

## CIRCOLARE N. 4/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 23 febbraio 2023

**OGGETTO:** *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).*

## INDICE

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1.           CONTRIBUTO DI SOLIDARIETÀ PER IL 2023 .....</b>	<b>6</b>
1.1.        AMBITO SOGGETTIVO.....	6
1.2.        BASE IMPONIBILE E AMMONTARE DEL CONTRIBUTO .....	10
1.3.        VERSAMENTO DEL CONTRIBUTO E RELAZIONE CON ALTRE IMPOSTE .....	14
<b>2.           MODIFICHE AL CONTRIBUTO STRAORDINARIO DI CUI               ALL'ARTICOLO 37 DEL D.L. N. 21 DEL 2022 .....</b>	<b>16</b>
2.1.        MODIFICHE ALL'AMBITO SOGGETTIVO DEL CONTRIBUTO STRAORDINARIO..	17
2.2.        MODIFICHE ALLA BASE IMPONIBILE DEL CONTRIBUTO STRAORDINARIO .....	18
2.3.        MODALITÀ DI VERSAMENTO DEL MAGGIORE CONTRIBUTO DOVUTO O DI RECUPERO DELLA MAGGIORE SOMMA VERSATA.....	21

## **PREMESSA**

L'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. legge di bilancio 2023), istituisce – con i commi da 115 a 119 – un contributo di solidarietà straordinario, sotto forma di prelievo temporaneo per l'anno 2023 (di seguito anche “contributo di solidarietà”), per i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva rivendita, attività di produzione di energia elettrica o gas metano, di estrazione di gas naturale, di rivendita di energia elettrica, gas metano e gas naturale, di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, nonché di importazione degli anzidetti beni o di introduzione in Italia, sempre dei medesimi beni, provenienti da altri Stati dell'Unione europea per la loro successiva rivendita.

Tale contributo di solidarietà *«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»*<sup>1</sup>.

Il Consiglio dell'Unione europea, al riguardo, con il citato regolamento (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022, ha previsto al Capo III una *«Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione»*, consistente, in particolare, 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»*<sup>2</sup>.

Si tratta di una misura redistributiva, congiunta e coordinata – adottata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 122 del Trattamento di funzionamento

---

<sup>1</sup> Si veda la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023.

dell'Unione europea<sup>3</sup> (di seguito anche "TFUE") – 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. Ciò anche nella considerazione che gli utili eccedenti, verificatisi in capo alle società dei settori normativamente previsti, non corrispondono agli utili ordinari che le stesse si sarebbero aspettati o avrebbero potuto prevedere di ottenere in circostanze normali, se non si fossero verificati eventi imprevedibili sui mercati dell'energia. Tale contributo, peraltro, deve essere applicato contestualmente alle normali imposte riscosse da ciascuno Stato membro sulle imprese interessate<sup>4</sup>.

In forza di quanto sopra rappresentato e in considerazione del fatto che il prelievo in esame non si applica sul reddito prodotto nell'anno 2022, ma fa invece riferimento agli "utili eccedenti" che emergono dal confronto con i periodi precedenti, deve ritenersi che il contributo straordinario sia una misura temporanea e straordinaria per l'anno 2023<sup>5</sup> non annoverabile nell'alveo delle imposte sui redditi<sup>6</sup>.

Si rammenta che il legislatore nazionale ha già previsto, con riferimento all'anno 2022, una misura nazionale che risponde alla medesima finalità per mezzo dell'introduzione

---

<sup>2</sup> Si veda il "considerando" n. 13 del regolamento (UE) 2022/1854.

<sup>3</sup> L'articolo 122 del TFUE prevede al paragrafo 1 quanto segue: «Fatta salva ogni altra procedura prevista dai trattati, il Consiglio, su proposta della Commissione, può decidere, in uno spirito di solidarietà tra Stati membri, le misure adeguate alla situazione economica, in particolare qualora sorgano gravi difficoltà nell'approvvigionamento di determinati prodotti, in particolare nel settore dell'energia».

<sup>4</sup> Si veda il "considerando" n. 14 del regolamento (UE) 2022/1854.

<sup>5</sup> Si veda la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023 che, al riguardo, prevede: «La norma proposta istituisce un contributo di solidarietà straordinario sotto forma di prelievo temporaneo per l'anno 2023 per i soggetti che producono, importano o vendono energia elettrica, gas naturale, producono, importano, distribuiscono o vendono prodotti petroliferi».

<sup>6</sup> Si evidenzia, al riguardo, che le misure adottate dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 122 del TFUE rientrano tra quelle di cui al Titolo VIII, Capo 1, del TFUE, riguardanti la politica economica dell'Unione europea, e non tra quelle di cui al Titolo VII, Capo 2, concernenti le disposizioni fiscali. Si rammenta, inoltre, che l'imposizione sui redditi rimane di competenza esclusiva degli Stati membri, salvo la possibilità dell'Unione, in base all'articolo 115 del TFUE, di stabilire «direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno». Si ritiene, infine, che il legislatore, nel disporre, al comma 118 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023, che «Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi ...» (si veda successivo par. 1.3) presupponga

del “*Contributo straordinario contro il caro bollette*” (di seguito anche “contributo straordinario”) di cui all’articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. “decreto Ucraina”), convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51<sup>7</sup>, e modificato dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. “decreto Aiuti”), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91.

Con le previsioni riportate al comma 120 della legge di bilancio 2023, il legislatore ha modificato tale disciplina, intervenendo, da un lato, sulla determinazione della base imponibile e rendendo, dall’altro, l’ambito soggettivo di applicazione più coerente con le indicazioni del regolamento (UE) 2022/1854<sup>8</sup>.

Considerato che il termine ultimo per il pagamento del contributo straordinario è spirato al 30 novembre 2022, il successivo comma 121 riporta alcune previsioni di coordinamento, volte a gestire i casi di maggiore o minore importo del contributo straordinario dovuto per effetto delle intervenute modifiche rispetto a quello versato, relative sia all’ambito soggettivo di applicazione del contributo, sia ai criteri di determinazione della base imponibile.

Nei successivi paragrafi vengono riportati i primi chiarimenti sulle previsioni della legge di bilancio 2023 riguardanti, in particolare:

- al paragrafo 1, l’introduzione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 (commi da 115 a 119), con particolare riferimento all’ambito soggettivo, alla determinazione della base imponibile e dell’ammontare del contributo dovuto, al suo versamento e al rapporto con le altre imposte erariali;

---

che il contributo non sia una imposta sui redditi, atteso che, in caso contrario, tale precisazione sarebbe stata superflua per effetto delle previsioni di cui all’articolo 99 del TUIR.

<sup>7</sup> In merito agli aspetti applicativi riguardanti il “*Contributo straordinario contro il caro bollette*”, di cui all’articolo 37 del decreto Ucraina, si rimanda ai chiarimenti forniti con le risposte ai quesiti riportati nella circolare n. 22/E del 23 giugno 2022 e al paragrafo 5 della circolare n. 25/E dell’11 luglio 2022.

<sup>8</sup> Al riguardo, l’articolo 14 del regolamento (UE) 2022/1854 prevede, al secondo paragrafo, che «*Gli Stati membri provvedono a che le misure nazionali equivalenti adottate condividano obiettivi simili a quelli del contributo di solidarietà temporaneo di cui al presente regolamento, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo di solidarietà*».

- al paragrafo 2, le modifiche apportate all’ambito soggettivo e alla base imponibile del contributo straordinario di cui all’articolo 37 del d.l. n. 21 del 2022 (comma 120), nonché le previsioni di coordinamento scaturenti da tali modifiche (comma 121).

L’illustrazione di tali disposizioni tiene conto, fra l’altro, dei contenuti della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni e ai dossier della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica, delle indicazioni relative alla misura europea equivalente, di cui agli articoli 14, 15 e 16 del regolamento (UE) 2022/1854, nonché della relazione di accompagnamento<sup>9</sup> alla proposta di regolamento predisposta dalla Commissione europea.

## **1. CONTRIBUTO DI SOLIDARIETÀ PER IL 2023**

### **1.1. Ambito soggettivo**

Il comma 115 dell’articolo 1 della legge di bilancio 2023 individua, al primo periodo, i soggetti tenuti al pagamento del contributo di solidarietà. Si tratta, in particolare, dei 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 dell’Unione europea.

---

<sup>9</sup> Si veda il documento della Commissione europea COM (2022) 473 *final* del 14 settembre 2022.

Si riportano di seguito, a titolo indicativo e non esaustivo, i codici ATECO riguardanti le attività sopra citate<sup>10</sup>:

- 06.20.00 “Estrazione di gas naturale”;
- 19.20.10 “Raffinerie di petrolio”;
- 19.20.20 “Preparazione o miscelazione di derivati del petrolio (esclusa la petrolchimica)”;
- 19.20.30 “Miscelazione di gas petroliferi liquefatti (GPL) e loro imbottigliamento”;
- 19.20.90 “Fabbricazione di altri prodotti petroliferi raffinati”;
- 35.11.00 “Produzione di energia elettrica”;
- 35.14.00 “Commercio di energia elettrica”;
- 35.21.00 “Produzione di gas”;
- 35.23.00 “Commercio di gas distribuito mediante condotte”;
- 46.71.00 “Commercio all’ingrosso di prodotti petroliferi e lubrificanti per autotrazione, di combustibili per riscaldamento”;
- 47.30.00 “Commercio al dettaglio di carburante per autotrazione”.

Considerato il dettato normativo del successivo comma 116, che, ai fini del calcolo della base imponibile, fa specifico riferimento alla «*quota del reddito complessivo determinato ai fini delle imposte sul reddito delle società ...*», si ritiene siano riconducibili all’ambito soggettivo di applicazione del prelievo in commento, al ricorrere dei requisiti normativamente previsti, esclusivamente i soggetti passivi IRES di cui all’articolo 73, comma 1<sup>11</sup>, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi (“TUIR”), approvato

---

<sup>10</sup> Le attività riportate al comma 1, primo periodo, dell’articolo 1, comma 115, della legge di bilancio 2023 coincidono con quelle previste al comma 1, primo periodo, dell’articolo 37 del decreto Ucraina. L’elenco di codici ATECO riportato, pertanto, corrisponde a quello fornito nella risposta al quesito 1.1 della circolare n. 22/E del 23 giugno 2022, avente a oggetto le attività rientranti nell’ambito soggettivo del contributo straordinario contro il caro bollette.

<sup>11</sup> L’articolo 73 del TUIR prevede al comma 1 che «*Sono soggetti all’imposta sul reddito delle società:*

- a) *le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;*
- b) *gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali;*

con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ivi comprese le società che optano per la trasparenza fiscale o per il consolidato nazionale ai sensi degli articoli 115, 116 e 117 (e seguenti) del medesimo testo unico.

Sono, quindi, tenuti al pagamento del contributo di solidarietà – in linea con quanto previsto dal regolamento UE – sia le imprese che risiedono nel territorio dello Stato, sia le stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti.

Come disposto dall'ultimo periodo del comma 115 dell'articolo 1, tali soggetti sono tenuti al pagamento del contributo 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.

Al riguardo, il legislatore nazionale si è ispirato al criterio adottato dal regolamento europeo di considerare assoggettati al contributo di solidarietà le «*imprese o stabili organizzazioni dell'Unione che generano almeno il 75% del loro fatturato da attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio (...)*»<sup>12</sup>.

In proposito, si evidenzia, che la *ratio* normativa, sia della disposizione unionale<sup>13</sup> sia di quella nazionale, è quella di assoggettare al contributo di solidarietà gli 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.

- 
- c) *gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;*
  - d) *le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato».*

<sup>12</sup> Si veda l'articolo 2, n. 17), del regolamento (UE) 2022/1854, che definisce tali le «*imprese o stabili organizzazioni dell'Unione che generano almeno il 75% del loro fatturato da attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria di cui al regolamento (CE) n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio*».

<sup>13</sup> Si veda il “considerando” n. 14 del regolamento (UE) 2022/1854, che in proposito 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 raffineria si sarebbero aspettati o avrebbero potuto prevedere di ottenere in circostanze normali, se non si fossero verificati eventi imprevedibili sui mercati dell'energia (...)*».

Da ciò consegue necessariamente l'esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione del prelievo in commento degli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera 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, 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"<sup>14</sup>.

Per quanto riguarda le stabili organizzazioni, assoggettate al contributo di solidarietà nel caso in cui svolgano nel territorio dello Stato una delle attività riferibili ai codici Ateco sopra elencati (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.

Per espressa previsione del terzo periodo del 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<sup>15</sup>,

---

<sup>14</sup> In particolare, la relazione tecnica al disegno di legge di bilancio 2023 prevede che, ai fini della stima, sono state utilizzate le informazioni desumibili "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 (...)".

<sup>15</sup> In particolare, l'articolo 2 del decreto del Ministro delle attività produttive 18 aprile 2005 prevede quanto segue:

«... 2. Nell'ambito della categoria delle PMI, si definisce piccola impresa l'impresa che:

a) ha meno di 50 occupati, e

b) ha un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro.

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.

In merito alle modalità di rilevazione dei sopra richiamati criteri dimensionali si rinvia alle indicazioni fornite nel citato decreto ministeriale<sup>16</sup>.

## **1.2. Base imponibile e ammontare del contributo**

Il comma 116 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023 individua la base imponibile del contributo di solidarietà e l'aliquota per la determinazione del contributo stesso.

In aderenza con le finalità poste dal regolamento UE di assoggettare al contributo in argomento gli utili eccedenti quelli ordinari<sup>17</sup>, la norma prevede che il contributo di solidarietà si applichi *«sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo d'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 d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022»*.

Rileva 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

---

3. Nell'ambito della categoria delle PMI, si definisce microimpresa l'impresa che:

a) ha meno di 10 occupati, e

b) ha un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro».

<sup>16</sup> Si veda, in particolare, l'articolo 2, commi 5 e 6, del decreto del Ministro delle attività produttive 18 aprile 2005.

perdite riferite alle annualità pregresse<sup>18</sup>, nonché la deduzione conseguita per effetto della c.d. agevolazione ACE<sup>19</sup>. 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.

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.

---

<sup>17</sup> Si veda il "considerando" n. 14 del regolamento (UE) 2022/1854, riportato nella nota n. 13.

<sup>18</sup> In senso conforme, la relazione tecnica citata alla nota n. 14.

<sup>19</sup> Si tratta, come noto, della disciplina di cui all'articolo 1 ("Aiuto alla crescita economica") del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. "decreto Crescita"), abrogato dall'articolo 1, comma 1080, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. "legge di bilancio 2019"), e reintrodotta, con modifiche, per effetto delle previsioni di cui all'articolo 1, comma 287, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. "legge di stabilità 2020"). In proposito, nell'audizione dell'Ufficio parlamentare di bilancio sul disegno di legge di bilancio 2023, al paragrafo 4, si osserva che la Relazione tecnica "*per la stima utilizza esplicitamente il reddito o la perdita prima delle deduzioni relative alle perdite pregresse e all'ACE*".

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;
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<sup>20</sup> (al lordo delle perdite pregresse e della deduzione ACE) relativo all'anno d'imposta 2022 l'importo di cui al punto 3.

Con particolare riguardo al dato storico da prendere a riferimento per il calcolo (precedente punto 1), 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»*<sup>21</sup>. 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<sup>22</sup>.

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 (precedente punto 1) – 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.

---

<sup>20</sup> A tal fine, le società che optano per i regimi di cui agli articoli 115, 116 o 117 del TUIR considerano il reddito desumibile dal quadro RF della dichiarazione "Redditi SC", al lordo delle perdite pregresse e della deduzione ACE.

<sup>21</sup> In senso conforme, anche il Regolamento (UE) 2022/1854 prevede, al secondo periodo dell'articolo 15 ("*Base di calcolo del contributo di solidarietà temporaneo*"), che qualora *«la media degli utili imponibili di tali quattro esercizi fiscali sia negativa, ai fini del calcolo del contributo di solidarietà temporaneo l'utile imponibile medio è pari a zero»*.

<sup>22</sup> Per esemplificare, deve essere preliminarmente effettuata la somma algebrica dei redditi lordi o delle perdite dei quattro periodi d'imposta in questione e:

- se il risultato è positivo, si calcola la media matematica dividendo per quattro il risultato stesso;
- se il risultato è negativo, la media si assume pari a zero.

Si precisa, inoltre, che per i soggetti che abbiano iniziato l'attività successivamente al primo periodo di osservazione previsto dalla norma (1° gennaio 2018 per i soggetti con esercizio coincidente con quello solare) il valore medio di reddito (o perdita) tiene conto del reddito relativo all'annualità di inizio (ragguagliato ad anno) e di quello delle successive annualità d'imposta. Ad esempio, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che abbiano iniziato l'attività il 1° gennaio 2020, la media aritmetica è calcolata considerando solo il reddito (o la perdita) dei periodi d'imposta 2020 e 2021.

Devono ritenersi, invece, esclusi dall'applicazione del contributo di solidarietà i soggetti che abbiano intrapreso l'attività nell'anno d'imposta precedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, attesa l'impossibilità di determinare la misura degli utili eccedenti richiesta dalla norma<sup>23</sup>.

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

---

<sup>23</sup> Si veda, in senso analogo, la circolare n. 22/E del 23 giugno 2023, quesito 1.2, con riferimento al contributo straordinario di cui all'articolo 37 del d.l. n. 21 del 2022.

occorre fare riferimento al bilancio relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.

Nel caso di stabili organizzazioni di società residenti all'estero, invece, si ritiene che tale riscontro debba effettuarsi considerando il 25 per cento del fondo di dotazione di cui all'articolo 152, comma 2, secondo periodo, del TUIR<sup>24</sup>, relativo al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 1° gennaio 2022<sup>25</sup>. In coerenza con quanto precisato in precedenti documenti di prassi in relazione a misure finalizzate a contrastare vantaggi di natura fiscale<sup>26</sup>, per le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società o enti non residenti, il patrimonio netto viene, infatti, identificato con il fondo di dotazione fiscalmente congruo appartenente alla stabile organizzazione stessa.

### **1.3. Versamento del contributo e relazione con altre imposte**

Il contributo di solidarietà, determinato secondo i criteri previsti nel precedente paragrafo, deve essere versato, in via generale, in un'unica soluzione, entro un termine che varia in funzione della data di chiusura dell'esercizio<sup>27</sup>.

Al riguardo, il comma 117 dell'articolo 1 prevede, infatti, che il «*contributo 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 (...)*».

---

<sup>24</sup> L'articolo 152 del TUIR, rubricato "*Reddito di società ed enti commerciali non residenti derivante da attività svolte nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione*", prevede, al secondo periodo del comma 2, che «*Il fondo di dotazione alla stessa riferibile è determinato in piena conformità ai criteri definiti in sede OCSE, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati*».

<sup>25</sup> Si tratta, dunque, del 25 per cento del saldo finale del fondo di dotazione da indicare al rigo RS130 della dichiarazione Redditi SC 2022 relativa all'anno 2021.

<sup>26</sup> Si veda, al riguardo, la circolare n. 11/E del 17 marzo 2005, riguardante il "*Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione*", dove – in relazione ai criteri di determinazione del patrimonio netto contabile finalizzato all'applicazione dell'allora vigente articolo 98 del TUIR, avente ad oggetto il limite di deducibilità degli oneri finanziari relativi a finanziamenti erogati o garantiti dalla casa madre estera (c.d. "*thin capitalization*") – al paragrafo 4.2.2 viene specificato che «*Nel caso di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società o enti non residenti, il patrimonio netto deve essere identificato con il fondo di dotazione appartenente alla stabile organizzazione stessa*». Si confronti, sul medesimo argomento anche la risoluzione n. 44/E del 30 marzo 2006. In senso analogo, si veda anche la risoluzione n. 63/E del 17 giugno 2014, avente ad oggetto l'individuazione del patrimonio netto di una stabile organizzazione cui far riferimento, ai fini del riporto delle perdite, con riguardo ad un'operazione di fusione transfrontaliera ex articolo 172, comma 7, del TUIR.

<sup>27</sup> Per le stabili organizzazioni di società non residenti in Italia si considera la data di chiusura dell'esercizio della casa madre.

In via generale, quindi, devono versare il contributo di cui trattasi entro il 30 giugno 2023 i soggetti il cui periodo d'imposta coincida con l'anno solare e che approvino il bilancio entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio, ai sensi degli articoli 2364, secondo comma<sup>28</sup>, e 2478-*bis*<sup>29</sup> del codice civile.

Il comma 117, al secondo periodo, prevede inoltre che 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*»<sup>30</sup>.

Per effetto di tale previsione, 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.

---

<sup>28</sup> L'articolo 2364 del codice civile, rientrante nel capo V delle disposizioni aventi ad oggetto le società per azioni, prevede al secondo periodo che «*L'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'articolo 2428 le ragioni della dilazione*». Tale disposizione, in quanto compatibile, è applicabile anche alle società in accomandita per azioni ai sensi dell'articolo 2454 c.c.

<sup>29</sup> L'articolo 2478-*bis* del codice civile, rientrante nel capo VII delle disposizioni aventi ad oggetto le società a responsabilità limitata, prevede che «*Il bilancio deve essere redatto con l'osservanza delle disposizioni di cui alla sezione IX, del capo V del presente libro. Esso è presentato ai soci entro il termine stabilito dall'atto costitutivo e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, salva la possibilità di un maggior termine nei limiti ed alle condizioni previsti dal secondo comma dell'articolo 2364*».

<sup>30</sup> Per le stabili organizzazioni di società non residenti nel territorio dello Stato, laddove la norma fa riferimento all'approvazione del bilancio, occorre considerare l'approvazione del bilancio della casa madre estera.

Infine, l'ultimo periodo del comma 117 dispone che *«I soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare possono effettuare il versamento del contributo entro il 30 giugno 2023»*.

Il contributo di solidarietà, come previsto al comma 118, non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Inoltre, ai *«fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi»* (comma 119).

Per consentire il versamento del contributo di solidarietà, successivamente sarà istituito un apposito codice tributo e saranno impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

## **2. MODIFICHE AL CONTRIBUTO STRAORDINARIO DI CUI ALL'ARTICOLO 37 DEL D.L. N. 21 DEL 2022**

I commi 120 e 121 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023 introducono importanti modifiche al “contributo straordinario contro il caro bollette” (di seguito anche “contributo straordinario”), disciplinato dall'articolo 37 del decreto Ucraina.

In particolare, il comma 120 interviene, con la modifica di cui alla lettera a), sull'ambito soggettivo di applicazione del contributo straordinario e, con le modifiche di cui alle lettere b) e c), sulle previsioni riguardanti la determinazione della sua base imponibile.

Il comma 121, invece, stabilisce le modalità di versamento dell'eventuale maggiore contributo dovuto o di recupero del maggior importo versato, per effetto delle sopra citate modifiche apportate alla disciplina del contributo straordinario.

## 2.1 Modifiche all'ambito soggettivo del contributo straordinario

In base alle previsioni di cui al comma 120, lettera a), viene ora delimitato l'ambito applicativo dei soggetti tenuti al pagamento del contributo straordinario. Tale disposizione – per mezzo dell'introduzione di un ultimo periodo al comma 1 dell'articolo 37 del decreto Ucraina – prevede che il contributo «è dovuto se almeno il 75 per cento del volume d'affari dell'anno 2021 deriva dalle attività indicate nei periodi precedenti».

Tale modifica interessa tutti i soggetti che abbiano svolto in via non esclusiva una delle attività di cui al comma 1<sup>31</sup> e che, essendo in possesso dei requisiti previsti dalla norma medesima (come illustrati nelle circolari n. 22/E del 2022 e n. 25/E del 2022), sono rientrati nell'ambito di applicazione del contributo straordinario.

Tali soggetti – in considerazione del nuovo requisito introdotto dal legislatore con la legge di bilancio – devono accertare se il contributo straordinario sia ancora dovuto, verificando se almeno il 75 per cento del volume d'affari del 2021 sia imputabile alle attività indicate, al comma 1, dall'articolo 37 del decreto Ucraina<sup>32</sup>.

Qualora il volume d'affari delle attività diverse da quelle sopra citate fosse superiore al 25 per cento del volume d'affari totale nell'anno d'imposta 2021, il soggetto – pur avendo già calcolato e versato il contributo straordinario dovuto in base alle disposizioni precedenti – deve, in virtù delle ultime modifiche intervenute, intendersi escluso dall'ambito di applicazione dell'articolo 37 del decreto Ucraina.

Tale novità normativa risulta in linea con i criteri<sup>33</sup> individuati dal Regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio dell'Unione europea del 6 ottobre 2022 circa l'individuazione delle imprese o stabili organizzazioni operanti nel settore energetico a

---

<sup>31</sup> Si tratta, in particolare, 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» (comma 1, primo periodo), 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» (comma 1, secondo periodo).

<sup>32</sup> Si veda l'elencazione delle attività interessate dal contributo di cui trattasi riportata nella nota n. 31.

<sup>33</sup> Si veda l'articolo 2, n. 17), del regolamento (UE) 2022/1854, citato nella nota n. 12.

carico delle quali è stato chiesto agli Stati membri di istituire un contributo di solidarietà eccezionale e strettamente temporaneo<sup>34</sup>.

In tal senso, la citata modifica normativa apportata all'ambito soggettivo della disciplina del contributo straordinario risulta essere coerente con le previsioni del regolamento (UE) 2022/1854. Per effetto dell'introduzione della disposizione *de qua*, pertanto, è da ritenersi superata l'indicazione fornita nella circolare n. 22/E del 2022, in relazione al quesito 1.1, nella parte della risposta in cui veniva chiarito che *«In considerazione del dato testuale della norma, si deve ritenere che il contributo straordinario sia applicabile, al verificarsi degli altri presupposti normativamente previsti, a tutti i soggetti, stabiliti o meno in Italia, che – anche in via residuale, e non solo come attività principale – esercitano nel territorio italiano una o più delle attività sopra richiamate»*.

Si precisa, infine, che l'introduzione del nuovo presupposto soggettivo (almeno il 75 per cento del volume d'affari del 2021 imputabile alle attività annoverate al comma 1 dell'articolo 37 del decreto Ucraina), non modifica l'ambito oggettivo del contributo straordinario, che rimane dovuto per tutte le attività esercitate, con la sola esclusione delle operazioni di cui ai nuovi commi 3-*bis* e 3-*ter* del citato articolo 37, introdotti dal comma 120, lettera c), della disposizione in commento, più compiutamente illustrate nel paragrafo successivo.

## **2.2. Modifiche alla base imponibile del contributo straordinario**

Con la modifica riportata alla lettera b) del comma 120 il legislatore ha voluto eliminare una discrasia presente nella disciplina del contributo straordinario, con particolare riferimento ai periodi temporali individuati al comma 2 dell'articolo 37 del decreto Ucraina per il calcolo della base imponibile.

---

<sup>34</sup> Si veda il “considerando” n. 13 del regolamento (UE) 2022/1854.

Si rammenta, infatti, che l'articolo 55, comma 1, lettera b), del decreto Aiuti ha modificato il primo periodo del comma 2 dell'articolo 37 del decreto Ucraina, individuando la base imponibile del contributo straordinario nell'«*incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021*», diversamente dalla previsione originaria del decreto Ucraina che invece delimitava la base imponibile all'incremento dei saldi riferiti ai periodi 1° ottobre 2021 - 31 marzo 2022 e 1° ottobre 2020 - 31 marzo 2021.

A tale estensione del periodo temporale non aveva, tuttavia, fatto seguito un corrispondente intervento normativo nella collegata previsione del secondo periodo del comma 2 dell'articolo 37 del decreto Ucraina, che, pertanto, prima dell'intervento *de quo* della legge di bilancio 2023, ancora prevedeva che «*In caso di saldo negativo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021, ai fini del calcolo della base imponibile per tale periodo è assunto un valore di riferimento pari a zero*».

Sostituendo il termine del 31 marzo 2021 con quello del 30 aprile 2021, la disposizione in commento ha, di fatto, eliminato la citata discrepanza.

Con la previsione di cui alla lettera c) del comma 120, inoltre, sono state introdotte – tramite i nuovi commi 3-*bis* e 3-*ter* aggiunti nell'articolo 37 del decreto Ucraina – due rilevanti modifiche alla determinazione della base imponibile di cui ai commi 2 e 3 del medesimo articolo.

In particolare, i soggetti tenuti al pagamento del contributo straordinario devono procedere alla rideterminazione della base imponibile, considerando che:

- «*Non concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive e passive, di cui al comma 3<sup>35</sup>, le operazioni di cessione e di acquisto di azioni,*

---

<sup>35</sup> In particolare, il comma 3 dell'articolo 37 del decreto Ucraina prevede quanto segue: «*Ai fini del calcolo del saldo di cui al comma 2*», il cui incremento costituisce la base imponibile, «*si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, e il totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, presentate, ai sensi dell'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, per i periodi indicati al comma 2*».

*obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i soggetti di cui al comma 1» (nuovo comma 3-bis, introdotto nell'articolo 37 dall'articolo 1, comma 120, lettera c), della legge di bilancio 2023).*

Da ciò deriva che 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.

- *«Non concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive, di cui al comma 3, le operazioni attive non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, se e nella misura in cui gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini dell'IVA» (nuovo comma 3-ter dell'articolo 37, introdotto dall'articolo 1, comma 120, lettera c), della legge di bilancio).*

Al riguardo si osserva che i chiarimenti forniti con la circolare n. 25/E del 2022, quesito 5.1, e con la risposta a istanza di interpello n. 420 del 12 agosto 2022 risultano in linea con tale ultima previsione normativa.

A tale riguardo, si ritiene che la possibilità di effettuare una “correzione” dei dati risultanti dalle LIPE sia stata ammessa dal legislatore, in omaggio al principio di “simmetria”, esclusivamente con riferimento alle operazioni attive territorialmente non rilevanti in Italia incluse nelle LIPE, quando e nella misura in cui il contribuente sia in grado di dimostrare l'esistenza di operazioni passive

- territorialmente non rilevanti ai fini IVA e, come tali, non incluse nelle LIPE,
- “afferenti” alle predette operazioni attive. Ne consegue, dunque, 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.

### **2.3. Modalità di versamento del maggiore contributo dovuto o di recupero della maggiore somma versata**

Il comma 121 della legge di bilancio 2023 disciplina le modalità di recupero del contributo versato e non dovuto per effetto delle sopra citate modifiche apportate all'articolo 37 del decreto Ucraina, nonché le modalità di versamento degli ulteriori importi eventualmente dovuti per effetto delle modifiche medesime<sup>36</sup>.

In particolare, si prevede che se *«per effetto delle modificazioni apportate all'articolo 37 del citato decreto-legge n. 21 del 2022 dal comma 120 del presente articolo: a) l'ammontare del contributo risulta maggiore di quello complessivamente dovuto entro il 30 novembre 2022, il versamento dell'importo residuo è effettuato entro il 31 marzo 2023 con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241; ...»*.

Dalla disposizione citata emerge, quindi, che l'eventuale maggior importo dovuto, per effetto delle modifiche alla disciplina del contributo straordinario di cui ai precedenti sotto-paragrafi, deve essere versato in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2023.

Si precisa 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 in commento, 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.

Al riguardo, si rammenta che, in base alle disposizioni dell'articolo 42 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (c.d. "decreto Aiuti-bis"), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, per il versamento – in data successiva alle ulteriori scadenze ivi previste per il pagamento dell'acconto e del saldo – del contributo straordinario dovuto non si può più beneficiare dell'istituto del ravvedimento operoso e si applica la sanzione per omesso versamento in misura doppia<sup>37</sup>.

Qualora invece, per effetto delle novità riportate nei precedenti sotto-paragrafi, l'ammontare del contributo risulti «*minore di quello complessivamente dovuto entro il 30 novembre 2022, il maggiore importo versato può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del predetto decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dal 31 marzo 2023*» (comma 121, lettera b), della legge di bilancio 2023).

Tale disposizione interessa, ad esempio, i soggetti che hanno versato il contributo straordinario entro le scadenze stabilite e che, riscontrando nel periodo d'imposta 2021 una percentuale del volume d'affari riferito alle attività di cui al comma 1 dell'articolo 37 inferiore al 75 per cento del volume d'affari complessivo, risultano ora essere – per effetto delle modifiche di cui al comma 120, lettera a), della legge di bilancio 2023 – esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione del contributo straordinario.

Si precisa, al riguardo, che l'utilizzo in compensazione del contributo non dovuto rappresenta, in base alla previsione citata, una "possibilità". Ciò significa che, in assenza dell'opzione per la compensazione, resta impregiudicato, per tali soggetti, il diritto al

---

<sup>36</sup> Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 37, comma 5, del d.l. n. 21 del 2022, il contributo è liquidato e versato «*per un importo pari al 40 per cento, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*».

<sup>37</sup> L'articolo 42 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (c.d. decreto Aiuti-bis), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, prevede quanto segue:

«*1. Le disposizioni di cui all'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, non si applicano, in caso di omesso versamento, in tutto o in parte, del contributo straordinario di cui all'articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito con modificazioni dalla legge 20 maggio 2022, n. 51:*

*a) dopo il 31 agosto 2022, per il versamento dell'acconto;*

*b) dopo il 15 dicembre 2022, per il versamento del saldo.*

rimborso delle somme versate e non dovute<sup>38</sup>. La scelta riguardante l'ammontare dell'eccedenza di versamento da utilizzare in compensazione o da chiedere a rimborso deve essere effettuata nell'apposito quadro CS della dichiarazione IVA 2023<sup>39</sup>.

Alla compensazione in esame deve ritenersi applicabile – in difetto di una deroga espressa – l'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, che fissa a 2 milioni di euro per anno solare «*il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale*».

Successivamente verranno istituiti appositi codici tributo riguardanti il maggior contributo dovuto per effetto delle disposizioni in argomento e la compensazione dell'importo a credito versato oltre il dovuto e saranno impartite le relative istruzioni per la compilazione del modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

\*\*\*

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA  
Ernesto Maria Ruffini  
(firmato digitalmente)

---

2. Per i versamenti del contributo di cui al comma 1 omissi, in tutto o in parte, o effettuati dopo le predette date, la sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, è applicata in misura doppia».

<sup>38</sup> In merito alle modalità di rimborso delle somme versate in eccedenza si rinvia alle previsioni di cui al paragrafo 4 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 17 giugno 2022, prot. n. 221978.

<sup>39</sup> Il quadro CS "Contributo Straordinario contro il caro bollette" è parte integrante dei modelli IVA 2023 e IVA Base 2023, approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 gennaio 2023, prot. n. 11378.