

Divisione Contribuenti

*Direzione Centrale Grandi
contribuenti e internazionale
Settore Consulenza
Ufficio Consulenza imposte dirette*

C/O

e p.c. Direzione Regionale del Lazio
Via M. Boglione, 73/81
00155 Roma

***OGGETTO: Interpello n. 956-1495/2023
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società

ha chiesto dei chiarimenti in relazione alla corretta determinazione del contributo di

solidarietà temporaneo per il 2023 previsto dal comma 115 e ss. dell'art. 1 della Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito, anche "Legge di Bilancio 2023").

La Società, una delle primarie Società italiane operanti nel mercato della distribuzione carburanti e, più in generale, della produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, riferisce che, nel corso del 2022, è risultata soggetta al contributo straordinario contro il caro bollette introdotto dall'art. 37 del Decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (d.l. n. 21/2022), convertito, con modifiche dalla legge 20 maggio 2022, n. 51.

L'importo del contributo, calcolato in ossequio alle disposizioni di legge come attuate dal provvedimento prot. n. 221978/2022 del 17 giugno 2022 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, è risultato pari a complessivi € 72.096.352,48, di cui il 40% versato in acconto il 30 giugno 2022 e il restante 60% versato a saldo in data 30 novembre 2022.

La Società - sulla base degli stessi presupposti soggettivi - è parimenti soggetta al versamento del contributo di Solidarietà introdotto dalla legge di bilancio 2023 (di seguito, anche il "Contributo").

Il dubbio interpretativo concerne la corretta determinazione della base imponibile di tale Contributo e del relativo ammontare dovuto, che dovrà essere corrisposto entro il 31 luglio 2023.

A parere dell'Istante il rinvio che la norma disciplinante la base imponibile del predetto Contributo (art. 1, comma 116 della legge n. 197/2022) opera alle regole di determinazione della base imponibile IRES comporterebbe ordinariamente la deducibilità dalla base imponibile del nuovo contributo di solidarietà dell'importo

corrisposto nel corso del 2022 a titolo di contributo straordinario di cui all'art. 37 del d.l. n. 21/2022.

Ai sensi dell'art. 99, comma 1 del TUIR, infatti, le imposte diverse da quelle sui redditi e da quelle per le quali è previsto il diritto di rivalsa sono deducibili dal reddito ai fini IRES nell'esercizio in cui sono state pagate.

La Società riferisce inoltre che sulla natura di imposta del contributo straordinario di cui all'art. 37 del d.l. n. 21/2022 si è già espresso il TAR del Lazio, con la sentenza n. 15169/2022, depositata il 16 novembre 2022.

D'altro canto l'Istante osserva che l'articolo 37, comma 7, del richiamato d.l. n. 21/2022 prevede espressamente che *"Il contributo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive"*. Tale previsione, tuttavia, non sarebbe a suo avviso dirimente.

L'Istante, pertanto, chiede chiarimenti in ordine alla natura speciale di tale norma e alla sua correlativa inapplicabilità ai fini di imposte diverse dall'IRES - quali l'odierno contributo di solidarietà - che rinviano a tale imposta solo in relazione alle sue regole generali di determinazione del reddito, senza mutuarne tutte le relative eccezioni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che, ai fini della determinazione della base imponibile del nuovo contributo di solidarietà, il "vecchio" contributo straordinario sia deducibile in virtù del rinvio recato dall'articolo 1, comma 116 della legge n. 197/2022 alle regole generali di determinazione del reddito ai fini IRES, che ricomprendono anche l'articolo 99 del TUIR.

L'Istante, al riguardo, osserva che l'articolo 1, comma 116 della legge n. 197/2022 dispone letteralmente che *"Il contributo di solidarietà è determinato applicando un'aliquota pari al 50 per cento 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 ... [omissis]"*.

Il richiamo al *"reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società"* comporta l'applicabilità delle relative regole generali, tratteggiate nel Titolo II del TUIR, agli articoli 72 e seguenti.

In tale ambito, l'articolo 99 del TUIR (rubricato "oneri fiscali e contributivi"), al comma 1, prevede in particolare che *"le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento"*.

L'Istante osserva che il contributo straordinario di cui all'articolo 37 del d.l. n. 21/2022, pur avendo pacificamente carattere tributario, non è in alcun modo assimilabile né all'IVA (o ad imposte similari per le quali sia previsto un meccanismo di rivalsa) né ad una imposizione sui redditi.

La relativa struttura normativa prevede, infatti, che la base imponibile coincida con il differenziale tra i saldi IVA di due differenti periodi di riferimento, ma si tratta in ogni caso di prelievo ben diverso dall'IVA.

A parere della Società le caratteristiche strutturali del presupposto del contributo straordinario ben evidenziano il perché esso non è neppure assimilabile ad un'imposta sui redditi. Il Contributo non colpisce infatti alcun incremento patrimoniale o "ricchezza

novella" posto che la disciplina di determinazione dell'imponibile non dà rilievo alle spese di produzione di tale ricchezza.

La base imponibile quantificata ex articolo 37, commi 2 e 3 in base ai saldi IVA non tiene conto di rilevanti elementi di costo che insistono in maniera significativa sui profitti, e quindi sugli ipotetici "sovraprofiti", del settore. Si pensi, in particolare, agli oneri di gestione, agli ammortamenti dei beni strumentali o ai differenziali realizzati su contratti derivati che, se considerati non soggetti ad IVA, non sono computabili ai fini del contributo.

Su tali basi, ai sensi e per gli effetti del richiamato art. 99, comma 1 del TUIR e del più generale rinvio alle regole di determinazione del reddito ai fini IRES, si deve *prima facie* concludere per la pacifica deducibilità del contributo straordinario di cui al d.l. n. 37/2022 dalla base imponibile del nuovo contributo di solidarietà.

Né, a parere della Società, a diverse conclusioni si può pervenire sulla base della regola speciale dettata dall'art. 37, comma 7 del d.l. n. 21/2022 secondo la quale lo stesso contributo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

L'Istante ribadisce al riguardo, in primo luogo e in via assorbente, che - come si è già evidenziato - il disposto letterale del richiamato articolo 1, comma 116 della legge di bilancio 2023 assume come base imponibile del "nuovo" Contributo di Solidarietà l'eccedenza del reddito complessivo 2022 "*determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società*", senza mutuarne in via diretta la medesima base imponibile e senza ulteriori specificazioni o rinvii a leggi speciali.

Sotto tale profilo, ad avviso dell'Istante, si deve assumere che risultino applicabili al Contributo le sole regole generali del TUIR che presiedono alla determinazione della base imponibile dell'IRES.

Nella stessa prospettiva non dovrebbero, invece, essere applicabili al "nuovo" contributo di solidarietà le regole speciali, recate dalle singole leggi di imposta diverse dal TUIR, che - facendo eccezione alla regola generale che presiede al sistema di tassazione delle imposte sui redditi e ne istituisce come presupposto la tassazione di un reddito "netto" (in questo senso per tutte Corte Cost. n. 262/2020) - limitano la deduzione di costi funzionali alla produzione del reddito. Come è ben noto, infatti, le norme eccezionali sono oggetto di stretta interpretazione e non possono essere oggetto di applicazione generalizzata al di fuori dei luoghi e dei tempi contemplati.

A parere dell'Istante, a favore della non operatività "automatica" di un rinvio a tutte le disposizioni - anche speciali - che disciplinano l'IRES, depone espressamente la conclusione già fatta propria dall'Amministrazione con riferimento alla differente vicenda del riporto delle perdite e dell'ACE.

Ancorché il riferimento alla disciplina IRES porterebbe "in astratto" a ritenere che per la determinazione del relativo reddito debbano rilevare anche le disposizioni in tema di ACE o di riporto delle perdite fiscali pregresse, la relazione tecnica al provvedimento esclude questa possibilità, laddove specifica che ai fini della stima sono state utilizzate le informazioni delle dichiarazioni dei redditi Società di capitali del quadro RF, rigo 63. In senso conforme, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 ha espressamente affermato che nella determinazione dei redditi non devono essere

considerati né l'eventuale riduzione dovuta al riporto delle perdite degli anni pregressi né la deduzione conseguita per effetto della c.d. agevolazione ACE.

Identica conclusione appare assunta dalla stessa Avvocatura Generale dello Stato proprio nei confronti di _____ nei giudizi instaurati innanzi al giudice amministrativo, in rappresentanza della Presidenza del Consiglio dei Ministri e del Ministero dell'Economia e delle Finanze, per difendere la legittimità del contributo di solidarietà.

L'Istante ritiene che la soluzione prospettata sia l'unica che risponde ad una interpretazione costituzionalmente orientata della norma, tenuto conto del principio generale secondo il quale i costi sostenuti nell'esercizio dell'impresa, se inerenti, devono essere deducibili ai fini del reddito d'impresa, principio che discende direttamente dagli artt. 3 e 53 Cost..

Il Legislatore, all'atto della definizione dei principi fondanti il sistema dell'imposizione IRES, ha infatti indicato una regola assai chiara in ordine all'individuazione di ciò che deve essere inciso da detta forma di prelievo fiscale: solamente una ricchezza effettiva - come tale idonea ad esprimere una reale capacità contributiva - può difatti assurgere a fenomeno rilevante a questi fini. Ed è per tale ragione che il citato articolo 75 ha quindi imposto la necessaria considerazione - in sede di computo del *quantum* imponibile - di tutti i costi sostenuti dal contribuente, ivi inclusi naturalmente gli oneri fiscali.

Il Contributo straordinario di cui al d.l. n. 21/2022 non ricade in tali esclusioni. Esso non è certamente un'imposta per cui è prevista la rivalsa, né tantomeno è un'imposta sui redditi.

In quanto tale, il Contributo straordinario resta quindi *"un costo fiscale inerente di cui non si può precludere, senza compromettere la coerenza del disegno impositivo, la deducibilità"* (Corte Cost. n. 262/2020, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'indeducibilità dell'IMU dall'IRES), per citare la giurisprudenza della Corte Costituzionale sul tema.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso in relazione al quesito espressamente formulato dall'Istante e sulla base delle informazioni fornite, assunte così come illustrate nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e completezza; pertanto i suoi effetti non si estendono a questioni diverse da quelle in relazione alle quali è stato formulato espressamente il quesito da parte dell'Istante, ivi compresa la sussistenza e la corretta applicazione degli ulteriori presupposti e condizioni per l'applicazione del contributo di solidarietà temporaneo dovuto per l'anno 2023 di cui all'articolo 1, commi da 115 a 121, della legge n. 197 del 2022 di seguito illustrato, oggetto dell'istanza in esame. Su tali profili, quindi, restano impregiudicati i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Si evidenzia preliminarmente che l'articolo 11, comma 1, lett. a), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (come modificato dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156), dispone che *«Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a: ... l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di*

fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza».

L'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, nel definire le cause di inammissibilità delle istanze, menziona, tra l'altro, l'ipotesi (di cui alla lett. c)), in cui *"non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza ai sensi dell'articolo 11, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212"*.

Tenuto conto che, in base al citato articolo 11, comma 4, della legge n. 212 del 2000 *"Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2"*, la Circolare 4/E del 7 maggio 2021, riprendendo quanto già chiarito dai precedenti documenti di prassi (cfr., in particolare, Circolare 9/E del 1 aprile 2016) ha precisato che, qualora il quesito abbia ad oggetto fattispecie corrispondenti a quelle per le quali l'Agenzia abbia già pubblicato atti di prassi o le risposte di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 agosto 2018, l'istanza è inammissibile per mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza di cui all'articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156.

L'articolo 1, commi dal 115 al 121, della legge n. 197 del 2022 ha introdotto il Contributo, con il fine di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori.

Nello specifico, il comma 115 prevede che *«al fine di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, è istituito per l'anno 2023 un contributo di solidarietà temporaneo,*

determinato ai sensi del comma 116, a carico 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. Il contributo è dovuto, altresì, dai soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea. [...]».

Il successivo comma 116 prevede che *«il contributo di solidarietà è determinato applicando un'aliquota pari al 50 per cento 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 per cento 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; nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa si assume un valore pari a zero. 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».*

In merito alla base imponibile del Contributo, va evidenziato che la circolare 23 febbraio 2023, n. 4/E, par. 1.2., ha chiarito che *«[r]ileva pertanto, 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» (sottolineature aggiunte).

Il chiarimento fornito dal richiamato documento di prassi trova conferma nella relazione illustrativa del disegno di legge relativo al *"Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025"* (AC n. 643 - XIX Legislatura) secondo la quale: *«il contributo è determinato applicando un'aliquota pari al 50 per cento sulla quota del **reddito complessivo** conseguito nel periodo di imposta antecedente al 1° gennaio 2023, **determinato ai fini IRES**, che eccede, per almeno il 10%, la media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta precedenti»* (così pag. 122 dello stampato - enfasi aggiunta). Anche la relazione tecnica del medesimo disegno di legge chiarisce che: *«[a]i fini della stima [del gettito atteso dal Contributo, n.d.r.] sono state utilizzate le informazioni dalle dichiarazioni Redditi Società di capitali ed in particolare dal **quadro RF, rigo 63 - Reddito in contabilità ordinaria al lordo dell'eventuale scomputo di perdite fiscali pregresse**»* (così pag. 238 dello stampato AC n. 643 - enfasi aggiunta).

Ai fini qui d'interesse, dunque, dal dato testuale della norma e dai chiarimenti forniti con la citata circolare n. 4/E del 2023, emerge che la scelta del legislatore è stata

quella di "ancorare" la base imponibile del Contributo dei cinque periodi d'imposta presi in considerazione agli ammontari dei corrispondenti redditi imponibili "lordi" ai fini IRES (ossia, al lordo dell'utilizzo delle perdite degli esercizi precedenti e delle deduzioni ACE); pertanto, come evidenziato con il citato documento di prassi, ai fini del calcolo della base imponibile del Contributo rileva l'ammontare del reddito determinato secondo le previsioni del titolo II, capi II e IV, del TUIR, in ciascuno dei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2023.

Giova, in ogni caso, ricordare quanto previsto dall'art. 37, comma 7 del d.l. n. 21/2022, il quale letteralmente, relativamente al precedente contributo di solidarietà, dispone che *"Il contributo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive"*.

Tutto ciò premesso, l'istanza deve ritenersi inammissibile per mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza di cui all'articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, con la conseguenza che non si producono a tal riguardo gli effetti tipici dell'interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

**firma su delega del Direttore Centrale Grandi
contribuenti e internazionale Fabio Ignaccolo
Delega n. 9133 del 18 settembre 2023**

**IL CAPO SETTORE
Francesca Vitale
(firmato digitalmente)**