



Ente ecclesiastico e CER: introduzione alla fiscalità

di Don Lorenzo Simonelli

D.L. 19.05.2020, n. 34 - Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19

Deliberazione Arera 4.08.2020, n. 318/2020/R/eel, Regolazione delle partite economiche relative all'energia elettrica condivisa da un gruppo di autoconsumatori di energia rinnovabile che agiscono collettivamente in edifici e condomini oppure condivisa in una comunità di energia rinnovabile

D. Lgs. 8.11.2021, n. 199, Attuazione della direttiva (UE) 2018/2001, sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili

Deliberazione Arera 27.12.2022, n. 727/2022/R/eel (come integrato e modificato dalla Deliberazione 15/2024/R/eel), Testo integrato delle disposizioni dell'autorità di regolazione per energia reti e ambiente per la regolazione dell'autoconsumo diffuso (TIAD)

Decreto MASE 7.12.2023, n. 414, Decreto CACER

Decreto MASE 23.02.2024, n. 22, Regole operative per l'accesso al servizio per l'autoconsumo diffuso

Nei mesi scorsi è stato definito il quadro regolamentare per le CER, riguardo gli incentivi e le possibili configurazioni di autoconsumo e per la condivisione dell'energia rinnovabile; sono, infatti, entrati in vigore il Decreto MASE n. 414/2023 (cosiddetto Decreto CACER) e il Decreto MASE n. 22/2024 (che ha dettato le "Regole operative per l'accesso al servizio per l'autoconsumo diffuso") ed è stata attivata la Piattaforma per l'invio delle richieste di accesso all'incentivo per la condivisione dell'energia.

Pertanto, coloro che intendono dar vita ad una Comunità Energetica Rinnovabile dispongono ora degli elementi normativi, economici e operativi necessari per costituire in modo consapevole una Comunità (vero e proprio soggetto giuridico, non necessariamente con personalità giuridica, diverso dai soci) e per regolamentare i rapporti tra questa e i soci o i terzi che rendono disponibile un impianto fotovoltaico per la condivisione dell'energia elettrica prodotta (attraverso le norme del regolamento interno, l'atto di delega o altro accordo). In particolare, i provvedimenti che hanno definito l'entità dei contributi per l'energia condivisa e le modalità per accedere al servizio per l'autoconsumo diffuso consentono ora di elaborare con maggior

precisione i modelli per la sostenibilità economico-finanziaria della Comunità stessa e la realizzazione degli impianti FER.

Considerato che la costituzione della CER non tende, in primis, ad un ritorno monetario per i membri o a soddisfare la richiesta di maggiori quantitativi di energia (che, invece, dovrebbero essere ridotti o contenuti sia per la diffusione di impianti sempre più efficienti, sia per una maggior responsabilità personale e collettiva nel consumo dell'energia, per la custodia del creato) è necessario approfondire la riflessione in ordine ad altri due profili delle CER che in modo diverso possono favorire o rallentare la nascita e la crescita delle Comunità:

- a) la costruzione e il consolidamento delle relazioni sociali e personali tra i (potenziali) membri delle CER e la composizione virtuosa dei relativi interessi – che, probabilmente, saranno la vera e propria conditio sine qua non del futuro di queste Comunità – e
- b) le regole fiscali di cui devono tener conto tanto la CER (titolare di una propria e distinta soggettività fiscale), quanto i suoi membri e i terzi in relazione alle somme che potranno percepire dalla Comunità (a titolo diverso).

1. L'attenzione della fiscalità agli impianti FER.

Accanto ai Decreti di cui sopra e alle altre norme che disciplinano le Comunità Energetiche Rinnovabili (in primis il D. Lgs. 199/2021 e il TIAD) non è mancata l'attenzione alla fiscalità relativamente alla realizzazione degli impianti fotovoltaici e all'attività svolta dal nuovo soggetto giuridico CER.

Questa attenzione si è indirizzata in una duplice direzione attraverso:

- a) l'introduzione di specifiche agevolazioni fiscali per la costruzione di impianti FER (non solo per la CER ma anche – e a prescindere dalla loro costituzione – per i titolari di impianti) e,
- b) più di recente, la configurazione della fiscalità delle CER e l'identificazione del trattamento fiscale delle erogazioni monetarie operate dalla CER a favore dei propri associati e/o dei terzi (non associati) che mettono a disposizione della configurazione di autoconsumo e condivisione i propri impianti.

Preso atto che senza il coinvolgimento e la (successiva) partecipazione attiva di persone fisiche ed enti è difficile immaginare lo sviluppo del sistema CER, quanto di ciascuna CER, cresce ora l'interesse nei confronti del trattamento fiscale delle somme

che i partecipanti e i terzi potrebbero ricevere da queste Comunità, siano essi persone fisiche o enti giuridici (inclusi gli enti ecclesiastici).

Infatti, pur ribadito che la finalità – obiettivo principale – delle CER non è la distribuzione degli avanzi di gestione, ma “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. Lgs. 199/2021), è possibile che accanto ai benefici di altra natura, vi siano anche vere e proprie erogazioni monetarie dalla Comunità ai partecipanti e anche ai terzi.

2. Le entrate della CER e la sua qualifica fiscale.

Prima di illustrare – per quanto possibile e alla luce dei recenti documenti di prassi dell'Amministrazione Finanziaria – il carico fiscale che grava sulle somme erogate dalla CER ai propri membri e/o ai terzi che mettono a sua disposizione gli impianti FER, è opportuno identificare l'origine dei flussi finanziari in ingresso per le medesime Comunità e il loro trattamento fiscale riguardo le imposte dirette e l'Iva, in quanto sono queste le risorse a disposizione per “fornire benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità ai suoi soci o membri o alle aree locali in cui opera la comunità”. È, infatti, evidente che la quantità di risorse che la CER può utilizzare per realizzare i benefici previsti dall'art. 31 e per erogare somme ai propri membri e/o ai terzi dipende anche dalle imposte che deve pagare.

Nella loro configurazione più “essenziale” le somme che le CER percepiscono dal GSE sono:

- a) la “tariffa incentivante in forma di tariffa premio” (art. 4, D.M. 414/2023), in relazione al quantitativo di energia condivisa;
- b) il “corrispettivo di valorizzazione” di cui alla Deliberazione di ARERA n. 727/2022/R/eel, che

“restituisce” le componenti tariffarie individuate da ARERA e già pagate in bolletta dai consumatori finali anche in relazione ai quantitativi di energia prelevata dalla rete e corrispondente ai quantitativi di energia incentivata.

Inoltre, a questi contributi si possono aggiungere anche:

- c) le somme incassate per la vendita dell'energia immessa in rete e prodotta da impianti di cui la CER è titolare (anche se realizzati su immobili di proprietà di membri e/o di terzi, in forza di appositi accordi contrattuali),
- d) le somme che la CER può incassare dal GSE come corrispettivo dell'energia immessa in rete prodotta dagli impianti FER la cui titolarità è dei propri associati o di terzi che, in forza di apposito mandato/accordo, l'hanno incaricata di provvedere a quanto necessario per la cessione in rete dell'energia prodotta e non autoconsumata istantaneamente (o accumulata).

Sul tema di veda l'articolo “Incentivi CER ed enti religiosi: i D.M. 414/2023 e 22/2024”, pubblicato su questa rivista 2/2024.

Queste quattro voci costituiscono le entrate di una CER che si limita a operare al fine di permettere che: “l'energia autoprodotta è utilizzata prioritariamente per l'autoconsumo istantaneo in sito ovvero per la condivisione con i membri della comunità secondo le modalità di cui alla lett. c), mentre l'energia eventualmente eccedentaria può essere accumulata e venduta anche tramite accordi di compravendita di energia elettrica rinnovabile, direttamente o mediante aggregazione” (lett. b, art. 31 D. Lgs. 199/2021), cosiddetta attività istituzionale.

La successiva lett. f) prevede esplicitamente che la CER possa svolgere anche altre attività sempre nell'alveo della promozione dell'energia da fonti rinnovabili: “nel rispetto delle

finalità di cui al c. 1, lett. a), la comunità può produrre altre forme di energia da fonti rinnovabili finalizzate all'utilizzo da parte dei membri, può promuovere interventi integrati di domotica, interventi di efficienza energetica, nonché offrire servizi di ricarica dei veicoli elettrici ai propri membri e assumere il ruolo di società di vendita al dettaglio e può offrire servizi ancillari e di flessibilità”.

Inoltre, al momento non pare che alla CER sia vietato di svolgere anche altre attività, purché compatibili con la forma giuridica prescelta e il proprio statuto (si veda, per esempio, il caso delle CER costituite come Enti di Terzo Settore); in altri termini, il soggetto giuridico che assume (anche) la qualifica di CER – in quanto possiede tutti i requisiti prescritti dall'art. 31 – potrebbe anche essere titolare di altre attività che non attingono alla diffusione dell'energia da fonti rinnovabili. A tal riguardo si veda quanto segnalato al n. 11 dello Studio n. 38-2024/1 del Consiglio Nazionale del Notariato: “Un ente, per essere qualificabile come CER, deve esercitare almeno l'autoproduzione e la condivisione di energia da fonti rinnovabili (la componente doverosa dell'oggetto della CER) e può esercitare altre attività, relate o irrelate con le due doverose appena menzionate (la componente opzionale dell'oggetto della CER). Una CER italiana può pertanto svolgere attività commerciali anche diverse da quelle energetiche o slegate da queste. Diversamente accade per le CER francesi, alle quali è prescritto un oggetto sociale circoscritto al settore energetico”.

Il quadro delineato delle attività svolte da un ente CER è, dunque, articolato e, oltre a esigere una governance adeguata alla complessità, concorre a determinare anche la qualifica fiscale dell'ente medesimo. Ai fini del presente contributo è sufficiente tener presente che la qualifica fiscale di un soggetto giuridico individua la modalità di determi-

nazione del suo reddito (in breve, la base imponibile ai fini IRES); infatti, a norma dell'art. 75 del Tuir: "1. L'imposta [IRES] si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II, per le società e gli enti di cui alle lettere a) e b) del c. 1 dell'art. 73, del capo III, per gli enti non commerciali di cui alla lett. c) e dei capi IV e V, per le società e gli enti non residenti di cui alla lett. d)".

In altri termini:

- a) per gli enti commerciali (quali sono, a norma della lett. a, c. 1, art. 73 del Tuir, le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative, nonché gli enti del Libro I del codice civile – associazioni e fondazioni – che svolgono in modo prevalente o esclusivo attività commerciale) "Il reddito complessivo [...], da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione" (art. 81, Tuir),
- b) per gli enti non commerciali (quali sono, a norma della lett. c, c. 1, art. 73 del Tuir, gli enti pubblici e privati diversi dalle società – quali le associazioni anche non riconosciute e le fondazioni – che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale) "Il reddito complessivo [...] è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva".

Oltre al Tuir occorre considerare anche la Riforma del Terzo Settore, dato che con la modifica apportata all'art. 5 D. Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) dall'art. 3-septies della legge di conversione del 26.07.2023, n. 95, tra le attività di interesse generale che possono essere svolte da un ETS o da una Impre-

sa Sociale vi è anche "la produzione, [al]l'accumulo e [al]la condivisione di energia da fonti rinnovabili a fini di autoconsumo, ai sensi del D. Lgs. 8.11.2021, n. 199". Pertanto, qualora una CER assuma la qualifica di ente di Terzo Settore, la qualifica non commerciale o commerciale delle attività svolte e dell'ente stesso non dipenderanno più dall'art. 73 del Tuir ma dall'art. 79 del CTS.

Art. 79.

1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22.12.1986, n. 917, in quanto compatibili.

2. Le attività di interesse generale di cui all'art. 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, c. 2 D. Lgs. 30.03.2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento. I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari.

2-bis. Le attività di cui al c. 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

[...]

5. Si considerano non commerciali

gli enti del Terzo settore di cui al c. 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'art. 5 in conformità ai criteri indicati nei cc. 2 e 3 del presente articolo. [...].

5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85 e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei cc. 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale. Per i due periodi d'imposta successivi al termine fissato dall'art. 104, c. 2, il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale o da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica [...].

Infine, il legislatore ha previsto che "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" (c. 16-bis, art. 119, D.L. 34/2020).

In altri termini, a condizione che la CER sia (e rimanga) ente non commerciale (sono, dunque, escluse a priori le CER in forma di società,

anche cooperativa), l'esercizio di impianti di potenza non superiore a 200 kW si configura come attività commerciale occasionale. Di contro, come precisato dall'Interpello del 20.01.2022, n. 37, "Ne deriva che qualora il ..., ritenendone sussistenti i presupposti di legge e secondo le valutazioni di propria competenza, erogasse le suddette somme – a titolo di tariffa premio, ristoro di oneri ed eventuale remunerazione dell'energia ritirata dal ... – ai referenti delle configurazioni di Autoconsumo collettivo o Comunità energetica che utilizzino uno o più impianti aventi una potenza cumulata complessiva superiore al suddetto limite di 200 kW, tutta l'attività energetica dovrebbe considerarsi quale attività commerciale abituale con la conseguenza che tali somme concorrerebbero a formare reddito d'impresa". Il fatto di utilizzare impianti di potenza inferiore a 200 kW non rileva, invece, quando la CER è o diventa ente commerciale a norma dell'art. 73 del Tuir (in attesa - solo per le CER ETS - dell'entrata in vigore dell'art. 79 del CTS).

Va osservato che la qualifica di ente non commerciale non coincide con la diversa qualifica (non fiscale) di ente non profit o senza scopo di lucro (per assenza del fine del lucro soggettivo), dato che quest'ultima può essere conservata anche da una associazione CER che ha perso la qualifica di ente non commerciale.

3. I trasferimenti monetari agli associati o ai terzi. Premesse.

L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto può assumere la qualifica di associato (di una associazione) o socio (di una cooperativa) di una CER e così concorrere a determinare il quantitativo della "energia condivisa", alla quale corrisponde la tariffa incentivante, nonché il quantitativo della energia incentivata, alla quale corrisponde il "corrispettivo di valorizzazione".

Nell'ipotesi che sia un semplice con-

sumer, il suo apporto è solo nell'ordine del consumo-condivisione dell'energia immessa in rete dagli impianti FER a disposizione della CER; qualora, invece, decida di essere un prosumer, disponendo di impianti FER realizzati osservando i requisiti prescritti per rilevare al fine della configurazione CER, concorre anche alla produzione di energia da fonti rinnovabili con l'energia immessa in rete al netto di quella che autoconsuma istantaneamente.

L'ente ecclesiastico che dispone di impianti FER potrebbe anche decidere di mettere a disposizione di una CER l'energia in sovrappiù rispetto a quella autoconsumata istantaneamente pur senza aderire alla Comunità in veste di associato o socio (art. 3.4, Allegato A, Deliberazione Arera n. 727/2022). In questo caso rimane "terzo" rispetto alla CER e regola il rapporto con la medesima non in forza dello statuto ma di altri negozi giuridici (si veda il caso oggetto dell'Interpello n. 201/2024 che affronta la situazione di un ente giuridico che ha concluso specifici accordi con la CER).

Riguardo il trattamento fiscale dei trasferimenti monetari dalla CER all'ente giuridico associato e/o terzo, i cui impianti rilevano ai fini dell'accesso del servizio per l'autoconsumo diffuso, l'Agenzia delle Entrate ha già offerto preziose indicazioni, anche riprendendo soluzioni individuate prima della nascita delle CER, quale è la Circolare del 19.07.2007, n. 46/E che al capitolo 9 tratta della disciplina fiscale della "tariffa incentivante" e dei ricavi derivanti dalla vendita dell'energia in relazione a diverse tipologie di soggetti fiscali. Pur non trattando del caso specifico dell'ente ecclesiastico, le diverse situazioni e questioni sviluppate dall'Agenzia sono comunque di interesse poiché riguardano anche la categoria generale degli enti non commerciali (che possono anche svolgere attività commerciale), quali sono gli enti ecclesiastici a norma del

c. 4, art. 149 del Tuir.

Premesso che i casi esaminati riguardano le CER che svolgono solo attività istituzionale, l'Amministrazione Finanziaria assume i seguenti punti fermi riguardo le somme corrisposte dal GSE alla CER:

a) tanto la "tariffa incentivante", quanto la restituzione delle componenti tariffarie (cosiddetto corrispettivo di valorizzazione) devono essere considerati contributi privi della natura corrispettiva in quanto erogati alla CER dal GSE non come controprestazione di un rapporto sinallagmatico (Interpello n. 37/2022: "La corretta qualificazione di una somma come corrispettivo o contributo richiede, pertanto, un'attenta analisi dell'accordo/provvedimento che ne prevede l'erogazione. Come chiarito nella predetta circolare n. 34 del 2013, la qualificazione di una erogazione quale corrispettivo ovvero quale contributo deve essere individuata innanzitutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, nonché a norme di rango comunitario. In particolare, può affermarsi che l'Amministrazione non opera all'interno di un rapporto contrattuale quando le erogazioni sono effettuate in esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di benefici al verificarsi di presupposti predefiniti [...] Infatti, nel caso di specie, dall'analisi delle norme sopra riportate emerge che l'importo erogato non rappresenta un prezzo o un corrispettivo per la fornitura di energia (come il termine tariffa lascerebbe intendere), ma una somma collegata alla 'energia elettrica prodotta da ciascuno degli impianti a fonti rinnovabili [...] e che risulti condivisa', tesa alla 'remunerazione degli impianti a fonti rinnovabili' e volta a 'garantire la redditività degli investimenti', al fine della promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili in attuazione

delle disposizioni degli articoli 21 e 22 della direttiva UE 2018/2001. Non si ravvisa, nel caso di specie, alcun rapporto sinallagmatico tra le prestazioni poste in essere dal soggetto che eroga il contributo e quelle poste in essere dal soggetto che lo riceve che, infatti, non è tenuto a cedere alcun bene in contropartita. Tale conclusione è in linea anche con quanto chiarito dalla circolare n. 46 del 2007 in relazione agli incentivi per gli impianti fotovoltaici previsti dall'art. 7, c. 2 D. Lgs. 29.12.2003, n. 387; questa soluzione è ribadita anche dall'Interpello n. 201/2024);

- b) quanto corrisposto dal GSE alla CER a fronte della vendita dell'energia rinnovabile è un corrispettivo e concorre al reddito di impresa della Comunità, fatto salvo quanto previsto dal c. 16-bis, art. 119, D.L. 34/2020, per cui "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'art. 42-bis [...], non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale". In tal senso si veda l'Interpello n. 37/2022 ("Ciò premesso, nel presupposto che, come prescritto dalla norma, gli impianti di energia rinnovabile delle configurazioni di cui al predetto art. 42-bis abbiano una potenza complessiva non superiore a 200 kW, l'attività di vendita di energia da parte dei soggetti indicati al c. 16-bis dell'art. 119 non configura lo svolgimento in via abituale di attività commerciale") e l'Interpello n. 956-1284/2023.

Vi è poi un ulteriore elemento giuridico che deve essere attentamente considerato al fine di aver maggior chiarezza in merito alla fiscalità delle somme erogate dalla CER ai membri e/o ai terzi: il mandato e gli accordi con la CER attraverso i quali l'energia prodotta dai membri e/o dai

terzi viene messa a disposizione ("la disponibilità ed il controllo") della Comunità.

Già l'Allegato A della Deliberazione Arera 318/2020/R/eel subordinava l'accesso alla valorizzazione e incentivazione dell'energia condivisa all'esistenza di un "mandato al medesimo referente, coincidente con la comunità di energia rinnovabile, per la richiesta di accesso"; ora l'Allegato delle Regole Operative GSE approvate dal Decreto MASE n. 22/2024 precisa che "1.2.2. La CER deve poi essere proprietaria ovvero avere la disponibilità ed il controllo di tutti gli impianti di produzione/UP facenti parte della configurazione. Quest'ultima condizione può essere soddisfatta con un accordo sottoscritto tra le Parti dal quale si possa evincere che ciascun/a impianto/UP venga esercitato/a dal produttore nel rispetto degli accordi definiti con la comunità per le finalità della comunità energetica rinnovabile e nel rispetto di quanto previsto dalle norme di riferimento. Si precisa che la messa a disposizione dell'impianto di produzione/UP in relazione all'energia elettrica immessa in rete da parte di un produttore nei confronti di una Comunità energetica rinnovabile rileva esclusivamente ai fini della erogazione dei benefici economici connessi alla condivisione dell'energia e, come previsto dal TIAD, non rileva ai fini della valorizzazione economica dell'energia immessa in rete che rimane liberamente definibile dal produttore [...] 1.2.2.4. Produttori che non siano membri o soci della comunità possono conferire mandato al Referente perché l'energia elettrica immessa dai loro impianti rilevi nel computo dell'energia elettrica condivisa, fermo restando il rispetto dei requisiti previsti per tali impianti ai sensi delle presenti Regole Operative".

La materia è delicata in quanto, al di là della titolazione di questi atti giuridici, ciò che assume rilevanza è la natura del rapporto giuridico

esistente con la CER, nonché la disciplina sostanziale e gli impegni assunti dalle parti, come emerge dalla lettura di due provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate.

Il primo – Interpello n. 956-1284/2023 – tratta il caso di un mandato senza rappresentanza conferito alla CER dai suoi membri: "In merito al trattamento da riservare ai proventi corrisposti dal GSE alla CER e, da quest'ultima ai propri membri, si osserva che, come affermato nell'istanza, tra l'Istante e i suoi membri sussiste un rapporto di mandato senza rappresentanza per effetto del quale, in sostanza, il mandatario acquista diritti per sé, ma è tenuto a trasferirli ai mandanti [...] In sostanza, per effetto di tali previsioni, l'Istante riceve le predette somme in qualità di 'mandataria' per conto dei propri membri, ai quali poi le restituisce. Al riguardo, si ritiene che, nel caso rappresentato, dette somme assumono rilevanza reddituale in capo ai singoli membri 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".

Il secondo – Risposta 201/2024 – considera, invece, un accordo tra un produttore terzo e la CER che ha per oggetto la messa a disposizione dell'energia prodotta dal primo ai fini della condivisione dell'energia e che prevede il diritto del terzo a percepire benefici economici; a tal riguardo il produttore terzo ritiene di poter "considerare le somme ricevute a titolo di tariffa incentivante e restituzione di componenti tariffarie per la messa a disposizione dell'energia, quali proventi rappresentativi di un contributo a fondo perduto percepito in virtù del contratto di mandato senza rappresentanza in essere per il tramite della Comunità energetica e in assenza di una specifica controprestazione", mentre l'Agenzia giunge a una conclusione diversa proprio esaminando il contenuto normativo

dell'Accordo: "Pare quindi che il riferimento al Regolamento Organico della CER sia solo ai fini della quantificazione della Quota dei Benefici spettante all'Istante in virtù dell'Accordo e non della natura della stessa che, sempre in base a detto Accordo, sembrerebbe essere quella di corrispettivo, a fronte dell'impegno della Società: (i) di mettere a disposizione l'energia prodotta e immessa in rete dal suo impianto fotovoltaico; (ii) di gestire detto impianto in accordo con la Comunità, al fine di massimizzare la disponibilità dell'energia prodotta e immessa in rete ai fini della condivisione, tenendo conto delle finalità della comunità energetica rinnovabile e nel rispetto di quanto previsto dalle norme di riferimento. [...] Quanto sino a ora rilevato induce a ritenere che, contrariamente a quanto prospettato dall'Istante, le somme da quest'ultimo percepite dalla CER abbiano la natura di corrispettivo e, in quanto tali, siano rilevanti ai fini Iva".

4. I trasferimenti monetari all'ente ecclesiastico. Principi.

Preso atto che la casistica riguardo la fiscalità dei (ri)trasferimenti delle somme percepite dalla CER ai propri membri e/o ai terzi si sta delineando più nitidamente soprattutto in forza delle risposte dell'Agenzia delle Entrate, il primo elemento che l'ente ecclesiastico già ora deve considerare riguarda il regime fiscale dell'immobile/attività al quale pertiene (o sul quale è realizzato) l'impianto FER che intende mettere a disposizione della Comunità.

Se si considera che l'ente ecclesiastico è ope legis ente non commerciale (che può svolgere anche attività commerciale), gli impianti FER potrebbero essere relativi a edifici destinati alle attività di religione o culto (istituzionale), oppure ad attività commerciali (per es. la scuola paritaria, il cine-teatro, gli impianti sportivi, le attività sanitarie e socio-assistenziali,

nonché quelle turistiche ...), oppure anche essere una distinta e autonoma attività commerciale (nel caso gli impianti si configurino come una vera e propria attività di produzione dell'energia elettrica, non destinata a soddisfare il proprio bisogno energetico). A tal proposito si veda la Circolare del 19.07.2007, n. 46 che al capitolo 9 illustra la "Disciplina fiscale della tariffa incentivante e dei ricavi derivanti dalla vendita dell'energia", distinguendo quattro situazioni:

- a) ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, utilizza un impianto fotovoltaico a soli fini privati,
- b) ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, produce energia fotovoltaica in eccedenza rispetto ai consumi privati con impianti di potenza fino a 20kw,
- c) ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, produce energia fotovoltaica in eccedenza rispetto ai consumi privati con impianti di potenza superiore a 20kw,
- d) persona giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di un'attività commerciale.

Questa casistica è anzitutto rilevante in ordine agli adempimenti fiscali cui è tenuto l'ente ecclesiastico che intende vendere l'energia non autoconsumata istantaneamente, sia autonomamente, sia attraverso la CER. Nella misura in cui l'attività non assume la natura commerciale, il corrispettivo conseguito si configura come reddito diverso, quale attività commerciale non abituale (lett. i, c. 1, art. 67, Tuir); altrimenti si configura come corrispettivo di attività commerciale e diventa rilevante anche ai fini Iva.

Leggendo tra le righe della Risposta n. 201/2024 (che tratta il caso di un soggetto terzo, non membro), qualora l'ente ecclesiastico sia membro della Comunità, pare che le somme restituite dalla CER (quale quota della tariffa incentivante e del cor-

rispettivo di valorizzazione) non siano rilevanti ai fini Iva (per mancanza del requisito oggettivo); di contro, per quanto riguarda l'IRES costituiscono reddito d'impresa nel caso l'impianto FER sia considerato "commerciale"; in caso contrario sono considerati redditi diversi.

Se, invece, l'ente ecclesiastico non è membro della CER ma consente alla stessa di considerare rilevante ai fini dell'energia condivisa anche quella prodotta dai propri impianti, la natura fiscale delle somme ricevute dalla CER sembra essere quella di un vero e proprio corrispettivo, rilevante anche ai fini Iva (Risposta n. 201/2024).

5. Postilla.

La costruzione di un quadro sufficientemente esaustivo delle questioni fiscali relative alle somme erogate dalle CER ai membri o ai terzi è, come detto, ancora in itinere.

Inoltre, la natura giuridica delle relazioni che si costituiscono tra la CER e i membri e/o i terzi in forza degli accordi conclusi tra membri/terzi e la CER possono essere solo apparentemente simili.

Per questi motivi non si esclude che il presente contributo possa aver sottostimato o non evidenziato in modo adeguato profili e specificità dei singoli casi affrontati, tanto che un esame più approfondito avrebbe potuto condurre a soluzioni diverse della questione fiscale.