

**Risposta n. 500/2022**

**OGGETTO:** Contributo straordinario contro il caro bollette - Decreto-legge n. 21 del 2022 - Determinazione base imponibile in caso di fusione per incorporazione tra due soggetti tenuti al versamento del contributo

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

**QUESITO**

La società istante, ALFA (precedentemente denominata ALFA X.) è il soggetto giuridico risultante dall'operazione straordinaria di fusione per incorporazione a cui hanno partecipato la stessa interpellante, nella veste di incorporante, e la società BETA, nella veste di incorporata.

La società interpellante, per effetto dell'operazione di aggregazione aziendale la cui efficacia giuridica (anche contabile) è stata stabilita a partire dal 1° gennaio 2022, è subentrata in tutti i diritti ed obblighi facenti capo alla società incorporata.

Entrambi i soggetti societari coinvolti nella operazione straordinaria di ristrutturazione aziendale esercitavano l'attività di rivendita di gas naturale, energia elettrica e teleriscaldamento e, conseguentemente, tutte e due le società (incorporata e incorporante), per la tipologia di attività svolta nel territorio dello Stato italiano, sarebbero in linea di principio, al ricorrere degli altri presupposti normativamente previsti, soggette all'obbligo di pagamento del contributo straordinario introdotto

dall'art. 37 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21 (cosiddetto decreto Ucraina), modificato dal decreto legge 17 maggio 2022, n. 50 e convertito con modificazioni dalla legge 20 maggio 2022, n. 51.

Come evidenziato dallo stesso istante, la base imponibile del predetto contributo previsto *una tantum*, ai sensi dell'art. 37, comma 2, del decreto Ucraina, è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive IVA, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo delle medesime operazioni riferite al periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021.

Ai fini del calcolo degli anzidetti saldi, ai sensi del successivo comma 3 del medesimo art. 37, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, e il totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (cosiddette "LIPE"), riferite ai relativi periodi di comparazione anzidetti.

Ciò posto, la società incorporante, ovvero la ALFA- dopo aver premesso che:

- la società incorporata BETA, essendo stata cancellata dal Registro imprese a decorrere dal 1° gennaio 2022, non ha presentato alcuna Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA riferiti al periodo dal 1° gennaio 2022 fino al 30 aprile 2022;

- non ci sono specifici riferimenti normativi aventi ad oggetto la determinazione del contributo straordinario di cui trattasi in ipotesi di aggregazione aziendale né l'Amministrazione finanziaria si è mai pronunciata in merito alla problematica in argomento;

- con la circolare n. 22/E datata 23 giugno 2022 l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in merito alle modalità di calcolo del contributo straordinario da parte di società neo costituite, evidenziando la necessità di confrontare dati omogenei;

-

chiede chiarimenti in merito alle modalità di determinazione della base imponibile del contributo straordinario di cui all'art. 37 del richiamato decreto Ucraina

che la stessa è tenuta a pagare.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Ai fini del calcolo della base imponibile del contributo, la società interpellante ha provveduto a predisporre una tabella recante i dati relativi al totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, e al totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (cosiddette "LIPE") presentate da ciascuna società (incorporata ed incorporante) e riferite rispettivamente ai due periodi di raffronto, ovvero dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021 e dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, indicando l'intervallo ante e post fusione.

Ciò premesso, la società istante rappresenta che nelle ipotesi di aggregazione aziendale, come quella di fusione per incorporazione descritta nel caso di specie, il conteggio della base imponibile del contributo straordinario, introdotto dall'art. 37 del cosiddetto decreto Ucraina, potrebbe essere effettuato in tre differenti modi di seguito rappresentati:

1) determinazione del contributo straordinario applicando un parametro di calcolo omogeneo aggregando *ab origine* i dati delle due società;

2) determinazione del contributo straordinario in via autonoma per ciascuna *legal entity* ovvero:

a) per la società BETA (ora incorporata da ALFA) confrontando i propri dati riferiti al periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021 con i propri dati riferiti al periodo dal 1° ottobre 2021 fino al 31 dicembre 2021;

b) per la società ALFA X. (ora ALFA) confrontando i propri dati riferiti al periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021 con i dati riferiti al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022 (in tale ipotesi dal 1° gennaio 2022 risulteranno ricompresi anche i dati afferenti l'incorporata);

3) determinazione del contributo straordinario in via autonoma per ciascuna

*legal entity* omogeneizzando tuttavia il periodo di confronto ovvero:

a) per la società BETA (ora incorporata da ALFA) confrontando i propri dati riferiti dal periodo 1° ottobre 2020 al 31 dicembre 2020 con i propri dati riferiti al primo periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 dicembre 2021 (solo periodi omogenei);

b) per la società ALFA X (ora ALFA) confrontando i propri dati riferiti al periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021 rispetto ai propri dati riferiti al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022 (in tale ipotesi dal 1° gennaio 2022 risulteranno ricompresi anche i dati afferenti l'incorporata BETA non ricompresi nel periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021).

Tanto premesso, la società interpellante ritiene corretto adottare il metodo di calcolo illustrato al punto 1) anche in considerazione del fatto che l'operazione di fusione per incorporazione avviene in continuità di valori e risulterebbe altresì rispettato il confronto tra dati omogenei e aggregati delle due società.

In altri termini, la società istante è dell'avviso che il contributo straordinario debba essere determinato confrontando il saldo aggregato tra le operazioni attive e passive IVA, risultanti dalla Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA, relative al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022 presentate dalle due società rispetto al saldo aggregato delle medesime operazioni, desumibili dalle LIPE, relative al periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si evidenzia, in via preliminare, che il quesito oggetto di interpello concerne le modalità di quantificazione della base imponibile del contributo straordinario, introdotto dall'art. 37 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21 (cosiddetto decreto Ucraina), modificato dal decreto legge 17 maggio 2022, n. 50 e convertito con modificazioni dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 dovuto nell'anno 2022 dal soggetto Istante, società risultante dalla fusione (per incorporazione) tra due società che, per la

tipologia di attività, in considerazione del fatto che questa è svolta nel territorio dello Stato italiano, sarebbero in linea di principio, al ricorrere di tutti i presupposti normativamente previsti dal richiamato art. 37, tenute al versamento del predetto contributo contro il caro bollette.

Ai fini che qui interessano, giova ricordare che ai sensi dell'art. 2504-*bis*, primo comma, del codice civile, nella sua attuale formulazione, "*la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione*".

Pertanto, nel caso di specie la fusione (per incorporazione) tra le due società, ALFA X. e BETA, comporta di fatto il subentro della società incorporante (istante) ALFA nelle posizioni soggettive (attive e passive) facenti capo alla società incorporata BETA a partire dalla data di efficacia giuridica dell'operazione straordinaria, che nel caso di specie è il 1° gennaio 2022.

Giova evidenziare preliminarmente che l'art. 37 del richiamato decreto legge n. 21 del 2022, al fine di contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, ha previsto, per l'anno 2022, 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 predetto 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.

Detto 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.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti e indicazioni operative in

ordine all'ambito di applicazione, alla individuazione della base imponibile 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, Circolare 11 luglio 2022, n. 25/E, e Risposta pubblicata n. 420 del 2022).

In particolare, per quanto di interesse ai fini del quesito formulato dall'interpellante, con la richiamata circolare n. 22/E del 2022 è stato precisato che se il soggetto tenuto al versamento del contributo ha iniziato l'attività nel corso del primo periodo di riferimento (1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021), ad esempio il 1° gennaio 2021, ai fini del calcolo del prelievo *una tantum*, è necessario confrontare dati omogenei, prendendo come termini di confronto i dati desumibili dalle LIPE riferibili al periodo 1° gennaio 2021-30 aprile 2021 e raffrontarli con i dati relativi al periodo 1° gennaio 2022-30 aprile 2022.

Con il citato documento di prassi è stato, quindi, chiarito che nell'ipotesi di società neocostituite, ai fini della determinazione dell'incremento del saldo tra operazione attive e passive IVA indicati nelle LIPE, è opportuno operare un raffronto tra dati riferiti a periodi di comparazione di durata omogenea.

Ciò posto, nel caso di specie il soggetto su cui ricade l'obbligo di versamento del contributo *una tantum* contro il caro bollette è la società incorporante ALFA, soggetto giuridico che, a partire dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di fusione per incorporazione (1° gennaio 2022), subentra nelle posizioni soggettive (attive e passive) facenti capo all'incorporata, ivi comprese quelle rilevanti all'imposta sul valore aggiunto e, più in particolare, quelle che assumono rilievo, come sopra evidenziato, ai fini della determinazione della base imponibile del contributo in esame.

Pertanto, ai fini della quantificazione di quest'ultimo, rileverà l'incremento del saldo aggregato tra le operazioni attive e passive IVA, risultanti dalle LIPE, delle due società partecipanti alla fusione, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo aggregato tra le operazioni attive e passive IVA, riportati nelle

LIPE, riferito al periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021.

In altri termini, nel caso di specie, ai fini del conteggio della variazione del saldo aggregato tra le operazioni attive e passive IVA riferito ai due periodi di comparazione, tenendo conto del fatto che l'operazione di fusione in questione produce i suoi effetti dal 1° gennaio 2022, sarà necessario quantificare:

- il saldo tra l'ammontare complessivo delle operazioni attive e passive IVA, emergenti dalle LIPE presentate dalle due società per il periodo dal 1° ottobre 2021 fino al 31 dicembre 2021 (periodo ante fusione), a cui andrà sommato il saldo delle operazioni attive e passive IVA risultanti dalle LIPE, presentate dalla società incorporante, riferibili al periodo dal 1° gennaio 2022 al 30 aprile 2022 (post fusione);

- il saldo tra l'ammontare complessivo delle operazioni attive e delle operazioni passive IVA, risultanti dalle LIPE, presentate da entrambe le due società riferite al secondo periodo di confronto ovvero dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021 (periodo ante fusione).

Conseguentemente, qualora dal confronto tra i due saldi aggregati, come sopra individuati, riferibili ai due periodi di comparazione (omogenei i termini di durata) emerga uno scostamento pari o superiore al 10 per cento e di ammontare superiore a 5 milioni di euro, la società incorporante dovrà calcolare il contributo dovuto ed effettuare il versamento secondo i chiarimenti forniti con i documenti di prassi sopra richiamati.

**IL DIRETTORE CENTRALE, CAPO DIVISIONE  
AGGIUNTO**

**(firmato digitalmente)**