

## Risposta n. 16/2024

***OGGETTO: Contributo di solidarietà temporaneo dovuto per l'anno 2023 – art. 1, commi da 115 a 121, della legge n. 197 del 2022 – base imponibile – riconoscimento di ulteriori incentivi da parte del GSE riferiti a precedenti periodi d'imposta – rilevanza***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

### QUESITO

ALFA (di seguito, "Istante" o "Società") presenta istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere chiarimenti in merito alla disciplina del contributo di solidarietà temporaneo dovuto per l'anno 2023 (di seguito, "Contributo"), introdotto dall'articolo 1, commi da 115 a 121, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito, anche, "Legge di Bilancio 2023"), rappresentando quanto segue.

La Società riferisce che dal 19xx è titolare di un impianto idroelettrico, la cui concessione di derivazione [...] richiama i precedenti Disciplinari del [...] e del

[...], e che, ad oggi, è il concessionario uscente, che, per conto della Regione [...], proseguirà l'esercizio e la gestione della derivazione idroelettrica oltre la scadenza della concessione, per il tempo necessario al completamento delle procedure di assegnazione, come previsto dalla normativa di settore.

L'Istante fa presente che l'impianto è stato ammesso a beneficiare dei c.d. certificati verdi ai sensi del decreto ministeriale 18 dicembre 2008 e, successivamente, al regime di incentivi di cui al decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28 e al decreto ministeriale 6 dicembre 2012.

La Società evidenzia che nel 20xx ha optato per il regime c.d. "spalma incentivi", di cui all'articolo 1, comma 3, lettera b), del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, in base alla quale il beneficiario può:

*"a) continuare a godere del regime incentivante spettante per il periodo di diritto residuo. In tal caso, per un periodo di dieci anni decorrenti dal termine del periodo di diritto al regime incentivante, interventi di qualunque tipo realizzati sullo stesso sito non hanno diritto di accesso ad ulteriori strumenti incentivanti, incluso ritiro dedicato e scambio sul posto, a carico dei prezzi o delle tariffe dell'energia elettrica;*

*b) optare per una rimodulazione dell'incentivo spettante, volta a valorizzare l'intera vita utile dell'impianto. In tal caso, a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine di cui al comma 5, il produttore accede a un incentivo ridotto di una percentuale specifica per ciascuna tipologia di impianto, definita con decreto ..., da applicarsi per un periodo rinnovato di incentivazione pari al periodo residuo dell'incentivazione spettante alla medesima data incrementato di 7 anni".*

La Società riferisce di aver aderito alla rimodulazione volontaria degli incentivi ed accettato una riduzione degli incentivi erogati dal Gestore dei Servizi Energetici - GSE [...], sul presupposto di: (i) non incorrere nel divieto di accedere a nuovi incentivi al termine del periodo di incentivazione e poter beneficiare di ulteriori incentivi al termine del nuovo periodo di incentivazione; (ii) esercire l'impianto fino al termine del periodo di incentivazione come rimodulato ai sensi del Decreto "*spalma incentivi*", ottenendo l'adeguamento della durata dei titoli abilitativi, inclusa la concessione di derivazione ad uso idroelettrico dell'impianto al nuovo periodo di riconoscimento degli incentivi ovvero sino al 30 aprile 2031; (iii) mantenere la garanzia del ritorno dell'investimento anche in relazione ai costi di esercizio ancorché con l'incentivo rimodulato.

L'Istante rappresenta che dal [...] 20xx il GSE le riconosceva l'incentivo previsto dal decreto ministeriale 6 luglio 2012, decurtato ai sensi del decreto ministeriale 6 novembre 2014 [...], ma che la Città di [...], di ubicazione dell'impianto, opponeva il diniego all'adeguamento della validità della concessione alla durata degli incentivi rimodulati.

Il ricorso presentato dalla Società contro detto diniego veniva respinto con la sentenza [...] del Tribunale Superiore Acque Pubbliche (TSAP), che statuiva che le concessioni di grandi derivazioni scadute potevano essere prorogate solo previo esperimento dell'evidenza pubblica.

Conseguentemente l'Istante chiedeva al GSE di annullare *ex tunc* l'opzione per il regime "*spalma incentivi*" e di corrisponderle la differenza di incentivo dovuta per il periodo 20xx-20xx+6. Il GSE accoglieva la richiesta e le rimborsava la differenza di

incentivo dovuta per il periodo 20xx-20xx+6, che veniva rilevata nel bilancio chiuso al 30 giugno 2022 come sopravvenienza attiva (di seguito, la "Sopravvenienza").

Ciò posto, l'Istante chiede, ai fini della determinazione del Contributo, se per la determinazione della quota del reddito complessivo 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 - deve tenere conto della Sopravvenienza rilevata in seguito al rimborso da parte del GSE della differenza di incentivo relativa al periodo 20xx-20xx+6.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene che, ai fini della determinazione della quota del reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 - nel caso in esame chiuso al 30 giugno 2022 - rilevante per la determinazione del Contributo, non debba tener conto della Sopravvenienza rilevata in seguito al rimborso da parte del GSE della differenza di incentivo relativa al periodo 20xx-20xx+6.

A supporto della propria soluzione interpretativa, la Società evidenzia che il presupposto logico-giuridico per l'applicazione del Contributo è riconducibile all'esistenza di "*extra-profitti*" originati dall'aumento dei prezzi nel settore energetico, ovvero di profitti congiunturali superiori a ciò che sarebbe stato lecito ottenere in condizioni ordinarie di mercato.

Al riguardo, l'Istante riferisce che la stessa Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) ha evidenziato la necessità di *"intercettare i profitti a partire dai bilanci delle società attive in tutte le fasi della filiera energetica mediante una forma di prelievo ai soli sopra profitti"*.

La Società evidenzia altresì che la circolare 23 febbraio 2023, n. 4/E, sostiene che il Contributo *"costituisce, per l'anno 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"*.

In proposito, l'Istante sottolinea che il *"considerando n. 14"* del suddetto regolamento prevede che *"il contributo di solidarietà è uno strumento adeguato per gestire gli utili eccedenti in caso di circostanze impreviste. Tali utili non corrispondono agli utili ordinari che le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione si sarebbero aspettati o avrebbero potuto prevedere di ottenere in circostanze normali, se non si fossero verificati eventi imprevedibili sui mercati dell'energia"*.

Alla luce di quanto sopra, la Società ritiene che la Sopravvenienza (attiva) descritta in istanza rappresenti un componente straordinario di reddito emerso in seguito alla revoca dell'opzione per il regime *"spalma incentivi"* e che la stessa costituisca, pertanto, un provento del tutto slegato ed indipendente dall'extra-profitto dovuto all'aumento dei prezzi energetici, presupposto logico-giuridico per l'applicazione del Contributo.

L'Istante sottolinea che una diversa conclusione sarebbe in conflitto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione, come desumibile dalle indicazioni fornite dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 10 del 2015 in tema di Robin Hood Tax, con la quale, a suo avviso, la Corte ha chiarito che, se è possibile differenziare il prelievo per settori economici, l'osservanza dei citati principi costituzionali impone che la differenziazione rispecchi una *"adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta"*.

A parere dell'Istante è pertanto evidente che, affinché la *"giustificazione obiettiva"* del Contributo si traduca *"coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente"* nella sua struttura, scongiurando la violazione dei citati principi, occorre interpretare in senso *"costituzionalmente orientato"* la disposizione richiamata.

In particolare, secondo l'Istante, occorre interpretare la suddetta disposizione nel senso che la base imponibile deve essere conteggiata al netto di proventi che, come la sopravvenienza attiva considerata, sono chiaramente estranei all'*"extra-profitto"* congiunturale che lo giustifica.

L'Istante rileva altresì che, nel caso in esame, la revoca dell'opzione per il regime *"spalma incentivi"* ha avuto efficacia *ex tunc*, avendo annullato il GSE l'opzione di rimodulazione e riassegnazione con effetto dal 20xx dell'incentivo di cui al decreto ministeriale 6 luglio 2012.

Al riguardo, la Società sottolinea che, in assenza dell'opzione per il regime *"spalma incentivi"*, la differenza di incentivo relativa al periodo 20xx-20xx+6 sarebbe confluita nei conti economici dei rispettivi anni, con l'effetto di:

(i) ridurre il reddito del periodo di imposta in corso al 30 giugno 2022, e

(ii) aumentare il reddito dei quattro periodi di imposta precedenti, e, conseguentemente, escludere la sopravvenienza attiva dalla base di commisurazione del Contributo e, al tempo stesso, ridurre ulteriormente la base di commisurazione del Contributo.

A parere dell'Istante, l'efficacia *ex tunc* della revoca conferma ulteriormente la correttezza dell'interpretazione di escludere la sopravvenienza attiva dalla base di commisurazione del Contributo.

### **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, "Contributo") di seguito illustrato, oggetto dell'istanza in esame. Su tali profili, quindi, restano impregiudicati i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, riguardo al quesito prospettato dalla Società si osserva quanto segue.

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 contributo non è dovuto dai soggetti che svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché dalle piccole imprese e dalle microimprese che esercitano l'attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione identificata dal codice ATECO 47.30.00. Il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nei periodi precedenti».*

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».*

*Ai sensi del comma 117, inoltre, «[i]l contributo di solidarietà dovuto, determinato ai sensi del comma 116, è versato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio effettuano il versamento entro il mese successivo a quello di approvazione del bilancio. I soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare possono effettuare il versamento del contributo entro il 30 giugno 2023».*

*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).

Inoltre, la medesima circolare n. 4/E, al paragrafo 1.2, ha evidenziato che *«[p]er 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;*

2. calcolare il 10 per cento 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 per cento);

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, come sopra determinata, è stabilita dalla prima parte del 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 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, 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».

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 sopra evidenziato, 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, senza considerare - per ognuno dei periodi d'imposta in parola - le eventuali riduzioni dovute al riporto delle perdite riferite alle annualità pregresse e deduzioni conseguite per effetto della c.d. agevolazione ACE.

Dunque, la base imponibile del Contributo sarà determinata considerando le disposizioni degli articoli 83 e seguenti del TUIR (comprendendovi, di conseguenza, anche eventuali componenti positivi di reddito riconducibili tra le sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 del TUIR e negativi qualificabili come sopravvenienze passive di cui all'articolo 101 del TUIR).

Conseguentemente, non si condivide la soluzione interpretativa prospettata dell'Istante e si ritiene che la Sopravvenienza (nella specie, la differenza di incentivo dovuta per il periodo 20xx-20xx+6, rilevata nel bilancio chiuso al 30 giugno 2022) concorre alla formazione della base imponibile del Contributo secondo quanto stabilito dalle previsioni del titolo II, capi II e IV, del TUIR, come sopra indicato (ossia, nei termini e nei modi in cui la stessa concorre alla formazione del reddito imponibile IRES per l'Istante stesso).

**Firma su delega della Direttrice centrale**

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