

LIVIA SALVINI

Profili fiscali delle Comunità Energetiche Rinnovabili

SOMMARIO: 1. Introduzione: la trattazione dei profili fiscali. – 2. Natura giuridica e regime fiscale delle somme corrisposte dal GSE alle Comunità Energetiche. – 3. Le Comunità Energetiche Rinnovabili associazioni. – 4. Le Comunità Energetiche Rinnovabili ETS e imprese sociali. – 5. Le Comunità Energetiche Rinnovabili cooperative. – 6. Conclusioni.

1. La trattazione dei profili fiscali delle CER richiede necessariamente di precisare numerosi aspetti della loro disciplina civilistica: solo la qualificazione delle fattispecie coinvolte consente infatti di individuare le norme fiscali sostanziali applicabili. Ciò in quanto tali norme sono “a fattispecie esclusiva” e non consentono interpretazioni o applicazioni analogiche.

Dunque, il compito del tributarista non è agevole:

– le peculiarità della disciplina normativa delle CER, disciplina che fa riferimento ai “soggetti di diritto autonomo” (art. 31 d.lg. n. 199/2021), quindi ai soggetti tipizzati dal codice, “piegandoli” però ad obiettivi e funzioni specifiche¹,

– la ancora acerba elaborazione teorica dei profili civilistici²,

– la parzialità e frammentazione delle prime indicazioni della prassi dell’Agenzia delle Entrate, riferite alla disciplina transitoria,

– la sostanziale assenza di elaborazioni della dottrina tributaria sul tema, fanno sì che qui si debba tentare, nell’affrontare i diversi aspetti della disciplina fiscale, di definire preliminarmente i profili civilistici delle fattispecie. Con il rischio, naturalmente, che la eventuale non condivisibilità di queste premesse infici anche le conseguenze di carattere fiscale.

¹ Tra gli altri, GIOBBI, *Le comunità energetiche rinnovabili*, in *La via italiana alle comunità energetiche*, Napoli 2022, p. 35 ss.

² Elaborazione che è stata meritoriamente tentata dallo Studio del Notariato n. 38-2024/1. Si avrà modo in seguito di tornare su alcuni dei temi trattati in questo Studio.

Con questa doverosa premessa, accingiamoci dunque al tentativo di delineare, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, la disciplina fiscale delle CER, delle somme da queste percepite ed erogate e delle somme percepite dai soci. Infine, si formuleranno alcune osservazioni all'applicazione delle accise sull'energia elettrica prodotta dalla CER.

2. Come è ben noto, il GSE eroga alle CER³ tre diverse tipologie di somme: la tariffa incentivante, il contributo di valorizzazione dell'energia elettrica consumata (ristoro di componenti tariffarie), il corrispettivo di ritiro dell'eccedenza di energia immessa in rete e ceduta al GSE⁴.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, che si è espressa a tale proposito⁵ in più occasioni assumendo una posizione che sembra condivisibile, le prime due tipologie di somme si configurano come contributo di fonte normativa e regolamentare, non essendo esse erogate a fronte di uno scambio di utilità tra CER e GSE.

La terza, invece, deve essere senz'altro qualificata come corrispettivo per la cessione dell'energia.

Ai fini dell'IVA ne consegue che:

– le prime due tipologie di somme non sono soggette ad imposta per carenza del requisito oggettivo (cioè a fronte di esse la CER non effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi ai sensi degli artt. 1, 2 e 3 d.p.r. n. 633/1972); l'IVA, perciò, non si applica qualunque sia la natura giuridica del soggetto percettore.

– i corrispettivi per il ritiro/vendita dell'energia sono soggetti ad IVA solo se la CER che li percepisce è un soggetto passivo IVA. Si noti che alle cessioni di energia l'IVA si applica con il regime del *reverse charge*⁶.

Per quanto riguarda la rilevanza di tali somme ai fini delle imposte sui redditi, essa dipende dalle norme applicabili al soggetto percettore, secondo la sua natura di ente commerciale o non commerciale.

³ Sarebbe appena il caso di precisare, se il tema non fosse oggetto di qualche incertezza di cui in seguito si darà conto, che la CER – ed eventualmente il Referente, ove diverso dalla CER – è il diretto titolare dei contributi, e non i suoi soci.

⁴ La CER può cedere questa energia ad un qualsiasi operatore elettrico: in questo caso il corrispettivo viene da questi corrisposto. Quanto al regime fiscale di tali somme non vi sono differenze rispetto all'ipotesi di ritiro da parte del GSE.

⁵ Ris. n. 18/E del 12/3/2021; Risposta ad interpello n. 37 del 20/1/2022.

⁶ Ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. d) *quater* d.p.r. n. 633/1972. Il GSE riveste la qualifica di soggetto passivo-rivenditore di cui alla norma citata.

Passiamo dunque ad esaminare l'aspetto soggettivo delle CER e in particolare quello delle due tipologie di CER che conoscono attualmente maggiore diffusione, e cioè le associazioni e le società cooperative.

3. Iniziando a trattare delle CER in forma di associazione, è appena il caso di ricordare che le associazioni (sia riconosciute che non riconosciute) sono soggetti passivi IRES, e che appartengono, naturaliter⁷, al novero degli enti non commerciali. Gli enti non commerciali possono anche svolgere un'attività di impresa, purché essa non sia prevalente (art. 73, comma 1, lett. c) TUIR). Qualora l'attività di impresa sia invece prevalente, l'associazione ai fini fiscali è qualificata come ente commerciale (art. 73, comma 1, lett. b) TUIR). Il reddito posseduto dagli enti non commerciali deve essere determinato ed assoggettato ad imposta sulla base delle regole previste per le singole categorie reddituali, da individuare sulla base della fonte del reddito. Il reddito posseduto dagli enti commerciali va invece interamente determinato secondo le regole proprie della categoria dei redditi di impresa.

Le associazioni sono altresì soggetti passivi IVA se ed in quanto svolgano un'attività di impresa in forma abituale⁸.

Le associazioni (e più in generale gli enti non commerciali) sono l'unica tipologia di CER che è oggetto di una norma fiscale specifica ed il cui regime fiscale (insieme a quello dei soci) sia stato oggetto di documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, l'art. 119, comma 16 *bis*, d.l. n. 34/2020 prevede che «L'esercizio di impianti fino a 200 kW da parte di Comunità Energetiche Rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali o da parte di condomini che aderiscono alle configurazioni di cui all'articolo 42-*bis* del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modifi-

⁷ Ciò in quanto l'attività istituzionale, ovvero quella per il cui perseguimento l'associazione è stata costituita, deve essere di carattere ideale e non lucrativo, anche se ciò non esclude che l'associazione possa svolgere attività economica.

⁸ Se operazioni di natura commerciale sono svolte in forma non abituale, cioè occasionale, esse non sono soggette ad IVA (art. 4, comma 1, d.p.r. n. 633/1972). È il caso di rilevare che le CER non rientrano nelle ipotesi di cui all'art. 4, comma 5, lett. b), per il quale sono considerate in ogni caso commerciali le attività di erogazione di energia elettrica, fintantoché le CER si limitano ad immettere in rete la eventuale energia autoprodotta eccedente l'autoconsumo, senza erogarla direttamente ai consumatori/soci o a terzi.

cazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale».

Prima di commentare la portata di tale disposizione, si deve subito rilevare che essa è stata dettata nell'ambito della "disciplina transitoria" delle CER, recata appunto dal d.l. n. 34/2000. Tale disciplina prevedeva il limite di 200 kW per gli impianti agevolabili mediante l'erogazione dei contributi. All'epoca, dunque, tutte le associazioni CER incentivate, quali enti non commerciali, rientravano nell'ambito di questa disposizione.

Successivamente, il limite della potenza di esercizio delle CER incentivate è stato portato ad 1 MW dal d.lg. n. 199/2021 che ha dettato la disciplina delle CER in attuazione della normativa UE (art. 8). Tuttavia, tale ultimo decreto non ha aumentato anche il limite previsto dall'art. 119 cit. ed anzi il legislatore, intervenendo successivamente sul comma 16 *ter*, in materia di Superbonus, ha ribadito che gli impianti agevolabili (a tali ultimi fini) sono solo quelli di potenza fino a 200 kW⁹. Si dovrebbe pertanto ritenere indubbia la volontà del legislatore di mantenere invariato l'ambito di applicazione della norma in commento; del resto, il suo tenore letterale non consentirebbero comunque di espandere il suo significato oltre quanto in essa espressamente previsto. Ne consegue che ove la CER eserciti impianti di potenza superiore a 200 kW¹⁰ tale disposizione non opera. Si vedrà, tuttavia, che essa non pare avere quella natura derogatoria ed agevolativa che sembrerebbe avere a prima vista (e che ha effettivamente, secondo l'AdE).

Ma vediamo ora quale dovrebbe essere la portata applicativa dell'art. 119, comma 16 *bis*, cit. laddove qualifica come attività commerciale non abituale l'esercizio di impianti fino a 200 kW da parte di CER enti non commerciali.

L'abitudine nello svolgimento dell'attività commerciale rileva tanto ai fini delle imposte sui redditi, quanto ai fini IVA, sebbene in modi diversi.

Ai fini delle imposte sui redditi, l'esercizio in forma abituale di

⁹ Art. 1, comma 10, lett. b), l. n. 197/2022.

¹⁰ L'uso del plurale nella disposizione in commento porta a ritenere che il limite ivi previsto si applichi alla potenza complessiva di tutti gli impianti, ove la CER ne eserciti più di uno. Conf. AdE risposta ad interpello n. 37 del 20/1/2022. Si veda anche, per attinenza, quanto previsto dalle Regole Operative GSE in materia di artato frazionamento (parte II, cap. 1, par. 1.2.1.5.).

un'attività di impresa¹¹ genera un reddito di impresa (art. 55, comma 1, TUIR). La stessa attività esercitata in forma non abituale genera un reddito diverso (art. 67, comma 1, lett. i) TUIR). Come si è già ricordato, ai fini IVA l'attività di impresa esercitata in modo non abituale non dà luogo ad operazioni soggette all'imposta per carenza del requisito soggettivo (art. 4, comma 1, d.p.r. n. 633/1972).

Pertanto, se la CER costituita in forma di associazione esercita impianti di potenza fino a 200 kW:

- deve far concorrere alla formazione della base imponibile IRES, come reddito diverso, il (solo) corrispettivo per il ritiro/vendita dell'energia¹²;
- tutte le somme erogate dal GSE, a qualsiasi titolo, non sono soggette ad IVA.

Quale è invece il regime di una associazione CER che esercita impianti di potenza superiore a 200 kW? Apparentemente la risposta è semplice: poiché si è al di fuori della portata della norma che stabilisce che l'esercizio di impianti non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale, l'associazione CER in questo caso svolge un'attività commerciale abituale¹³. Da qui discenderebbero le conseguenze sopra

¹¹ Più precisamente, di un'attività ricompresa tra quelle indicate dall'art. 2195 cod. civ. Ai sensi dell'art. 55 TUIR, comma 3, la nozione di "attività commerciale" coincide con quella di attività di impresa definita dal medesimo articolo.

¹² Conf. AdE risposta n. 37 del 2022 cit.; si tratta del documento di prassi più completo finora emanato dall'Agenzia, in risposta ad alcuni quesiti formulati dal GSE. Si deve qui rilevare che l'affermazione, espressa nella risposta, per cui i soli corrispettivi e non anche gli incentivi erogati dal GSE rilevano ai fini IRES, come redditi diversi, non è del tutto scontata. L'art. 119, comma 16 bis, cit. conferma che la CER svolge un'attività di impresa, sebbene in forma non abituale, e nell'esercizio di tale attività, come si vedrà a proposito delle CER cooperative, anche i contributi a qualsiasi titolo percepiti e di qualsiasi natura concorrono alla formazione del reddito. A ciò si aggiunga che ai sensi dell'art. 71, comma 2, TUIR i redditi diversi di cui qui si tratta «sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente afferenti la loro produzione»: la norma parla dunque anodidamente di "ammontare percepito" e non di ricavi o corrispettivi. Va infine considerato che tali incentivi non rientrano nelle tipologie di erogazioni pubbliche e private che non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali ai sensi dell'art. 143, comma 3, TUIR. Quanto fin qui rilevato vale anche con riferimento ai contributi in conto impianti erogati a valere su fondi PNRR.

¹³ È questa la soluzione dell'AdE: v. risposta n. 37 del 2022, cit.

viste, consistenti nell'assoggettamento ad IRES come ente commerciale di tutte le somme percepite quali redditi di impresa¹⁴, nonché nell'applicazione dell'IVA ai corrispettivi per il ritiro/vendita dell'energia.

Tuttavia, una riflessione più generale si impone.

Innanzitutto, si deve rilevare che, ai fini IRES, per stabilire se un ente è commerciale o meno si deve guardare all'oggetto statutario, ed in particolare a quello principale, ossia alla "attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati" dallo statuto stesso (art. 73, comma 4, TUIR). Ora, l'obiettivo principale della CER "è 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" (art. 31 d.lg. n. 199/2021). Questo obiettivo può essere naturalmente perseguito in più modi e, come si vedrà trattando delle cooperative CER, esso può essere raggiunto anche da una società oggettivamente lucrativa ed esercente in modo esclusivo attività commerciale quale è appunto una società cooperativa. Sulla base della sola definizione dell'art. 73 TUIR non sembrerebbe perciò potersi escludere in modo assoluto che una associazione CER sia qualificabile come ente commerciale, dipendendo la qualifica da quale è in concreto l'attività essenziale indicata nello statuto e in fatto svolta¹⁵.

È però necessario progredire nel ragionamento.

L'art. 148 TUIR detta una disciplina specifica per gli enti associativi, in base alla quale non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, remunerata mediante i contributi associativi. Si considerano invece effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici¹⁶; detti corrispettivi concorrono alla formazio-

¹⁴ Per ulteriori considerazioni sul regime IRES delle somme percepite dalle CER enti commerciali si rinvia a quanto si dirà a proposito delle CER cooperative.

¹⁵ Si noti, al riguardo, che il fatto che la CER, in base all'art. 31 d.lg. n. 199/2021 cit., «non può avere come obiettivo principale la realizzazione di profitti finanziari non può escludere di per sé che la CER svolga una attività commerciale in via esclusiva o principale, dal momento che la finalità di lucro non è un elemento essenziale della commercialità».

¹⁶ Si può ritenere pertinente alle modalità di svolgimento dell'attività di una associazione CER anche il disposto l'art. 143, comma 1, TUIR, secondo il quale per gli enti non commerciali «non si considerano attività commerciali le prestazioni

ne del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità¹⁷. Tali disposizioni mettono l'accento sull'attività svolta dall'associazione nei confronti dei soci e sulla eventuale spettanza all'associazione di remunerazioni da questi erogate. Esse sono correttamente ritenute non derogatorie, bensì confermative della portata generale del concetto di attività commerciale, in quanto si considera tale solo quella rivolta al mercato: non ha però questa caratteristica l'attività svolta nei confronti del novero chiuso dei soci.

Ciò richiede di stabilire esattamente quale sia l'attività che la CER svolge in favore dei soci, e se essa sia remunerata dai soci medesimi.

Giova qui ricordare che il legislatore UE prima e interno poi hanno inteso costituire le CER come soggetti autonomi, deputati a svolgere, secondo quanto fissato dall'autonomia contrattuale nell'atto costitutivo, una vasta serie di compiti¹⁸, compiti che possono (e probabilmente dovrebbero) trascendere la mera attività che la CER svolge a favore dei soci nei rapporti con il GSE. Limitandoci però, per semplicità, a questi ultimi in considerazione del fatto che essi sono tipici delle CER incentivate, va considerato che la conseguenza della soggettività autonoma della CER è, come chiaramente esplicitato dalle Regole Operative GSE, la titolarità diretta, e non mediata, delle relative posizioni soggettive. Quindi della produzione dell'energia dagli impianti che sono nella sua proprietà o comunque disponibilità, del rapporto con il GSE e dei relativi adempimenti, nonché – e conseguentemente – dei contri-

di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione».

¹⁷ L'attività delle CER non dovrebbe rientrare tra quelle di cui all'art. 148, comma 3, TUIR, per il quale non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni in favore dei soci in diretta attuazione degli scopi istituzionali verso il pagamento di corrispettivi specifici. Detta disposizione agevolativa si applica solo se l'associazione opera in settori specifici (politico, sindacale, assistenziale, culturale, ecc.) e tra essi non sembra ricompreso quello in cui operano le CER. Tra le diverse misure che sarebbe auspicabile adottare per inserire armonicamente le CER nel sistema fiscale potrebbe esservi anche quella di prevedere espressamente il loro settore di attività nella disposizione qui in esame, in analogia con quanto previsto nell'ambito del Codice del Terzo Settore (v. oltre par. 4).

¹⁸ Indicati dall'art. 31 d.lg. n. 199/2021 e sopra riportati.

buti e corrispettivi che il GSE eroga¹⁹. Come è dimostrato, tra l'altro, dal fatto che un eventuale Referente²⁰ è nominato dal rappresentante legale della CER, e non dai suoi soci, e dal fatto che non tutti i contributi percepiti spettano "in via automatica" ai soci, essendo non solo garantito l'esercizio dell'autonomia privata in questo settore mediante la predisposizione di appositi regolamenti, ma essendo anzi in alcuni casi preclusa l'attribuzione dei contributi, sebbene in via indiretta, a determinate tipologie di soci²¹.

Se questo è – come sembra – vero, ne consegue che l'attività che l'associazione CER svolge è un'attività di servizio nei confronti dei soci consistente nel "condurre" i rapporti con il GSE, non specificamente remunerata dai soci stessi (i quali sono di norma chiamati a corrispondere i soli contributi associativi). Si tratta dunque di una attività non commerciale secondo la definizione data dall'art. 148 cit. E ne consegue ancora che laddove la CER "trasferisca" ai soci i contributi erogati dal GSE, essa stia svolgendo la sua attività istituzionale che certamente non ha rilevanza al fine di qualificare la CER come ente commerciale.

Anche in questa ottica, dunque, l'unica attività "tipica"²² che assume rilevanza reddituale per la CER è quella di ritiro/vendita dell'energia, che ha come controparte il GSE ovvero un operatore elettrico. A tale proposito si deve rilevare che la vendita non costituisce certamente quella "attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati" dallo statuto (art. 73, comma 4, TUIR) che fa assurgere la CER ad ente commerciale.

¹⁹ Su quest'ultimo punto si v. lo *Studio Notariato*, cit., par. 5.2.

²⁰ «Il Referente è il soggetto, persona fisica o giuridica, a cui viene demandata la gestione tecnica ed amministrativa della richiesta di accesso al servizio per l'autoconsumo diffuso, responsabile del trattamento dei dati e controparte del contratto con il GSE per l'ottenimento dei benefici previsti» (Regole Operative GSE, parte II, cap. 1, par. 1.1.1.).

²¹ Ci si riferisce alla tariffa premio eccedentaria (v. Regole Operative GSE, parte II, cap. 2, par. 2.2.2.1.3.) che non può essere destinata ai consumatori imprese in quanto costituente aiuto di Stato vietato ai sensi del provvedimento della Commissione UE C(2023) 8086 final del 22/11/2023.

²² Si rileva ancora una volta che oggetto di questo esame è solo l'attività che la CER svolge nell'intrattenere i rapporti con il GSE percependo le somme da questi erogate, in quanto appunto "tipica" delle CER. Il che non esclude ovviamente che la CER possa svolgere anche attività ulteriori, che però non vengono qui in considerazione.

Come si è visto, un ente non commerciale può conseguire redditi delle diverse categorie previste dall'art. 6 TUIR, esclusi i redditi da lavoro e compresi i redditi di impresa e i redditi diversi. Poiché non si ricade nell'ambito applicativo dell'art. 119, comma 16 *bis*, cit.²³ dal momento che si sta trattando di CER che esercitano impianti di potenza superiore ai 200 kW, sarà necessario stabilire caso per caso se la vendita dell'energia, che è di per sé attività commerciale, sia esercitata in modo abituale o meno: nel primo caso, i relativi ricavi debbono essere qualificati come reddito di impresa e nel secondo caso come redditi diversi. Si noti, al riguardo, che per gli enti non commerciali non opera il principio di attrazione nel reddito di impresa (art. 144 TUIR), per cui anche qualora detti ricavi concorressero a formare il reddito di impresa questo andrebbe determinato con criteri non dissimili da quelli che regolano i redditi diversi derivanti dall'esercizio di impresa in forma non abituale (art. 71 TUIR).

Concludendo sul punto, l'esame fin qui condotto ha permesso di operare una importante precisazione: laddove – per il superamento dei limiti previsti di potenza degli impianti eserciti – non si applica l'art. 119, comma 16 *bis*, d.l. n. 34/2020, la associazione CER non è *tout court* qualificabile come ente commerciale. L'unica conseguenza può essere quella – di impatto assai limitato ai fini delle imposte sul reddito²⁴ – di considerare come reddito di impresa e non come reddito diverso i ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia eccedente l'autoconsumo.

A questo punto si deve stabilire se l'erogazione di somme da parte dell'associazione ai soci, correlate ai contributi ed eventualmente ai corrispettivi che l'associazione percepisce dal GSE, abbia per i soci stessi rilevanza reddituale.

La risposta ad interpello n. 956-1284/2023 dell'AdE è l'unica finora edita che si occupa del regime di tassazione dei soci di una associazione CER²⁵; essa si riferisce ad una fattispecie in cui è stato utilizzato un

²³ Per il quale, lo si ricorda, «L'esercizio di impianti fino a 200 kW da parte di comunità energetiche rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali ... non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale».

²⁴ Si veda comunque anche il par. 6 in tema di ritenute. Ai fini IVA l'attività di vendita dell'energia, qualora essa sia da considerarsi abituale, deve essere assoggettata all'imposta.

²⁵ Sul punto, invero, questo documento di prassi rinvia ai precedenti 37/2022 e 18/2021 citt. che però non si occupavano affatto del tema. Essi trattavano invece

mandato dei soci all'associazione per rendere quest'ultima "trasparente". Poiché si tratta di una fattispecie che, a quanto mi consta, ha una certa diffusione, è il caso di soffermarsi su di essa.

Nel regime transitorio la delibera ARERA n. 318/2020/R/eel del 4 agosto 2020, all. A, aveva previsto, tra le condizioni per l'accesso alle incentivazioni, quella che "i membri ovvero azionisti della configurazione hanno dato mandato al medesimo referente, coincidente con la comunità di energia rinnovabile, per la richiesta di accesso alla valorizzazione e incentivazione dell'energia elettrica condivisa". A queste indicazioni aveva dato attuazione il GSE con le regole tecniche emanate nel 2022 che prevedevano infatti l'adozione dello schema del mandato anche nell'ambito delle CER²⁶; in particolare, il socio della CER associazione (ma anche di ogni altro soggetto, anche societario, costituito per svolgere le funzioni di una CER) era tenuto, per l'accesso agli incentivi, a dare alla CER mandato avente ad oggetto, sostanzialmente, lo svolgimento per conto del mandante di tutte le attività tipiche della CER medesima e l'intrattenimento dei rapporti con il GSE²⁷.

Questa configurazione transitoria è stata superata: nel regime definitivo attuale l'ARERA, nella Deliberazione 727/2022/r/eel del 27 dicembre 2022, non fa più alcun riferimento ad un mandato dei soci alla CER²⁸ e lo schema del mandato (senza rappresentanza) è riservato,

del regime fiscale delle somme percepite dai membri di un gruppo di autoconsumo collettivo. È evidente il fraintendimento dell'AdE: tali gruppi non hanno soggettività giuridica, al contrario delle CER, e quindi sono, più che trasparenti, inesistenti anche dal punto di vista fiscale. È dunque ovvio che il regime fiscale delle somme che eroga il GSE vada individuato sulla base della natura fiscale delle somme in relazione a quella del percettore. La stessa "trasparenza" l'AdE applica del tutto impropriamente alle CER, proprio argomentando sulla base del mandato.

²⁶ Oltre che nell'ambito delle configurazioni di autoconsumo collettivo, prive di soggettività.

²⁷ V. lo schema di mandato allegato alle indicate Regole Operative GSE.

²⁸ Se non con riferimento al "mandato" del socio alla CER di inserire nella configurazione il proprio punto di connessione. Questo riferimento è però probabilmente improprio dal punto di vista civilistico, in quanto tale inserimento dovrebbe essere condizione essenziale per l'acquisizione della qualifica di socio, e non oggetto di un rapporto ulteriore (su questo punto si tornerà anche trattando delle CER cooperative). Naturalmente, ciò non toglie che la CER debba dimostrare al GSE di essere stata autorizzata dal titolare del POD di inserirlo nella configurazione.

correttamente, al solo caso in cui il Referente – vale a dire il soggetto deputato ad intrattenere i rapporti con il GSE e a gestire i relativi flussi economici – sia un soggetto terzo rispetto alla CER²⁹; si è già rilevato, al riguardo, che in questo caso il mandato al Referente è conferito dal rappresentante della CER, e non certo dai soci della medesima. Conseguentemente, neanche le nuove Regole Operative del GSE fanno più alcun riferimento al mandato dei soci alla CER quale condizione per l'accesso agli incentivi.

Consegue da ciò che l'utilizzo del contratto di mandato non ha fondamento giuridico³⁰ perché le posizioni soggettive (e tra le altre la titolarità dei contributi) che ne dovrebbero essere l'oggetto sono già della CER, e non certo dei soci: esso contrasta con la volontà del legislatore UE ed interno che hanno previsto espressamente la soggettività giuridica della CER, perché coincide – o costruisce – la CER medesima come soggetto sostanzialmente³¹ trasparente dal punto di vista civilistico e fiscale.

Ora, il documento di prassi di cui si tratta è una risposta ad interpellato: pertanto l'AdE si limita a prendere atto della fattispecie rappresentata dal contribuente richiedente e a trarne le dovute conseguenze sotto il profilo fiscale. Con riguardo alle fattispecie di rapporti regolati tramite mandato dunque l'AdE sembra affermare la “trasparenza” fiscale dell'associazione CER – rientrando nel campo di applicazione dell'art. 119, comma 16 *bis*, d.l. n. 34/2020 – concludendo per la tassazione diretta in capo ai soci, come reddito diverso, solo del corrispettivo per la vendita dell'energia ad essi “restituito”³².

Quid nel caso in cui invece – e correttamente – i soci non abbiano conferito alla CER mandato ad intrattenere i rapporti con il GSE? Non

²⁹ Nonché al caso in cui un non socio intenda aderire alla configurazione.

³⁰ *Conf. Studio Notariato*, par. 5.2., nota (32).

³¹ Sebbene si tratti di un mandato senza rappresentanza, come è noto in base al regime civilistico dell'istituto il mandatario è tenuto a trasferire al mandante tutte le utilità conseguite nell'adempimento del mandato.

³² Questa soluzione – che consente peraltro all'AdE di affermare, travalicando palesemente i propri compiti istituzionali che sono limitati alla sfera fiscale, che la «restituzione» ai soci non configura «distribuzione anche indiretta di utili» in aggiramento del divieto stabilito dall'art. 8, comma 2, CTS – appare peraltro in contrasto con quanto dalla stessa AdE affermato con riferimento al Referente, che è anch'esso, come si è detto, un mandatario senza rappresentanza. Ed infatti, per l'AdE in quest'ultimo caso il regime fiscale delle somme erogate dal GSE è determinato dalla natura di tale soggetto.

potendosi invocare la “trasparenza” della CER, è necessario considerare per il socio quale è la fonte delle somme percepite: fonte che – se la ricostruzione fin qui operata è corretta – dovrebbe considerarsi il mero rapporto associativo. Ne consegue che: se il socio è un privato consumatore, le somme non hanno alcuna rilevanza reddituale data l’estraneità della fattispecie alle ipotesi di redditi di capitale o diversi; se il socio è una impresa, concorrono quali ricavi alla formazione del reddito di impresa in base alla regola della onnicomprensività, per cui tutti i proventi dell’imprenditore concorrono alla formazione del suo reddito³³.

4. L’attività di produzione, accumulo e condivisione di energia da fonti rinnovabili a fini di autoconsumo è stata inclusa (art. 3 *septies* l. n. 95/2023) tra le attività di interesse generale di cui all’art. 5, comma 1, d.lg. 117/2017 (Codice del Terzo Settore), nonché tra le attività di interesse generale di cui all’art. 2, comma 1, d.lg. 112/2017 (sull’impresa sociale).

Attualmente la forma di impresa sociale per una CER non comporta particolari conseguenze sul piano fiscale: ed infatti l’efficacia delle disposizioni fiscali di favore (artt. 16 e 18 d.lg. n. 112/2017) è subordinata ad autorizzazione della Commissione europea ai sensi della normativa in tema di divieto di aiuti di Stato.

Anche per quanto riguarda gli ETS diversi dalle imprese sociali l’entrata in vigore della disciplina fiscale di favore³⁴ è subordinata ad analogo autorizzazione Commissione europea, ancora non pervenuta.

5. Le caratteristiche individuate dal legislatore comunitario e da quello italiano fanno sì che le società cooperative – insieme alle associazioni – siano comunemente ritenute i soggetti “ideali” per svolgere le attività di una CER³⁵.

³³ Il socio impresa deduce ai fini della determinazione del proprio reddito il costo dell’energia prelevata dalla rete: simmetricamente i contributi percepiti che riducono tale costo debbono concorrere in positivo alla formazione del suo reddito.

³⁴ Tra cui possono annoverarsi l’art. 79 comma 2 *bis* (*non commercialità dell’attività anche se ricavi superano 6% dei relativi costi per non oltre tre periodi d’imposta consecutivi*) e gli artt. 80 e 86 (*regime forfettario di determinazione del reddito d’impresa per ETS non commerciali*) del d.lg. 117/2017.

³⁵ Secondo Studio del Notariato «Si può ritenere che la forma cooperativa sia quella ottimale per la gran parte delle CER che si andranno a costituire, dovendo corrispondere tali enti a imprenditori mutualistici, aperti, democratici e possibil-

Si possono citare, a questo proposito, lo scopo mutualistico (art. 2512 c.c.), la compressione del lucro soggettivo che consegue all'adozione delle specifiche clausole statutarie (art. 2514 c.c.), il carattere democratico riassunto nel principio "una testa un voto" (art. 2538 c.c.), il capitale variabile (art. 2511 c.c.) e la correlata "porta aperta" (art. 2520 c.c.) ed ancora la declinazione come cooperative di comunità e la vocazione alla mutualità esterna in attuazione delle finalità delle CER "di fornire benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità" (art. 31 cit.).

Come è noto, per le società cooperative il profilo civilistico e quello fiscale sono strettamente connessi, poiché è il codice civile che individua le caratteristiche delle cooperative a mutualità prevalente, le quali godono, in quanto tali, di (maggiori) agevolazioni fiscali (art. 223 duodecies disp. att. c.c.).

Per questo motivo si inizierà a trattare di alcuni specifici aspetti civilistici delle cooperative CER, con particolare riguardo alla loro qualifica di cooperative a mutualità prevalente.

Il requisito, previsto dalla legge (art. 31 d.lg. n. 199/2021 cit.), secondo cui la CER non può avere come obiettivo principale la realizzazione di profitti finanziari viene comunemente inteso nel senso della esclusione del lucro soggettivo, cioè del lucro dei soci. I soci, infatti, attraverso la partecipazione alla CER, perseguono primariamente gli "obiettivi" che la stessa cooperativa persegue con carattere di mutualità, cioè quelli di carattere ambientale e di ottimizzazione energetica; ciò esclude che l'obiettivo principale dei soci sia quello di conseguire un lucro³⁶. Invero solo intendendo l'art. 31 cit. come riferito al lucro soggettivo si può ritenere che una società cooperativa soddisfi il requisito della non prevalenza dello scopo di lucro, poiché la cooperativa, a differenza di un'associazione, in quanto società di capitali ha necessariamente uno scopo di lucro oggettivo, da perseguire mediante lo svolgimento di un'attività economica.

mente solidaristici. Inoltre, solo la forma cooperativa consente di perseguire, contemporaneamente, uno scopo mutualistico (qualificante il relativo tipo contrattuale) e dei limitati scopi altruistico e lucrativo».

³⁶ Si noti, al riguardo, che i benefici previsti dall'art. 31 cit. «hanno anche natura economica e che di tali benefici possono anche godere i soci. Ciò non contrasta affatto con la compressione del lucro soggettivo, perché il beneficio mutualistico che il socio consegue attraverso la sua partecipazione alla cooperativa è comunque di carattere economico».

Con riferimento al lucro soggettivo dovrebbe quindi ritenersi che sia necessario e sufficiente, per soddisfare i requisiti CER, che la cooperativa si doti delle clausole statutarie indicate dall'art. 2514 c.c.³⁷.

Affinché una cooperativa sia a mutualità prevalente essa deve soddisfare anche³⁸ il requisito di prevalenza nello scambio mutualistico, come definito dagli artt. 2512 e 2513 c.c. Per verificare tale prevalenza è necessario naturalmente identificare con precisione quale è lo scambio mutualistico che una CER pone in essere con i propri soci.

Tra le diverse ipotesi che risultano attualmente all'esame degli studiosi e degli operatori, mi sembra preferibile quella che identifica nelle CER delle cooperative di produzione³⁹. In particolare, si dovrebbe rite-

³⁷ «Le cooperative a mutualità prevalente devono prevedere nei propri statuti: a) il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato; b) il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi; c) il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori; d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione».

³⁸ Il codice civile prevede che siano «qualificate a mutualità prevalente le cooperative che rispettino sia i requisiti oggettivi» (artt. 2512 e 2513 c.c.) «che quelli soggettivi/statutari» (art. 2514 c.c.). Come si è visto, per soddisfare la condizione richiesta dall'art. 31 d.lg. n. 199/2021 è sufficiente rispettare i requisiti soggettivi e pertanto una CER cooperativa incentivata potrebbe anche essere a mutualità non prevalente se non rispetta i soli requisiti oggettivi. Tuttavia, come si vedrà, la individuazione dello scambio mutualistico tipico delle CER porta a ritenere fisiologico che esse soddisfino anche il requisito oggettivo.

³⁹ Secondo lo Studio del Notariato, «Lo scopo mutualistico della CER cooperativa può variare molto, potendo prevedersi diversi scambi mutualistici volti a caratterizzarla funzionalmente e potendo la CER diventare anche una cooperativa mista (nel significato di cui all'art. 2513, comma 2, c.c., cioè con «più tipi di scambio mutualistico»). In ogni caso, come minimo, la CER cooperativa, essendo tenuta a esercitare la condivisione di energia rinnovabile, è sempre qualificabile almeno come di produzione, quand'anche avesse come soci solo consumatori energetici; in effetti, tale cooperativa, per svolgere la propria attività mutualistica, si avvale «degli apporti di beni o servizi da parte dei soci» ai sensi dell'art. 2512, comma 1, n. 3, c.c.; apporti che, qualora la CER si limitasse a condividere virtualmente l'energia elettrica, avrebbero a oggetto i seguenti beni mobili: i dati informatici relativi ai loro consumi energetici». La tesi del Notariato si ritiene condivisibile per quanto

nere che i soci, nel consumare virtualmente energia autoprodotta dalla CER, apportino alla cooperativa una utilità che consente alla cooperativa di conseguire dal GSE i contributi determinati sulla base del consumo dei soci e in relazione all'energia prodotta, e quindi in funzione della condivisione virtuale dell'energia.

Se questa configurazione è corretta, la "retrocessione" ai soci dei contributi percepiti dalla cooperativa non è qualificabile come erogazione di ristorni^{40, 41}, né tantomeno di profitti finanziari, ma è la remunerazione dell'utilità apportata nell'ambito dello scambio mutualistico.

Come si è visto, la CER può immettere in rete e vendere, al GSE oppure ad un operatore del mercato elettrico, l'eccedenza di energia prodotta e immessa in rete rispetto a quella consumata, percependo a fronte di tale immissione un corrispettivo. Questo corrispettivo potrebbe remunerare la struttura della cooperativa, consentire di pagare le commissioni al GSE, i servizi da essa resi ai soci senza il pagamento di un corrispettivo specifico, ma potrebbe anche essere erogata ai soci (a seconda di quanto prevede il regolamento e comunque non superando i limiti e le condizioni, con riferimento alla tariffa premio eccedentaria) perché le somme che la cooperativa eroga non sono ristorni e quindi non c'è un limite alla distribuzione derivante dalla commisurazione proporzionale alla quantità e qualità degli scambi mutualistici (art. 2545

attiene la qualifica di cooperativa di produzione: tuttavia che l'affermazione che i soci conferiscono solo i loro dati informatici sembra troppo astratta, se la si è ben compresa. Ed infatti, non i dati in quanto tali sono suscettibili di far sì che la cooperativa CER ottenga i contributi GSE e sono quindi valorizzabili nell'ambito dello scambio mutualistico, quanto invece il consumo, attraverso la rete elettrica, da parte del socio stesso, che concreta la condivisione virtuale dell'energia prodotta.

⁴⁰ Si intende qui dire che tali somme non costituiscono nella loro totalità ristorni. Naturalmente, ove la cooperativa decida di remunerare l'apporto dei soci con un determinato corrispettivo riservandosi poi di erogare eventualmente somme ulteriori laddove si verifichi un avanzo nella gestione mutualistica, tali ultime somme saranno qualificabili come ristorni. Si ritiene però pertinente l'esempio delle cooperative agricole, che sono appunto cooperative di produzione, in cui un meccanismo di determinazione a posteriori del valore dell'apporto di norma evita l'erogazione di ristorni.

⁴¹ Il fatto che non siano ristorni consente probabilmente di «redistribuire» contributi in modo diverso da quello strettamente proporzionale al consumo, se il regolamento della CER lo consente. Per esempio, potrebbe essere remunerato in misura maggiore l'apporto da parte dei soci in condizione di povertà energetica.

sexies c.c.). Tuttavia, sembrerebbe preferibile evitare tale erogazione per una serie di motivi di carattere sia civilistico (il rispetto dell'art. 31 cit., il riconoscimento della funzione della cooperativa come soggetto di diritto) che fiscale con riguardo ai soci (come si vedrà oltre).

L'art. 2513 c.c. prevede che la prevalenza nello scambio mutualistico vada misurata, per le cooperative di produzione, sulla base della voce di conto economico relativa al costo della produzione (art. 2425, primo comma, punto B6 c.c.). la cooperativa è a mutualità prevalente se il costo sostenuto per i beni o servizi conferiti dai soci è superiore al 50% del costo totale della produzione. Nelle cooperative CER la percentuale dovrebbe essere di norma⁴² pari al 100% (mutualità pura).

Ai fini IRES, le cooperative rientrano tra i soggetti passivi, come tutte le società di capitali (art. 73, comma 1, lett. a TUIR) ed il relativo reddito è determinato con le regole IRES del reddito di impresa. Ne consegue che tutte le somme erogate dal GSE, sia a titolo di contributo che a titolo di corrispettivo, concorrono quali ricavi⁴³ alla formazione del reddito, così come i proventi di eventuali altre attività svolte dalla CER nei confronti dei soci o di terzi, nonché i contributi in conto impianti percepiti a valere sui fondi PNRR.

Come si è già detto, a tali componenti positive di reddito la cooperativa può contrapporre i costi per la produzione generati dallo scambio mutualistico. In tal modo il reddito imponibile della cooperativa – guardando per semplicità solo al risultato del “tipico” scambio mutualistico – è costituito dal solo ammontare delle somme percepite dal GSE non economicamente trasferite ai soci a fronte del loro apporto.

Su questo reddito la CER, in quanto cooperativa a mutualità prevalente, potrà usufruire delle agevolazioni fiscali per esse previste, e principalmente della detassazione del 60% degli utili accantonati alla riserva indivisibile (art. 1 comma 460 legge 311/2004). Si deve peraltro rilevare che l'accumulo di utili a riserva, finalizzato al rafforzamento patrimoniale, non sempre appare fisiologico ovvero necessario in una CER.

⁴² Fa eccezione il caso in cui un consumatore terzo chiedi di aderire alla configurazione: in questo caso ovviamente il compenso a lui spettante dovrà essere computato nel costo della produzione sostenuto nei confronti dei non soci, abbassando la percentuale di prevalenza.

⁴³ In conto economico essi costituiscono ricavi della gestione caratteristica *ex art. 2545, comma 1, A1 c.c.*

Per quanto riguarda l'applicazione dell'IVA, rinviando a quanto detto sopra al par. 2. in termini generali, si deve ritenere che sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, per carenza del presupposto oggettivo ai sensi dell'art. 2, co. 3, lett. a) d.p.r. n. 633/1972, la tariffa premio incentivante e il ristoro di componenti tariffarie. Il corrispettivo di vendita dell'energia è invece soggetto ad IVA dato che la cooperativa è un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 d.p.r. cit.

Con particolare riguardo alla detrazione dell'IVA sugli acquisti si deve rilevare, in termini generali, che la cooperativa CER non soffre di limitazioni derivanti dal fatto che essa percepisce dal GSE contributi non soggetti ad IVA. È infatti pacifico⁴⁴ che la natura e provenienza delle somme con cui il soggetto passivo finanzia i propri acquisti non ha alcuna rilevanza ai fini della detrazione. Come tutti gli altri soggetti passivi, pertanto, la cooperativa CER potrà detrarre l'IVA sugli acquisti di beni e servizi in quanto essi siano afferenti operazioni imponibili (quale ad esempio la vendita dell'energia prodotta ovvero la cessione di beni e di servizi nei confronti dei soci o di terzi). Ma si deve ritenere che essa può altresì detrarre l'IVA che si riferisce direttamente alla percezione dei contributi esclusi, come quella che grava sui corrispettivi che il GSE addebita alla CER a copertura dei propri costi gestionali e operativi e che sono computati a compensazione della tariffa incentivante, oppure l'IVA addebitata dall'impresa che percepisce le somme con cui la CER remunera lo scambio mutualistico, come sopra configurato⁴⁵? Si risponderà a questa domanda sulla base delle seguenti considerazioni di carattere più generale.

Anche il tema dell'individuazione del regime fiscale delle somme erogate dalla cooperativa ai propri soci appare particolarmente delicato e complesso. Anche qui, come fatto per i soci di associazioni CER, si deve precisare subito che ove il socio eserciti un'impresa, tutte le somme ricevute concorrono alla formazione del reddito e sono soggette ad IVA.

Qualora il socio sia invece un privato consumatore, si deve stabilire se il provento dello scambio mutualistico costituisca un reddito analizzando la fonte del medesimo. Fonte che è il conferimento dell'utilità rappresentata dal proprio consumo elettrico verso corrispettivo e che,

⁴⁴ V. tra le altre pronunce dell'AdE la risposta ad interpello n. 92 del 24/3/2020.

⁴⁵ L'art. 19, comma 2, d.p.r. n. 633/1972 dispone la indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi afferenti operazioni non soggette ad IVA (operazioni escluse).

perlomeno in prima battuta, potrebbe identificarsi con l'esercizio di un'attività commerciale abituale.

Probabilmente è proprio la delicatezza di questi problemi che ha condotto alcuni operatori del settore ad ipotizzare una diversa configurazione dei rapporti dei soci con la cooperativa CER e, in particolare, a configurare tale rapporto mutualistico in forma "inversa", e cioè nel senso che è la cooperativa a rendere una prestazione remunerata al socio, e non viceversa. Mi riferisco all'ipotesi secondo la quale la cooperativa rende ai soci un servizio, che consisterebbe nello svolgimento delle funzioni proprie della CER, ovvero la instaurazione e gestione dei rapporti con il GSE, diretti alla percezione dei contributi. Per questo servizio la CER ha naturalmente diritto ad un compenso pagato dal socio ed appunto nello scambio del servizio con un prezzo si concreta in questa ipotesi lo scambio mutualistico. Tuttavia, in tale configurazione dello scambio non emerge un titolo per il quale il socio possa percepire dalla cooperativa delle somme che rappresentano i benefici economici erogati dal GSE (il socio infatti paga, non riceve denaro). A questa tipologia "inversa" di scambio mutualistico dovrebbe dunque necessariamente affiancarsi un ulteriore rapporto, ed in particolare un rapporto di mandato, analogo a quello di cui si è trattato *retro sub* par. 3.5. a proposito delle associazioni CER e foriero delle medesime perplessità.

Non va tuttavia affatto sottovalutata la portata ai fini fiscali di tale assetto dei rapporti tra soci e cooperativa CER.

Ai fini IVA, configurare lo scambio mutualistico in un servizio reso ai soci⁴⁶ potrebbe consentire di superare le perplessità sulla detraibilità da parte della cooperativa dell'IVA sulle commissioni pagate al GSE, dal momento che si verrebbe a manifestare un diretto collegamento tra tale pagamento e l'attività svolta nei confronti dei soci, perché quest'ultima dà luogo a prestazioni soggette ad IVA.

Ai fini delle imposte sui redditi, configurare un mandato dai soci

⁴⁶ Si deve peraltro precisare che non sembra in astratto preclusa l'eventualità di configurare un doppio scambio mutualistico: quello che si ritiene qui preferibile in ragione della funzione delle CER e della titolarità dei relativi rapporti giuridici, in base al quale il socio conferisce alla CER l'utilità derivante dal proprio consumo energetico e quello in base al quale la cooperativa rende al socio un servizio svolgendo le sue funzioni tipiche di CER. Nel caso in cui si configurasse tale doppio scambio, la gestione mutualistica del servizio dovrebbe consentire alla cooperativa di detrarre altresì l'IVA addebitata dal socio impresa

alla CER sarebbe utile a creare una sorta di “trasparenza” della CER che potrebbe essere ritenuta idonea ad escludere la rilevanza reddituale delle somme percepite dai soci “a titolo” di contributi: questi, infatti, in quanto percepiti “direttamente” dai soci manterrebbero in capo ad essi la natura di contributi⁴⁷. E sebbene, come già più volte rilevato, a mio avviso si debba ritenere che il mandato non sia conforme alla effettiva struttura dei rapporti di titolarità dei contributi, il problema che così si ricerca di risolvere è ben reale.

Ed infatti, appare chiaro che i soci non dovrebbero essere tassati ai fini reddituali per le somme che ad essi vengono attribuite a fronte dei contributi percepiti dalla CER: non solo la logica dell’istituto lo richiede, ma anche una considerazione sistematica di ordine fiscale. Ed infatti, il socio della CER privato consumatore non deduce ai fini delle imposte sui redditi il costo della bolletta elettrica che egli paga al suo fornitore e quindi non dovrebbe essere tassato sulle somme che egli riceve, attraverso la CER, a titolo di contributo per incentivare l’autoconsumo virtuale. Ciò è massimamente evidente con riferimento alla erogazione, da parte della CER al socio, di somme equivalenti al contributo di valorizzazione, contributo che rappresenta appunto il ristoro di componenti tariffarie che vanno a gravare sul costo dell’energia in bolletta.

Una strada, tutta da esplorare, per valorizzare questa circostanza sarebbe quella di ipotizzare che erogando tali somme, a valere sui contributi, la cooperativa opera una sorta di sconto indiretto o cashback sui corrispettivi che il socio paga al suo fornitore elettrico. Se una tale configurazione si ritenesse possibile, ne conseguirebbe la non soggezione alle imposte sui redditi e all’imposta sul valore aggiunto⁴⁸.

⁴⁷ A testimonianza della difficoltà di gestire in termini contrattuali e fiscali questa complessa materia si può addurre la disciplina contabile dei contributi prevista dalla Regole Operative GSE, per la quale «la CER o il Referente debbono predisporre una contabilità analitica e separata per ogni tipologia di contribuzione» e ciò non solo ai fini della rendicontazione del loro impiego, ma anche per verificare, in un’ottica di trasparenza perlomeno economica – imposta dalla rilevanza comunitaria della questione, sulla quale si veda *retro* la nota 21 – la destinazione dei contributi ai singoli soci ai fini della determinazione della tariffa premio eccedentaria.

⁴⁸ Si veda la risposta ad interpello n. 338/2021 dove l’AdE condivisibilmente afferma: «Nel caso di specie, il Cashback rappresenta una forma di incentivo delle vendite dei siti di e-commerce affiliati effettuate attraverso il Portale, attuato offrendo agli acquirenti la possibilità di “recuperare” una quota della spesa sostenu-

6. Dunque per quanto riguarda l'applicabilità delle ritenute, ai sensi dell'art. 28, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, sui contributi pubblici erogati ad imprese il soggetto erogatore deve effettuare una ritenuta a titolo di acconto delle imposte sul reddito del 4%. Pertanto, il GSE non deve applicare tale ritenuta nei confronti delle CER associazioni⁴⁹ e deve applicarla invece sulla tariffa incentivante e sul contributo di valorizzazione corrisposto a CER cooperative.

Per quanto riguarda invece l'applicabilità delle accise, il presupposto dell'accisa sull'energia elettrica, in base all'art. 52, co.1, d.lg. n. 504/1995, è la fornitura ai consumatori finali oppure il suo consumo diretto da parte del produttore per un uso proprio. Ne consegue che l'accisa non si applica per l'energia che la CER immette in rete, dal momento che essa non è né immessa in consumo, né autoconsumata⁵⁰.

A conferma di ciò si può addurre il fatto che il socio della CER già paga in via di rivalsa l'accisa sull'energia consumata nella bolletta elettrica⁵¹.

ta. Trattasi, dunque, della restituzione all'acquirente (persona fisica) di una parte della spesa per gli acquisti effettuati attraverso il Portale, determinata applicando la percentuale di sconto "visualizzata" dall'utente al momento dell'acquisto, a nulla rilevando la circostanza che sia erogato successivamente e da un soggetto diverso dal fornitore del bene o servizio acquistato. Ne consegue che, nel caso di specie, il Cashback corrisposto non rientrando in nessuna delle categorie reddituali previste dall'articolo 6 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), non risulta assoggettabile ad imposizione».

⁴⁹ Si rinvia al par. 3 per le considerazioni sulla loro natura non commerciale, indipendentemente dalla potenza degli impianti gestiti.

⁵⁰ Si ritiene dunque condivisibile la conclusione raggiunta dallo Studio del Notariato secondo cui la CER «non deve pagare l'accisa sull'energia prodotta e non è titolare di alcuna officina elettrica (nel significato di cui all'art. 54 d.lg. 26 ottobre 1995, n. 504, corrispondente al testo unico sull'accisa». Tuttavia, ciò non perché la CER non produca fisicamente energia elettrica, come si sostiene nello Studio, ma appunto perché non immette al consumo l'energia prodotta.

⁵¹ Per ulteriori considerazioni sul tema si rinvia a M. MANDUCHI, *Applicazione delle accise alle comunità energetiche rinnovabili*, consultabile al seguente link: <https://www.fiscalitadellenergia.it/2024/04/24/applicazione-delle-accise-alle-comunita-energetiche-rinnovabili/>.