

Le “nuove” CER: riflessi fiscali

Angela La Rosa

1. Nella recente [risposta ad interpello n. 37/2024](#), esaminando i riflessi fiscali della costituzione di una CER in forma di associazione del terzo settore, l’Agenzia delle Entrate sembra – almeno *prima facie* e sia pure senza una puntuale disamina delle modifiche normative introdotte per effetto del d.lgs. n. 199/2021 – confermare integralmente la perdurante validità delle interpretazioni di prassi fornite con riferimento alla disciplina transitoria dettata dall’art. 42-*bis* d.l. n. 162/2019.

In relazione alla qualificazione fiscale degli incentivi previsti per l’attività di autoconsumo e condivisione energetica dal summenzionato regime transitorio (per tutti, [Salvini, Profili fiscali delle Comunità Energetiche Rinnovabili](#)), l’Agenzia delle Entrate aveva, in particolare, ritenuto:

(i) che la tariffa premio costituisse “*contributo pubblico non soggetto all’applicazione dell’IVA, stante l’assenza di rapporto sinallagmatico, ma rilevante ai fini delle imposte dirette soltanto per i soggetti che svolgono attività di impresa per i quali si rende applicabile la ritenuta di cui all’articolo 28 del DPR 600/73*”;

(ii) che il ristoro di componenti tariffarie rappresentasse un “*contributo a fondo perduto*” integrante, ai fini IVA, una “*mera movimentazione finanziaria ... fuori campo IVA ex art 2 del DPR 633/72*” e fiscalmente rilevante, sotto il profilo IRES e IRAP, solo qualora “*percepito da soggetti che svolgono attività d’impresa ovvero da soggetti che utilizzano impianti di potenza complessiva superiore a 200 kW*”.

Quanto al corrispettivo per la vendita al GSE di energia elettrica nell’ambito del servizio di ritiro dedicato, l’Agenzia delle Entrate aveva ritenuto, invece, che tali importi:

(i) fossero esclusi dal campo di applicazione IVA solo laddove percepiti da soggetti costituiti in forma di enti non commerciali o da persone fisiche non esercenti “*attività d’impresa, arte o professione*”, per carenza del presupposto soggettivo; al di fuori di tale casistica, l’Agenzia ha per contro ritenuto che tali somme, proprio in quanto qualificabili come “*corrispettivo per la vendita di energia elettrica*” dovessero essere assoggettati ad IVA in regime di inversione contabile ai sensi dell’art. 17, comma 6, lett. d-quater, d.p.r. n. 633/1972;

(ii) fiscalmente rilevanti ai fini reddituali, a seconda dei casi, come redditi diversi di cui all’art.

67, comma 1, lett. i), TUIR, ove percepiti da enti non commerciali o da persone fisiche non esercenti “attività d’impresa, arte o professione”, o come redditi d’impresa, ove percepiti da soggetti (persone fisiche o enti) di natura commerciale.

2. Secondo il recente arresto di prassi che qui si commenta, questa impostazione resterebbe immutata anche a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 199/2021, sul presupposto per cui il rapporto instaurato tra una CER (nella specie, costituita in forma associativa) e i propri membri risulterebbe riconducibile (nella sostanza) ad un “*mandato senza rappresentanza*”.

Tale conclusione è stata raggiunta dall’A.f., come anticipato, in relazione ad una problematica che interessa specificamente il caso delle CER costituite nella forma di ente del terzo settore ed ai fini del rispetto della previsione di cui all’art. 8 del d.lgs. n. 117/2017, nell’ipotesi in cui la Comunità energetica provveda a riversare ai propri membri gli incentivi (tariffa premio e contributo di valorizzazione) erogati dal GSE per l’attività di condivisione energetica posta in essere.

Sulla base della richiamata disposizione, infatti

“Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell’attività statutaria ai fini dell’esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”.

A tal proposito, il successivo comma 2 prevede che

“Ai fini di cui al comma 1, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo”.

Rispetto a tale profilo, l’A.f. ha affermato che il peculiare rapporto instaurato tra l’associazione e i propri membri risulterebbe “sostanzialmente” riconducibile ad un mandato senza rappresentanza, conferito dagli associati alla CER per la “gestione delle partite di

pagamento e di incasso verso i venditori e il GSE”.

Da questo punto di vista, l’Agenzia delle Entrate ha sostenuto:

“Ciò premesso, con riferimento al quesito in esame, relativo al trattamento da riservare alle somme ricevute dal GSE che la CER attribuisce ai propri membri, si osserva che, ai sensi del citato articolo 32 del decreto legislativo n. 199 del 2021, i clienti finali partecipanti possono demandare alla Comunità la «gestione delle partite di pagamento e di incasso verso i venditori e il GSE».

In merito alla «gestione delle partite di pagamento e di incasso verso i venditori e il GSE», l’articolo 3.4 lettera e) del Testo integrato per l’autoconsumo diffuso (TIAD) approvato con la citata delibera ARERA 727/2022 (adottata ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 32) prevede che, «ai fini dell’accesso al servizio per l’autoconsumo diffuso, nel caso di comunità energetica rinnovabili» va verificato, tra l’altro che «i clienti finali e i produttori facenti parte della configurazione hanno dato mandato al medesimo referente per la costituzione e gestione della configurazione».

In altri termini, ai fini della «gestione delle partite di pagamento e di incasso verso i venditori e il GSE», sussiste, sostanzialmente, un rapporto di mandato senza rappresentanza.

In tale contesto, in cui la CER, in qualità di Referente, gestisce tutti i rapporti con il GSE, compreso l’incasso per conto dei membri della configurazione degli incentivi, il corrispettivo per la vendita di energia relativo alla quota di energia stessa eccedente l’autoconsumo istantaneo ricevuto dal GSE e attribuito ai partecipanti assume rilevanza reddituale in capo ai singoli membri, e non in capo alla CER, con l’applicazione del trattamento fiscale in base alla natura propria del soggetto, come delineato nella citata risoluzione n. 18/E del 2021 e nella risposta n. 37 del 2022”

In buona sostanza, dunque, applicando lo schema del mandato senza rappresentanza, le somme incamerate dalla CER a titolo di tariffa premio e contributo di valorizzazione manterrebbero, ai fini civilistici e fiscali, immutata natura all’atto del riversamento ai membri dell’associazione. Ciò consentirebbe di escludere a monte il rischio di un aggiramento del divieto di distribuzione di utili agli associati previsto per gli ETS dall’art. 8 del d.lgs. n.

117/2017.

3. Fermo il chiarimento in tal modo fornito per le CER in forma associativa, ci si potrebbe chiedere se lo schema del mandato – pienamente coerente con la natura giuridica del soggetto istante, nel caso esaminato dalla [risposta ad interpello n. 37/2024](#) – possa attagliarsi anche ad ipotesi differenti ed al caso di soggetti, come le cooperative, che godono di piena soggettività giuridica e autonomia negoziale.

Per tali categorie di soggetti, infatti, tanto la normativa primaria, quanto le regole operative, non sembrerebbero richiedere indefettibilmente l'attribuzione di un mandato da parte dei membri alla CER.

Né indicazioni di segno contrario parrebbero desumibili dall'art. 3.4 del TIAD, nella parte in cui stabilisce che *“ai fini dell'accesso al servizio per l'autoconsumo diffuso, nel caso di comunità energetica rinnovabile ... i clienti finali e i produttori facenti parte della configurazione hanno dato mandato al medesimo referente per la costituzione e gestione della configurazione”*. Tale disposizione si riferisce infatti ad una casistica eterogenea, al cui interno sono destinati a confluire soggetti (associazioni, cooperative, ecc.) giuridici distinti, e si limita a richiedere, come prerequisito generale per l'accesso al servizio di autoconsumo diffuso, l'adozione di un modello operativo (non necessariamente qualificabile in termini di “mandato”) che consenta di ricondurre in capo ad un medesimo “referente” posizioni giuridiche riconducibili in prima battuta ai clienti finali e/o ai produttori aderenti alla CER.

È da ritenersi, quindi, senz'altro auspicabile un nuovo intervento dell'A.f., che consenta di far luce sui profili fiscali connessi all'operatività di CER costituite in forma diversa rispetto a quella associativa.