

RISOLUZIONE N. 37



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori
autonomi ed enti non commerciali

Roma, 22/07/2024

OGGETTO: Trattamento fiscale della ripartizione dei contributi GSE ai membri delle Comunità energetiche (CER) costituite in forma di enti non commerciali – Articolo 31 del decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 199.

Con l'istanza specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione istante (di seguito *Associazione* o *Istante*) dichiara:

- di essere un ente del Terzo settore che «*sostiene la difesa dell'ambiente e della salute umana supportando modalità intelligenti e sostenibili di produzione, stoccaggio, gestione e distribuzione dell'energia attraverso la generazione distribuita da fonti rinnovabili, in particolare fotovoltaico*»;

- che, nell'ambito della propria attività, favorisce «*la diffusione delle comunità energetiche rinnovabili e dei progetti di autoconsumo collettivo nel settore civile,*

industriale ed agricolo» e la rimozione di eventuali ostacoli che rallentino l'affermazione del modello delle Comunità energetiche rinnovabili (CER).

L'Istante rappresenta, al riguardo, che:

- *«l'art. 31 D.Lgs. 199/2021 ha consentito l'attivazione dell'autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili nonché di comunità energetiche rinnovabili»;*

- *«in data 8 aprile 2024 è stata avviata l'apertura dei portali del GSE per presentare le domande di ammissione agli incentivi, che comprendono, fra l'altro (i) una tariffa incentivante ventennale calcolata in funzione dell'energia condivisa (cd. "Tariffa premio"); (ii) un contributo di valorizzazione (cd. "contributo ARERA") dei benefici che l'autoconsumo comporta mediamente per la rete elettrica pubblica, anch'essa calcolata sull'energia condivisa;*

- *ai sensi dell'art. 3 c. 1 d.m. n. 414/2023 la tariffa premio, così come il contributo ARERA, sono dovuti dal GSE alla CER. Le CER, ai sensi dell'Articolo 31, comma 1, del D.lgs 199/2021 hanno facoltà di distribuire la tariffa e il contributo (totalmente o parzialmente) ai propri membri, come benefici economici diversi dai profitti, in base a pattuizioni concordate (ad esempio in proporzione per i consumatori all'energia dagli stessi autoconsumata e quindi rilevante per la produzione dell'incentivo), ovvero di impiegarli in progetti che forniscano benefici ambientali, economici o sociali [...].».*

Richiamando, tra gli altri, la risoluzione n. 18/E del 12 marzo 2021 e la risposta ad interpello n. 37 pubblicata il 30 gennaio 2022, l'Istante chiede chiarimenti *«sul trattamento tributario delle restituzioni che la CER, costituita in forma di ente associativo del terzo settore, può operare a favore dei propri membri o soci, che hanno concorso all'autoconsumo di energia».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Istante ritiene che:

- la rilevanza reddituale degli incentivi erogati dal GSE (che comprendono, fra l'altro, la cd. "Tariffa premio" e il cd. "contributo ARERA") restituiti dalla CER ai propri soci «*deve essere valutata in capo ai singoli membri, con l'applicazione del trattamento fiscale in base alla natura propria del soggetto, come già ampiamente delineato da codesta Agenzia nella risoluzione 18/E del 2021, nella risposta n. 37 del 2022 [...] (i.e., quando le somme sono restituite a persone fisiche non hanno rilevanza reddituale, quando sono restituite a imprese concorrono a formare il reddito di impresa)*»;

- «*tali somme non si trasformano mai in utile dell'esercizio della CER (che, in quanto ente associativo, avrebbe il divieto di distribuirlo ai soci ex art. 8 Codice Terzo Settore e più in generale ex art.148 Tuir), dal momento che sono incassate sì in nome proprio, ma per conto dei membri (titolari delle unità di consumo attraverso cui si svolge l'autoconsumo) che hanno dato mandato alla CER per la costituzione e gestione della configurazione*». Ciò in quanto «*l'art. 5 del Codice del Terzo Settore D. Lgs. 117/2017, ha esplicitamente previsto che, nell'ambito della regolamentazione del terzo settore, sono da considerarsi attività di interesse generale per il perseguimento senza scopo di lucro di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale "...gli interventi e i servizi finalizzati .. alla produzione all'accumulo e alla condivisione di energia da fonti rinnovabili a fini di autoconsumo, ai sensi del decreto legislativo 8 novembre 2021 n. 199". Ne deriva che l'attività di condivisione e i relativi scambi economici fra la CER e gli utenti che la rendono possibile non costituiscono un profitto finanziario, ma l'esercizio dell'attività di interesse generale di condivisione.*».

Relativamente a tale ultimo aspetto, l'*Istante* rileva che:

- tale «*lettura è del tutto aderente all'art. 31 del Dl Lgs. 199/2021 ai sensi del quale "l'obiettivo principale della comunità è quello di fornire benefici ambientali, economici o sociali ai suoi soci o membri o alle aree locali in cui opera la comunità e non quello di realizzare profitti finanziari". È evidente che tale norma, distinguendo tra benefici economici ai soci e profitti finanziari, esclude che le retrocessioni degli importi a chi ha messo a disposizione la propria utenza siano qualificabili come utile*»;

- «*i membri consumatori associati alla CER, con l'adesione all'associazione, conferiscono mandato a quest'ultima, quale referente, ai fini della costituzione e gestione della configurazione di autoconsumo diffuso, secondo quanto previsto dall'art. 3.4, lett. e) del TIAD1 (Testo integrato per l'autoconsumo diffuso delibera ARERA 727/2022), individuandola quale delegata responsabile del riparto dell'energia condivisa e demandandole la gestione delle partite di incasso e pagamento dell'incentivo verso il GSE e i venditori ai sensi dell'Articolo 32 del D.Lgs 199/2021.*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 42-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, ha introdotto, nelle more del completo recepimento della direttiva (UE) 2018/2001 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2018, sulla promozione dell'uso dell'energia da medesima direttiva, una disciplina transitoria che prevede, in particolare, la possibilità di attivare «*configurazioni*» sperimentali di «*autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili*» e di «*comunità energetiche rinnovabili*» nei limiti e alle condizioni previste nel medesimo

articolo. Il definitivo recepimento della predetta direttiva (UE) 2018/2001, è avvenuto con l'emanazione del decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 199 la cui piena operatività era subordinata all'adozione di un decreto attuativo da parte del Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, emanato il 7 dicembre 2023, e di una deliberazione da parte dell'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA), emanata il 27 dicembre 2022 (727/2022/R/eel).

Con riferimento alle Comunità energetiche rinnovabili (CER), l'articolo 31, del predetto decreto legislativo n. 199 del 2021 stabilisce che *«I clienti finali, ivi inclusi i clienti domestici, hanno il diritto di organizzarsi in comunità energetiche rinnovabili, purché siano rispettati i seguenti requisiti:*

a) l'obiettivo principale della comunità 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;

b) la comunità è un soggetto di diritto autonomo e l'esercizio dei poteri di controllo fa capo esclusivamente a persone fisiche, PMI, associazioni con personalità giuridica di diritto privato, 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 contenute nell'elenco delle amministrazioni pubbliche divulgato dall'Istituto Nazionale di Statistica (di seguito: ISTAT) secondo quanto previsto all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che sono situate nel territorio degli stessi Comuni in cui sono ubicati gli impianti per la condivisione di cui al comma 2, lettera a);

c) per quanto riguarda le imprese, la partecipazione alla comunità di energia rinnovabile non può costituire l'attività commerciale e industriale principale;

d) la partecipazione alle comunità energetiche rinnovabili è aperta a tutti i consumatori, compresi quelli appartenenti a famiglie a basso reddito o vulnerabili, fermo restando che l'esercizio dei poteri di controllo è detenuto dai soggetti aventi le caratteristiche di cui alla lettera b).».

Il successivo articolo 32 stabilisce, al comma 1, che i clienti finali associati in una delle configurazioni previste «a) mantengono i loro diritti di cliente finale, compreso quello di scegliere il proprio venditore; b) possono recedere in ogni momento dalla configurazione di autoconsumo, fermi restando eventuali corrispettivi concordati in caso di recesso anticipato per la compartecipazione agli investimenti sostenuti, che devono comunque risultare equi e proporzionati; c) regolano i rapporti tramite un contratto di diritto privato che tiene conto di quanto disposto alle lettere a) e b), e che individua univocamente un soggetto, responsabile del riparto dell'energia condivisa. I clienti finali partecipanti possono, inoltre, demandare a tale soggetto la gestione delle partite di pagamento e di incasso verso i venditori e il GSE.».

Dal punto di vista fiscale, in vigore della disciplina transitoria di cui all'articolo 42-bis del decreto legge n. 162 del 2019, sono stati forniti chiarimenti in ordine al trattamento tributario delle somme erogate dal GSE alle «configurazioni» sperimentali di «autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili» e di «comunità energetiche rinnovabili» con la risoluzione n. 18/E del 12 marzo 2021 e con la risposta ad interpello n. 37 pubblicata il 30 gennaio 2022 richiamate dall'*Istante*.

In particolare, con la citata risoluzione n. 18/E del 2021, riferita all'ipotesi di un gruppo di *«autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili»* costituito da condomini composti da sole persone fisiche non esercenti attività d'impresa arti e professioni, è stato precisato che è fiscalmente rilevante il solo corrispettivo per la vendita dell'energia immessa in rete che si configura come reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. i) del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Anche con la richiamata risposta n. 37 del 2022 si perviene alle medesime conclusioni con riferimento, tra l'altro, alle *«comunità energetiche strutturate come enti non commerciali»*, affermando che *«i proventi derivanti dalla vendita di energia concorrono a formare la base imponibile ai fini IRES, essendo gli stessi riconducibili allo svolgimento di attività commerciale, sebbene effettuata in forma non abituale in forza dell'articolo 119 comma 16-bis del DL 34/2020. Pertanto, tenuto conto della disposizione di cui al citato all'articolo 119 comma 16-bis del DL 34/2020, che dispone che "l'esercizio di impianti fino a 200kW di potenza da parte di Comunità energetiche costituite in forma di Enti non commerciali [...] non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale", i proventi derivanti dalla vendita dell'energia sono riconducibili alla categoria dei redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1 lett. i), ovvero tra i "redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente"»*.

Con la circolare 23 giugno 2022, n. 23/E (cfr. paragrafo 1.6) è stato, infine, precisato che *«per quanto riguarda i soggetti diversi da quelli che producono reddito d'impresa, quanto affermato nella risoluzione n. 18/E del 2021, relativamente alla*

rilevanza fiscale del corrispettivo per la vendita di energia, attiene necessariamente alla energia eccedente l'autoconsumo istantaneo».

Ad analoghe conclusioni si perviene anche con riferimento alle somme erogate dal GSE ad una Comunità Energetica costituita nella forma di ente non commerciale ai sensi del citato articolo 31 del decreto legislativo n. 199 del 2021 per la quale assume rilevanza fiscale solo il corrispettivo per la vendita di energia relativo alla quota di energia stessa eccedente l'autoconsumo istantaneo.

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.

Per completezza si osserva che, come precisato, ai sensi del citato articolo 31 del decreto legislativo n. 199 del 2021, *«l'obiettivo principale della comunità è quello di fornire benefici ambientali, economici o sociali ai suoi soci o membri o alle aree locali in cui opera la comunità e non quello di realizzare profitti finanziari»*.

Ciò sembra escludere che l'attribuzione degli incentivi ricevuti dalla CER ai partecipanti della Comunità medesima possa considerarsi distribuzioni di utili, non costituendo tali incentivi *«profitti finanziari»*.

Tra l'altro, l'articolo 5 del decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 117 (CTS) ha espressamente previsto tra le attività di interesse generale che gli enti del Terzo settore possono svolgere, se effettuate in conformità alle norme specifiche che ne disciplinano l'esercizio, anche quelle aventi ad oggetto *«gli interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, alla tutela degli animali e alla prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281, nonché alla produzione, all'accumulo e alla condivisione di energia da fonti*

rinnovabili a fini di autoconsumo, ai sensi del decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 199.».

Il successivo articolo 8 stabilisce che per gli enti del Terzo settore «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» (comma 2) e che sono vietate le cessioni di beni e prestazioni di servizi agli associati, «salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5» (comma 3, lett. d).

Pertanto, anche alla luce delle disposizioni contenute nel CTS, la restituzione delle somme da parte di una CER costituita nella forma di ETS ai propri associati non costituisce aggiramento del principio di divieto di distribuzione degli utili sancito nel citato articolo 8.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)