Circolare n. 4 del 23 febbraio 2023: primi chiarimenti dalle Entrate sull'istituzione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023

Nota Redazionale

Con la [circolare n. 4 del 23 febbraio 2023](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sia sulle modifiche recate dalla l. n. 197/2022 (legge di Bilancio 2023) al c.d. Contributo straordinario contro il caro bollette di cui all'art. 37 del d.l. n. 21/2022 sia sull'applicazione del nuovo Contributo di solidarietà 2023.

Con particolare riguardo a tale ultimo Contributo, istituito dai commi da 115 a 119 dell'art. 1 della citata l. n. 197/2022 come forma di prelievo temporaneo per l'anno 2023 ([\[1\]](#)), l'Amministrazione finanziaria, oltre ad averne dettagliatamente precisato l'ambito soggettivo, ha definito i relativi criteri di determinazione della base imponibile e dell'ammontare dovuto, stabilendo altresì le corrispondenti modalità di versamento, anche in rapporto con le altre imposte erariali.

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione del Contributo, in virtù del combinato disposto dei citati commi 115 e 116 dell'art. 1 della legge di Bilancio 2023, la predetta circolare ha esplicitato che sono assoggettati al prelievo fiscale in esame esclusivamente i soggetti passivi IRES di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), b) e d) del TUIR, ivi comprese le società che optano per la trasparenza fiscale o per il consolidato nazionale ai sensi degli artt. 115 e ss. del medesimo TUIR, 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 dell'Unione europea.

Considerata la *ratio* sottesa alla norma istitutiva del Contributo, consistente nell'assoggettare

all'aggravio fiscale i soli *“utili eccedenti conseguiti nel 2022 dai soggetti che svolgono in via più che prevalente (nella misura almeno del 75 per cento) attività nei settori del petrolio, del gas e dell'energia elettrica”*, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente precisato:

1) da un lato, che i richiamati soggetti IRES sono tenuti al pagamento del Contributo solo se, nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 (periodo d'imposta 2022 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), l'ammontare dei ricavi conseguiti dalle sopra indicate attività è pari ad almeno il 75 per cento dell'ammontare complessivo annuo dei ricavi di cui all'articolo 85 del TUIR;

2) dall'altro, che sono in ogni caso esclusi dall'ambito applicativo del Contributo gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR, *“qualificabili come tali in quanto svolgono in via esclusiva o principale attività non commerciali, dovendo il requisito della prevalenza riferirsi alle attività complessivamente esercitate dal soggetto”*. Tale esclusione – ha invero chiarito l'Agenzia – *“sebbene non espressamente prevista dalla norma, si evince anche dalla relazione tecnica al disegno di legge che, nello stimare gli effetti finanziari dell'articolato, ha preso in considerazione esclusivamente le dichiarazioni dei redditi Società di capitali, enti commerciali ed equiparati modello “Redditi SC”, e non anche le dichiarazioni modello “Redditi ENC – Enti Non Commerciali ed equiparati”* ([2]).

Quanto ai criteri di determinazione della base imponibile e dell'ammontare di Contributo dovuto, sulla scorta di quanto disposto dal richiamato comma 116 dell'art. 1 della legge di Bilancio 2023, la medesima circolare n. 4/2023 ha precisato che:

“Rileva ... ai fini del calcolo della base imponibile, l'ammontare di reddito determinato in base alle previsioni del titolo II, capi II e IV, del TUIR, conseguito nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2023, senza considerare, per ognuno dei periodi d'imposta interessati, l'eventuale riduzione dovuta al riporto delle perdite riferite alle annualità pregresse, nonché la deduzione conseguita per effetto della c.d. agevolazione ACE. Occorre, pertanto, fare riferimento all'importo indicato al rigo RF63 del modello di dichiarazione dei redditi Società di capitali, enti commerciali ed equiparati “Redditi SC”, che costituisce il reddito imponibile ai fini del contributo in commento, fatto salvo quanto si dirà nel prosieguo in relazione alle società aderenti a un regime di trasparenza fiscale” ([3]).

In estrema sintesi, per i soggetti con periodi d'imposta coincidenti con l'anno solare, la base imponibile del contributo di solidarietà deve, dunque, essere determinata effettuando i seguenti passaggi:

1. calcolare la media del reddito (al lordo delle perdite pregresse e della deduzione ACE) per le annualità d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021 ([4]);
2. calcolare il 10% della media di cui al punto 1;
3. sommare la media di cui al punto 1 con l'importo di cui al punto 2 (media maggiorata del 10%);
4. sottrarre dal reddito (al lordo delle perdite pregresse e della deduzione ACE) relativo all'anno d'imposta 2022 l'importo di cui al punto 3.

L'aliquota da applicare alla base imponibile, così come determinata, è stabilita dalla prima parte del citato comma 116. Tale disposizione prevede, infatti, che il «*contributo straordinario è determinato applicando un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della*» base imponibile. L'importo del contributo di solidarietà, così determinato, deve infine essere raffrontato con un ultimo parametro patrimoniale. Ai fini del calcolo dell'importo effettivamente dovuto, l'ultimo periodo del medesimo comma 116 stabilisce, infatti, che l'ammontare «*del contributo straordinario, in ogni caso, non può essere superiore a una quota pari al 25 per cento del valore del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022*».

Conseguentemente - ha ulteriormente chiarito l'Agenzia - «*per le imprese residenti in Italia aventi l'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 - come sopra determinato - e il 25 per cento dell'ammontare di patrimonio netto risultante dal bilancio di esercizio relativo all'anno 2021. Resta fermo che nel caso di imprese con esercizio non coincidente con l'anno solare occorre fare riferimento al bilancio relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022*».

Quanto infine alle modalità di versamento del Contributo, in base a quanto stabilito dai sopra richiamati commi 116 e 117 dell'art. 1 della legge di Bilancio 2023, con la circolare in commento l'Amministrazione finanziaria ha precisato che esso «*deve essere versato, in via generale, in un'unica soluzione, entro un termine che varia in funzione della data di chiusura dell'esercizio*».

In particolare, sia i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare sia i soggetti il cui

periodo d'imposta coincida con l'anno solare, i quali approvino il bilancio entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio, devono effettuare il versamento del Contributo entro il 30 giugno 2023. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha, poi, ulteriormente puntualizzato che, per effetto della peculiare previsione di cui al secondo periodo del citato comma 117 ([5]), *“qualora le imprese – il cui periodo d'imposta coincida con l'anno solare – si avvalgano del maggior termine (pari a centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio) normativamente previsto per l'approvazione del bilancio, il pagamento del contributo deve essere effettuato al massimo entro il 31 luglio 2023, avendo come riferimento per l'individuazione del termine per il versamento la data di approvazione del bilancio. Pertanto, 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”*.

Circa il rapporto con le altre imposte erariali, la circolare n. 4/2023, richiamando il disposto di cui ai commi 118 e 119 della citata legge di Bilancio, ha confermato da un lato che *“il contributo di solidarietà...non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive”* e, dall'altro, che *“ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi”*.

[1] Come chiarito dalla relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023, tale Contributo costituisce una misura nazionale equivalente al contributo temporaneo istituito ai sensi del regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022. In particolare, con tale regolamento il Consiglio dell'Unione europea ha previsto al Capo III una misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, consistente nella previsione a livello unionale, per gli anni 2022 e/o 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio a carico delle imprese e delle stabili organizzazioni che operano in tali settori, con la finalità di attenuare gli effetti economici diretti dell'impennata dei prezzi dell'energia sui bilanci delle autorità pubbliche, sui clienti finali e sulle imprese in tutta l'Unione. Si tratta di una misura redistributiva, congiunta e coordinata che, in uno spirito di solidarietà, permette la generazione di entrate supplementari a favore delle autorità nazionali per prestare sostegno finanziario alle famiglie e alle imprese pesantemente colpite dall'impennata dei prezzi dell'energia, garantendo condizioni di parità in tutta l'Unione.

[2] Per espressa previsione del terzo periodo del citato comma 115, inoltre, non sono tenute al pagamento del contributo di solidarietà: *“– 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; – le microimprese e le piccole imprese che esercitano l'attività riconducibile al codice ATECO 47.30.00 “Commercio al dettaglio di carburante per autotrazione”*. In merito a tale ultimo punto, stante le definizioni di *“microimprese”* e di

“piccole imprese” previste dal decreto del Ministro delle attività produttive del 18 aprile 2005, sono, dunque, escluse dal pagamento del contributo di solidarietà le imprese – svolgenti l’attività riconducibile all’anzidetto codice ATECO – che nel medesimo esercizio rispettino i seguenti due requisiti dimensionali: – meno di 50 occupati; – fatturato annuo oppure totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro”.

[3] L’Agenzia delle Entrate ha inoltre osservato che: *“Resta inteso che ciascuno dei soggetti tenuti al pagamento del contributo di solidarietà determina autonomamente la base imponibile del contributo dovuto, provvedendo sia alla liquidazione sia al versamento dello stesso, anche laddove abbia esercitato: – l’opzione per la tassazione di gruppo (c.d. consolidato nazionale) di cui all’articolo 117 del TUIR, in veste di consolidante o di consolidata; – l’opzione per la trasparenza fiscale di cui all’articolo 115 del TUIR, in qualità di partecipante o di partecipata; – l’opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base azionaria di cui all’articolo 116 del TUIR, in qualità di partecipata. Con riferimento alla seconda ipotesi, si precisa che la società partecipante, che abbia optato per la trasparenza fiscale di cui al citato articolo 115 del TUIR, non deve tenere conto della quota del reddito o della perdita della partecipata alla stessa imputata per trasparenza. A tal fine, nella dichiarazione dei redditi Società di capitali, enti commerciali ed equiparati “Redditi SC” dall’importo indicato al rigo RF63 si dovranno sottrarre i redditi di cui al rigo RF58, colonna 2, o sommare l’importo delle perdite di cui al rigo RF59, colonna 2”.*

[4] L’Amministrazione finanziaria ha chiarito che: *“Con particolare riguardo al dato storico da prendere a riferimento per il calcolo ... il secondo periodo del comma 116 prevede, inoltre, che «nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa si assume un valore pari a zero». In caso di imprese che siano in perdita fiscale solo in una o più delle annualità d’imposta interessate, quindi, è necessario calcolare la media aritmetica delle quattro annualità (incluse quelle in perdita) e, solo qualora il valore medio sia negativo, questo viene assunto pari a zero. Per i soggetti che, pertanto, hanno un valore medio delle quattro annualità precedenti negativo – venendo assunto pari a zero, in base alla citata previsione, il dato storico di riferimento ... – la base imponibile del contributo di solidarietà coincide con il reddito (al lordo di perdite pregresse e deduzione ACE) relativo all’anno d’imposta precedente a quello in corso al 1° gennaio 2023”.*

[5] Secondo cui i *«soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio effettuano il [predetto] versamento entro il mese successivo a quello di approvazione del bilancio».*