

## CIRCOLARE N. 22/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 23 giugno 2022

***OGGETTO: Articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, recante “Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina” (c.d. decreto Ucraina) – Contributo straordinario contro il caro bollette***

## INDICE

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1. AMBITO SOGGETTIVO .....</b>	<b>6</b>
<b>2. BASE IMPONIBILE .....</b>	<b>8</b>
<b>3. GRUPPO IVA .....</b>	<b>10</b>

## **PREMESSA**

L'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, ha previsto l'applicazione di un contributo a titolo di prelievo straordinario, dovuto *una tantum*, a carico dei produttori, importatori e rivenditori di energia elettrica, di gas nonché di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto sull'incremento del saldo tra le operazioni attive e passive IVA, risultanti dalla Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA (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. Il contributo straordinario è stabilito nella misura del 25 per cento dell'anzidetto incremento e si applica se l'incremento stesso è superiore al 10 per cento e a euro 5.000.000.

In particolare, il legislatore ha previsto, per quanto qui interessa ai fini fiscali, che:

*«1. Al fine di contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, è istituito, per l'anno 2022, un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario, determinato ai sensi del presente articolo, 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, 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.*

2. *La base imponibile del contributo solidaristico straordinario è costituita dall'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. 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. Il contributo si applica nella misura del 25 per cento nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore a euro 5.000.000. Il contributo non è dovuto se l'incremento è inferiore al 10 per cento.*

3. *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.*

4. *I soggetti tenuti al pagamento del contributo ai sensi del comma 1, che partecipano a un gruppo IVA costituito ai sensi dell'articolo 70-quater del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per determinare i saldi di cui al comma 2 del presente articolo, assumono i dati delle fatture emesse e ricevute dal Gruppo IVA che riportano il codice fiscale dei suddetti soggetti, secondo quanto previsto dall'articolo 3 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 6 aprile 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 90 del 18 aprile 2018 e, per le operazioni effettuate tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA, i dati risultanti dalle scritture contabili tenute ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.*

5. *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. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, sentita l'Autorità di regolazione*

*per energia, reti e ambiente, sono definiti gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del contributo. Con il medesimo provvedimento possono essere individuati dati aggiuntivi da indicare nelle fatture di cessione e di acquisto dei prodotti di cui al comma 1 e sono definite le modalità per lo scambio delle informazioni, anche in forma massiva, con la Guardia di finanza.*

*5-bis. (...).*

*6. Ai fini della riscossione del contributo, dell'accertamento e delle relative sanzioni, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto in quanto compatibili.*

*7. Il contributo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive».*

Con il provvedimento del 17 giugno 2022, emanato, ai sensi del citato comma 5 dell'articolo 37, dal direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentita l'Autorità di regolazione per l'energia, reti e ambiente (ARERA), sono definiti gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di pagamento del contributo.

Il versamento deve essere effettuato, 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, utilizzando i codici tributo istituiti con risoluzione n. 29/E del 20 giugno 2022.

Numerose associazioni di categoria e operatori del settore hanno chiesto chiarimenti circa l'applicazione del contributo straordinario in commento. La presente circolare raccoglie le principali problematiche sollevate dagli operatori, fornendo le risposte ai quesiti di seguito illustrati.

## **1. AMBITO SOGGETTIVO**

### **1.1. Quali soggetti sono tenuti ad applicare il contributo straordinario previsto dall'articolo 37 del decreto-legge n. 21 del 2022?**

#### **Risposta**

L'articolo 37 del n. 21 del 2022, al comma 1, individua l'ambito soggettivo di applicazione del prelievo di cui trattasi, ponendolo 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, 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.

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. Tali attività sono riconducibili, in linea di massima, ai seguenti codici ATECO:

- 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.

Resta inteso che il soggetto deve esercitare una delle anzidette attività in entrambi i periodi presi a riferimento per il confronto dei relativi saldi.

Si ricorda che non sono, invece, obbligati al pagamento del contributo straordinario i soggetti che svolgono attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti.

**1.2. I soggetti che hanno iniziato *ex novo* l'attività successivamente al 30 aprile 2021 rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 37 del decreto Ucraina? E i soggetti che hanno iniziato l'attività tra il 1° ottobre 2020 e il 30 aprile 2021 (ad esempio, il 1° gennaio 2021)?**

#### **Risposta**

Il contributo straordinario si applica alla variazione del saldo relativo al periodo 1° ottobre 2021 – 30 aprile 2022 rispetto al saldo relativo al periodo 1° ottobre 2020 – 30 aprile 2021. Si ritiene che i soggetti che hanno iniziato l'attività in un momento successivo al primo periodo di riferimento (ossia dopo il 30 aprile 2021) siano, quindi, esclusi dal prelievo di cui trattasi, dal momento che per tali soggetti non si realizza il presupposto per l'applicazione del contributo, mancando del tutto lo svolgimento dell'attività in tale periodo.

Se, invece, un soggetto ha iniziato l'attività nel corso del primo periodo di riferimento (1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021), ad esempio il 1° gennaio 2021, si ritiene che il contributo sia dovuto, confrontando tuttavia dati omogenei. In particolare, nel caso citato ad esempio, si dovranno prendere come termine di confronto i dati desumibili dalle LIPE relative al periodo 1° gennaio 2021 - 30 aprile 2021 e raffrontarli con i dati relativi al periodo 1° gennaio 2022 - 30 aprile 2022, facendo riferimento (in caso di periodi non coincidenti con la LIPE), ai dati dei registri IVA, come prima illustrato nel paragrafo n. 2.

Per inizio di attività, in conformità ai principi generali in materia di IVA, si intende il momento in cui il soggetto acquisisce la soggettività passiva ai fini IVA, ossia al momento dell'apertura della partita IVA, accompagnata dallo svolgimento delle attività di carattere preparatorio finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica, a prescindere dall'effettiva realizzazione di operazioni attive (cfr. sentenze della Corte di Giustizia UE 2 giugno 2016, C-263/15, sentenze della Corte di Cassazione, sez. civile, 2 febbraio 2004, n. 1863, e sez. tributaria 3 ottobre 2018, n. 23994).

## **2. BASE IMPONIBILE**

### **2.1. Come si determina la base imponibile per i soggetti passivi che liquidano l'IVA con periodicità trimestrale?**

#### **Risposta**

In via generale, la base imponibile del contributo, ai sensi dell'articolo 37, comma 2, del decreto Ucraina, è costituita dall'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.

Il successivo comma 3 dispone che, ai fini del calcolo degli anzidetti saldi, 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 (cosiddette "LIPE"), riferite ai relativi periodi di riferimento.

Per i soggetti passivi che liquidano l'IVA con periodicità trimestrale, le operazioni attive e passive relative ai mesi di aprile 2021 e di aprile 2022 – rilevanti ai fini del calcolo dei saldi dei due periodi, ma non oggetto di autonoma comunicazione nelle LIPE trimestrali – concorrono alla formazione della base imponibile per un importo pari all'ammontare complessivo delle operazioni attive e passive, al netto dell'IVA, annotate con riferimento alle medesime mensilità nei corrispondenti registri.



**2.2. Chi esercita anche attività diverse da quelle previste dall'articolo 37 del decreto Ucraina determina i saldi considerando comunque l'intero importo delle operazioni attive e passive desumibili dalle LIPE?**

**Risposta**

Stante il tenore letterale della previsione di cui al comma 3 dell'articolo 37, nel caso in cui un soggetto svolga molteplici attività, di cui solo una (o più) rientrante in quelle indicate nella risposta n. 1.1, il dato a cui fare riferimento per verificare se il contributo straordinario sia dovuto e per la quantificazione della base imponibile è costituito dal complessivo importo delle operazioni attive e passive, al netto dell'IVA, desumibile dalle LIPE relative ai periodi 1° ottobre 2020 – 30 aprile 2021 e 1° ottobre 2021 – 30 aprile 2022.

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.

**2.3. Chi importa e rivende prodotti petroliferi (includendo nella base imponibile IVA delle sole operazioni attive anche l'importo dell'accisa pagata per tali prodotti), ai fini del calcolo dei saldi rilevanti per la determinazione della base imponibile, può ridurre l'ammontare delle operazioni attive riportate nelle LIPE**

**dell'importo della relativa accisa (versata all'erario e addebitata al cliente per rivalsa economica)?**

**Risposta**

Dal momento che il combinato normativo previsto ai commi 2 e 3 dell'articolo 37 del decreto Ucraina fa espresso riferimento, ai fini del calcolo della base imponibile del contributo straordinario, al totale delle operazioni attive e passive indicate nelle LIPE per i periodi 1° ottobre 2020 – 30 aprile 2021 e 1° ottobre 2021 – 30 aprile 2022, senza prevedere esclusioni, si ritiene che la norma non consenta correzioni degli importi evidenziati nelle LIPE prese in considerazione.

**3. GRUPPO IVA**

**3.1. Nel caso di soggetti che partecipano a un Gruppo IVA, chi è tenuto al pagamento del contributo straordinario? Come si determina la base imponibile?**

**Risposta**

Il contributo straordinario è a carico di ciascuno dei soggetti che abbiano aderito ad un Gruppo IVA, purché questi esercitino singolarmente una o più delle attività rientranti in quelle di cui alla risposta n. 1.1.

Il Gruppo IVA, infatti, non è qualificabile come soggetto interessato direttamente dal contributo straordinario, che è invece rivolto ai singoli partecipanti per cui siano verificati i presupposti.

La verifica circa la debenza del contributo e la determinazione dello stesso, nell'ipotesi di partecipazione al Gruppo IVA, richiede, tuttavia, adempimenti ulteriori rispetto a quelli previsti per la generalità dei contribuenti, dal momento che, ai fini IVA:

– in base a quanto disciplinato dall'articolo 70-*quinquies* del DPR n. 633 del 1972, sono irrilevanti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti appartenenti al Gruppo IVA;

– sono rilevanti e si considerano effettuate dal Gruppo IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da un soggetto partecipante al Gruppo nei confronti di un soggetto che del Gruppo non fa parte;

– tutti gli obblighi dichiarativi sono assolti dal Gruppo stesso, che si occupa, quindi, anche di presentare (per quanto qui interessa) le LIPE, che riepilogano tutte le attività riferibili all'unico soggetto "Gruppo IVA".

Ciò posto, in considerazione delle anzidette peculiarità, al fine di verificare se il contributo straordinario sia dovuto ed al fine di quantificare lo stesso, ciascun soggetto interessato che partecipi a un Gruppo IVA, di fatto, ricostruisce, per i periodi 1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021 e 1° ottobre 2021 – 30 aprile 2022, le LIPE che avrebbero dovuto essere autonomamente presentate nell'ipotesi di mancata adesione al Gruppo.

Ai fini della ricostruzione delle "LIPE virtuali" devono, pertanto, essere considerate tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate (o acquisite) dal soggetto partecipante al Gruppo IVA, ossia, ai sensi del comma 4 dell'articolo 37 del decreto Ucraina:

– tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, rese a (o ricevute da) soggetti esterni al Gruppo IVA, per cui sia stata emessa (o ricevuta) una fattura dal Gruppo (su tale documento è riportata la partita IVA del Gruppo medesimo e il codice fiscale del soggetto interessato);

– tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti di (o ricevute da) altri membri del Gruppo IVA; per tali operazioni – non rilevanti ai fini IVA, in linea generale, e pertanto non confluite nelle LIPE presentate dal Gruppo medesimo – occorre fare riferimento ai documenti emessi (o ricevuti) dal singolo soggetto appartenente al Gruppo ed annotati in contabilità generale.

Qualora dal confronto tra le "LIPE virtuali" dei due periodi emerga uno scostamento pari o superiore al 10 per cento e di ammontare superiore a 5 milioni di euro, la società deve calcolare il contributo dovuto, applicando a tale scostamento l'aliquota del 25 per cento.

\*\*\*

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*)