

7 Analisi dei riflessi tributari legati allo sviluppo delle CER

7.1 Introduzione

L'obiettivo del presente capitolo è analizzare i profili tributari delle transazioni connesse al meccanismo incentivante rivolto alle entità giuridiche costituite per la realizzazione di Comunità Energetiche Rinnovabili ("CER") sotto forma di associazioni non riconosciute.

Più dettagliatamente, il presente capitolo è volto all'analisi del trattamento fiscale delle somme corrisposte dal Gestore dei Servizi Energetici ("GSE") alle Comunità Energetiche Rinnovabili strutturate come enti non commerciali che svolgono prevalentemente attività istituzionale, cioè perseguono per i partecipanti benefici ambientali, economici e sociali.

La rilevanza ai fini delle imposte dirette ed indirette dei predetti flussi economici sarà esaminata considerando le prime indicazioni diffuse dall'Agenzia delle Entrate con la Risposta ad Interpello n. 37/E del 20 gennaio 2022, di cui si evidenzieranno anche i principali limiti.

Il corretto inquadramento degli effetti fiscali della fattispecie, altresì, non può prescindere da una descrizione – sia pure sommaria – della disciplina che regola le comunità energetiche e da una funzionale ricognizione della materia degli enti non commerciali, anche sotto il profilo tributario.

Da ultimo, per esigenze di completezza saranno illustrati i profili generali della fiscalità degli enti non commerciali nonché le principali agevolazioni fiscali di cui le CER possono avvalersi per la realizzazione degli impianti fotovoltaici, le quali traggono origine dalla vigente normativa dettata dal legislatore per l'incentivazione delle opere di efficientamento energetico degli edifici esistenti.

Si fa presente che il presente intervento è basato esclusivamente sull'esame della normativa attualmente vigente e delle interpretazioni ufficiali al momento pubblicate; come si dirà infra, infatti, il recepimento definitivo della Direttiva difetta ancora dei decreti e dei provvedimenti attuativi della nuova disciplina di cui al d.lgs. n. 199 del 2021, c.d. Decreto RED II, attualmente in corso di definizione.

7.2 Contesto normativo di riferimento

Come noto, in ambito comunitario è stata introdotta la Direttiva UE 2018/2001 (in seguito anche la "Direttiva"), tesa principalmente a favorire la promozione delle forme di energia da fonti rinnovabili attraverso la partecipazione attiva dei consumatori, che può esplicarsi sia in maniera individuale che aggregata.

Il presente lavoro verte sulle forme aggregate, che possono dare origine ad enti collettivi.

Per quanto di rilievo in questa sede, la disposizione della richiamata direttiva che qui interessa è contenuta nell'art. 22, da intendersi quale base legittimante l'adozione della normativa domestica qui in esame, laddove stabilisce che gli Stati Membri sono chiamati a disciplinare l'accesso da parte dei clienti finali alle comunità energetiche, individuare le attività che tali configurazioni possono svolgere e definire un quadro normativo di sostegno che promuova e agevoli lo sviluppo delle stesse.

Alla luce del predetto impianto comunitario, nelle more del completo recepimento interno della direttiva, avvenuto con il d.lgs. 199/2021 cit., con l'art. 42-bis del decreto-legge n. 162 del 2019 ("Decreto Milleproroghe") il legislatore ha introdotto – in via transitoria – la possibilità di attivare configurazioni sperimentali di "comunità energetiche rinnovabili", stabilendo le condizioni per l'aggregazione dei clienti finali e le principali caratteristiche che le configurazioni sono tenute ad assumere.

Solo in seguito è stata data piena attuazione alla Direttiva con la pubblicazione del Decreto RED II, che ha ampliato il perimetro di aggregazione e rimosso alcuni limiti alla diffusione delle configurazioni, conferendo quindi una maggiore flessibilità e permettendo la realizzazione di più impianti; tuttavia, la

normativa di recepimento a regime difetta di taluni decreti attuativi che rendono ancora vigenti le disposizioni preesistenti adottate in riferimento all'art. 42-bis cit.

In questo senso, come si avrà modo di descrivere nel seguito, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con riguardo alla qualificazione tributaria delle somme corrisposte alle CER sono intervenuti in relazione all'anzidetta disciplina transitoria, da considerarsi ancora applicabile per le ragioni suesposte.

Pertanto, nel presente contributo, ci riferiremo ai provvedimenti attuativi del Decreto Milleproroghe.

In via di prima approssimazione, una CER può definirsi come un ente collettivo, partecipato da più membri, che produce energia attraverso impianti alimentati da fonti rinnovabili.

La disciplina nazionale definisce le Comunità energetiche rinnovabili (CER) come soggetti giuridici di diritto autonomo (i) che hanno come obiettivo principale quello di fornire benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità ai suoi soci o membri o alle aree locali in cui opera la comunità e non quello di realizzare profitti finanziari; (ii) i cui poteri di controllo fanno capo esclusivamente a persone fisiche, PMI, enti territoriali e autorità locali, ivi incluse le amministrazioni comunali, gli enti di ricerca e formazione, gli enti religiosi, quelli del terzo settore e di protezione ambientale nonché le amministrazioni locali che sono situate nel territorio degli stessi Comuni in cui sono ubicati gli impianti.

Si tratta, dunque, di una forma di partecipazione attiva dei clienti finali consumatori d'energia alla produzione della stessa da fonti rinnovabili, che favorisce la condivisione dell'energia prodotta tra tutti i soggetti membri e la vendita dell'energia non auto-consumata.

7.3 Enti non commerciali di tipo associativo

Le CER assumono la forma legale di ente collettivo, con soggettività giuridica distinta rispetto ai loro membri.

La normativa comunitaria e la disciplina di recepimento interno non hanno tipizzato una nuova entità giuridica ad hoc per le CER, limitandosi a prevedere dei requisiti minimi che tutte le configurazioni devono rispettare, finendo comunque per indirizzare la scelta della forma giuridica più adatta.

Sebbene non espressamente individuati e contraddistinti nelle disposizioni di legge, per facilitarne la trattazione, i requisiti possono raggrupparsi nelle seguenti categorie: (i) l'oggetto sociale, (ii) lo scopo sociale (per legge, le CER devono perseguire "benefici ambientali, economici o sociali... e non quello di realizzare profitti"), (iii) i requisiti soggettivi per divenire membri ed esercitare poteri di controllo (le imprese possono partecipare soltanto se ciò non costituisce la loro "attività commerciale e industriale principale"), (iv) la ripartizione di diritti tra i membri (le CER devono avere una natura democratica).

Secondo quanto previsto dalla Direttiva, potrebbe desumersi che l'oggetto sociale delle CER consista nella produzione e scambio di beni (di tipo energetico), da realizzare con organizzazione ed economicità

Allo stesso tempo, sembrerebbe ammesso l'esercizio di attività ulteriori rispetto all'oggetto sociale, purché accessorie rispetto all'attività principale e quindi connesse all'energia rinnovabile.

In virtù di quanto appena descritto, si potrebbe evidenziare che le forme giuridiche ammissibili per le CER siano quelle che permettono l'esercizio di un'attività di impresa; tuttavia, le tipologie ipotizzabili si riducono sensibilmente in considerazione dello scopo sociale che qualifica la dimensione delle CER, che può assumere un carattere mutualistico o altruistico.

In questo senso, la struttura associativa è da ritenersi compatibile con lo scopo sociale cui è volta una CER - garantendo i requisiti di aperta, volontaria e democratica partecipazione -, specie nella forma dell'associazione non riconosciuta, in quanto meno complessa nella costituzione e gestione.

Ai fini che qui interessano, gli enti associativi, quali le associazioni non riconosciute, potrebbero essere qualificate quali enti commerciali o non commerciali ai fini tributari; risulta, dunque, indispensabile comprendere la valenza conferita dalla disciplina tributaria a taluni elementi che qualificano l'ente in ambito fiscale determinandone il differente regime impositivo.

In questa prospettiva, l'ordinamento tributario attribuisce rilievo sia all'oggetto esclusivo o principale dell'ente e sia all'esercizio di attività commerciale, finendo così per identificare quali enti non commerciali non soltanto gli enti che non svolgono affatto attività commerciale, ma anche quelli per i quali l'attività commerciale svolta non è l'attività esclusiva né l'attività principale e, cioè, quegli enti che hanno ad oggetto esclusivamente o principalmente attività non commerciale.

Considerando che l'"oggetto principale" consiste nell'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, l'iter logico per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente prevede, in primis, l'esame qualitativo delle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge; solo in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata.

I commi 4 e 5 dell'art. 73, TUIR, infatti, nel definire il metodo qualificatorio per accertare la natura commerciale o meno dell'attività posta in essere dall'ente, attribuiscono prevalenza all'elemento formale dell'attività prevista dall'atto costitutivo e nello statuto rispetto all'elemento sostanziale, che riguarda l'attività effettivamente esercitata.

Inoltre, nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipizza l'ente medesimo.

Non è sufficiente quindi che l'attività contribuisca al perseguimento dello scopo, ma è invece necessario che sia caratterizzata dai requisiti dell'essenzialità e della diretta realizzazione, determinanti per la sua individuazione tra le altre; in questa direzione è orientata la dottrina prevalente, laddove concorda nell'individuare l'attività principale in quella che ha determinato l'esistenza dell'ente, valorizzando per l'effetto il rapporto di strumentalità diretta ed immediata dell'attività con lo scopo istituzionale.

Orbene, solo dopo aver identificato il contenuto dell'attività esclusiva o principale dell'ente, occorre apprezzarne la natura commerciale o non commerciale, in base alle nozioni contenute, rispettivamente, nell'art. 55, TUIR, secondo cui "per esercizio di imprese commerciale si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. (...) anche se non organizzate in forma d'impresa", ma connotate – quantomeno – da un metodo di svolgimento economico, e nell'art. 143, TUIR, per cui "non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

Proprio il collegamento a norme che fissano regole specifiche, consente che attività principali siano qualificate commerciali o meno in ragione delle modalità di esercizio.

In sintesi, se l'attività non commerciale è ravvisabile ove conforme ad un fine istituzionale non produttivo e laddove caratterizzata dall'assenza di economicità del metodo, il rinvio all'art. 2195 c.c. da parte della norma tributaria di cui all'art. 55, TUIR, permette di stabilire, in definitiva, che il criterio di gestione è l'elemento che determina l'esclusione dell'attività dall'ambito della non imponibilità e la sua attrazione a quello della commercialità.

A riguardo, si può ritenere che il metodo economico sia presente nelle gestioni improntate al conseguimento di un lucro oggettivo o comunque di un vantaggio economico che vada oltre la mera

copertura dei costi di produzione. Diversamente, non c'è attività economica se si tende solo al conseguimento della copertura dei costi (c.d. gestioni in pareggio), intendendo così per economicità l'attitudine, anche potenziale, a conseguire utili adottando, nello svolgimento dell'attività, modalità di esercizio che ne evidenziano la idoneità a realizzare un incremento di ricchezza.

Una volta valutata l'attività principale tenendo in considerazione quanto rilevato, se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente deve essere annoverato tra quelli non commerciali ai fini tributari, a nulla rilevando le finalità istituzionali che si intendono realizzare; nulla esclude quindi l'individuazione di attività conformi al fine istituzionale esercitate secondo modalità che ne determinano la natura commerciale.

Il requisito della conformità non determina pertanto la qualificazione dell'attività svolta, che può essere intesa come non commerciale ma anche commerciale.

In termini concreti, dal momento che l'assetto normativo del sistema attribuisce valenza all'oggettiva tipologia di attività esercitata per l'individuazione del regime impositivo di appartenenza, prescindendo sia dalla forma della struttura organizzativa dell'ente e sia dal fine da questo perseguito, occorre che l'approccio alla qualificazione delle attività svolte sia indirizzato alla individuazione degli elementi oggettivi che le caratterizzano evidenziandone anche il diverso rilievo.

Ad ogni modo, indipendentemente da quanto eventualmente previsto dallo statuto in ordine all'attività principale dell'ente, perché un ente possa qualificarsi come non commerciale ai fini tributari è necessario verificare sistematicamente - ex post - se l'eventuale attività commerciale esercitata non assuma carattere prevalente – secondo un criterio squisitamente quantitativo non perentorio – rispetto alle restanti attività dell'ente, in modo tale da poter valutare la possibile perdita della qualifica di ente non commerciale .

Tanto premesso, si può ritenere che l'analisi qualitativa volta alla valorizzazione dell'attività principale, ai fini della qualificazione del soggetto agente sul versante tributario, dev'essere condotta in relazione alla singola fattispecie, mediante una valutazione delle proprietà oggettive delle attività svolte dall'ente che permette di stabilirne la relativa natura economica o meno.

Concludendo, come meglio si dirà di seguito, la ricostruzione appena svolta rende necessario soffermarsi sulla disposizione introdotta nel c.d. Decreto Rilancio (d.l. n. 34 del 2020), secondo cui "l'esercizio di impianti fino a 200 kW da parte di CER costituite in forma di enti non commerciali (..) che aderiscono alle configurazioni di cui all'articolo 42-bis cit., non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale".

Come vedremo, infatti, nella dimensione CER l'indicata norma induce – indirettamente – alcune riflessioni sulla classificazione degli enti non societari sotto il profilo tributario, fondata si ribadisce sulla natura dell'attività principale, permettendo una disamina critica della posizione assunta dall'amministrazione finanziaria di cui si dirà infra.

Ciò posto, prima di osservare e valutare le conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle Entrate con la Risposta ad Interpello n. 37/2022, è necessario individuare i flussi specifici che interessano una CER - per mezzo del meccanismo di incentivazione e delle facoltà ad esse concesse – per poi comprenderne la relativa qualificazione giuridica.

7.4 I flussi derivanti dalle attività delle Comunità Energetiche

L'energia prodotta dagli impianti inseriti in una configurazione di autoconsumo collettivo è utilizzata prioritariamente per l'autoconsumo istantaneo in sito ovvero per la condivisione con i membri della configurazione, mentre l'energia eventualmente eccedentaria può essere accumulata e venduta, anche tramite accordi di compravendita di energia elettrica rinnovabile.

In questi termini è possibile sintetizzare il funzionamento delle configurazioni di autoconsumo collettivo cui il legislatore riserva appositi regimi premiali di incentivazione.

In attuazione del comma 9 dell'articolo 42-bis cit., con il decreto del Ministero dello sviluppo economico 16 settembre 2020 (pubblicato nella GU n. 285 del 16 novembre 2020) è stata individuata la tariffa incentivante per la remunerazione degli impianti a fonti rinnovabili inseriti in configurazioni CER.

Con l'obiettivo di incentivare l'autoconsumo istantaneo da parte dei soggetti che aderiscono alle CER, e non la cessione di energia, al fine di ridurre l'immissione in rete di energia non auto-consumata, il DM del MISE ha quindi disposto che l'energia elettrica prodotta da ciascuno degli impianti a fonti rinnovabili facenti parte delle comunità energetiche rinnovabili e che risulti condivisa ha diritto ad una tariffa incentivante in forma di "tariffa premio".

La "tariffa premio" è, pertanto, applicata al minor valore, calcolato per ciascuna ora, tra l'energia elettrica immessa in rete dagli impianti alimentati da fonti rinnovabili facenti parte della configurazione e l'energia elettrica prelevata dall'insieme dei clienti finali della configurazione.

Ciò significa che l'incentivo - erogato dal GSE - viene riconosciuto se simultaneamente alla produzione di energia da parte degli impianti della comunità viene registrato un analogo consumo da parte dei membri della comunità, il tutto misurato su base oraria; l'indicata modalità di determinazione del quantum a titolo di tariffa premio appare ben riflettere lo scopo perseguito dalle disposizioni.

Oltre alla tariffa premio, alle configurazioni di autoconsumo costituite sottoforma di CER spetta il ristoro delle componenti tariffarie e di quelle connesse al costo dell'energia che non risultano tecnicamente applicabili all'energia condivisa in quanto energia istantaneamente auto-consumata nella stessa porzione di rete e, per tale ragione, equiparabile all'autoconsumo fisico in situ.

Il "ristoro" delle componenti tariffarie integranti gli oneri generali di sistema assume una funzione perequativa, riconoscendo alla CER i benefici connessi alla riduzione dei transiti di energia sulla rete, resa possibile con il modello dell'autoconsumo collettivo.

Si tratta, infatti, di importi o di componenti già versati oggetto di restituzione da parte del GSE a fronte dell'evitata trasmissione dell'energia in rete che questi impianti permettono.

Da ultimo, all'articolo 3 del DM 16 settembre 2020 è stabilito che l'intera energia prodotta e immessa in rete resti nella disponibilità del Referente della configurazione, con facoltà di cessione al GSE mediante il meccanismo del c.d. "ritiro dedicato".

Da qui la possibilità per le CER di percepire un "corrispettivo" dalla vendita dell'energia prodotta e non auto-consumata fisicamente, quindi immessa in rete.

Nel proseguo analizzeremo i principali profili fiscali delle componenti economiche, qui definite su di un piano generale, indagandone in primis la natura e il fondamento giuridico che ne determina l'erogazione.

7.5 Analisi dei profili tributari

Come rilevato, l'analisi che segue sarà condotta con specifico riferimento alle CER costituite nella forma di associazioni non riconosciuta ai sensi delle disposizioni sperimentali introdotte dal Decreto Milleproroghe⁶⁰, nel presupposto che la rilevanza ai fini fiscali dei flussi appena descritti è significativamente condizionata dalla soggettività tributaria che assume la singola configurazione in ragione dell'attività concretamente esercitata.

In tale contesto, con la Risposta ad interpello n. 37 del 20 gennaio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di rendere noto il proprio orientamento riguardo al regime fiscale delle somme (tariffa premio, ristoro

⁶⁰ L'implementazione definitiva della disciplina a regime contenuta nel Decreto RED II potrà rendere necessarie ulteriori riflessioni sotto il profilo tributario, considerando i nuovi connotati che la dimensione CER potrà assumere in ragione dell'attesa evoluzione normativa.

e corrispettivo) corrisposte alle comunità energetiche aventi la forma giuridica di enti non commerciali ed esercenti esclusivamente attività c.d. istituzionale.

Le considerazioni formulate dall'amministrazione finanziaria, seppur rivolte alle configurazioni sperimentali costituite in vigore del Decreto Milleproroghe, possono ad oggi ritenersi valide anche avendo riguardo alla disciplina a regime, sebbene ancora in corso di attuazione.

L'analisi del parere reso dall'Agenzia delle Entrate rende possibile, inoltre, analizzare specularmente i riflessi fiscali che un ente commerciale - soggetto che svolge attività d'impresa - può sperimentare in tale ambito.

Al termine della seguente analisi, saranno passati in rassegna i principali profili disciplinari relativi alla fiscalità degli enti non commerciali.

7.5.1 Iva

In materia di Iva, in linea con un precedente documento di prassi diffuso a riguardo (Risoluzione n. 18/E del 2021), le Entrate hanno chiarito che la **tariffa premio** è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1973, in quanto configura un contributo a fondo perduto che trova la sua origine nel decreto 16 settembre 2020 del MISE, percepito dalla comunità energetica in assenza di una controprestazione resa al soggetto erogatore.

Conformemente al quadro normativo comunitario e domestico, infatti, l'importo erogato non rappresenta un prezzo o un corrispettivo per la fornitura di energia, ma una somma collegata all'*"energia elettrica prodotta da ciascuno degli impianti a fonti rinnovabili (...) e che risulti condivisa"*, tesa alla remunerazione degli impianti a fonti rinnovabili e volta a garantire la redditività degli investimenti, al fine di promuovere l'uso dell'energia da fonti rinnovabile in attuazione delle disposizioni dell'art. 22 della Direttiva già menzionata.

In questo contesto, la tariffa premio consiste in una transazione non sinallagmatica, per la quale non è prevista una controprestazione; l'Agenzia delle Entrate, dunque, equipara la tariffa premio ad un contributo a fondo perduto, che assume rilevanza ai fini Iva solo se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto.

Muovendo da tale presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, nella fattispecie *de quo* deve escludersi la sussistenza di un sinallagma contrattuale nell'ambito di un accordo in cui il contributo a fondo perduto viene elargito in esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di benefici al ricorrere di presupposti predefiniti.

Ne consegue che la tariffa premio è da intendersi quale mera componente finanziaria non soggetta ad Iva, per carenza del requisito oggettivo.

Alle medesime conclusioni l'Agenzia delle Entrate era già giunta, peraltro, riferendosi agli incentivi previsti per la costruzione di taluni impianti fotovoltaici dal d.lgs. n. 387 del 2003, laddove ha propenso per l'irrelevanza ai fini Iva del contributo in conto impianti nella misura in cui *"il soggetto beneficiario della tariffa si limita a produrre energia elettrica che utilizza direttamente per soddisfare il proprio fabbisogno energetico o vende al gestore di rete cui è collegato, mentre il soggetto attuatore non ricava evidentemente alcuna utilità diretta dall'attività del soggetto al quale corrisponde la tariffa"*⁶¹.

Proseguendo con la disamina del provvedimento, l'amministrazione finanziaria ha precisato che il medesimo trattamento ai fini Iva deve essere riservato al **ristoro**, corrisposto a titolo di rimborso di componenti tariffarie per ragioni perequative e il cui fondamento giuridico si ravvisa nel decreto del MISE.

⁶¹ In questi termini la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 46/2007, ove è stato precisato che l'esclusiva dall'ambito di applicazione dell'Iva opera anche nel caso in cui il soggetto realizzi l'impianto fotovoltaico nell'esercizio di attività di impresa, arte o professione.

Percepito in assenza di alcuna controprestazione resa al soggetto erogatore, al pari di quanto osservato per la tariffa premio, è possibile intendere il ristoro alla stregua di un “contributo aggiuntivo dovuto alle perdite rete”⁶², che va a ridurre il costo dell’energia rinnovabile auto-consumata.

La qualificazione civilistica del ristoro non può che essere ricondotta nell’ambito di un meccanismo di *restituzione* a favore della CER, alla quale vengono così rimborsate le componenti tariffarie già corrisposte da ciascun cliente finale aderente alla Comunità sulle fatture di acquisto dell’energia.

Come già anticipato, infatti, il ristoro è volto a premiare l’autoconsumo di energia rinnovabile che comporta alcuni benefici riconducibili, allo stato attuale, alla riduzione del transito sulle reti e, conseguentemente, alla riduzione delle perdite di rete e, in prospettiva, anche alla riduzione dei costi di connessione alla rete e alla riduzione della necessità di potenziamento delle reti esistenti o di realizzazione di nuove reti.

In questo senso, l’Agenzia delle Entrate stabilisce che tali somme, rappresentando mera movimentazione finanziaria, sono fuori campo Iva ex art. 2 del D.P.R. n. 633/1972.

Sotto un profilo sistematico, seppur la Risposta ad Interpello in commento è stata resa con riguardo alle sole CER non commerciali, l’irrelevanza ai fini Iva della tariffa premio e del ristoro prescinde dalla natura commerciale o non commerciale della CER, data l’assenza del requisito oggettivo, con la conseguenza che anche per un ente non commerciale, o per una società cooperativa, tali componenti non saranno imponibili.

Se per un verso, quindi, la tariffa premio e il ristoro possono essere assimilate, stante la medesima qualificazione giuridica che li contraddistingue, dall’altro l’analisi del trattamento fiscale ai fini Iva del **corrispettivo** per la vendita dell’energia richiede differenti considerazioni.

In linea generale, la natura corrispettiva di questa somma consente di attribuire ad essa rilevanza ai fini Iva.

Sebbene il corrispettivo derivante dalla vendita dell’energia non auto-consumata fisicamente sia da considerare soggetto all’imposta sul valore aggiunto, almeno sotto un profilo teorico, occorre tuttavia tenere in considerazione quanto previsto dal comma 16-bis dell’art. 119, Decreto Rilancio, secondo cui, come già ricordato, l’esercizio di impianti fino a 200kW da parte di CER in forma di enti non commerciali non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale.

Ciò premesso, nel presupposto che gli impianti di energia rinnovabile inseriti nelle configurazioni abbiano una potenza massima non superiore a 200 kW, l’attività di vendita di energia svolta da parte enti non commerciale non configura attività commerciale abituale, con conseguente irrilevanza ai fini Iva del corrispettivo percepito.

Come noto, infatti, l’abitudine nell’esercizio di un’attività commerciale è un requisito della soggettività passiva ai fini Iva.

Ne deriva che le somme corrisposte alla CER, costituite in forma di enti non commerciali a titolo di corrispettivo e quale contropartita per la vendita di energia, non vengono assoggettate ad imposta per carenza del presupposto soggettivo ex art. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

Nella diversa ipotesi in cui la CER assuma i connotati di un ente commerciale (es. associazione ente commerciale, società cooperativa), tale esclusione da Iva di tipo soggettivo non potrebbe applicarsi, alla luce della presunzione assoluta contenuta della disciplina di riferimento, per cui tutte le operazioni attive (cessioni di beni e prestazioni di servizi) realizzate dalle società di capitali e dagli enti commerciali si considerano in ogni caso effettuate nell’esercizio di impresa.

⁶² Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 18/E del 2021; come illustrato all’art 8 dell’Allegato A della delibera ARERA 318/2020, tale contributo viene sommato alla tariffa incentivante e corrisposto mediante un unico conguaglio.

In tal caso, le somme percepite dal GSE per la vendita di energia sono soggette ad imposta in regime di *reverse charge*⁶³.

7.5.2 Imposte dirette

Ai fini delle imposte dirette, la forma giuridica assunta dalla CER (e quindi la qualifica del soggetto percettore-Referente) e la questione dello svolgimento dell'attività commerciale rivestono un'importanza dirimente.

Infatti, se per i soggetti che svolgono attività commerciali - e che quindi producono reddito d'impresa - la tariffa premio, il ristoro e il corrispettivo di vendita rilevano ai fini reddituali costituendo componenti positive che concorrono - per il principio di attrazione nel reddito d'impresa di tutte le componenti reddituali - alla formazione della base imponibile⁶⁴, per gli enti non commerciali il trattamento fiscale di tali somme è differente.

In ordine alle somme corrisposte dal GSE alle comunità energetiche strutturate come enti non commerciali che svolgono esclusivamente attività istituzionale, con la risposta ad interpello in esame l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la **tariffa premio** e il **ristoro** tariffario sono fiscalmente irrilevanti, configurando mere erogazioni afferenti esclusivamente alle attività istituzionali della CER beneficiaria.

Per le CER qualificate come enti non commerciale, detti proventi pertengono alla sfera istituzionale e dunque non rappresentano componenti positivi di reddito, non potendo quindi essere considerati contributi corrisposti ad imprese⁶⁵.

Quanto all'ultima componente oggetto di analisi, le Entrate hanno affermato che i proventi derivanti dalla vendita di energia concorrono a formare la base imponibile, essendo gli stessi percepiti nell'ambito di un'attività commerciale, sebbene effettuata in forma non abituale ai sensi dell'art. 119 cit.

Per tale ragione, il **corrispettivo** elargito alla CER dall'acquirente dell'energia prodotta e non auto-consumata fisicamente è riconducibile alla categoria dei redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1 lett. i), TUIR⁶⁷, quindi tra i "*redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente*".

Il corrispettivo di vendita, pertanto, concorrerà secondo il criterio di cassa alla formazione del reddito complessivo dell'ente non commerciale, determinato in base alle disposizioni dell'art. 8, TUIR, nell'ambito di un regime di rilevazione atomistica dei singoli risultati ottenuti, sommando quindi i redditi riconducibili alle singole categorie reddituali, determinati e classificati in modo autonomo⁶⁸.

Rassegnate le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle Entrate, si può procedere ad osservarne i principali limiti.

Per l'amministrazione finanziaria, invero, sembrerebbe che dalla non abitualità dell'esercizio dell'impresa CER⁶⁹ - prevista dal richiamato art. 119 discenda la non prevalenza dell'attività commerciale, sicché ai fini fiscali l'ente può qualificarsi come non commerciale.

Una simile posizione, tuttavia, non appare condivisibile; infatti, se la norma speciale di esclusione lascia ben intendere che l'esercizio di impianti da parte di una CER costituisce un'attività commerciale, ai fini IRES, come in precedenza osservato, per affermare la natura non commerciale di un'associazione occorre individuare l'oggetto principale dell'attività dell'ente, cioè l'attività essenziale per realizzare

⁶³ Per quanto disposto dall'articolo 17, comma 6, lett. d-quater) del D.P.R. n. 633 del 1972.

⁶⁴ La disciplina sperimentale non ha previsto disposizioni circa l'irrelevanza fiscale di tali componenti positive.

⁶⁵ Cfr. Risposta ad Interpello 15 settembre 2021, n. 586.

⁶⁶ Il GSE, dunque, non è tenuto a effettuare la ritenuta prescritta dall'articolo 28, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973.

⁶⁷ Si ricorda che ai sensi dell'art. 143, TUIR, il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi.

⁶⁸ Cfr. articoli 143 e 144 del TUIR.

⁶⁹ L'Amministrazione finanziaria ha identificato il requisito dell'abitualità come "il normale e costante indirizzo dell'attività del soggetto che viene attuato in modo continuativo"; Cfr. Circolare n. 7 del 30 aprile 1977.

direttamente gli scopi primari di legge e/o di statuto, a nulla rilevando il carattere abituale o meno della stessa.

In questa prospettiva si può affermare che l'attività principale - nell'accezione precedentemente descritta - di una CER coincida con l'esercizio degli impianti, attività commerciale, anche se non abituale, con la conseguenza che ritenere non commerciale un'associazione CER non risulta affatto scontato⁷⁰.

Se la ratio della norma è quella di sottrarre all'ambito impositivo l'attività svolta nella dimensione CER, finalità che pare aderire alle previsioni contenute nella Direttiva Europea, la norma dovrebbe essere modificata prevedendo una *decommercializzazione* espressa dell'esercizio di impianti da parte di una CER, sicché un'associazione non riconosciuta possa qualificarsi come non commerciali ai fini tributari.

Ad ogni modo, occorrerà verificare, altresì, come il legislatore coordinerà tale disposizione speciale con l'innalzamento del limite di potenza degli impianti a 1.000kW, previsto dal Decreto RED II⁷¹.

Per concludere, in base a quanto appena rilevato, ove la CER fosse costituita in forma di ente commerciale, tutta l'*attività energetica* dovrebbe considerarsi quale attività commerciale con la conseguenza che tali somme (tariffa premio, ristoro e corrispettivo) saranno soggette alla disciplina del reddito d'impresa quali componenti positive.

7.5.3 Accise

La produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, elemento qualificante la dimensione CER, impone di soffermarsi sui riflessi della disciplina delle accise in tale ambito, anche considerando l'assenza di specifiche indicazioni a riguardo.

Infatti, generalmente l'energia elettrica è sottoposta ad accisa, al momento della fornitura ai consumatori finali, ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio⁷².

L'energia elettrica va sottoposta ad accisa, per esempio, quando un'azienda elettrica eroga l'energia ai propri clienti consumatori finali, che non la commercializzano ulteriormente, ovvero quando gli *autoproduttori* utilizzano parzialmente o totalmente l'energia prodotta dai propri impianti.

In entrambi i casi la tassazione è riferita esclusivamente ai consumi dell'energia elettrica e non alla mera produzione; l'autoconsumo di energia elettrica è, quindi, considerato il momento impositivo cui segue l'assoggettamento ad accisa.

In senso conforme al diritto comunitario, tuttavia, a livello domestico sono state introdotte disposizioni di favore per l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili.

Nello specifico, ai sensi dell'art. 52, comma 2, lettera a), del Testo Unico Accise, non è sottoposta ad accisa l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili di potenza non superiore a 20 kW.

Il medesimo articolo stabilisce, altresì, l'esenzione dall'imposta⁷³ per l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni.

⁷⁰ In questi termini, L. Salvini, *Profili fiscali delle Comunità Energetiche*, in *Fiscalità dell'Energia*, 19 aprile 2023.

⁷¹ Ulteriormente, in merito alla corretta valenza del limite di potenza entro cui considerare abituale l'attività, CER risulta opportuno rilevare quanto emerso nel corso dell'evento "*Un social green deal per combattere la povertà energetica*", organizzato dall'Alleanza contro la povertà energetica, in cui la responsabile del settore consulenza dell'Agenzia delle Entrate ha affermato che la limitazione deve riferirsi al singolo impianto e non complessivamente.

⁷² Cfr. art. 52, co 1, Testo unico del 26/10/1995 n. 504, cd. TUA

⁷³ L'attività, ancorché esente da accisa, è soggetta a denuncia e licenza.

L'agevolazione può dunque essere riconosciuta solo a quei soggetti che, oltre ad essere *autoproduttori*⁷⁴, sono anche *autoconsumatori* dell'energia rinnovabile.

Rispetto al riconoscimento dell'agevolazione in parola, infatti, secondo quanto chiarito dall'ADM con nota del 13 dicembre 2013, prot. n. 130439, l'attività di produzione dell'energia elettrica e l'utilizzo della stessa finalizzato al soddisfacimento del fabbisogno nella propria attività devono essere strettamente correlate⁷⁵.

In questa prospettiva, la legge 28 dicembre 2015, n. 208 ha concesso tale esenzione anche all'energia elettrica - prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili di potenza disponibile superiore a 20kw - consumata dai soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica, in locali e luoghi diversi dalle abitazioni.

Tanto premesso, se da un lato sembrerebbe potersi ritenere pacifica l'esclusione da accisa per la CER che detiene impianti azionati da fonti rinnovabili di potenza non superiore a 20 kW, non configurando questi ultimi un'officina elettrica ai sensi dell'art. 54 del TUA, dall'altro risulta incerta la possibilità di estendere il regime di esenzione appena descritto anche per l'energia elettrica auto-consumata da CER.

In attesa di indicazioni ufficiali sul punto, non possono non essere considerate le previsioni contenute nella Direttiva RED II, secondo cui gli Stati membri non dovrebbero applicare oneri sull'energia elettrica prodotta e consumata nei medesimi siti dagli autoconsumatori di energia rinnovabile.

7.5.4 Le agevolazioni fiscali per la realizzazione degli impianti

In base all'articolo 119 del decreto Rilancio, per gli impianti a fonte rinnovabile gestiti da soggetti che aderiscono alle CER di cui al citato articolo 42-bis, Decreto Milleproroghe, spetta la detrazione prevista ordinariamente dall'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), del TUIR, e rivolta unicamente alle persone fisiche.

Riconosciuta nella misura del 50 per cento delle spese sostenute per l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia, e per un ammontare complessivo di spesa non superiore a euro 96.000, l'agevolazione si applica fino alla soglia di 200 kW

Quanto alle modalità di utilizzo, il beneficio è ripartito in dieci quote annuali di pari importo.

Originariamente prevista a scempe del reddito delle persone fisiche, con la Risoluzione n. 18/E del 2021, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che l'agevolazione può essere fruita indipendentemente dalla natura giuridica dei soggetti che aderiscono alla CER, atteso il disposto normativo che individua nella partecipazione alla CER il requisito soggettivo di accesso al beneficio.

Ad ogni modo, precisano le Entrate, la detrazione è comunque subordinata alla condizione che l'impianto sia installato per far fronte ai bisogni energetici dei componenti della configurazione medesima.

Il comma 16-ter del citato art. 119, altresì, concede un'ulteriore agevolazione a favore della dimensione CER, volta ad incentivarne la realizzazione.

Nello specifico, per gli enti non commerciali – e per i condòmini – è prevista la possibilità di avvalersi del c.d. Superbonus per l'installazione degli impianti solari fotovoltaici secondo le disposizioni dettate al comma 5 dell'art. 119, nel presupposto che sia realizzato – congiuntamente - almeno un intervento c.d. "trainante" di cui al comma 1.

In tale ambito, il Superbonus è riconosciuto solo per la quota di spesa corrispondente alla potenza massima di 20kW, mentre per la potenza eccedente (e fino a 200kW), si legge, spetta la detrazione

⁷⁴ Per auto-produttori si intendendo i soggetti che producono l'energia elettrica con un proprio impianto e che la consumano essi stessi (totalmente o in parte, con cessione alla rete).

⁷⁵ In questo senso, è stato precisato che non rientrano nell'esenzione, invece, le cessioni dell'energia elettrica a terzi consumatori finali, ancorché legati al produttore sulla base di liberi rapporti associativi o per l'appartenenza al medesimo gruppo societario, in ragione della diversità soggettiva fra produttore e consumatore.

stabilita dall'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), TUIR⁷⁶, nel limite massimo di spesa complessivo di euro 96.000 riferito all'intero impianto.

Al ricorrere di tale condizione, l'agevolazione "rafforzata" spetta nella misura pro tempore vigente (110%, 90%, 70% e 65%) su un ammontare delle spese non superiore ad euro 48mila e, comunque, nel limite di spesa di euro 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto.

Il beneficio, concesso anche nell'ipotesi di installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati nell'impianto fotovoltaico, negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo o comunque nei limiti di spesa di euro 1.000 per ogni KWh di capacità sistemica di accumulo, è da ripartire tra tutti i soggetti aventi diritto in quattro annualità di pari importo, per le spese sostenute a partire dal 2022.

Per effetto del richiamo alle disposizioni del comma 5, il Superbonus è subordinato alla cessione in favore del GSE dell'energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo e non è cumulabile con altri incentivi pubblici o altre forme di agevolazione di qualsiasi natura.

Pertanto, afferma l'Agenzia delle Entrate, in caso di fruizione del Superbonus non viene riconosciuta la tariffa incentivante sull'energia elettrica condivisa, ascrivibile alla quota di potenza per cui trova applicazione tale agevolazione.

7.6 Cenni sui profili fiscali degli enti non commerciali

Come anticipato nel corso del paragrafo dedicato all'analisi dei profili tributari, la trattazione dei profili disciplinari delle CER non può prescindere, fosse anche per esigenza di completezza sistematica, dalla disamina dell'impianto normativo concernente agli enti non commerciali, come disciplinati dal DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi TUIR)

La qualificazione di un dato soggetto giuridico come ente non commerciale rileva, soprattutto, in relazione alla diversa modalità di determinazione del reddito complessivo, giacché, ai sensi dell'art. 143, comma 1, del TUIR, *"Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva"*.

Già dalla prima lettura della disposizione di riferimento è agevole cogliere le differenze che intercorrono in merito alla determinazione del reddito complessivo tra gli enti commerciali e quelli non commerciali, poiché, per i primi, alla stessa stregua delle società di capitali, i proventi conseguiti sono destinati a confluire nell'unica categoria reddituale afferente al reddito di impresa, mentre, per i secondi, sono dettate regole di determinazione analoghe a quelle previste con riguardo alle persone fisiche.

Invero, come già evidenziato, il reddito complessivo degli enti non commerciali è costituito, in linea generale, dalla sommatoria dei redditi di ciascuna categoria (fondiari, di capitale, di impresa e diversi).

Vale la pena aggiungere, sempre in tema di determinazione del reddito complessivo di tali enti, il contenuto delle disposizioni normative ex art 143, comma 3, lettere a) e b), TUIR, ai sensi delle quali non concorrono alla formazione del reddito:

- a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

⁷⁶ La detrazione del 50 per cento spetta indipendentemente dalla fruizione del Superbonus; cfr. Risoluzione n. 18/E del 2021, Agenzia delle Entrate.

- b) i contributi loro corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento di attività in regime di convenzione o di accreditamento⁷⁷.

La seconda parte del comma 1 dell'art. 143 TUIR fornisce delle preziose indicazioni riguardo alle prestazioni di servizi non costituenti attività commerciali, stabilendo come non debbano considerarsi attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Dalla lettura della norma si intende, pertanto, che la presunzione di non commercialità opera allorché ricorrano congiuntamente tre condizioni:

1. l'assenza di una organizzazione destinata specificamente allo svolgimento delle prestazioni di servizi;
2. la conformità delle prestazioni rese alle finalità istituzionali dell'ente, che andrà valutata risalendo all'atto costitutivo, allo statuto ovvero all'eventuale provvedimento legislativo istitutivo dell'ente;
3. la corrispondenza tra i costi di diretta imputazione sostenuti per le prestazioni e i corrispettivi ottenuti, che si verifica allorché i compensi conseguiti remunerino soltanto le spese sostenute per le prestazioni rese, senza inglobare una quota di utile.

In ultimo, argomentando sempre con riguardo alla determinazione del reddito nonché dell'imposta netta di tali enti, deve essere rappresentato il regime normativo descritto dagli artt. 146 e 147 del TUIR, rispettivamente relativi alla disciplina degli oneri deducibili e delle detrazioni d'imposta per oneri.

In merito alla prima disposizione normativa, deve evidenziarsi come l'art. 146 consenta di portare in deduzione dal reddito complessivo⁷⁸ gli oneri indicati nell'art. 10, comma 1, lett. a), f) e g), TUIR, cui si rimanda per la relativa disamina. Nel caso di rimborso degli oneri dedotti, ai sensi dell'articolo in parola, le somme corrispondenti concorreranno a formare il reddito complessivo del periodo d'imposta nel quale l'ente ha conseguito il rimborso.

Per quel che concerne, invece, la determinazione dell'imposta netta, soccorre l'art. 147, a mente del quale viene stabilito che dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un porto pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), i-quater) e i-octies) del comma 1 dell'art. 15⁷⁹.

Nell'economia del presente memorandum, con riguardo al *genus* degli enti non commerciali assume indubbio rilievo la disciplina apprestata dal comma 1 dell'art. 148 TUIR, che descrive la disciplina fiscale degli enti di tipo associativo (associazioni riconosciute e non) ai fini dell'imposizione sui redditi.

Nello specifico, in tema di determinazione del reddito complessivo, il comma 1 dispone anzitutto come non sia considerata commerciale l'attività svolta dagli enti associativi nei confronti degli associati o partecipanti in conformità alle finalità istituzionali, precisando coerentemente altresì che non concorrono

⁷⁷ L'agevolazione risulta subordinata alle seguenti condizioni: a) i contributi devono essere corrisposti da amministrazioni pubbliche; b) deve trattarsi di attività aventi finalità sociali; c) le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. In tema, cfr. Circolare n. 124/E del 1998, ha precisato che "*le finalità sociali devono ricomprendersi tra le finalità tipiche dell'ente*". Inoltre, la medesima circolare ha chiarito che tra i contributi agevolati rientrano sia quelli in conto capitale che quelli in conto esercizio, in quanto la norma non opera alcuna distinzione al riguardo.

⁷⁸ La deduzione in tal senso opera, ai sensi di legge, laddove tali oneri non siano deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formarli.

⁷⁹ Resta fermo che, ai sensi della disposizione in commento, le detrazioni spettano a condizione che gli stessi oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo. In caso di rimborso degli oneri portati in detrazione l'ente deve aumentare l'imposta dovuta nel periodo in cui ha conseguito il rimborso di un importo pari al 19 per cento degli oneri rimborsati.

a formare il reddito dell'ente neppure "le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi".

In senso opposto, ai sensi del comma 2, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese, ancorché in conformità a finalità istituzionali, in favore di associati o partecipanti verso il pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, restano assoggettati a tassazione. Nella fattispecie in considerazione, a ben vedere, le contribuzioni dei soci e dei partecipanti perdono la natura di mero concorso alle spese sostenute dall'ente per assumere la configurazione di corrispettivo.

Sul punto, i corrispettivi, i contributi e le quote supplementari concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa o come redditi diversi, a seconda che le relative operazioni abbiano – o meno – i caratteri di abitualità o di occasionalità.

Resta ferma, tuttavia, la citata presunzione di decommercializzazione ex art. 143, comma 1, seconda parte.

Quanto ai profili Iva, si considerano enti non commerciali gli enti (pubblici o privati) che hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività diversa da quelle commerciali o agricole.

In conformità alle disposizioni contenute nell'art. 4 co. 4 del DPR 633/72, gli enti non commerciali sono considerati soggetti passivi Iva limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Come già rilevato, il presupposto per l'applicazione dell'imposta non sussiste nei casi in cui, al contrario, le operazioni sono effettuate nell'ambito dell'attività non commerciale, per carenza del profilo soggettivo.

Per altro verso, l'art. 4, comma 5, del d.p.r. 633/72 individua le operazioni considerate commerciali a prescindere dalle condizioni di attuazione e le operazioni invece definibili come non commerciali⁸⁰ se attuate da determinate categorie di soggetti

Tuttavia, in deroga a tale regola generale, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da alcuni tipi di enti associativi nei confronti dei loro soci, associati o partecipanti, dietro corrispettivi specifici o contributi supplementari, sono escluse da Iva qualora siano eseguite in conformità alle finalità istituzionali (art. 4 co. 4 secondo periodo del DPR 633/72)⁸¹.

Procedendo nella rassegna, per gli enti non commerciali, l'istituto della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto è disciplinato dall'art. 19-ter del DPR n. 633/1972, il quale limita la detraibilità agli acquisti fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Al fine di stabilire la spettanza del diritto alla detrazione Iva, dunque, occorre verificare in primo luogo l'inerenza della spesa rispetto all'attività d'impresa svolta. Oltre a questa condizione di natura sostanziale, l'art. 19-ter, comma 2 impone il rispetto di altre due condizioni di natura formale, secondo cui (i) l'attività commerciale o agricola deve essere gestita con contabilità separata rispetto a quella istituzionale e (ii) la

⁸⁰ Sono da considerarsi in ogni caso commerciali le operazioni che, anche ove svolte da enti pubblici (es. cessione di beni nuovi prodotti a scopo di vendita), salvo limitate eccezioni; gestioni di fiere, mense e somministrazioni di pasti, trasporto di persone, pubblicità commerciale e il caso peculiare del "bar didattico" proposto da un ente pubblico. Non rientrano ai sensi di legge tra le attività tassate invece, le raccolte pubbliche di fondi, ottenute mediante l'offerta di beni, a patto che si tratti di iniziative occasionali e che la raccolta avvenga in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione e che i beni ceduti per la raccolta dei fondi siano di modico valore.

⁸¹ La previsione si applica alle associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali, alle associazioni sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona, purché (i) le associazioni interessate si conformino alle clausole di cui all'art. 4 co. 7 e 8 del DPR 633/72, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti e (ii) sia stato trasmesso all'Agenzia delle Entrate il modello EAS, fatte salve le eccezioni previste (art. 30 del DL 185/2008).

contabilità deve essere conforme alle disposizioni in materia di corretta tenuta delle scritture contabili (art. 20 del DPR n. 600/1973)⁸².

Laddove un determinato bene o servizio venga utilizzato promiscuamente, per l'esercizio dell'attività commerciale e di attività al di fuori di tale sfera (c.d. attività istituzionale), la detrazione è ammessa per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale.

In questo contesto, per l'imputazione dei costi inerenti all'una o all'altra attività potrà farsi riferimento alle disposizioni di carattere generale contenute nell'art. 19, co. 4 del DPR 633/72, in base al quale l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati⁸³.

7.7 Osservazioni conclusive

A conclusione di questo esame, non si può che auspicare un intervento risolutivo delle obiettive incertezze emerse in ambito tributario, specie alla luce dell'imminente attuazione definitiva della disciplina a regime.

Il dato normativo contenuto nel più volte richiamato comma 16-bis dell'art. 119, Decreto Rilancio, ha destato infatti non poche perplessità e dubbi applicativi in ordine agli effetti fiscali derivanti dall'esercizio di una CER.

Allo stato attuale, tuttavia, un quadro chiaro in ambito fiscale non è rinvenibile nell'ambito della disciplina a regime di cui al d.lgs. 199 del 2021, Decreto RED II.

Di fronte a ciò, potrebbe risultare conforme alle indicazioni comunitarie una previsione espressa di esenzione - in tutto o in parte - dell'attività che caratterizza le CER dalla sfera dell'imponibilità; si tratterebbe di una norma di favore, volta a incentivarne la diffusione.

Un possibile argomento interpretativo a supporto può ricavarsi dai vari "considerando" della Direttiva RED II, in base ai quali gli Stati Membri dovrebbero garantire un quadro normativo tale da consentire agli autoconsumatori di energia rinnovabile di produrre, utilizzare, immagazzinare e vendere energia elettrica senza incorrere in oneri sproporzionati rispetto a quelli previsti per fattispecie similari (considerando 66).

La fonte normativa europea evidenzia anche il contributo positivo che le CER possono dare al conseguimento degli obiettivi climatici ed energetici, nonché i benefici e i risparmi che apportano al sistema energetico generale, di talché gli Stati Membri non dovrebbero applicare oneri (tra cui quelli fiscali) sull'energia elettrica prodotta e consumata nei medesimi siti dagli autoconsumatori di energia rinnovabile (considerando 68 e 69).

Chiaramente, una siffatta misura normativa dovrebbe essere previamente valutata con attenzione in merito agli impatti concorrenziali (specialmente, all'interno del mercato dell'UE).

Attorno a tali riflessioni di carattere generale, l'evoluzione della disciplina ha sollevato ulteriori interrogativi che interessano la materia fiscale, specie in merito alla distribuzione verso i partecipanti della "ricchezza" prodotta nell'ambito di una CER, intesa in senso ampio.

In sintesi, seppur il ricavo dalla vendita di energia costituisce una voce di reddito, non appare chiaro (i) se questo valga anche per il ritiro dedicato che la CER incassa per conto dei produttori terzi di energia, (ii) se eventuali restituzioni dalla comunità ai membri possano qualificarsi come corrispettivo di servizi per avere messo a disposizione i consumi e (iii) se possano essere considerate come un reddito diverso.

⁸² La disciplina di riferimento sanziona con il disconoscimento del diritto di detrazione l'omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto e la tenuta irregolare della stessa contabilità tale da renderla inattendibile.

⁸³ Cfr. C.M. 328/97 e Risposta ad Interpello n. 107/E del 2021.