



15 MARZO 2024

LA MODIFICA DEGLI ARTICOLI 9 E 41 DELLA COSTITUZIONE: VERSO UN FUTURO NON IDEOLOGICO PER LA SOSTENIBILITA' E LA FISCALITA' AMBIENTALE?

Il regime fiscale delle Comunità energetiche rinnovabili – Caterina Verrigni
(Professore Associato di Diritto tributario, Università di Chieti – Pescara)

1. INQUADRAMENTO SISTEMATICO

Che cosa è un **Comunità energetica rinnovabile (CER)**?

E' una comunità di produttori e di consumatori di energia elettrica che si uniscono per condividere l'energia prodotta da fonti rinnovabili, con la finalità 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>>.

Rappresentano delle innovative forme di aggregazione di **consumatori finali** di energia prodotta da fonti rinnovabili. In sostanza, i consumatori finali (siano essi cittadini, autorità locali o imprese) possono aggregarsi per produrre ed autoconsumare l'energia prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili.

Lo scopo non è quello di realizzare profitti.

Questo significa che, in caso di superamento di determinate soglie di condivisione dell'energia, i conseguenti benefici economici devono essere utilizzati per finalità sociali aventi ricadute sui territori dove sono ubicati gli impianti.

La transizione energetica promossa dall'Unione fa così leva innanzitutto sui cittadini. L'idea di fondo è quella per cui i consumatori possono dare un contributo significativo alla riduzione degli sprechi, all'aumento dell'efficienza energetica e all'incremento della produzione e del consumo di energia pulita.

In quest'ottica, la direttiva (UE) 2018/2001, sull'energia rinnovabile (RED II), e la direttiva (UE) 2019/944, sul mercato interno dell'energia (IEM), prevedono una serie di obblighi informativi e di ulteriori diritti a favore dei clienti finali, richiedendo agli Stati membri – tra l'altro – di rimuovere gli ostacoli ingiustificati alla realizzazione di strutture per la **condivisione e l'autoconsumo** di energia.

1.1. COSA HA FATTO L'ITALIA



Nelle more del recepimento della Direttiva RED II, l'art. 42-*bis*, D.L. n. 162/2019 (Decreto Milleproroghe), ha **autorizzato l'attivazione** dell'autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili e la realizzazione di **Comunità energetiche rinnovabili**, dettandone la relativa disciplina, ivi inclusa quella incentivante.

In tale contesto si sono sviluppate anche iniziative regionali con lo scopo di promuovere sul territorio lo sviluppo di comunità energetiche rinnovabili.

La **direttiva RED II** ha trovato pieno recepimento nel **d.lgs. n. 199/2021**.

Le comunità di energia rinnovabile sono disciplinate **all'articolo 31**, in attuazione degli articoli 2, n. 16) e 22 della direttiva RED II.

Successivamente, però, la normativa nazionale ha previsto delle **comunità energetiche in deroga** rispetto ai requisiti contemplati dal citato articolo 31, rispondenti a esigenze e logiche diverse rispetto alle C.E.R. "ordinarie", e dunque difficilmente riconducibili al medesimo modello oggetto di promozione in ambito eurolunitario (es. Autorità portuali, Ministero interno, Ministero Giustizia, per il perseguimento della sicurezza energetica nazionale).

1.2 CHI PUO' PARTECIPARE ALLA CER

L'art. 31, co. 1, d.lgs. 199/2021 afferma che hanno diritto di partecipare alle comunità di energia rinnovabile (ma ancor prima, di costituirle) i **clienti finali**, ivi inclusi i clienti domestici. Sempre in positivo, la lett. d) del medesimo comma specifica che *«la partecipazione alle comunità energetiche rinnovabili è aperta a tutti i consumatori, compresi quelli appartenenti a famiglie a basso reddito o vulnerabili»*.

In negativo, la lettera c) del medesimo art. 31, co. 1, cit., afferma invece che *«per quanto riguarda le imprese, la partecipazione alla comunità di energia rinnovabile non può costituire l'attività commerciale e industriale principale»*.

Sulla base di tali disposizioni, il novero delle categorie di soggetti ammessi a partecipare alle C.E.R. appare alquanto ampio. Sono infatti ricompresi tutti i clienti finali, ad esclusione delle imprese che intendano fare della partecipazione alla C.E.R. la propria attività commerciale e industriale principale.

La nozione di **cliente finale** allude a qualunque persona fisica o giuridica che acquisti energia elettrica per uso proprio, ovvero non per rivenderla.

Ad ogni modo, il **decreto M.A.S.E. 7 dicembre 2023, n. 414** prevede che le C.E.R. possano accedere alla **tariffa premio** ivi disciplinata a condizione che *«nel caso di imprese, [...] la loro partecipazione in qualità di soci o membri sia consentita esclusivamente per le PMI»*, con esclusione dunque delle grandi imprese (anche il decreto M.A.S.E. 23 febbraio 2024 – sui compiti del GSE, ribadisce lo stesso concetto).



Per la definizione dei **requisiti di partecipazione** alle CER, rientra nella potestà legislativa esclusiva dello Stato, sulla base dei principi fondamentali in tema di produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia, anche al fine di garantire su tutto il territorio nazionale la più ampia possibilità di partecipazione ad una CER, in attuazione delle norme europee (**Corte cost. n. 48/2023**).

Il Decreto disciplina le modalità di incentivazione per sostenere l'energia elettrica prodotta da impianti alimentati con fonti rinnovabili inseriti in strutture che producono e condividono l'autoconsumo.

Il recente Decreto è incentrato su due misure: una **tariffa incentivante** sulla quota di energia condivisa ed un **contributo in conto capitale** fino al 40% dei costi ammissibili per lo sviluppo delle CER, mediante la realizzazione di impianti alimentati con fonti rinnovabili nei Comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti.

I benefici previsti riguardano tutte le tecnologie rinnovabili (fotovoltaico, eolico, idroelettrico, biomasse, ecc.).

Nel decreto si ribadisce che le CER devono assicurare una adeguata e preventiva **informazione a tutti i consumatori finali sui benefici** loro derivanti dall'accesso alla tariffa incentivante e che la tariffa premio (eccedente) sia destinata ai soli consumatori diversi dalle imprese e/o utilizzato per finalità sociali aventi ricadute sui territori ove sono ubicati gli impianti per la condivisione.

La tariffa incentivante rimane fissa per 20 anni ed è riconosciuta sulla quota parte di energia condivisa (sono previste diverse fasce di incentivi a seconda della potenza degli impianti)

2. PROFILI FISCALI

La legge ([art. 31 d. lgs. n. 199/2021](#)) non prende posizione sulla **natura giuridica** delle Comunità Energetiche Rinnovabili (CER), limitandosi a prevedere che si tratti di un "soggetto giuridico autonomo".

Tuttavia, alcune fondamentali caratteristiche delle CER delineate dal legislatore indicano che le tipologie ipotizzabili sono, essenzialmente, due: l'**associazione** e la **cooperativa**.

Ed infatti, ambedue, sia pure in modo diverso, rispondono all'obiettivo 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*".

La struttura associativa è senza dubbio più semplice e snella, specie nella forma dell'associazione non riconosciuta.



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DSG
DIPARTIMENTO DI
SCIENZE GIURIDICHE
ECCCELLENZA 2023-27

Basti pensare che il Codice del terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017) ha inserito tra le attività di interesse generale gli “interventi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell’ambiente e all’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali ...”.

Le **società cooperative**, da parte loro, si prestano senz’altro anche alla gestione di CER più grandi e complesse e le loro caratteristiche sembrano perfettamente rispondere a quelle fissate dal legislatore per quanto concerne il principio della porta aperta (ingresso e recesso libero dei soci) e l’assenza di lucro soggettivo.

L’esperienza sembra indicare che mentre la struttura associativa è indicata a piccole realtà di aggregazione, la struttura cooperativa è più indicata quando si tratti di operare più ad ampio raggio, specialmente sotto forma di “cooperativa di comunità” (che come è un noto è una definizione empirica e non giuridica), per il raggiungimento di obiettivi articolati: si tenga presente, al riguardo, che la **CER può perseguire anche finalità ulteriori rispetto a quella di autoproduzione di energia, come la promozione dell’efficienza energetica, l’installazione e la gestione di colonnine di ricarica elettrica.**

La più evidente differenza, rilevante anche ai fini fiscali, tra una associazione e una cooperativa risiede nella natura commerciale della seconda, quale società di capitali, che è solo eventuale e comunque secondaria nella prima.

Il che si traduce nel fatto che una **associazione è qualificata come ente non commerciale** ai fini dell’IRES e dell’IVA, mentre una cooperativa è comunque un soggetto passivo delle due imposte in quanto esercente attività commerciale.

Le associazioni CER, va sottolineato, non svolgono un’attività commerciale ai fini IVA. Già precisato dall’art. 119, comma 16 *bis*, d. l. 34/2020 (Decreto Rilancio), secondo cui “*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*” e, come noto, l’abitudine nell’esercizio dell’attività commerciale è un requisito essenziale della soggettività passiva IVA.

La norma prevede inoltre che, per gli impianti a fonte rinnovabile gestiti da CER, la detrazione prevista all’interno del TUIR si applica fino alla soglia di 200KW e per un ammontare complessivo di spesa non superiore a 96.000,00 euro (art. 16-*bis*, 1 co., lettera h), TUIR).

Come si vedrà, in base a questa norma l’AdE conclude che le CER associazioni sono in ogni caso enti non commerciali, non assumendo mai l’impresa-CER esercitata natura prevalente.



Questa disposizione speciale naturalmente non si applica alle cooperative, per le quali dunque l'esercizio degli impianti costituisce "normale" attività commerciale.

Alla luce di questa premessa, consideriamo quanto affermato dall'AdE nella **risposta ad interpello n. 37/2022** fondamentale ai fini che ci interessano in quanto l'AdE esamina sia ai fini IVA che ai fini IRES i flussi economici e le attività delle CER.

Con riguardo alla **tariffa premio** (che ha lo scopo di incentivare l'autoconsumo) e ai **ristori di componenti tariffarie** (rappresenta il risparmio dell'utilizzo della rete e dei costi di distribuzione), l'AdE afferma trattarsi di erogazioni a fondo perduto con funzione incentivante e di riduzione del costo dell'energia autoconsumata, non aventi natura corrispettiva (cioè, la CER non effettua, per percepire queste somme di denaro, alcuna cessione o prestazione ai fini IVA).

Ne deriva il non assoggettamento ad IVA per carenza del requisito oggettivo.

Si tratta di una posizione dell'ADE già assunta in precedenza in merito alla tariffa incentivante prevista per gli impianti fotovoltaici (**Circolare n. 46/2007**).

Tale causa di esclusione, vale qualunque sia la natura commerciale o non commerciale (dunque sia per le associazioni che per le cooperative) della CER, anche se il documento di prassi si riferisce, qui come negli altri punti, alle sole CER non commerciali.

Per quanto riguarda poi il **corrispettivo per la vendita dell'energia prodotta** e immessa in rete che resta nella disponibilità del referente con facoltà di cessione al GSE ("Ritiro dedicato"), la risposta ad interpello è ambigua, o forse più semplicemente presenta un refuso in un punto decisivo.

Ed infatti, non viene negata la natura corrispettiva di questa somma, ma si richiama l'art. 119 cit. sulla natura non commerciale dell'esercizio di impianti da parte di CER enti non commerciali e da ciò si argomenta l'esclusione da IVA anche delle somme in questione.

Si tratta dunque di una chiara **esclusione da IVA di tipo soggettivo**, come tale non applicabile alle CER cooperative le quali dunque debbono assoggettare ad IVA tali corrispettivi, applicando il regime del *reverse charge*.

E ciò anche se, con riguardo ad essi, inspiegabilmente l'AdE conclude trattarsi di somme escluse da IVA "*per carenza del presupposto oggettivo*".

Sulla questione l'Amministrazione finanziaria è successivamente intervenuta a seguito di un **interpello (28.11.2023, n. 956-1284/2023)** richiesto da una CER costituita come **ente non commerciale**. In questa fattispecie il quesito era finalizzato a comprendere se la restituzione della "tariffa premio", delle componenti tariffarie e del corrispettivo per la vendita dell'energia, ai membri della CER, avrebbe violato il divieto posto a carico degli enti del terzo settore di distribuire utili e avanzi di gestione, secondo quanto stabilito dal Codice del terzo settore (art. 8, 2 co.).



L'Agenzia delle Entrate ha richiamato i chiarimenti forniti con la **Risoluzione n. 18/E del 12.3.2021**, sul regime fiscale applicabile ai fini delle imposte dirette alle somme corrisposte dal GSE alle configurazioni sperimentali di “autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili” e di “comunità energetiche rinnovabili”. In tale contesto l'Agenzia ha precisato che il suddetto corrispettivo viene erogato con riferimento sia alla energia auto-consumata collettivamente e sia all'energia in eccedenza in quanto non oggetto di autoconsumo collettivo. Il corrispettivo spettante alle persone fisiche configura un reddito diverso di cui all'art. 67, 1 co., lett. i), TUIR, anche perché la richiesta proveniva da un condominio.

Inoltre, trattandosi di “restituzione” di somme che la CER riceve dal GSE per conto dei propri associati, non si configura alcun aggiramento del divieto posto dal Codice del terzo settore.

A sua volta la Circolare 23/E del 23.6.2022 non fa altro che richiamare la prassi della **Risoluzione 18/E del 2021**.

Anche ai **fini IRES**, sebbene sotto un diverso profilo, la questione dello svolgimento dell'attività commerciale assume una importanza dirimente.

Per le CER enti non commerciali, anche richiamando una precedente risoluzione riguardante i condomini ([Ris. n. 18/E del 2021](#)), l'AdE afferma la irrilevanza reddituale della **tariffa incentivante e dei ristori tariffari** (in quanto mere erogazioni) e la ricomprensione nell'ambito del **reddito di impresa** (effettuata in forma non abituale/prevalente) dei corrispettivi per l'energia immessa in rete.

Pertanto, secondo tale ricostruzione è fiscalmente rilevante il solo corrispettivo per la vendita dell'energia immessa in rete, che si configura come reddito diverso ai sensi dell'art. 67, 1 co., lett. i), TUIR (reddito derivante da attività commerciale non esercitata abitualmente).

Qui, peraltro, si ancora il ragionamento su impianti con potenza fino a 200kw (in linea con l'art. 119, comma 16-*bis*, D.L. Rilancio) senza tener conto dell'innalzamento ad 1 MW previsto dal D.Lgs. n. 199/2021.

Naturalmente queste affermazioni non valgono per le **CER cooperative**, per le quali possono assumersi le conclusioni riferite nel citato documento di prassi ai referenti di gruppi di autoconsumo collettivo esercenti attività di impresa: nella sostanza, tutte le citate componenti positive rilevano ai fini della tassazione, essendo inoltre le prime due assoggettate a ritenuta d'acconto nella misura del 4% prevista dall'art. 28, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 in quanto contributi corrisposti da un soggetto pubblico (GSE) ad imprese.

Per quanto riguarda le **accise**, in linea generale, l'energia elettrica è sottoposta a tassazione, al momento della fornitura ai consumatori finali, ovvero al momento del consumo di energia elettrica prodotta per uso proprio (cfr. art. 52, co 1, Testo unico del 26/10/1995 n. 504, cd. **TUA**).

Senza entrare nei tecnicismi sottesi alle modalità di applicazione dell'imposta, obblighi dichiarativi, aliquote, licenze di esercizio, vale la pena soffermarsi su eventuali agevolazioni per CER in relazione all'energia autoconsumata.

In assenza di agevolazioni, infatti, l'autoconsumo di energia elettrica è considerato il momento che fa sorgere l'assoggettamento ad accisa.

La Direttiva Red II non menziona espressamente le accise ma fornisce alcune indicazioni generali che possono essere utili per svolgere alcune riflessioni.

In particolare, tra i vari "considerando" della Direttiva Red II, si legge che 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).

Viene inoltre ricordato che tra gli obiettivi delle CER vi è il contrasto alla povertà energetica mediante la riduzione dei consumi e tariffe di fornitura (considerando 67).

Si evidenzia anche il contributo positivo che le CER possono dare al conseguimento degli obiettivi climatici ed energetici, nonché i benefici che apportano al sistema energetico generale.

Pertanto, gli **Stati membri non dovrebbero** applicare oneri sull'energia elettrica prodotta e consumata nei medesimi siti dagli autoconsumatori di energia rinnovabile (considerando 68 e 69).

Alla luce di queste premesse, vediamo cosa prevede la legislazione vigente in materia di energia da fonti rinnovabili ed energia autoconsumata.

In primo luogo, ricordiamo che il legislatore europeo, con riferimento specifico all'energia elettrica prodotta da impianti rinnovabili, ha previsto la possibilità per gli Stati membri di applicare esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione dell'elettricità di origine solare, eolica, ondosa, mare motrice o geotermica ecc. (cfr. art. 15 della direttiva 2003/96/CE).

Di conseguenza, il legislatore nazionale, recependo i principi della suddetta direttiva, ha introdotto a livello domestico talune favorevoli disposizioni fiscali per l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili.

In particolare, **non è sottoposta ad accisa** l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili, con potenza non superiore a 20 kW (cfr. art. 52, co. 2, lett. a) TUA).



Inoltre, è **esente dall'accisa 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 (cfr. art. 52, co. 3, lett. b) TUA).

Secondo l'**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**, per ottenere il riconoscimento dell'agevolazione di cui sopra (i.e. art. 52, co. 3, lett.b) TUA), devono essere strettamente correlate l'attività di produzione dell'energia elettrica e l'utilizzo della stessa ai fini del soddisfacimento del fabbisogno nella propria attività.

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 altre parole, l'agevolazione può essere riconosciuta solo a quel soggetto che, oltre ad essere autoproduttore, è anche autoconsumatore dell'energia rinnovabile.

Per le ragioni sopra esposte l'Amministrazione finiva per negare l'esenzione, ad esempio, ai consorzi tra imprese che, utilizzando fonti rinnovabili, producono energia elettrica e la destinano al consumo dei consorziati. Ciò, in ragione della diversità soggettiva fra produttore (consorzio) e consumatore (imprese consorziate).

In tale contesto, il legislatore è intervenuto nel 2015 (cfr. art. 1, co. 911 L. 208/2015) con una disposizione ad hoc per esplicitare che l'esenzione da accisa poteva applicarsi anche all'energia consumata da soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui all'art. 4 co. 1 n. 8 (i.e. società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica che non sono state assoggettate a trasferimento all'ENEL) in locali e in luoghi diversi dalle abitazioni.

3. CONCLUSIONI

Alla luce delle riflessioni svolte, si può affermare che cittadini, imprese e privati configurano nelle CER un **nuovo modello di collaborazione pubblico-privato** basato sulla cooperazione orizzontale e paritaria al fine di perseguire l'obiettivo comune della transizione ecologica.

La CER può rappresentare per l'ente locale (Comune) uno strumento utile anche per ragioni finanziarie, in merito ai proventi derivanti dalla cessione dell'energia non autoconsumata in rete. Tale aspetto, non trascurabile, potrebbe migliorare il rapporto con gli utenti grazie all'applicazione di agevolazioni fiscali nell'ambito dei tributi locali colmate proprio dall'introito di fondi straordinari.



In relazione al profilo fiscale, riferibile alla tassazione del reddito e all'IVA, si può osservare che, data la innegabile piena rispondenza di ambedue i tipi di aggregazione degli autoconsumatori (associazione e cooperativa) agli obiettivi della normativa CER, non appare giustificato il trattamento fiscale differenziato.

In tale ottica e anche alla luce delle indicazioni contenute nel recente Decreto che innalza i parametri degli impianti, sarebbe auspicabile allineare il regime fiscale di favore previsto per le CER strutturate come enti non commerciali, anche con riguardo alle nuove soglie di potenza degli impianti, tenendo conto che gli incentivi previsti dal decreto si rivolgono a CER di potenza di 1MW. Il tutto al fine di evitare situazioni discriminatorie (sul punto la Direttiva è chiara nel raccomandare agli Stati di avere un atteggiamento propositivo ed evitare l'applicazione di trattamenti differenziati).

Tuttavia, è solo il legislatore che può valutare e dirimere eventuali contrasti, per cui non è possibile risolvere questioni del genere in via interpretativa.