

## SVILUPPO SOSTENIBILE E SISTEMA TRIBUTARIO: PRIME RIFLESSIONI A PARTIRE DALLE COMUNITÀ ENERGETICHE RINNOVABILI (CER)

di Giulia Boletto\*

SOMMARIO: 1. Introduzione: il ruolo delle comunità energetiche (CE) nella strategia europea per la transizione energetica. – 2. Le Comunità energetiche rinnovabili (CER) come soggetti giuridici volti allo sviluppo sostenibile. – 2.1 Elementi strutturali essenziali del soggetto giuridico CER. – 2.2. Il sistema di sostegno alle CER messo a punto dall'Italia. – 3. Le possibili forme giuridiche delle CER e le conseguenze sul piano tributario. – 4. Considerazioni conclusive: verso un sistema tributario che distingue tra gestione “sostenibile” dell’impresa e modelli di sviluppo sostenibile.

**Abstract:** La CER è un nuovo soggetto giuridico (ente collettivo) e per collocarlo nel sistema tributario diventa dirimente la forma giuridica assunta.

Le categorie tradizionali della «commercialità/non commercialità» non sono adeguate ad apprezzare e valorizzare la «sostanza» di strutture organizzative riconducibili alle comunità energetiche, che sono a tutti gli effetti enti dell’economia sociale e modelli di business funzionali allo sviluppo sostenibile. Tenendo in considerazione la mission di tali enti, la scelta della forma giuridica per la CER dovrebbe essere neutrale ai fini fiscali, considerata, appunto, la «sostanza» determinata dagli elementi soggettivi strutturali della CER.

**Abstract:** The CER is a legal entity and its fiscal treatment depends on the legal form assumed.

The traditional categories of commerciality/non-commerciality are not adequate to appreciate and enhance the “substance” of energy communities, which are entities belonging to the social economy and business models functional to sustainable development. Considering the mission of these entities, the choice of the legal form for the CER should be neutral for tax purposes. Their “substance”, determined by the subjective structural elements of the CER, deserves to prevail over the legal form.

\* Professoressa associata di Diritto Tributario, presso l’Università degli Studi di Pisa.

## 1. Introduzione: il ruolo delle comunità energetiche (CE) nella strategia europea per la transizione energetica

Le CE sono state introdotte nel nostro ordinamento di recente, tra il 2020 e il 2021, grazie al recepimento di due direttive europee:

La *Renewable Energy Directive 2018/2001 (RED II)*, recepita in Italia con il D.Lgs. 199/2021.

La *Directive on common rules for the internal market for electricity 2019/944 (IEMD)*, recepita in Italia con D.Lgs 210/2021.

Le due direttive (REDII e IEMD) fanno parte del più ampio pacchetto legislativo “*Clean Energy for all Europeans*”, comunemente chiamato “*Winter Package*”, che si compone di otto atti legislativi<sup>1</sup> aventi, nel loro insieme, lo scopo di adempiere alle obbligazioni assunte con l’Accordo di Parigi (2015) e consentire un’effettiva integrazione tra le politiche energetiche e quelle per il clima, incentivando la produzione e il consumo di forme di energia pulita<sup>2</sup>.

Nell’ambito di questo pacchetto legislativo le due direttive citate (REDII e IEMD) spiccano per la loro portata innovativa in quanto attribuiscono rilievo centrale alla partecipazione attiva del consumatore finale nell’ambito di un processo di transizione verso l’energia pulita che sia “giusto ed inclusivo”<sup>3</sup>.

Da questo particolare punto di vista esse sono considerate fondamentali per il processo di trasformazione del settore dell’energia che l’UE ha messo a punto in risposta a pressanti esigenze economiche ed ambientali: si tratta di una trasformazione che ha come obiettivo il superamento del sistema tradizionale imperniato su monopoli nazionali, sull’accentramento della generazione e della trasmissione di energia, sull’intermediazione nella distribuzione e nella fornitura, oltre che sull’utilizzo, pressoché esclusivo di fonti fossili, e che mira all’affermazione di un nuovo paradigma basato sulla liberalizzazio-

<sup>1</sup> E cioè il Regolamento 2018/1999/UE sulla governance dell’Unione dell’energia; la direttiva 2018/2002/UE, sull’efficienza energetica; la Direttiva 2018/2001/UE, sulla promozione delle energie rinnovabili (la c.d. RED II); la Direttiva, la direttiva 2018/844/UE sulle prestazioni energetiche nell’edilizia; il regolamento 2019/943/UE, sul mercato interno dell’energia; la direttiva 2019/944/UE relativa a norme comuni per il mercato interno dell’energia; il regolamento 2019/941/UE, sulla preparazione ai rischi nel settore dell’energia elettrica, e infine il regolamento 2019/942/UE, sull’istituzione di una Agenzia dell’Unione Europea per la cooperazione tra i regolatori nazionali dell’energia (ACER)

<sup>2</sup> Per una completa analisi dell’evoluzione della legislazione europea in tema di strategia energetica finalizzata allo sviluppo sostenibile, v. VETRÒ, *Sviluppo sostenibile, transizione energetica e neutralità climatica. Profili di governance: efficienza energetica ed energia rinnovabile nel “nuovo ordinamento” dell’energia*, in *Riv. it. dir. pubb. com.* 2022, 53 e ss.

<sup>3</sup> V. Considerando n. 76 della Direttiva REDII, che chiarisce come “La strategia dell’Unione dell’Energia ha anche riconosciuto il ruolo dei cittadini nella transizione energetica, in cui assumono la responsabilità delle scelte energetiche, si avvalgono delle nuove tecnologie per ridurre il costo delle bollette e partecipano attivamente al mercato”.

ne, sulla decentralizzazione e sulla disintermediazione, sulla decarbonizzazione e sull'approvvigionamento di energia da fonti rinnovabili<sup>4</sup>.

Le due direttive, pur condividendo la medesima strategia di fondo, hanno finalità diverse<sup>5</sup>: la *RED II* punta l'attenzione sull'autoproduzione e consumo di energia rinnovabile per far transitare il sistema verso un'economia a basse emissioni di carbonio, nella *IEMD*, viceversa, si persegue in modo più esplicito l'obiettivo di una modifica del mercato dell'energia, nel senso di una democratizzazione di esso, rendendo i cittadini protagonisti del cambiamento.

Entrambe, tuttavia, prendono in considerazione il nuovo attore protagonista del mercato, cioè il *prosumer*, utente energetico che non si limita al solo consumo "passivo" di energia ma contribuisce attivamente alle dinamiche del mercato, incidendo anche sull'offerta del bene energetico.

Più in particolare la *REDII* (art. 2, comma 14), introduce la disciplina dell'*autoconsumatore di energia rinnovabile*, mentre la *IEMD* quella del *cliente attivo*, ovvero colui che produce, consuma, accumula e vende l'energia autoprodotta (art. 2, comma 159).

Al netto di qualche differenza<sup>6</sup>, le due figure rispondono alle medesime esigenze di coinvolgimento e partecipazione dei consumatori di cui si fa portatore il nuovo sistema di regolazione del mercato energetico e si identificano con quei clienti finali che, operando individualmente o collettivamente, autoproducono energia destinata al proprio autoconsumo, alla condivisione e alla vendita. Altro elemento caratteristico della figura del *prosumer* che si ricava dalle due definizioni legislative è che le attività di produzione, vendita e conservazione di energia non devono costituire la sua attività commerciale e professionale principale.

Entrambe le direttive, infine, prendono in esame i vari modelli di autoconsumo di energia e cioè quello individuale, quello collettivo e quello organizzato in Comunità energetiche.

Con riferimento a queste ultime, mentre nella direttiva *REDII* si fa riferimento alle Comunità energetiche rinnovabili (CER), nella *IEMD* si fa riferimento alle Comunità energetiche dei cittadini (CEC).

La differenza più significativa tra CER e CEC è data dal fatto che l'attività

---

<sup>4</sup> Sulla transizione energetica nella dimensione europea, v. PIRSTNER, EBNER, *European Energy Law*, Nomos, Baden Baden, 2022, 110 e ss., CROONENBROECK, LOWITZSCH, *From fossil to Renewable Energy Sources*, in LOWITZSCH, *Energy transition*, Springer, 2019, 29 e ss.

<sup>5</sup> Questo aspetto è messo ben in luce da FAVARO, *Regolare la "Transizione energetica": Stato, mercato, innovazione*, Milano, 2020, spec. 136 e ss.

<sup>6</sup> Per esempio, i clienti attivi possono intraprendere percorsi di *empowerment* non solo mediante l'autoproduzione, la condivisione e lo scambio di energia, ma anche attraverso la partecipazione a meccanismi di flessibilità ed efficienza energetica.

della CER, al contrario della CEC, è circoscritta all'energia rinnovabile e impone una sorta di "criterio di prossimità", dovendo essere i suoi membri situati nelle vicinanze degli impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili, per cui la stessa può ritenersi un sottoinsieme della CEC. Inoltre, solo con riferimento alla CER viene prevista espressamente la necessità che gli Stati membri rendano la partecipazione accessibile anche ai consumatori vulnerabili o in condizioni di povertà energetica.

In entrambi i casi, tuttavia, la comunità energetica si caratterizza per essere un soggetto giuridico autonomo fondato sulla partecipazione volontaria e aperta (all'insegna, cioè, della piena inclusione), sulla base di criteri di trasparenza e non discriminazione, la cui struttura organizzativa deve necessariamente radicarsi in un modello di governo democratico affidato agli stessi membri o soci (e non a soggetti terzi), e che ha come scopo principale quello di offrire ai suoi membri o soci (persone fisiche, piccole imprese, autorità locali comprese le Amministrazioni comunali) o al territorio in cui opera, benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità, anziché generare profitti finanziari.

È opportuno sottolineare che viene enfatizzata dalle fonti normative la possibilità di perseguire attraverso la Comunità energetiche finalità poste a beneficio non solo dei membri/soci, ma dell'intera area locale di riferimento; esse, quindi, perseguono un interesse pubblico, non meramente collettivo.

Le due direttive incoraggiano, quindi, la creazione di Comunità energetiche a livello locale, che possano collocarsi nel mercato dell'energia e che possano portare un'effettiva partecipazione della comunità locale e una collaborazione orizzontale tra cittadini e amministrazioni comunali nel conseguimento dei fini sottesi alla transizione energetica e, più in generale, allo sviluppo locale.

Si tratta, in altri termini, di soggetti giuridici che operano per il bene comune – declinato, in questo contesto, come utilizzo delle fonti di energia rinnovabile e accelerazione del processo di decentramento del mercato dell'energia – in una logica di sussidiarietà orizzontale<sup>7</sup>.

Nel proseguo del lavoro ci concentreremo esclusivamente sulle CER perché esse rappresentano il punto di incontro tra strategia energetica<sup>8</sup> e politica ambientale europea e solo per esse gli Stati membri sono stati chiamati a prevedere un "quadro di sostegno" economico (v. art. 22, par. 4, primo capoverso, RED II).

---

<sup>7</sup> Cfr. BEVILACQUA, *Le comunità energetiche tra governance e sviluppo locale*, in Amministrazionein-cammino.it, 2020; MICCU, BERNARDI, *Premesse ad uno studio sulle Energy communities: tra governance dell'efficienza energetica e sussidiarietà orizzontale*, in Federalismi.it, 2022.

<sup>8</sup> Cfr. sul tema URICCHIO, MANNO, *Le emergenze energetiche, tra crisi geopolitica e questione ambientale*, Rubettino editore, 2023.

Dopo averle qualificate come enti di sviluppo sostenibile, ci chiederemo come il sistema tributario possa contribuire a supportarle.

A tal fine, occorre condividere una premessa di fondo: oltre ad essere strumentale alle politiche ambientali con le tradizionali misure di incentivo e disincentivo di comportamenti più o meno eco-compatibili (attraverso, cioè, agevolazioni e tributi ambientali), il sistema tributario può contribuire a sostenere la transizione ecologica riconoscendo, valorizzando e adeguandosi alle peculiarità dei modelli di business che per le loro caratteristiche strutturali (governance inclusiva, partecipazione democratica, scopo socio/ambientale piuttosto che lucrativo), si rivelano i più adatti per uno sviluppo sostenibile (cioè per uno sviluppo economico che tenga conto dell'inclusione sociale e dell'ambiente)<sup>9</sup>.

In questo senso si è pronunciato l'ONU, nella recente risoluzione del 18 aprile 2023, *Promoting the social and solidarity economy for sustainable development*, che incoraggia gli Stati *...”to promote and implement national, local and regional strategies, policies and programmes for supporting and enhancing the social and solidarity economy as a possible model for sustainable economic and social development, taking into account national circumstances, plans and priorities by, inter alia, developing specific legal frameworks, where appropriate, for the social and solidarity economy, making visible, when feasible, the contribution of the social and solidarity economy in the compilation of national statistics and providing fiscal and public procurement incentives, acknowledging the social and solidarity economy in education curricula and capacity-building and research initiatives and reinforcing entrepreneurship and business support, including by facilitating access for social and solidarity economy entities to financial services and funding, and encourages the participation of social and solidarity economy actors in the policymaking process”*.

## **2. Le Comunità energetiche rinnovabili (CER): soggetti giuridici volti allo sviluppo sostenibile**

Prima che venisse riconosciuta a livello legislativo la possibilità per gli utenti finali di organizzarsi in Comunità energetiche, in Europa già esistevano diverse centinaia di fenomeni associativi riconducibili (in senso lato) alle comunità energetiche: soprattutto in Germania, Paesi Bassi e Danimarca, essi sono fioriti agli inizi degli anni '90 (a seguito della crisi petrolifera degli anni '70), favorite dall'introduzione di incentivi a tariffa fissa a supporto della produzione di energia rinnovabili e poi prosperate in concomitanza con l'au-

---

<sup>9</sup> Mi permetto di rinviare, sul punto, a G. BOLETTI, *The role of taxation in the ecological transition: the social and solidarity economy (SSE) perspective*, in COMELLI, A. ET AL. (Eds.), *Taxation and the Green Growth Challenge*, Critical Issues in Environmental Taxation series, Edward Elgar, Cheltenham, 2023.

mento dei prezzi di elettricità degli ultimi anni, essendo concepite come un sistema volto ad offrire alla comunità energia a prezzi calmierati.

Per quanto riguarda l'Italia, si può fare riferimento alle c.d. cooperative elettriche, istituite agli inizi del secolo scorso, tradizionalmente concentrate nelle aree settentrionali del Paese – nell'arco alpino – in cui, per la particolare collocazione territoriale, il servizio non veniva offerto né dall'ente pubblico né da imprese lucrative. Esse operavano tendenzialmente in regime di monopolio e si trattava di modelli comunitari volti a soddisfare principalmente i bisogni dei soci della cooperativa, non un interesse pubblico o generale.

Tale fenomeno, marginale sia da un punto di vista numerico che economico, è stato del tutto trascurato a livello legislativo e regolamentare.

Successivamente, sempre in Italia, nel 2015, con la legge 221 che ha introdotto le c.d. *oil free zone*, alcune Regioni (fra cui Piemonte e Puglia) hanno provveduto a promuovere l'istituzione di comunità energetiche (intese in senso lato), limitandosi a concedere un sostegno finanziario alla costituzione senza prevedere alcuna disciplina puntuale e neppure una definizione giuridica.

Il fenomeno delle comunità energetiche pur avendo origini risalenti (come formazioni spontanee riconducibili all'attivismo dei cittadini) assume adesso, alla luce della normativa europea, connotati molto innovativi.

Le comunità energetiche sono infatti al centro delle politiche di transizione energetica europee e nazionali in quanto secondo l'UE gli obiettivi di decarbonizzazione, sicurezza energetica e contrasto alla povertà energetica sono raggiungibili a condizione che le relative politiche dell'UE e degli Stati membri riconoscano il ruolo fondamentale della partecipazione attiva dei consumatori nella gestione dell'energia, in modo che si assumano la responsabilità dei problemi di interesse generale ad essa collegata<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Si segnala la Risoluzione del Parlamento Europeo del 21 maggio 2013 (2016/C 055/03) attraverso cui si è auspicato l'avvio di una nuova fase nel campo della produzione e del consumo di energia da fonti rinnovabili. In particolare, i consumatori di energia vengono invitati ad assumere non più solo il ruolo di consumatori di servizi energetici ma anche quello di produttori di energia, promuovendo il ricorso alle fonti energetiche alternative prodotte, direttamente dagli stessi cittadini/utenti.

Sempre a livello di *soft Law*, si segnala la Comunicazione della Commissione europea 2015/80 final (*Energy Union strategy, Una strategia quadro per un'unione dell'energia resiliente, corredata da una politica lungimirante in materia di cambiamenti climatici*), in cui la Commissione, ancor prima del timore per i cambiamenti climatici, manifestava la sua preoccupazione per il fatto che l'Unione importi ancora una percentuale troppo elevata del proprio fabbisogno energetico, collocandosi al primo posto come paese importatore di energia. Ciò, nonostante ricopra un ruolo leader negli investimenti a favore delle energie rinnovabili e detenga il 40% di tutti i brevetti relativi allo sfruttamento delle nuove tecnologie. Per tali ragioni, la Commissione già allora evidenziava il ruolo che avrebbero potuto svolgere i cittadini nel processo di transizione energetica. Con riferimento ai cambiamenti climatici, la Comunicazione (anteriore all'Accordo di Parigi) metteva già in rilievo gli ambiziosi

Il legislatore europeo ha infatti concepito la comunità energetica in ottica mutualistica e solidale: l'UE e i suoi Stati membri scommettono sulla capacità dei cittadini europei -uniti in organizzazioni imprenditoriali con specifiche caratteristiche organizzative di cui si veda *infra* –, di condurre celermente l'Europa verso uno sviluppo più sostenibile<sup>11</sup>.

Il messaggio che è arrivato dall'UE, in altri termini, è che occorre un vero e proprio processo di democratizzazione del sistema energetico<sup>12</sup>: ai fini della transizione energetica occorre una trasformazione non solo delle fonti di energia ma anche del mercato e la transizione energetica deve essere giusta ed inclusiva.

La vera essenza della transizione energetica, quindi, non è rappresentata dalla trasformazione delle fonti di produzione, bensì dall'apertura a nuove forme di democrazia energetica. Queste consentono, da un lato, una maggiore partecipazione attiva dei cittadini al mercato energetico, dall'altro lato, attribuiscono un innovativo ruolo agli enti locali chiamati ad operare un nuovo bilanciamento di valori che tenga conto delle funzioni non solo economiche ma anche sociali e ambientali attribuite all'energia.

Rappresentate con l'aforisma "*Think global and act local*", le CER possono quindi rappresentare una risposta immediata alla transizione energetica, nell'ambito di un modello di sviluppo economico locale inclusivo e sostenibile<sup>13</sup>.

Basti pensare che, oltre all'obiettivo ambientale della decarbonizzazione, le CER sono strumentali alla realizzazione degli obiettivi di sviluppo sostenibile n. 7 (Energia pulita ed accessibile) e n. 11 (Città e comunità sostenibili) dell'agenda ONU 2030.

## 2.1. Elementi strutturali essenziali del soggetto giuridico CER

Nella direttiva REDII cit., all'art. 22, viene data la definizione giuridica di CER, ripresa poi nel D.Lgs. 199/2021 con il quale l'Italia ha recepito la diret-

---

obiettivi che l'Unione europea intendeva assumere, con una riduzione delle emissioni di gas serra, entro il 2030, di almeno il 40%, rispetto all'ultimo decennio del secolo scorso.

<sup>11</sup> Cfr. CUSA, *Sviluppo sostenibile, cittadinanza attiva e comunità energetiche*, in *Orizzonti del diritto commerciale*, n. 1, 2020, 71 e ss.

<sup>12</sup> SZULECKI, *Conceptualizing Energy Democracy*, in *Environmental Politics*, 2018, XXVII, 21 ss.; WELTON, *Grasping for Energy Democracy*, in *Michigan Law Review*, 2018, CXVI, 581 e ss.; TOMAIN, *The Democratization of Energy*, in *Vanderbilt journal of Transnational Law*, 2015, XLVIII, 1125 e ss.

<sup>13</sup> In generale, sull'efficacia di un approccio locale al più globale dei nostri problemi, si v. C. SABEL, D. VICTOR, *Fixing the Climate. Strategies for an Uncertain World*, Princeton University Press, 2022. La soluzione dei problemi globali, nella loro proposta, non passa dalla diplomazia internazionale, ma dalla creazione di nuove industrie e di nuovi gruppi di interessi che possano trarre beneficio dall'implementazione di azioni che permettano di risolvere i problemi legati al cambiamento climatico.



tiva in via definitiva. Da queste fonti normative emergono alcuni elementi strutturali essenziali della fisionomia delle CER, che si possono riassumere nei seguenti:

**1. Scopo:** scopo principale della comunità energetica deve essere rappresentato *dall'apporto di benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità, e non dalla realizzazione di profitto.*

Ciò non significa che la CER debba agire in modo anti-economico o addirittura gratuito, o, ancora, che i suoi membri non possano beneficiare anche economicamente della produzione di energia condivisa, quanto piuttosto che gli utili eventualmente ricavati dall'attività della comunità non dovranno essere distribuiti tra i partecipanti ma reinvestiti a beneficio di tutta la comunità<sup>14</sup>.

Inoltre, non viene negata la possibilità di prevedere un ritorno economico per chi ha investito nelle CER: quello che conta è che la remunerazione dell'investimento sia un obiettivo secondario rispetto a quello di interesse generale della CER.

Ciò è assolutamente condivisibile se solo si pensa che laddove permancesse lo scopo di lucro soggettivo tra gli scopi primari, il perseguimento del bene comune diverrebbe puramente strumentale ad esso. L'impresa lucrativa, in altri termini, può farsi carico di problemi di interesse generale fintanto che esso è funzionale e strumentale a massimizzare il profitto<sup>15</sup>.

Se è vero che le società lucrative possono perseguire in concreto anche scopi solidaristici a fianco di quelli lucrativi (si pensi alle Società benefit), la necessaria prevalenza degli obiettivi ambientali, economici e sociali cui le CER devono tendere secondo quanto stabilito dalle direttive e dai decreti attuativi sembrerebbe in contrasto con tali modelli di business: perseguire "anche" scopi di solidaristici e di interesse generale non equivale a perseguire "in prevalenza" scopi solidaristici e di interesse generale.

Quindi: la CER non può avere tra gli obiettivi principali il perseguimento dello scopo di lucro soggettivo anche se può perseguire una limitata (accessoria) finalità lucrativa, ad esempio remunerando i fattori di produzione (come il denaro investito nella comunità energetica) attraverso una ridotta partecipazione agli utili prodotti dalla comunità<sup>16</sup>.

**2. Struttura organizzativa:** l'accesso degli utenti finali alla CER deve essere volontario, aperto e paritario nel senso che l'atto costitutivo o lo statu-

<sup>14</sup> Cfr., anche per ulteriori riferimenti bibliografici, V. CAPPELLI, *Appunti per un inquadramento privatistico dell'autoconsumo di energia rinnovabili nel mercato elettrico: il caso delle comunità energetiche*, in *NLCC*, n. 1, 2023.

<sup>15</sup> E. BARCELLONA, *La sustainable corporate governance nelle proposte di riforma del diritto europeo: a proposito dei limiti strutturali del c.d. stakeholderism*, in *Riv. delle società*, 2022, 1 e ss.

<sup>16</sup> V. Rescop.ue, Client Earth, Energy Communities, 18-20.



to non devono prevedere norme che possano comportare poca trasparenza nelle regole di accesso o discriminazioni di qualunque tipo<sup>17</sup>.

Nella RED II, si mette in risalto, tra l'altro, la collaborazione paritaria tra soggetti pubblici e privati (nel punto 4 dell'art. 22, lett. e) e si prevede espressamente la parità di trattamento tra i componenti delle CER (pubblici e privati).

Sono espressamente esclusi dal bacino degli *stakeholders* solamente quei soggetti per i quali la partecipazione alla comunità energetica costituisca l'attività commerciale principale.

**3. Governance:** l'esercizio dei poteri di controllo spetta esclusivamente ai soci o membri (che siano PMI, enti territoriali, e autorità locali, enti di ricerca e formazione, enti religiosi, enti del TS e di protezione ambientale, amministrazioni locali).

Il d.lgs. 199/2021 non indica le forme giuridiche possibili per il nuovo soggetto di diritto CER<sup>18</sup>, quasi a sottolineare l'importanza della *sostanza* di questi soggetti – non della *forma* – e sottintendendo che tutte le figure tipizzate nel sistema che condividano i tre elementi soggettivi essenziali prima evidenziati (scopo non lucrativo, partecipazione aperta e paritaria, governance interna) siano compatibili con gli incentivi promessi alle CER<sup>19</sup>.

Muovendo proprio dagli elementi organizzativi e di governance che emergono dalle direttive (e recepite nel nostro ordinamento), così come dallo scopo che devono avere le CER, e dal requisito della prossimità territoriale, è comunemente ammesso che il fenomeno sia, prima di tutto, pienamente riconducibile alle *imprese di comunità*<sup>20</sup>.

L'impresa di comunità si caratterizza per la simbiosi tra struttura imprenditoriale e la comunità in cui essa opera: da un lato, i membri della comunità partecipano (o possono partecipare) all'impresa, dall'altro, la comunità trae beneficio dall'esercizio dell'impresa.

È chiaro che tali imprese devono avere una *governance* caratterizzata dai requisiti della c.d. "porta aperta" e della inclusività, poiché ciò consente una forte capacità di

---

<sup>17</sup> Si v. considerando n. 71 della Direttiva REDII.

<sup>18</sup> Nessuna indicazione viene offerta neppure dalla legislazione di recepimento croata, estone, finlandese, del Lussemburgo, Portogallo, Romania, Slovacchia, le Regioni belga, Vallona e di Bruxelles-Capitale.

<sup>19</sup> Cfr. sulle possibili forme giuridiche compatibili con gli elementi strutturali delle CER, cfr. C. FAVILLI, *Transizione ecologica e autoconsumo organizzato di energia rinnovabile. La questione della forma giuridica delle Comunità energetiche*, in *Responsabilità civile e previdenza*, n. 2, 2023; V. CAPPELLI, *Appunti per un inquadramento privatistico dell'autoconsumo di energia rinnovabile nel mercato elettrico: il caso delle comunità energetiche*, cit.

<sup>20</sup> Si tratta di una definizione empirica, non giuridica. Le imprese di comunità, pur essendo ormai molto diffuse sul territorio, non sono normativamente disciplinate a livello nazionale. Da segnalare, tuttavia, che diverse Regioni hanno approvato norme sulle cooperative di comunità con specifiche leggi (Abruzzo, Liguria, Puglia, Sardegna e Sicilia) oppure inserendo articoli a queste dedicati nelle leggi regionali sulla cooperazione (Basilicata, Emilia-Romagna, Lombardia e Toscana).

adeguamento dell'offerta dei beni e servizi al mutare delle esigenze socio-economiche della comunità (in ragione, ad esempio, di nuove disuguaglianze economiche e sociali) e, quindi, il soddisfacimento diretto dei bisogni della comunità.

Le imprese di comunità, al netto delle forme giuridiche che possono assumere, sono riconducibili, in generale, alle *comunità di lavoratori e utenti che perseguono fini di utilità sociale*, di cui all'art. 43 Cost.

Considerata la loro vocazione mutualistica e solidale esse, peraltro, sono riconducibili al *genus* delle imprese sociali e, a questo proposito, si ricorda la proposta di legge del 2019 per inserire le imprese di comunità nell'ambito della qualifica di imprese sociali<sup>21</sup>.

Secondo la definizione data a livello UE (cfr. Commissione europea, comunicazione del 2011, *Social business initiative*) un'impresa sociale è un *soggetto dell'economia sociale il cui obiettivo principale è avere un impatto sociale piuttosto che realizzare un profitto per i loro proprietari o azionisti. Produce beni e servizi per il mercato in modo imprenditoriale e innovativo e utilizza i suoi profitti principalmente per raggiungere obiettivi sociali. È gestito in modo aperto e responsabile e, in particolare, coinvolge dipendenti, consumatori e stakeholder interessati dalle sue attività commerciali*<sup>22</sup>.

In Italia la qualifica di impresa sociale è stata accolta nell'ambito del c.d. Terzo Settore a seguito della riforma che ha preso avvio con la L. delega n. 106/2016<sup>23</sup>: tale qualifica si lega non solo allo *scopo not for profit* e ai peculiari elementi strutturali e di governance del soggetto imprenditore, ma anche all'esercizio, in via principale o esclusiva, di un'attività di interesse generale, tra quelle elencate dal legislatore nell'ambito dell'art. 2 del D.Lgs. 112/2017.

Tra di esse non figura l'attività di produzione di energia, a meno di non ritenere che la produzione di energia da parte delle CER ricada tra gli *"interventi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali"*, di cui all'art. 2 lett. e) del D.Lgs. 112/2017<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Progetto di legge di iniziativa parlamentare presentato alla Camera dei Deputati nella XVII legislatura, avente ad oggetto la disciplina delle cooperative di comunità, mai divenuta legge.

<sup>22</sup> Sul fatto che la CER sia pienamente riconducibile alla qualifica di impresa sociale si v., anche, Rescoop.eu Trasposition guidance.

<sup>23</sup> Sulla Riforma del Terzo settore e, più in particolare, sull'impresa del terzo settore nel sistema tributario, mi permetto di rinviare a G. BOLETTA, *L'impresa del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Milano, 2020.

<sup>24</sup> Tale soluzione appare, a chi scrive, una forzatura, al limite dell'abuso del diritto, considerati i vantaggi fiscali che ne derivano. Per l'impresa sociale l'art. 18 del D.Lgs. 112/2017 prevede la detassazione degli utili e avanzi di gestione destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, eventualmente previa imputazione, per un periodo di tempo limitato, ad una riserva indivisibile in sospensione di imposta, nonché al contributo dovuto per l'attività ispettiva o ad aumento gratuito del capitale sociale a fini della sua rivalutazione (comma 1 e 2), nei limiti in cui questa rivalutazione è ammessa dall'art. 3, comma 3, lett. a), D.Lgs. 112 cit. Tale regime entrerà in vigore non appena la Commissione Europea si pronuncerà sulla compatibilità di esso con il divieto di Aiuti di Stato (art. 107 TFUE).

Quindi se, da un lato, la natura imprenditoriale del soggetto è quella che meglio si confà alle CER – considerando che le direttive (RED II e IEMD) hanno in mente Comunità energetiche che possano inserirsi nel mercato dell'energia, quindi capaci di esercitare attività istituzionale in modo economico oltre ad attività economiche secondarie -, dall'altro lato, perlomeno in Italia, è dubbio che le CER possano qualificarsi come imprese sociali in quanto la produzione di energia non rientra tra le attività di interesse generale contemplate nell'ambito della normativa del Terzo settore e, inoltre, la disciplina dell'impresa sociale esclude che un ente pubblico controlli l'impresa (art. 1, c.2, D.lgs. 112/2017), contrariamente a quanto espressamente ammesso per le CER.

Al fine di poter rientrare a pieno titolo nella qualifica di impresa sociale, si potrebbe ipotizzare, semmai, che l'attività di produzione di energia risulti secondaria rispetto all'attività di interesse generale, essendo però necessario, in questo caso, rispettare i limiti quantitativi dei ricavi delle attività secondarie previste dal D.Lgs. 112/2017<sup>25</sup>.

Se invece, come pare più opportuno, si è dell'idea di non “costringere” la CER alla qualifica di impresa sociale, la scelta della forma giuridica per una CER determina conseguenze rilevanti sul piano tributario, in quanto, per come è costruito il nostro sistema di imposizione dei redditi, essa diviene determinante per individuare le regole di qualificazione e quantificazione del reddito applicabili (cfr. artt. 73 e ss. TUIR).

Prima di esaminare le possibili forme giuridiche adottabili dalle CER, vediamo quali forme di sostegno economico ha previsto lo Stato italiano per esse.

## 2.2. Il sistema di sostegno alle CER messo a punto dall'Italia<sup>26</sup>

Ancor prima che fosse recepita la direttiva con il D.Lgs. 199/2021 l'Italia ha introdotto una disciplina transitoria finalizzata a consentire l'acquisizione di elementi utili a quello che poi sarebbe stato il definitivo regime giuridico.

L'art. 42-bis del D.L. 162/19 (convertito con L. 28 febbraio 2020, n.8), oltre a prevedere le modalità e le condizioni per l'attivazione delle CER, ha

---

<sup>25</sup> L'impresa sociale è un tipo di ETS che esercita un'attività d'impresa di “interesse generale” in via stabile e principale per il perseguimento di attività civiche, solidaristiche e di utilità sociale, intendendosi come esercitata in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al 70% di quelli complessivi. Ne deriva che l'impresa sociale può finanziarsi anche svolgendo attività diverse da quelle di interesse generale di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017, a condizione che i relativi ricavi siano inferiori al 30% di quelli complessivi.

<sup>26</sup> Il PNRR al capitolo 1.2. (Promozione rinnovabili per le Comunità energetiche e l'auto-consumo) prevede attualmente un investimento di 2 miliardi e 200 milioni, che mira a fornire sostegno alle comunità energetiche, in particolare in comuni con meno di 5.000 abitanti, allo scopo di consentire l'installazione di almeno 2000 MW di capacità aggiuntiva da fonti rinnovabili, per una produzione indicativa di 2 500 GWh/anno, accoppiati a sistemi di stoccaggio dell'energia.

delegato l'ARERA ad adottare i provvedimenti per l'effettiva attuazione delle previsioni legislative e il Ministero dello Sviluppo Economico all'adozione di un decreto per la determinazione della tariffa incentivante erogata dal GSE.

Sono stati quindi adottati la delibera ARERA del 4 agosto 2020, n. 318 e il D.M. 16 settembre 2020: la prima ha disciplinato i requisiti (art. 3) e la procedura (art. 4) per l'accesso (con l'istanza diretta da presentare al GSE) all'incentivazione dell'energia elettrica condivisa, mentre il secondo ha previsto che per l'energia prodotta dagli impianti a fonti rinnovabili di potenza complessiva non superiore a 200 KW (inseriti nelle configurazioni di autoconsumo collettivo o in comunità energetiche rinnovabili), il GSE erogasse, per un periodo di 20 anni, una tariffa premio per l'energia condivisa pari 110 euro/MWh per le CER<sup>27</sup>. Oltre ad essa è stata riconosciuta alle CER la restituzione di alcune componenti di rete (legata ai minori traffici di energia sulla rete) che ammontano a circa 8 €/MWh rispetto all'energia prodotta dall'impianto detenuto dalle CER e consumato nel medesimo arco orario dai suoi membri<sup>28</sup>.

Questa fase di sperimentazione ha riguardato, si diceva, impianti alimentati a fonti rinnovabili di potenza singolarmente non superiore a 200 KW e un perimetro di aggregazione piuttosto ridotto<sup>29</sup>: era inoltre previsto che l'energia non autoconsumata potesse essere ceduta al GSE con il meccanismo del c.d. ritiro -dedicato, a fronte quale la CER percepiva un corrispettivo.

Sotto un profilo più strettamente tributario, infine, il decreto rilancio (D.L. 34/2020, art. 119 c. 16.bis) ha previsto esplicitamente che l'esercizio di impianti fino a 200 KW da parte di CER costituite in forma di enti non commerciali non costituissero svolgimento di attività commerciale abituale, con la conseguenza che alle CER viene di fatto garantita la natura di non commercialità sia ai fini IRES sia ai fini IVA.

La REDII è stata poi recepita in via definitiva con il D.lgs. 199/2021 che amplia il perimetro di aggregazione e i limiti di potenza degli impianti; le principali novità per le CER sono quindi rappresentate dalla possibilità di ricevere un incentivo sull'energia condivisa attraverso impianti con potenza fino a 1 MW e alla connessione degli impianti e delle utenze al di sotto della medesima cabina primaria. L'allargamento del perimetro (passando dalle cabine di trasformazione MT/BT a quelle AT/MT) consente di realizzare impianti di una taglia maggiore, che possano effettivamente soddisfare le esigenze energetiche di una comunità (e non solo di poche famiglie come

---

<sup>27</sup> Tariffa che si riduce a 100 euro/MWh per l'autoconsumo collettivo.

<sup>28</sup> Le componenti salgono a circa 10 €/MWh (sempre sull'energia condivisa) per gli schemi di autoconsumo collettivo.

<sup>29</sup> Gli impianti di proprietà della CER dovevano essere sottesi alla medesima cabina secondaria per la trasformazione dell'energia.

avveniva con i vincoli introdotti dal recepimento anticipato).

Il D.lgs. 199/2021 aumenta anche il bacino dei possibili stakeholders che possono fondare una CER: oltre a privati cittadini, imprese, soggetti pubblici, anche enti del terzo settore, enti religiosi, e, in generale, tutti i consumatori a prescindere dalla loro capacità economica (quindi anche coloro che sono a basso reddito)<sup>30</sup>.

Si è previsto inoltre che le CER possano svolgere anche altre attività, oltre a quella loro istituzionale, tipo promuovere interventi di domotica, di efficienza energetica e assumere il ruolo di società di vendita al dettaglio.

Ad un anno di distanza dall'emanazione del D.Lgs. 199/2021, la Delibera Arera 727/2022 (di definizione del Testo integrato Autoconsumo diffuso) ha recepito i contenuti dei decreti definendo le nuove regole tecniche per CER e schemi di autoconsumo collettivo. In seguito all'intervento di ARERA il nuovo Ministero per l'Ambiente e la Sicurezza Energetica (MASE) a fine febbraio 2023 ha inoltrato alla Commissione Europea (che ad oggi non si è ancora pronunciata) la nuova bozza di decreto sugli incentivi per i progetti di autoconsumo.

Ad ogni modo, fintanto che non entreranno in vigore i provvedimenti di attuazione del decreto RED II si continueranno ad applicare i previgenti meccanismi di incentivazione.

### **3. Le possibili forme giuridiche delle CER e le conseguenze sul piano tributario**

La CER è un nuovo soggetto giuridico (ente collettivo) e per collocarlo nel sistema tributario diventa dirimente la forma giuridica assunta.

La scelta della forma giuridica è quindi determinante per capire la rilevanza reddituale degli incentivi in tariffa, dei ristori di componenti tariffarie e dei corrispettivi di vendita dell'energia non autoconsumata.

Nella prassi avviata durante la fase sperimentale di cui al decreto Mil-

---

<sup>30</sup> Sul perimetro soggettivo delle CER si v. sentenza Corte Cost n. 48 del 2023 riguardante il riparto di competenze Stato/Regione: la Corte Costituzionale ha detto che non spetta alla competenza legislativa concorrente delle Regioni la potestà di stabilire, neppure in via amministrativa, i requisiti soggettivi di partecipazione alla costituzione delle CER, (incentivate e finanziate con i fondi del PNRR), in quanto requisiti e condizioni sono già adeguatamente definiti dalla normativa nazionale di cui al D.Lgs. 199/2021 (cd. Decreto fonti rinnovabili) in attuazione della Direttiva 2018/2001/UE sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili, che rientra nella materia "produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia" di cui i principi fondamentali sono di competenza statale, al fine di garantire in maniera uniforme su tutto il territorio nazionale la più ampia possibilità di partecipare alle CER.

leproroghe<sup>31</sup> si è notata la tendenza ad una decisa preferenza per le forme giuridiche solidaristiche dell'associazione e della cooperativa.

Ed infatti, ambedue sono o possono essere qualificate, sia pure in modo diverso, dall'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.

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.

Quindi, 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”*.

Entrambe le forme giuridiche, tuttavia, non sembrano le più idonee a raccogliere le risorse economiche ai fini degli investimenti necessari, non solo per la realizzazione degli impianti e/o degli adeguamenti tecnici successivi, ma anche per l'estensione delle attività delle comunità agli ambiziosi settori di cui oggi all'art. 31, c. 2, lett. f, del D. Lgs. 199/2021: si ricordi, al riguardo, che la CER può perseguire anche finalità ulteriori rispetto a quella di autoproduzione di energia, come ad esempio la promozione dell'efficienza energetica, la *building automation*, l'installazione e la gestione di colonnine di ricarica elettrica.

Ad ogni modo, da un punto di vista tributario la differenza più rilevante tra una associazione e una cooperativa risiede nella natura commerciale della seconda, quale società di capitali, natura 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. Infatti, ai sensi dell'art. 119, comma 16 *bis*, d. l. 34/2020, *“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. Come si vedrà, in base a questa norma, l'AdE conclude che le CER associazioni sono in ogni caso

---

<sup>31</sup> Si veda lo studio condotto da RSE Spa e Fondazione Utilitatis, *Le comunità energetiche in Italia*, Orange Book, 2022, consultabile sul sito [www.rse-web.it](http://www.rse-web.it).

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, che risulta fondamentale ai fini che ci interessano in quanto vengono esaminati i flussi economici e le attività delle CER sia ai fini IVA che ai fini IRES.

Con riguardo alla tariffa premio incentivante e ai ristori di componenti tariffarie, l'AdE afferma che si tratta di erogazioni a fondo perduto con funzione incentivante e di riduzione del costo dell'energia autoconsumata, non aventi natura corrispettiva (in quanto la CER non effettua, per percepire queste somme di denaro, alcuna cessione o prestazione). Ne deriva il non assoggettamento ad IVA per carenza del requisito oggettivo.

Dato che la causa di esclusione è di natura oggettiva, essa vale qualunque sia la natura – commerciale o non commerciale – dunque sia per le associazioni che per le cooperative, 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"), 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 con potenza massima fino a 200 KW 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.

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.

Naturalmente queste affermazioni non valgono per le CER cooperative: 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.



Si rileva, quindi, una palese distonia di trattamento fiscale che non appare giustificata dal momento che – a prescindere dalla forma giuridica assunta – le CER hanno *sostanza* di enti giuridici volti allo sviluppo sostenibile.

Quindi, ricapitolando, considerati gli elementi soggettivi essenziali delle CER, sembra che vi siano due possibilità:

1) ricadere nella classica bipartizione ente commerciale/ente non commerciale, per la quale assume rilievo, oltre alla natura dell'attività principale, la forma giuridica dell'ente (art. 73 TUIR);

2) qualificarsi come impresa sociale, usufruendo del regime tributario ad hoc previsto dal legislatore all'art. 18 D.Lgs. 112/2017 (quando verrà approvato dalla Commissione Europea). Sul punto, tuttavia, si discute molto. Alcuni ritengono che le CER possano entrare nel mondo del TS perché la loro attività è sussumibile tra gli “*interventi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali*”, di cui all'art. 5 lett. e) del D.lgs. 117/2017; altri, in via prudenziale, ritengono possibile che la CER si qualifichi come impresa sociale solo ed esclusivamente laddove comprima l'attività di produzione di energia nell'ambito delle attività secondarie.

#### 4. Considerazioni conclusive: verso un sistema tributario che distingua tra gestione “sostenibile” dell'impresa e modelli di sviluppo sostenibile

Due premesse appaiono indispensabili prima di formulare le considerazioni conclusive.

La prima: le categorie tradizionali della *commercialità/non commercialità* non sono adeguate ad apprezzare e valorizzare la *sostanza* di strutture organizzative riconducibili alle comunità energetiche, che sono a tutti gli effetti enti dell'economia sociale e modelli di business funzionali allo sviluppo sostenibile.

Tenendo in considerazione la *mission* di tali enti, la scelta della forma giuridica per la CER dovrebbe essere neutrale ai fini fiscali, considerata, appunto, la “sostanza” determinata dagli elementi soggettivi strutturali delle CER.

Si finisce, altrimenti, per scegliere la forma giuridica della CER non in relazione alle caratteristiche più adeguate a soddisfare l'interesse della comunità locale di riferimento, ma in relazione al trattamento tributario più vantaggioso<sup>32</sup>, e questo non è in linea con l'idea di sviluppo sostenibile.

La seconda: gli enti dell'economia sociale sono altra cosa dalle imprese

<sup>32</sup> Cfr., sul punto, BONGONE, SQUICQUERO, *Comunità energetiche: l'opportunità della forma cooperativa*, in *Coop e enti non profit*, n. 7, 2023, 30 e ss.

socialmente responsabili, e, più in generale, dal fenomeno della gestione “sostenibile” dell’impresa<sup>33</sup>. In quest’ultimo caso, ferme restando le categorie della commercialità/non commercialità, si ravvisa la necessità di adeguare le regole di misurazione della capacità contributiva, tenendo conto delle limitazioni che la gestione “sostenibile” dell’impresa impone alla discrezionalità dell’iniziativa imprenditoriale, in linea, da un lato, con l’attuale politica europea che sancisce la crescita economica bilanciata con la tutela dell’ambiente e con il perseguimento di altre finalità sociali<sup>34</sup>, dall’altro lato, con l’art. 41 Cost., che, nella nuova versione, individua come ulteriore e necessario fine dell’iniziativa economica privata la tutela della salute e dell’ambiente<sup>35</sup>.

Altra cosa sono, invece, gli enti dell’economia sociale, i quali presentano tratti strutturali peculiari (scopo principale, struttura organizzativa, governance), che consentono loro di farsi carico a pieno di un obiettivo pubblico: lo sviluppo economico sostenibile. Si tratta, in sostanza, di un nuovo paradigma di impresa caratterizzato principalmente dallo scopo *not for profit* – quindi non già da uno scopo egoistico/lucrativo ma da uno scopo di interesse generale e di utilità sociale – e dal coinvolgimento degli utenti (stakeholders) nella struttura gestionale dell’attività economica<sup>36</sup>.

Il sistema fiscale dovrebbe prendere in considerazione gli enti dell’economia sociale come fenomeno diverso dall’impresa privata (intesa come iniziativa economica per il raggiungimento di un fine lucrativo unito al fine di utilità sociale, ex art. 41 Cost.), in modo da operare un giusto bilanciamento tra art. 81 Cost e art. 53 Cost.; non tanto, cioè, per “adeguare” le regole di

---

<sup>33</sup> Cfr. sul punto M. LIBERTINI, *Gestione “sostenibile” delle imprese e limiti alla discrezionalità imprenditoriale*, in *Contratto e impresa*, n. 1, 2023.

<sup>34</sup> Sul ruolo servente del Fisco rispetto agli obiettivi dell’economia sociale di mercato cfr. R. Miceli, *Economia sociale di mercato e sistema tributario nazionale. Prime riflessioni.*, in *Dottrina fiscale*, n. 1, 2022, open access. Sempre in argomento, cfr. le interessanti prospettive messe in luce da M.A. GRAU RUIZ, *The Alignment of Taxation and Sustainability: might the Digital Controls of Non – Financial Information Become a Universal Panacea?*, in *Review of European and Comparative Law*, 2022, 61 e ss..

<sup>35</sup> Pensiamo, ad esempio, al principio di inerenza dei costi, legato a doppio filo con gli obiettivi dell’impresa.

<sup>36</sup> Cfr., ancora, M. LIBERTINI, *Gestione “sostenibile” delle imprese e limiti alla discrezionalità imprenditoriale*, cit. L’Autore mette in luce come le critiche contro il fenomeno, in generale, dello *stakeholderism* non sono mancate e che esse insistono sull’efficienza del modello standard di economia di mercato capitalistica, incentrata sull’attività autonoma di imprese lucrative, e sulla compatibilità` di questo modello – se si vuole – con politiche sociali e ambientali attuate mediante regolazioni amministrative ed eventualmente con strumenti di negoziazione, individuali e collettivi, sostenuti da apposita legislazione, ma esterni rispetto alla disciplina degli scopi e dell’organizzazione dell’impresa. Tali critiche, tuttavia, si possono ritenere superate dal momento che in un mondo chiamato ad affrontare problemi epocali i (crisi ambientale, ordine internazionale, rispetto dei diritti fondamentali), non è pensabile che il diritto dell’impresa possa rimanere isolato e impermeabile, governato dall’unico principio di ricerca del profitto.

misurazione della capacità contributiva ai nuovi scopi di interesse generale (in questo caso il bilanciamento sarebbe tra l'art. 53 Cost e l'art. 41 Cost.), quanto piuttosto per tenere in debita considerazione la parte di spesa pubblica che essi riescono a coprire indirettamente (facendosi carico di un obiettivo pubblico), senza necessità di pagare tributi<sup>37</sup>.

Gli enti dell'economia sociale, inoltre, in Italia, non sono strettamente riconducibili al c.d. Terzo settore – e, quindi, alla legislazione tributaria di favore previsto per esso – in quanto non sempre si tratta di soggetti privati che si sostituiscono al pubblico per esercitare attività di interesse generale (in una logica di sussidiarietà orizzontale), ma, più in generale, possono consistere (come nel caso delle CER) in nuove forme di partnership pubblico-privato che hanno come obiettivo principale lo sviluppo economico nel rispetto dell'ambiente e dell'inclusione sociale.

Gli enti dell'economia sociale rappresentano, potremmo dire, l'evoluzione dei tradizionali enti di utilità sociale, che il sistema tributario italiano da sempre ha “premiato” con agevolazioni soggettive di tipo strutturale (ad es. art. 6, DPR n. 601/73), proprio in ragione della loro missione e dallo scopo *not for profit* degli stessi<sup>38</sup>.

Tale regime di *favor*, peraltro, lungi dal rappresentare una deroga al sistema ordinario, cioè un'agevolazione concessa in vista di obiettivi extrafiscali, risponde, a mio avviso, al principio di uguaglianza formale (art. 3 c. 1, Cost.) che impone, nella sua dimensione orizzontale, l'uguale trattamento di fattispecie che denotino una uguale capacità contributiva, mentre, in quella verticale, prescrive il diverso trattamento di quelle situazioni che, sotto il medesimo profilo di attitudine alla contribuzione, siano invece differenti.

Ecco che l'art. 6 cit., sta vivendo una fase di riforma, nel senso che la legge di bilancio del 2019 ne ha annunciato l'abrogazione e la sostituzione con una nuova agevolazione compatibile con il diritto UE e riservata a soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà.

Si potrebbe allora ipotizzare di includere tra gli enti di utilità sociale, cui riconoscere strutturalmente una limitata capacità di contribuire alla spesa pubblica attraverso l'imposizione dei tributi, quelle comunità di utenti (riconducibili all'art. 43 Cost.), che si fanno carico dei problemi della comunità (da un punto di vista ambientale, sociale ed economico), che hanno determinate caratteristiche strutturali ed uno scopo non egoistico/lucrativo (*not for profit*),

<sup>37</sup> In merito alla possibilità di contribuire alla spesa pubblica in modo indiretto, cfr. Corte Cost. sentenza n. 72 del 2022. Sul tema, in dottrina, cfr. GIOVANNINI, *Quale capacità contributiva?* in *Dir. prat. trib.*, 2020, 826.

<sup>38</sup> Mi permetto di rinviare, sul punto, per riflessioni più ampie, a G. BOLETTA, *Riflessioni critiche in tema di ambito di applicabilità dell'art. 6 del DPR n. 601 del 1973*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2023.

che mirano, in generale, allo sviluppo sostenibile, a prescindere dalla forma giuridica assunta.

Tutto ciò, laddove si ritenga giusta la premessa da cui siamo partiti, ossia che il ruolo del Fisco nel conseguimento dell'obiettivo mondiale di sviluppo economico sostenibile non sia solo quello tradizionale di strumento economico di incentivo e disincentivo di comportamenti eco-compatibili (attraverso agevolazioni e tributi ambientali), cioè quello di strumento delle politiche ambientali, ma sia quello di prendere in seria considerazione la struttura e la sostanza dei modelli di business riconducibili all'economia sociale e solidale, in quanto i più adatti e funzionali allo sviluppo sostenibile. (Cfr. ONU, Risoluzione 18 aprile 2023).