

## Risposta n. 18/2024

**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 – risarcimento danni – rilevanza*

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

### QUESITO

ALFA (di seguito, "Istante" o la "Società"), con l'istanza di interpello in oggetto, chiede chiarimenti in merito alla determinazione della base imponibile del contributo di solidarietà temporaneo dovuto per l'anno 2023, introdotto dall'articolo 1, commi da 115 a 121, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito, anche, "Legge di Bilancio 2023").

La Società, «attiva nel settore della distribuzione petrolifera [...] con il brand "... utilizzato nelle [n.d.r. proprie] stazioni di servizio», dichiara di rientrare «fra i soggetti individuati dall'art. 1, comma 115 della Legge di Bilancio 2023 [...] tenuti al pagamento del contributo straordinario sul c.d. extraprofitto, generato dall'aumento dei prezzi e

*delle tariffe nel settore energetico» e rappresenta di aver ricevuto, nel dicembre del 2022, «un ristoro da parte di [...], relativo ad una controversia sorta [...] circa trenta anni fa».*

Detto ristoro, confermato dapprima dalla Corte d'Appello [...], e successivamente dalla Corte di Cassazione [...] ammonta a complessivi euro [...] ed è stato riconosciuto *«a ristoro della perdita per il mancato guadagno in relazione ai prodotti commercializzati, rettificando i coefficienti relativi ai margini e ai pesi applicati alle quantità prodotte».*

Inoltre, la Società evidenzia che *«al termine della controversia, sulla base di quanto ci è stato rappresentato per le vie brevi, la Società ha ricevuto da parte di [...], il bonifico per il ristoro di dette somme, lo scorso mese di dicembre 2022».*

Tanto premesso, l'Istante chiede se *«la corresponsione di detto importo sia rilevante ai fini del calcolo del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023, conformemente alle modalità di determinazione della base imponibile previste dalla norma».*

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante, dopo aver richiamato il Regolamento (UE) n. 2022/1854 del Consiglio dell'Unione europea (che ha previsto l'istituzione di un contributo di solidarietà obbligatorio per gli anni 2022 e/o 2023 a carico delle imprese e delle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che operano nel settore del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione), e l'articolo 1, commi da 115 a 121, della legge n. 197 del 2022 nonché la circolare del 23 febbraio 2023, n. 4/E, la risposta all'interpello n. 9/E del 4 agosto 2020, ritiene che l'importo percepito a

titolo di risarcimento non debba concorrere alla determinazione della base di calcolo del contributo di solidarietà previsto dall'articolo 1, comma 116, della legge n. 197 del 2022.

In via principale, la Società sostiene che ricondurre il risarcimento del danno in parola nell'ambito della base imponibile del contributo di solidarietà in parola sarebbe contrario alla *ratio* della disciplina in esame che mira a tassare i soli extraprofitti realizzati nel 2022 a seguito dell'incremento dei prezzi e non compensi relativi all'attività prestata dalla Società nel corso delle annualità precedenti, come nel caso del ristoro richiamato in premessa.

Infatti, secondo la Società, la *ratio* della norma attuativa del Regolamento Ue n. 2022/1854 intende «colpire gli utili conseguiti dalle imprese [...] in virtù dell'aumento dei prezzi, relativamente alla loro gestione caratteristica», assoggettando «al contributo di solidarietà gli utili eccedenti conseguiti nel 2022» come chiarito anche nella circolare del 23 febbraio 2023, n. 4/E.

Nel caso in esame, il ristoro ricevuto assume rilevanza fiscale in quanto generato da «un pregiudizio patrimoniale legato al mancato guadagno che si è realizzato a seguito dell'inadempimento o del fatto illecito [ovvero] di proventi che si sarebbero ordinariamente prodotti in assenza del fatto» (lucro cessante, ovvero proventi che si sarebbero ordinariamente prodotti in assenza del fatto).

Pertanto, la Società ritiene di non dover considerare nel reddito conseguito nel 2022, e quindi non far concorrere alla determinazione della base imponibile del contributo straordinario, l'ammontare dell'importo ricevuto da [...], in quanto non è riconducibile all'extraprofitto individuato dal dettato normativo (né unionale né

domestico), non costituendo un utile eccedente quello ordinario, tipico della gestione caratteristica della Società.

In via subordinata, la Società evidenzia - sempre in relazione al predetto ristoro - che *«conformemente al principio di competenza su cui si basa la determinazione del reddito di impresa, il periodo di imposta in cui detto importo è divenuto "certo ed obiettivamente determinabile" non coincide necessariamente con il periodo di imposta in cui lo stesso è stato liquidato»*. Sostiene la Società che *«qualora, come nel caso di specie, il ricavo, costituito dall'indennizzo è giudizialmente riconosciuto, il periodo di competenza è quello in cui è emessa la sentenza, anche non definitiva, ma esecutiva, fermo restando che, qualora negli esercizi successivo l'indennizzo liquidato all'impresa risulta superiore a quello già contabilizzato, tale maggior risarcimento costituisce sopravvenienza attiva»*.

Richiamando la risposta pubblica n. 9 del 4 agosto 2020 (secondo la quale non incide sul momento in cui deve avvenire l'imputazione fiscale né il passaggio in giudicato della sentenza né, tanto meno, l'iter del contenzioso stesso, poiché, qualora la decisione fosse modificata nei successivi gradi di giudizio, si realizzerebbe una sopravvenienza passiva o attiva, che concorre alla formazione del reddito), la Società ritiene che nel caso prospettato *«il corretto periodo di competenza cui imputare il ricavo derivante dal ristoro ottenuto da [...] sia il 2018, ovvero l'anno in cui è stata emessa la sentenza della Corte di Appello [...] in cui è stato determinato dal c.t.u. l'importo del ristoro che è stato riconosciuto a favore dell'Istante»*.

Dunque, in via subordinata, l'Istante ritiene che, anche qualora non si volesse condividere la soluzione prospettata in via principale (ossia, di non considerare

l' "extraprofitto" - *i.e.*, il risarcimento del danno ricevuto - nella base imponibile del contributo di solidarietà temporaneo dovuto per l'anno 2023), l'ammontare del risarcimento del danno *«debba essere computato nel periodo di imposta 2018, in cui è divenuto certo ed obiettivamente determinato e non nel periodo di imposta 2022 in cui è stato meramente liquidato»*.

### **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. Inoltre, il presente parere esula da ogni valutazione in merito alla natura (danno emergente o lucro cessante) del risarcimento del danno disposto dalle sentenze richiamate in istanza ai fini della sua imponibilità IRES ai sensi dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR") e alla corretta qualificazione, imputazione temporale, classificazione e quantificazione ai fini contabili del predetto risarcimento nonché alla competenza, inerenza e quantificazione ai fini fiscali dello stesso 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).

Pertanto, si ritiene che, nel caso prospettato dall'Istante, la somma riconosciuta a fronte di un risarcimento di un danno, "sostitutivo" di un reddito imponibile ai sensi dell'articolo 6 del TUIR (nella specie, il risarcimento del danno riconosciuto a favore dell'Istante in un giudizio promosso nei confronti di [...] afferente situazioni anteriori al

quinquennio preso in considerazione ai fini del Contributo), 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).

Con riferimento alla considerazione espressa in via subordinata nell'ambito della soluzione prospettata dall'Istante, circa la non riconduzione dell'ammontare del risarcimento in parola (che si ritiene liquidato nel dicembre 2022) alla base imponibile del Contributo in relazione al periodo d'imposta 2022 (in quanto - secondo la prospettazione dell'Istante - *«il corretto periodo di competenza cui imputare il ricavo derivante dal ristoro ottenuto da [...] sia il 2018, ovvero l'anno in cui è stata emessa la sentenza della Corte di Appello [...] in cui è stato determinato dal c.t.u. l'importo del ristoro che è stato riconosciuto a favore dell'Istante»*), va evidenziato che una simile questione deve ritenersi inammissibile ai fini della presente risposta in quanto, oltre ad essere priva del requisito della preventività, non presuppone alcun dubbio interpretativo relativo ad una disposizione fiscale ma comporta solo una mera valutazione di fatto in merito la corretta rilevazione contabile e fiscale del risarcimento in parola concernente anche l'esercizio di competenza dello stesso.

In proposito, giova ricordare - come evidenziato anche nell'istanza - che la scrivente si è già pronunciata sul tema dell'imputazione degli effetti (fiscali) di sentenze che riconoscono risarcimenti danni con diversi documenti di prassi a cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

In proposito, da ultimo, la risposta all'interpello n. 9 pubblicata il 4 agosto 2020 ha evidenziato che "[c]on riferimento ai soggetti diversi dalla micro imprese di

*cui all'articolo 2435-ter del codice civile, invece, è necessario individuare il periodo d'imputazione fiscale sulla scorta della corretta imputazione di bilancio (cfr. circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011). Al riguardo, si rappresenta che il paragrafo 30 dell'OIC 15 precisa che "I crediti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi (ad esempio per operazioni di finanziamento) sono iscrivibili in bilancio se sussiste "titolo" al credito, e cioè se essi rappresentano effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società". specularmente, il paragrafo 39 dell'OIC 19 precisa che "I debiti di finanziamento e quelli che si originano per ragioni diverse dallo scambio di beni e servizi sono iscrivibili in bilancio quando sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali." In entrambi i casi, quindi, non viene richiesta l'immodificabilità dell'obbligazione sorta. Con esclusivo riferimenti ai componenti negativi, inoltre, al paragrafo 12, in materia di "Fondi rischi per cause in corso", il principio contabile OIC 31 chiarisce che "Nella vita operativa di una società possono sorgere situazioni in cui la società si trova coinvolta in qualità di soggetto passivo, in controversie giudiziarie e/o in situazioni di contenzioso. In tali situazioni, ove un esito sfavorevole del contenzioso sia ritenuto probabile, è ragionevole prevedere che si debbano sostenere costi ed oneri per risarcimenti giudiziali o transattivi delle liti in corso. (...) Detta stima è effettuata alla fine di ciascun esercizio in cui il contenzioso è in essere, sulla base di una adeguata conoscenza delle situazioni specifiche, dell'esperienza passata e di ogni altro elemento utile, inclusi i pareri di esperti, che permetta di tenere in adeguato conto il prevedibile evolversi del contenzioso". In altri termini, quindi, la rilevazione in bilancio dei ricavi deve avvenire nell'esercizio in cui sorge il relativo diritto, con la conseguenza*

*che l'imputazione in bilancio dei componenti qui in oggetto, in linea di principio, avviene negli esercizi individuabili sulla base delle argomentazioni sopra riportate. Resta fermo che, tale momento potrebbe essere traslato in esercizi successivi, nel rispetto del principio per cui "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto" (ai sensi dell'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1-bis, del codice civile). A tal riguardo, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio dei soggetti OIC adopter e fermo restando i chiarimenti forniti con la circolare n. 7/E del 2011 in merito alla corretta individuazione delle qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali in bilancio, che informano il bilancio ..., si ritiene che le imputazioni temporali adottate possano trovare riconoscimento fiscale [...]"*.

Alla luce di ciò, su questo ultimo aspetto, l'istanza di interpello in esame è da ritenersi inammissibile ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettere b) e c), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, con la conseguenza che, in ogni caso, non si producono a tal riguardo gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**