del requisito della prevalenza deve essere verificata in rapporto all'ammontare dei ricavi riferibili alle attività svolte dalla stabile organizzazione in Italia.

**Non sono tenute** al pagamento del contributo le imprese che svolgono attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, e le microimprese e le piccole imprese che esercitano l'attività riconducibile al codice ATECO 47.30.00 "Commercio al dettaglio di carburante per autotrazione".

### *Base imponibile e ammontare del contributo*

Il contributo di solidarietà si applica sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 che eccede per almeno il **10%** la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022.

Ai fini della determinazione della **base imponibile** del contributo (cfr. comma 116, art. 1, della Legge di Bilancio 2023), rileva l'ammontare di reddito determinato in base alle previsioni del Titolo II, Capi II e IV del TUIR, conseguito nei **cinque periodi** di imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2023, **senza** considerare per **ognuno** dei periodi di imposta interessati:

- l'eventuale riduzione dovuta al riporto delle perdite riferite alle annualità pregresse, nonché
- la deduzione conseguita per effetto dell'agevolazione ACE.

La Circolare - che elenca i "*passaggi*"<sup>2</sup> attraverso cui determinare la base imponibile del contributo - fornisce chiarimenti anche con riferimento alle imprese in **perdita fiscale** solo in una o più delle annualità di imposta interessate, e specifica che sono **esclusi** dall'applicazione del contributo i soggetti che abbiano intrapreso l'attività nell'anno di imposta precedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, "*attesa l'impossibilità di determinare la misura degli utili eccedenti richiesta dalla norma*".

<sup>2</sup> Ossia (per i soggetti con periodi di imposta coincidenti con l'anno solare): **1.** calcolo della media del reddito (al lordo delle perdite pregresse e della deduzione ACE) per le annualità di imposta 2018, 2019, 2020 e 2021; **2.** calcolo del 10% di tale media; **3.** somma della media di cui al punto 1 con l'importo di cui al punto 2 (media maggiorata del 10%); **4.** sottrazione dal reddito (al lordo delle perdite pregresse e della deduzione ACE) relativo all'anno di imposta 2022 della media maggiorata del 10%. **Nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa si assume un valore pari a zero.**

### **ATTENZIONE - Ammontare del contributo dovuto**

Il contributo straordinario è determinato applicando un'aliquota pari al **50%** sull'ammontare della base imponibile.

Ai fini del calcolo dell'importo dovuto, l'ammontare del contributo straordinario, in ogni caso, **non può essere superiore a una quota pari al 25%** del valore del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022; infatti, come specificato nella Circolare, per le imprese residenti in Italia con esercizio coincidente con l'anno solare il contributo di solidarietà è dovuto per un ammontare pari al **minor valore** tra l'importo teorico del contributo e il **25%** dell'ammontare di patrimonio netto risultante dal bilancio di esercizio relativo al 2021.

Nel caso di **stabili organizzazioni** di società residenti all'estero, si deve far riferimento al 25% del fondo di dotazione, di cui all'art. 152, comma 2, secondo periodo, del TUIR.

**Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle Imposte sui Redditi e IRAP.**

### *Versamento del contributo*

Il contributo deve essere versato in un'unica soluzione, entro un termine che varia in funzione della data di chiusura dell'esercizio (con riferimento alle stabili organizzazioni di società non residenti si considera la data di chiusura dell'esercizio della casa madre non residente).

In particolare:

- i soggetti il cui periodo di imposta coincida con l'anno solare, e che approvino il bilancio entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio, devono versare il contributo entro il **30 giugno 2023**;
- i soggetti il cui periodo di imposta coincida con l'anno solare che si avvalgano del maggior termine previsto per l'approvazione del bilancio (i.e. centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio) devono versare il contributo entro il **mese successivo a quello di approvazione del bilancio**.

La Circolare riporta il seguente esempio: "[...] laddove l'approvazione del bilancio avvenga nel corso del mese di maggio 2023, il termine ultimo per il versamento del contributo è il 30 giugno 2023; nel caso

*invece in cui detta approvazione avvenga nel corso del mese di giugno 2023, il termine ultimo per il versamento è il 31 luglio 2023”.*

I soggetti con esercizio **non** coincidente con l’anno solare possono effettuare il versamento del contributo entro il 30 giugno 2023.

### **Modifiche al contributo straordinario di cui all’art. 37 del D.L. n. 21/2022 (Decreto Ucraina)**

La Circolare commenta anche le modifiche introdotte dai commi 120 e 121 dell’art. 1 della Legge di Bilancio 2023 alla disciplina del *contributo straordinario contro il caro bollette*, di cui all’art. 37 del Decreto Ucraina.

In estrema sintesi, per effetto della novella normativa:

- è stato delimitato l’ambito applicativo dei soggetti tenuti al pagamento del contributo straordinario: per effetto dell’introduzione di un ultimo periodo al comma 1 dell’art. 37 citato, il contributo è dovuto se almeno il **75%** del volume d’affari del 2021 deriva da una delle attività esercitate dai soggetti indicati dalla norma<sup>3</sup>, nonché:
- è stata eliminata una “*discrasia*” presente nella disciplina del contributo straordinario, con particolare riferimento ai periodi temporali individuati dalla norma ai fini del calcolo della base imponibile.

Sono state introdotte anche **due** rilevanti modifiche alla determinazione della base imponibile del contributo (si rimanda per un commento alla Circolare Clienti n. 1/2023, rubricata “*Legge di Bilancio 2023 (Legge 29 dicembre 2022, n. 197) - Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025 (G.U. n. 303 del 29 dicembre 2022, Suppl. Ordinario n. 43)*”<sup>4</sup>).

<sup>3</sup> Si tratta dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l’attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l’attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l’attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, nonché dei soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell’Unione Europea.

<sup>4</sup> Come specificato nella Circolare, “[...] gli importi risultanti dalle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA (LIPE), utilizzati per la determinazione della base imponibile a cui applicare il contributo, devono essere rettificati, in aumento o in diminuzione, degli importi riferibili agli acquisti e/o alle cessioni di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali, qualora tali operazioni di cessione o di acquisto abbiano avuto come controparte un soggetto che eserciti un’attività di cui al comma 1 dell’articolo 37”. Inoltre, viene precisato che “le operazioni attive territorialmente non rilevanti in Italia non possono essere escluse se alle medesime sono afferenti operazioni passive territorialmente rilevanti ai fini IVA, a prescindere dalla circostanza che le LIPE nelle quali sono confluite tali ultime operazioni siano o meno quelle considerate ai fini della determinazione della base imponibile del contributo”.

**NOTA BENE**

Qualora per effetto delle modifiche in argomento, l'ammontare del contributo risulti **maggiore** di quello complessivamente dovuto entro il 30 novembre 2022, il versamento dell'importo residuo dovrà essere effettuato entro il **31 marzo 2023**. La Circolare osserva che *"tale nuova scadenza concerne esclusivamente i casi in cui il maggior contributo sia dovuto per effetto delle modifiche apportate alla base imponibile dalla legge di bilancio [...], non rappresentando la data del 31 marzo una "rimessione nei termini" per quei soggetti che non abbiano versato, in tutto o in parte, il contributo dovuto entro l'ordinaria scadenza del 30 novembre 2022"*.

Nel caso in cui, per effetto delle modifiche, l'ammontare del contributo risulti **minore** di quello complessivamente dovuto entro il 30 novembre 2022, il maggiore importo versato potrà essere utilizzato in compensazione; tale utilizzo in compensazione rappresenta una possibilità, con la conseguenza che, in assenza dell'opzione per la compensazione, resta impregiudicato il diritto al **rimborso** delle somme versate e non dovute.

LA PRESENTE CIRCOLARE CLIENTI RAPPRESENTA UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.

PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO AD INVIARE UN'EMAIL A: [UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM](mailto:UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM)