

Comunità energetiche rinnovabili: cenni sugli aspetti fiscali

Il mese scorso il MASE ha notificato alla UE il decreto sugli incentivi alla comunità energetiche. Nell'articolo che segue Riccardo Salvatori e Riccardo Cimato, dello studio legale Grimaldi Alliance si soffermano sugli aspetti fiscali delle due componenti economiche previste dal decreto, la tariffa incentivante e il contributo a fondo perduto.

Lo scorso mese di febbraio il Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica ha notificato a Bruxelles la proposta di decreto il cui obiettivo è quello di definire il quadro di incentivazione delle comunità energetiche rinnovabili (**Cer**). Il *green light* della Commissione UE rappresenta un passo fondamentale per la concreta diffusione delle Cer in Italia e dare un impulso fondamentale all'autoconsumo condiviso nel nostro Paese. In estrema sintesi, il Decreto prevede due agevolazioni a beneficio delle Cer: la tariffa incentivante e il contributo a fondo perduto. La Tariffa Incentivante è riconosciuta sulla quota di energia condivisa nell'ambito della Cer attraverso la rete di distribuzione sottesa alla medesima cabina primaria per un periodo di 20 anni ed è diversificata in ragione della potenza dell'impianto; il Contributo (erogato con fondi Pnrr) riguarda la realizzazione degli impianti alimentati da fonti rinnovabili situati nei Comuni sotto i 5.000 abitanti ed è concesso fino al 40% dei costi di realizzazione.

L'Agenzia delle Entrate è già intervenuta per chiarire gli aspetti fiscali connessi alle Cer (cfr. Risoluzione n. 18/E del 12 marzo 2021; Circolare n. 23/E del 23 giugno 2022, par. 1.6; Risposta n. 37/E del 20 gennaio 2022). Circa la **Tariffa Incentivante**, ai fini delle imposte dirette, è stato chiarito che la stessa non assume rilevanza reddituale, ai fini impositivi, in capo alla Cer costituita in forma di ente non commerciale che svolge esclusivamente attività istituzionale. Sotto il profilo dell'Iva, la Tariffa Incentivante non rileva ai fini di detta imposta trattandosi di incentivi che originano da fonte legislativa, in assenza di controprestazione da parte del percettore (si rinvia a quanto di seguito approfondito). In merito al **Contributo**, va premesso che, in termini generali, la normativa fiscale distingue tra contributi spettanti in base a un contratto (che derivano da rapporti contrattuali tra privati) e contributi spettanti a norma di legge (che derivano da specifiche disposizioni normative). I primi sono considerati *ricavi* per l'impresa percipiente e concorrono

alla formazione del reddito dell'esercizio di competenza, secondo le modalità di maturazione previste nell'accordo (art. 85, comma 1, lett. g), del D.P.R. n. 917/1986, di seguito "**Tuir**"). Per i secondi (a questa categoria appartiene il Contributo), il regime contabile e fiscale varia a seconda della loro natura di:

- contributi in *conto esercizio* (1): hanno natura di *ricavi* da rilevare (voce A5 del C.E., con separata indicazione) e tassare nell'esercizio di competenza (art. 85, comma 1, lett. h), Tuir);
- contributi in *conto capitale* (2): devono essere contabilizzati per competenza nelle sezioni del C.E., mentre ai fini fiscali assumono la qualifica di *sopravvenienza attiva* da tassare nell'esercizio dell'incasso o in quote costanti in questo esercizio e nei successivi ma non oltre il quarto (art. 88, comma 3, lett. b), Tuir);
- contributi in *conto impianti* (3): non costituiscono ricavi né sopravvenienze attive. La loro modalità di contabilizzazione (cui segue la modalità di tassazione) segue il principio di competenza. Si possono utilizzare due metodi di contabilizzazione/imputazione a reddito (cfr. OIC 16): **(i)** il ricavo viene iscritto alla voce A5 del C.E. e rinviato per competenza (in funzione del processo di ammortamento del bene) agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di risconti passivi (c.d. *metodo indiretto*); **(ii)** il contributo viene portato a diretta riduzione del costo del bene cui si riferisce; il contributo non viene iscritto a conto economico, ma il risultato d'esercizio è correttamente influenzato poiché l'ammortamento del bene strumentale viene calcolato sul valore del bene al netto dell'importo del contributo (c.d. *metodo diretto*). Per completezza, occorre aggiungere che i contributi in conto impianti sono, in genere, erogati da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) (cfr. cit. OIC 16).

Ai fini Iva, è stato chiarito che i contributi assumono rilevanza solo se sono erogati a fronte di una obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive, mentre sono esclusi dal campo d'applicazione dell'Iva se il soggetto beneficiario non è tenuto ad alcuna controprestazione; in termini generali, dunque, i contributi a fondo perduto (come quello di cui si tratta), ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non sono soggetti a Iva (cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzioni nn. 268/E del 6 agosto 2002 e 183/E dell'11 giugno

2002). Ciò premesso, osserviamo che il Decreto nulla dice in merito alla rilevanza fiscale del Contributo in parola in capo al soggetto beneficiario; occorre, dunque, rinviare ai principi generali sopra esposti. Anzitutto, circa la classificazione del Contributo in una delle citate categorie, è lo stesso Decreto a definirlo come contributo in *conto capitale*; vale, pertanto, quanto esposto con riguardo a tale categoria di contributi. Tuttavia, è importante evidenziare che la natura della Cer costituita in forma di ente non commerciale potrebbe comportare l'irrilevanza reddituale, ai fini impositivi, del Contributo percepito. Infatti, se la Cer che riceve il Contributo si inquadra fiscalmente tra gli enti non commerciali si dovrà verificare se lo stesso Contributo è erogato per sostenere la sua attività istituzionale o quella commerciale: nel primo caso le somme sono neutrali dal punto di vista fiscale, mentre nel secondo caso esse concorrono alla formazione del reddito di impresa e, tranne in casi di esclusione specificamente determinati, sono assoggettate a tassazione (ex art. 143 del Tuir). Il Contributo è cumulabile con la Tariffa Incentivante. Per quanto riguarda il **corrispettivo** percepito dalla Cer costituita sotto forma di ente non commerciale, a fronte della vendita di energia, esso concorre alla formazione della base imponibile IRES quale *reddito diverso* (ex art. 67, co. 1, lett. i), del Tuir). Ai fini Iva, invece, non svolgendo la Cer attività commerciale abituale, il corrispettivo è irrilevante ai fini di detta imposta per carenza del presupposto soggettivo (ex art. 4 del D.P.R. n. 633/1972). Per quanto riguarda gli aspetti legati al c.d. *superbonus 110%*, le Cer costituite in forma di enti non commerciali possono beneficiare di detta agevolazione (sino a tutto il 2025) per l'installazione di impianti fotovoltaici di potenza fino a 200 kW (sino al limite di spesa di € 96.000), purché gli stessi impianti siano direttamente gestiti dalla Cer. Si evidenzia che la possibilità per la Cer di usufruire del superbonus 110% non è cumulabile con l'ottenimento della Tariffa Incentivante.

Riccardo Salvatori (Partner Grimaldi Alliance) e Riccardo Cimato (Associato Grimaldi Alliance)

- (1) *Si tratta di somme destinate al finanziamento delle esigenze di gestione corrente.*
- (2) *Si tratta di somme finalizzate a rafforzare il patrimonio aziendale o ad assorbire le perdite d'impresa, senza che la loro concessione sia subordinata alla realizzazione di uno specifico investimento.*
- (3) *Si tratta di somme destinate specificamente all'acquisto di beni ammortizzabili*
Cfr. Risoluzione n. 2/E del 22 gennaio 2010