

Risposta n. 420/2022

OGGETTO: Contributo straordinario - Base imponibile - Operazioni prive del requisito della territorialità - Art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21

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

QUESITO

La Società istante ALFA fa presente che l'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni dalla legge 20 maggio 2022 n. 51, ha previsto, per il 2022, un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario, stabilito nella misura del 25 per cento, a carico dei soggetti che producono, importano o rivendono energia elettrica, gas o prodotti petroliferi.

In particolare, ai sensi dell'art. 37, comma 1, primo periodo, del citato decreto-legge n. 21 del 2022, il contributo è dovuto dai soggetti passivi che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, i soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale, i soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Ai sensi del comma 1, secondo periodo, del medesimo art. 37, il contributo è, altresì, dovuto dai soggetti passivi 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.

Ai sensi del successivo comma 2, la base imponibile del contributo straordinario è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dall'1 ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo delle medesime operazioni del periodo dall'1 ottobre 2020 al 30 aprile 2021.

Ai fini del calcolo del saldo, si assume il totale delle operazioni attive al netto dell'IVA e il totale delle operazioni passive al netto dell'IVA, indicati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche (i.e. LIPE) presentate, ai sensi dell'art. 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, per i periodi individuati dal citato art. 37, comma 2.

La Società istante fa presente che l'Agenzia delle entrate

- ha fornito i primi chiarimenti interpretativi con la Circolare 23 giugno 2022, n. 22 precisando, per quanto di interesse ai fini del quesito rappresentato, che "I dati riportati nelle LIPE, pertanto, in base a quanto previsto dalla norma, non possono essere emendati, estrapolando i valori riferibili alle attività non interessate dal contributo, ma devono essere assunti nella loro interezza, fermo restando che deve trattarsi di operazioni rilevanti ai fini IVA.

Considerato, quindi, che nel totale delle operazioni attive indicato nelle LIPE confluiscono anche le operazioni non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del DPR n. 633 del 1972, si ritiene che le stesse debbano essere escluse dal calcolo dei saldi ai fini della determinazione della base imponibile del contributo di cui trattasi, al pari di quelle prive degli altri presupposti applicativi dell'IVA. Si osserva, peraltro, che - simmetricamente - gli acquisti territorialmente non rilevanti ai fini IVA non confluiscono nel totale delle operazioni passive indicato nelle LIPE" (cfr. par. 2.2);

- successivamente con la Circolare 11 luglio 2022, n. 25 ha ulteriormente chiarito che, in considerazione di detta "simmetria", "per il calcolo del contributo

straordinario ex articolo 37 del d.l. n. 21 del 2022, le operazioni non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del DPR n. 633 del 1972, non concorrono alla determinazione della base imponibile solo se (e nella misura in cui) gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini IVA e, pertanto, per la mancanza del requisito della territorialità, non siano computabili nelle LIPE" (par. 5.5).

La Società fa presente, dunque, che, alla luce di tali chiarimenti, i soggetti passivi tenuti al pagamento del contributo straordinario, al fine di determinare il relativo ammontare, dovrebbero individuare gli "acquisti afferenti" alle vendite estere ed escludere queste ultime dalla base imponibile del contributo soltanto se i correlati "acquisti afferenti" siano, a loro volta, esclusi dalla base imponibile in quanto territorialmente non localizzabili in Italia.

Ciò posto, la Società istante chiede chiarimenti in merito all'applicazione di tali indicazioni in relazione al proprio caso concreto e personale, atteso che la particolare struttura e complessità delle fonti di approvvigionamento e degli impieghi del gas rendono di fatto non applicabile il criterio di afferenza degli acquisti alle vendite (i.e. operazioni attive non territorialmente rilevanti in Italia).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene che nessuna delle operazioni attive territorialmente irrilevanti (i.e. vendite) indicate nelle LIPE presentate dall'istante relative ai periodi rilevanti ai fini del calcolo del contributo straordinario debba concorrere alla determinazione della base imponibile, in quanto non è possibile verificare una diretta afferenza a dette vendite degli acquisti territorialmente rilevanti in Italia dei prodotti energetici.

Ad avviso della Società istante, tale soluzione interpretativa sarebbe supportata dalle seguenti argomentazioni.

La corretta applicazione del criterio di "afferenza" indicato nella circolare n.

25/E del 2022 comporta la necessità di verificare se sussistano acquisti territorialmente localizzabili in Italia afferenti in via diretta, specifica e univoca alle operazioni attive territorialmente non rilevanti in Italia.

Ad avviso della società, tale concetto di "afferenza" va inteso nell'accezione di cui all'art. 19, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in base al quale "i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all' imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota di imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione". Pertanto, la verifica degli acquisti territorialmente rilevanti "afferenti" le operazioni attive prive dei requisiti della territorialità (richiesta, ai fini della verifica dell'attrazione di tali operazioni nella base imponibile del contributo straordinario) deve essere basata su un'analisi puntuale degli acquisti in funzione del loro diretto e univoco utilizzo, "senza poter scontare logiche forfetarie o gli automatismi propri del pro-rata generale di detraibilità".

Il criterio di afferenza, inteso nei termini anzidetti, non può trovare applicazione in relazione al caso concreto e personale dell'interpellante in quanto è impossibile verificare una diretta afferenza delle diversificate fonti di approvvigionamento di ALFA rispetto alle operazioni attive prive del requisito della territorialità; né, ad avviso della Società istante, esiste un criterio oggettivo per ricollegare specificamente gli acquisti di gas o di energia elettrica effettuati dalla medesima alle operazioni extraterritoriali. Conseguentemente, tali operazioni devono restare escluse dalla base imponibile del contributo straordinario.

L'impossibilità di verificare la puntuale afferenza degli acquisti di gas ed energia elettrica alle relative vendite sarebbe, altresì, comprovata dalle regole che disciplinano la territorialità delle operazioni attive relative a gas ed energia elettrica veicolate da

reti.

In particolare, come chiarito dalla circolare 23 dicembre 2004, n. 54/E, "le nuove regole in materia di luogo di cessione di gas mediante la rete di distribuzione del gas naturale e di energia elettrica hanno lo scopo di semplificare le modalità di tassazione in ragione del fatto che i flussi dei due beni (in modo particolare per l'energia elettrica) sono difficilmente rintracciabili fisicamente. Per le cessioni di detti beni è stato abbandonato uno dei principi basilari del regime IVA, cioè la tassazione in funzione del luogo in cui fisicamente si trovano i beni, in quanto nella maggior parte dei casi risulta impossibile stabilire un nesso tra la transazione e il flusso fisico dei beni".

Secondo la società istante, tali regole di territorialità confermerebbero che, per lo specifico settore del gas e dell'energia elettrica convogliati nelle reti di trasporto europee, sia impossibile una verifica specifica della diretta afferenza degli acquisti dei predetti prodotti energetici alle vendite territorialmente non rilevanti in Italia e che, pertanto, nella fattispecie *de qua*, non sussistano acquisti territorialmente rilevanti in Italia che possano essere considerati direttamente afferenti le operazioni non territoriali realizzate dalla società istante.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza in oggetto ALFA ha posto un quesito di ordine interpretativo in merito alle modalità di determinazione del contributo straordinario di cui all'articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, modificato dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, e convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, in relazione alla propria situazione concreta e personale, senza tuttavia fornire di quest'ultima una rappresentazione compiuta e coerente.

Il contributo straordinario di cui al citato articolo 37 è dovuto *una tantum* dai soggetti passivi puntualmente individuati dalla medesima disposizione e calcolato sull'incremento del saldo tra le operazioni attive e passive IVA, risultanti dalle

comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA (*di seguito* LIPE) del periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo delle medesime operazioni del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021.

Al riguardo, in via preliminare, si evidenzia che le LIPE sono disciplinate dall'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, (rubricato *Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche I.V.A.*), il quale, al primo periodo del comma 1, stabilisce che "*1. I soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ogni trimestre, una comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta effettuate ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 1-bis, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, nonché degli articoli 73, primo comma, lettera e), e 74, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. (...)*".

Il rinvio operato dal citato articolo 37 alle LIPE - senza prevedere al contempo alcuna possibilità di correzione - in linea di principio comporta:

a) l'inclusione nella base imponibile del contributo di tutte le operazioni oggetto di comunicazione, tra cui, per quanto di interesse nel caso in esame, sono comprese le operazioni attive prive del requisito della territorialità le quali, ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis del DPR n. 633 del 1972, sono comunque oggetto di fatturazione;

b) l'esclusione dalla predetta base imponibile delle operazioni passive prive del requisito di territorialità in quanto operazioni non oggetto di fatturazione.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito primi chiarimenti e indicazioni operative in ordine all'ambito di applicazione, alla individuazione della base imponibile (anche con riferimento alle operazioni extraterritoriali) e alle modalità di versamento del contributo in esame con diversi documenti di prassi (cfr. FAQ del 20 giugno 2022, Risoluzione 20 giugno 2022, n. 29/E, Circolare 23 giugno 2022, n. 22/E e Circolare 11

luglio 2022, n. 25/E).

Con l'istanza di interpello in oggetto ALFA ha chiesto ulteriori chiarimenti in ordine alla corretta determinazione della base imponibile del contributo straordinario in presenza di operazioni extraterritoriali in relazione alla sua "personale situazione" asseritamente caratterizzata dall'impossibilità (riferita ad una serie indistinta di operazioni) di *"associare i volumi riferiti alle varie fonti con quelli riferibili ai diversificati impieghi"*.

Tale impossibilità, ad avviso dell'Istante, dovrebbe tradursi in una generale esclusione di tutte le operazioni attive territorialmente non rilevanti in Italia dalla base imponibile del contributo in parola.

Al riguardo non appare chiaro se le criticità di determinazione del contributo sollevate dalla Società istante sorgano per effetto della difficoltà di individuazione delle operazioni passive territorialmente non rilevanti ai fini IVA afferenti a quelle attive extraterritoriali - oggetto di chiarimento da parte delle circolari 22/E e 25/E del 2022 - oppure se dette criticità valgano in generale, facendo l'istante riferimento all'*"incertezza nel settore del gas e dell'elettricità con particolare riguardo al concetto di afferenza degli **acquisti territorialmente rilevanti** (enfasi aggiunta) alle operazioni extraterritoriali..."* (cfr. tra l'altro pag. 4 dell'istanza).

Nel rilevare che la presente risposta è resa in termini di principio, si osserva che la soluzione interpretativa prospettata da ALFA non è condivisibile.

Come risulta dal comma 3 dell'articolo 37 in esame, secondo cui *"Ai fini del calcolo del saldo di cui al comma 2, 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"*, la base imponibile del contributo è individuata dal legislatore in maniera puntuale, attraverso un rinvio preciso ai dati risultanti dalle LIPE di riferimento, senza prevedere

alcuna ipotesi di esclusione, con la conseguenza che, in linea di principio e senza distinzione alcuna, tutte le operazioni (attive e passive) presenti nelle LIPE concorrono interamente alla determinazione della base imponibile del contributo.

L'esigenza di un'interpretazione coerente con la previsione normativa è stata più volte ribadita nei documenti di prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate, con i quali è stato chiarito che i dati risultanti dalla LIPE *"non possono essere emendati, estrapolando i valori riferibili alle attività non interessate dal contributo, ma devono essere assunti nella loro interezza"* (cfr. in particolare Circolare 22/E del 2022, par. 2.2).

La possibilità di effettuare una "correzione" dei dati risultanti dalle LIPE è stata ammessa, 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 *i)* territorialmente non rilevanti ai fini IVA e, come tali, non incluse nelle LIPE di riferimento, *ii)* "afferenti" (di seguito anche correlate) alle predette operazioni attive.

Ne consegue che, in assenza di operazioni passive territorialmente non rilevanti in Italia, tutte le operazioni attive extraterritoriali concorrono alla determinazione della base imponibile del contributo straordinario in esame senza possibilità di correzione alcuna, non ricorrendo, in tali ipotesi, alcun problema di "simmetria" nel senso innanzi precisato.

In questo senso la Circolare 25/E del 2022 ha già chiarito che per il calcolo della base imponibile del contributo straordinario in esame le operazioni attive non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale (indicate nelle LIPE) non concorrono alla determinazione del contributo in esame *solo se (e nella misura in cui)* esistano operazioni passive ad esse afferenti territorialmente non rilevanti ai fini IVA e, come tali, non computate nelle LIPE.

È del tutto evidente, quindi, che la possibilità di emendare i dati delle LIPE (in

omaggio al principio di simmetria invocato dalle Circolari 22/E e 25/E) presuppone la dimostrazione - che è onere del contribuente fornire - della correlazione, secondo criteri oggettivi e riscontrabili (la cui valutazione esula dalle prerogative esercitabili in sede di interpello), tra operazioni passive territorialmente non rilevanti e operazioni attive del pari territorialmente non rilevanti.

In assenza della dimostrazione di questa correlazione deve considerarsi fisiologicamente applicabile la regola generale prevista dall'articolo 37, comma 3, in base alla quale, come già sopra ricordato, i dati riportati nelle LIPE devono essere assunti nella loro interezza.

Conclusivamente, quindi, coerentemente con i suddetti chiarimenti di prassi, si ritiene che ALFA, ove abbia operazioni passive territorialmente non rilevanti e sia in grado di dimostrare la correlazione di queste ultime con le operazioni attive anch'esse fuori campo IVA per carenza del requisito territoriale, potrà, nei limiti della dimostrazione fornita, procedere ad escludere queste ultime (le operazioni attive) dalla base imponibile del contributo straordinario. Di contro, in assenza di operazioni passive extraterritoriali o in caso di impossibilità di documentare il suddetto vincolo di afferenza delle operazioni passive extraterritoriali con le operazioni attive extraterritoriali, la Società non potrà procedere ad alcuna correzione dei dati risultanti dalle LIPE.

**IL DIRETTORE CENTRALE
CON FUNZIONI DI CAPO DIVISIONE
CONTRIBUENTI AGGIUNTO**

(firmato digitalmente)