

Risposta n. 158/2024

OGGETTO: contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 – ex art. 1, commi da 115 a 119, della legge n. 197 del 2022 – riserva da rivalutazione ex art. 110 del decreto-legge n. 104 del 2020 – rilevanza ai fini del calcolo del limite del 25 per cento del patrimonio netto

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

QUESITO

La società ALFA S.R.L.U. (di seguito, "Società") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *a*), della legge 27 luglio 2000, n. 212, per chiedere chiarimenti in ordine alla corretta interpretazione e applicazione dell'articolo 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito, "Legge di Bilancio 2023"), che disciplina il contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 (di seguito, "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, in relazione alla fattispecie di seguito rappresentata.

La Società riferisce di avere l'esercizio coincidente con l'anno solare e di redigere il bilancio in conformità alle norme contenute negli articoli 2423 e ss. del codice civile, interpretate ed integrate dai principi contabili emanati dall'Organismo italiano di contabilità (OIC).

Sempre la Società evidenzia che:

- nell'anno 2021 ha svolto attività di vendita e fornitura di energia elettrica, gas metano e gas naturale (codice ATECO 467100 - Commercio all'ingrosso di combustibili solidi, liquidi, gassosi e di prodotti derivati);

- per l'anno 2023 rientra tra i soggetti tenuti al pagamento del richiamato Contributo di Solidarietà, in quanto, nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, ha conseguito ricavi derivanti dalle attività indicate in precedenza pari ad almeno il 75% dei ricavi complessivi annui.

Al riguardo, la Società ricorda che, ai sensi delle relative disposizioni, l'ammontare del Contributo di Solidarietà:

- si determina applicando l'aliquota del 50% al maggior reddito complessivo conseguito ai fini dell'Ires relativo al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi Ires conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022;

- 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 (di seguito, anche "Limite del 25 per cento").

La Società evidenzia di aver versato euro [...] a titolo di Contributo di Solidarietà in data [...] e di averlo così determinato:

(a) il Contributo di Solidarietà cd. teorico (calcolato sul reddito incrementale 2022 di euro [...]) corrisponde a euro [...] (ossia, pari al 50 per cento di euro [...]);

(b) essendo tale Contributo teorico superiore al 25 per cento del patrimonio netto della Società al 31 dicembre 2021 pari a euro [...] (ossia, il 25 per cento di euro [...]), patrimonio netto della Società al 31 dicembre 2021), la Società ha quantificato il Contributo di Solidarietà dovuto in misura pari a tale ultimo importo [minore di quello di cui al punto (a)].

Con riferimento al proprio patrimonio netto al 31 dicembre 2021, la Società riferisce che lo stesso comprende, tra l'altro, riserve di rivalutazione/riallineamento per complessivi euro [...] così suddivise:

i) riserva di rivalutazione *ex* legge n. 72 del 1983 di euro [...] e riserva di rivalutazione *ex* legge n. 576 del 1975 di euro [...], relative ai fabbricati trasferiti alla stessa con operazione di scissione della società BETA;

ii) riserva di euro [...], iscritta ai sensi dell'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, comprendente rivalutazione automezzi (rivalutati per euro [...]), attrezzature (rivalutate per euro [...]) e ulteriori automezzi (rivalutati per euro [...]).

In merito a tale ultima riserva di rivalutazione, istituita ai sensi dell'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020, la Società riferisce di aver effettuato "*il riconoscimento fiscale dei maggiori valori attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva del 3% calcolata sull'importo di € [...] (€ [...] + € [...] + € [...]) pari a € [...]*" e "*l'affrancamento della relativa riserva attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva del 10% calcolata su tale importo complessivo di € [...], pari a € [...]*".

Pertanto, la riserva in questione ammontava al 31 dicembre 2021 a euro [...] [corrispondente al saldo attivo di rivalutazione, per euro [...], al netto dell'ammontare dell'imposta sostitutiva del 3% versata (euro [...]) ai fini della rivalutazione effettuata e dell'imposta sostitutiva del 10% versata (euro [...]) ai fini dell'affrancamento della stessa].

La Società infine precisa che nel corso del periodo d'imposta 2021 i cespiti rivalutati e riallineati in base al decreto-legge n. 104 del 2020 sono stati ammortizzati contabilmente e fiscalmente per euro [...].

Tanto premesso, la Società chiede se, ai fini della corretta interpretazione delle disciplina in esame, nonché «*in ordine alla richiesta di rimborso del contributo eventualmente versato in eccedenza*», la riserva da rivalutazione *ex* articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020, per la quota proporzionalmente corrispondente agli ammortamenti non ancora effettuati, debba essere compresa nel patrimonio netto rilevante ai fini della determinazione del Limite del 25 per cento, per la determinazione del Contributo di Solidarietà dovuto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della Società, la riserva di rivalutazione, istituita ai sensi dell'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020, per la parte corrispondente agli ammortamenti non ancora effettuati non concorre al calcolo del patrimonio netto al 31 dicembre 2021 rilevante per la determinazione del Contributo di Solidarietà dovuto, sulla base del principio espresso nella risposta all'istanza di interpello pubblicata *sub* n. 339 del 2023, nonché della *ratio* sottesa alla previsione del limite massimo di tale Contributo calcolato sul patrimonio netto.

In particolare, la Società ricorda che la citata risposta *sub* n. 339 ha riconosciuto la non rilevanza, ai fini della determinazione del 25% del patrimonio netto, della riserva *cash flow hedge* contabilizzata da un soggetto IAS *adopter* al 31 dicembre 2021, sulla base della:

- indisponibilità di tale riserva e della sua irrilevanza ai fini dell'utilizzo del patrimonio netto per la determinazione di parametri quali quelli previsti dagli articoli 2446 e 2447 del codice civile;

- circostanza che si tratta di componenti temporanee per natura, destinate a essere "girate" a conto economico negli esercizi in cui i flussi finanziari futuri attesi coperti concorreranno alla formazione del risultato d'esercizio e che, come tali, *"non possono essere considerate espressioni in tale momento degli extraprofitti obiettivo del contributo in esame"*;

- applicazione di quanto chiarito nella risposta a istanza di interpello pubblicata *sub* n. 284 del 2021 in tema di ACE, che ha confermato la irrilevanza della riserva negativa di *cash flow hedge* (contabilizzata da un soggetto OIC) ai fini del computo del limite del patrimonio netto nella determinazione dell'importo da considerare ai

fini dell'agevolazione, essendo irrilevanti le risorse formate con utili derivanti dalla valutazione al *fair value* degli strumenti derivati.

Tanto premesso, tralasciando la differente disciplina civilistica che caratterizza la riserva da *cash flow hedge* e la riserva da rivalutazione, la Società ritiene che sia possibile applicare alla fattispecie in esame il principio espresso nella risposta *sub* n. 339 del 2023, in quanto le due riserve in commento (da *cash flow hedge* e da rivalutazione) hanno a suo avviso in comune - ciascuna con le proprie peculiarità - la rilevante caratteristica di non poter essere considerate, in sede di prima iscrizione, rappresentative di utili effettivamente realizzati, in quanto entrambe derivanti da un processo valutativo che rinvia il tempo dell'effettivo "realizzo" al momento in cui transitano a conto economico i relativi componenti di reddito (attraverso la copertura dei flussi ad opera del derivato ovvero l'ammortamento o la plus/minusvalenza da cessione del cespite).

In merito alla *ratio* del Limite del 25 per cento, la Società ritiene che lo stesso debba essere assunto ai fini del Contributo di Solidarietà *"esclusivamente con riferimento a voci (o parti ideali) rappresentative di effettiva "ricchezza" e "disponibilità" dell'impresa, e non anche quelle contabilizzate in applicazione dei principi contabili di riferimento ovvero di norme speciali, ma non rappresentanti un effettivo incremento di risorse del contribuente a quella data"*.

Alla luce di quanto sopra, la Società ritiene, quindi, che la quota della riserva di rivalutazione proporzionalmente corrispondente agli ammortamenti non ancora effettuati debba essere esclusa dalle poste di patrimonio netto rilevanti ai fini della determinazione del limite quantitativo massimo (*i.e.*, il Limite del 25 per cento) del Contributo di Solidarietà di cui alle richiamate disposizioni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che la presente risposta viene resa sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dalla Società, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, correttezza e concretezza; essa, inoltre, attiene esclusivamente al quesito interpretativo espressamente sollevato dalla Società, relativo alla rilevanza della riserva di rivalutazione istituita a sensi dell'articolo 110 del decreto-legge n.104 del 2020 ai fini del calcolo del limite del patrimonio netto rilevante per la determinazione del contributo di cui ai commi da 115 a 119 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2023.

Al riguardo si evidenzia quanto segue.

L'articolo 1, commi dal 115 al 119, della legge di Bilancio 2023 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».

In merito al 25 per cento del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022 (i.e., il 2021 per i soggetti solari), lo stesso costituisce un parametro limite certo individuato dal legislatore, ossia la soglia

entro la quale ricomprendere l'ammontare del Contributo straordinario determinato ai sensi del richiamato articolo 116, comma 1.

La circolare 23 febbraio 2023, n. 4/E ha chiarito che «[...] *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* [...]» (enfasi aggiunta).

In proposito, va ricordato che, con l'articolo 5 del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34, convertito, con modificazioni, della legge 26 maggio 2023, n. 56 (articolo poi abrogato dall'articolo 22, comma 1, del decreto-legge 1° giugno 2023, n. 61, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 luglio 2023, n. 100) aveva previsto - per quanto qui di interesse - che «[a]i soli fini della determinazione del contributo di solidarietà temporaneo, per il 2023, di cui ai commi da 115 a 119 dell'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, non concorrono alla determinazione del reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 gli **utilizzi** di riserve del patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo previgente alle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 33, lettera q), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 [...]» (enfasi aggiunta - cfr. la relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 34 del 2023, AC 1060, XIX Legislatura).

Con il citato articolo 5, dunque, erano stati esclusi (parzialmente) dalla determinazione del Contributo di Solidarietà gli *utilizzi* delle riserve in sospensione d'imposta nei termini indicati dal citato articolo 5, sia ai fini della determinazione del reddito del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 (comma 1), sia dal calcolo della media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022, sino a concorrenza dell'esclusione operata nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 (comma 2): il richiamato articolo 5 non prevedeva nulla in merito alla concorrenza (o meno) di dette riserve (nello specifico, quelle in sospensione d'imposta) ai fini del Limite del 25 per cento.

Successivamente, con l'articolo 6 del decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145, convertito con modificazione della legge 15 dicembre 2023, n. 191, è stato "ripristinato" il contenuto del citato articolo 5 del decreto-legge n. 34 del 2023 (*cf.* la relazione illustrativa del disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 145 del 2023, AS 912, XIX Legislatura): anche in questo caso, non vi è alcun riferimento alla concorrenza (o meno) delle riserve in parola al predetto Limite del 25 per cento.

Ai fini qui d'interesse, dal dato letterale delle richiamate disposizioni e dalla prassi in materia (*cf.* circolare n. 4/E del 2023) emerge che la scelta del legislatore è stata chiaramente quella di escludere dalla determinazione del Contributo di Solidarietà esclusivamente gli *utilizzi* delle riserve in sospensione d'imposta (tra cui sono riconducibili quelle iscritte a seguito della rivalutazione *ex* articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020, non affrancate), confermando *a contrario* che l'ammontare delle stesse concorre pienamente al patrimonio netto *utile* del contribuente ai fini dell'individuazione

del Limite del 25 per cento in quanto si tratta di riserve che astrattamente possono essere "utilizzate".

Inoltre, va rilevato che la riserva in sospensione d'imposta *ex* articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020, una volta affrancata ai sensi del comma 3 del citato articolo 110, confluirà tra le riserve di utili e che in caso di sua distribuzione il socio dovrà assoggettare a tassazione l'importo percepito secondo le regole ordinarie.

Ciò posto, occorre evidenziare che la risposta all'interpello pubblicata *sub* n. 339 del 2023 (invocata dalla Società) riguarda un soggetto che adotta i principi contabili internazionali e concerne una diversa e peculiare tipologia di riserva (la riserva cd. *cash flow hedge*, che rappresenta "*componenti temporanee per natura*", in quanto destinate ad essere girate a conto economico "*nello stesso esercizio o negli stessi esercizi in cui i flussi finanziari futuri attesi coperti hanno un effetto sull'utile (perdita) d'esercizio*" e che è sottoposta al regime di cui all'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38).

Pertanto, la scrivente ritiene che, alla luce di quanto sopra detto, il contenuto della risposta n. 339/2023 non sia estensibile per analogia anche alla tipologia di riserva in esame, tenuto conto del tenore letterale delle norme richiamate e della prassi in materia (*cf.* circolare n. 4/E del 2023).

Dunque, nella fattispecie rappresentata dalla Società, ai fini del Limite del 25 per cento del Contributo di Solidarietà, la riserva da rivalutazione (affrancata) *ex* articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020 deve ritenersi inclusa nel patrimonio netto ai sensi dell'articolo 2424 del codice civile, concorrendo - di conseguenza - la stessa alla determinazione del Limite del 25 per cento.

**LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)**