



Centro Servizi  
per il Volontariato  
della Città Metropolitana  
di Bologna



CORSO DI SPECIALIZZAZIONE  
LA RIFORMA DEL  
TERZO SETTORE

Mercoledì 17 aprile 2019

L'impresa sociale

Martina Manfredonia – studio Acta, avvocato, notaio

## La disciplina ante riforma

La nozione di impresa sociale era stata introdotta nel nostro ordinamento dal D.Lgs. n. 155/2006, che ha formalmente riconosciuto la possibilità delle organizzazioni private di **esercitare attività economiche con scopi di utilità sociale e senza scopo di lucro in senso soggettivo**, sia nelle forme giuridiche di cui al Libro Primo del Codice civile (come associazioni, comitati, fondazioni) sia attraverso le forme giuridiche disciplinate dal Libro V (società di persone, società di capitali, società cooperative).

Il D.Lgs. n. 155/2006 contribuiva a superare la **rigida dicotomia** esistente tra gli enti costituiti nelle forme del Libro I (tradizionalmente utilizzate dai soggetti operanti nell'ambito del Terzo settore) e gli enti costituiti nelle forme del Libro V (tradizionalmente impiegate per l'esercizio di attività commerciali).

## La disciplina ante riforma

Nei primi dieci anni dalla sua introduzione nell'ordinamento la qualifica di impresa sociale non ha tuttavia conosciuto una significativa diffusione, anche a causa dell'**assenza**, nella disciplina dettata dal D.Lgs. n. 155/2006, **di disposizioni di carattere fiscale**.

A fronte di un **rigido divieto di distribuzione degli utili**, infatti, nel D.Lgs. n. 155/2006 non era previsto per i soggetti che sceglievano di assumere la qualifica di impresa sociale alcun tipo di correttivo.

Ai sensi del D.Lgs. n. 155/2006 l'impresa sociale rappresentava quindi una **qualifica fiscalmente «neutra»**.

In sostanza, gli enti che sceglievano di adottare la qualifica di impresa sociale **continuavano ad applicare il regime di tassazione legato alla forma giuridica sottostante** (ad es. di società di capitali)

# Il nuovo modello di impresa sociale

In attuazione della legge delega per la Riforma del Terzo settore (L. n. 106/2016) è stato emanato il **D.Lgs. n. 112/2017** che riforma e riordina la disciplina in materia di impresa sociale, al fine di incentivarne lo sviluppo.

Il D.Lgs. 112/2017 ha previsto, tra l'altro:

- una **revisione** e un **ampliamento** dei campi di **attività** delle imprese sociali;
- uno **specifico regime tributario** (art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017);
- una **mitigazione** del **divieto di distribuire utili** (art. 3, comma 3 del D.Lgs. n. 112/2017);
- la **possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio** tramite portali telematici, in analogia a quanto previsto per le *start-up* innovative.

# Il nuovo modello di impresa sociale

L'impresa sociale viene inserita a pieno titolo tra le particolari categorie di enti del Terzo settore (ETS) ed inquadrata come veste giuridica tipica per gli enti che intendono svolgere attività di interesse generale in forma di impresa.

Le imprese sociali sono regolate:

- dal **D.Lgs. n. 112/2017**;
- dalle norme del **D.Lgs. n. 117/2017**, ove compatibili con le disposizioni del D.Lgs. n. 112/2017;
- in mancanza, per gli aspetti non disciplinati, dalle **norme del codice civile e relative disposizioni attuative** concernenti la forma giuridica in cui l'impresa è costituita.

## La qualifica di impresa sociale

Ai sensi dell'art. 1 del D.lgs. n. 112/2017, **possono acquisire** la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati che abbiano le seguenti caratteristiche:

- esercitano **in via prevalente** un'attività d'impresa di interesse generale (di cui all'art. 2 del D.Lgs. n.112 del 2017);
- siano **senza scopo di lucro**;
- abbiano **finalità** civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- adottino modalità di **gestione responsabili e trasparenti**;
- favoriscano il più ampio **coinvolgimento dei lavoratori**, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.

A differenza degli altri ETS, le imprese sociali possono essere costituite anche nelle forme giuridiche disciplinate dal Libro V del Codice civile (società di persone, di capitali e cooperative).

## Le cooperative sociali come imprese sociali di diritto

Le cooperative sociali ed i loro consorzi acquisiscono **di diritto** la qualifica di impresa sociale (art. 1, comma 4 del D.Lgs. n. 112/2017) ed **applicano le norme del D.lgs. n. 112/2017** nel rispetto della normativa specifica delle società cooperative e **in quanto compatibili**.

In linea generale, si ritengono compatibili con le disposizioni specifiche delle coop sociali tutte le disposizioni dei decreti di riforma:

- che non attengono a presupposti qualificanti la fattispecie impresa sociale;
- che non incidono su aspetti già regolamentati dall'ordinamento cooperativo;
- che non sono in contrasto con le disposizioni specifiche delle cooperative sociali.

## Gli enti esclusi dal regime dell'impresa sociale

Ai sensi dell'art. 1, comma 2 del D.Lgs. 112/2017 **non possono acquisire la qualifica** di impresa sociale:

- le società costituite da un unico socio persona fisica (novità rispetto alla normativa previgente);
- le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2 del D. Lgs. 165/2001;
- gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati;
- le fondazioni bancarie (D.Lgs. n. 153/1999).

Tali enti non possono esercitare attività di direzione coordinamento né detenere, in qualsiasi forma il controllo di un'impresa sociale.



## Gli enti religiosi civilmente riconosciuti

Gli **enti religiosi civilmente riconosciuti** possono aprire un «**ramo**» impresa sociale, per lo svolgimento di una o più attività di interesse generale di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 112/2017.

A tal fine, è necessaria:

- l'adozione di un **regolamento**, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del decreto;
- la costituzione di un **patrimonio destinato** per le attività del ramo;
- la tenuta di **scritture contabili separate**.

Per lo svolgimento delle attività oggetto del ramo, trovano applicazione le norme del D.lgs. 112/2017 e quelle del D.lgs. 117/2017 (in quanto applicabili alle imprese sociali).

## Adeguamenti statutari

Le imprese sociali già costituite devono adeguare i propri statuti alle nuove disposizioni.

Il D.lgs. n. 112/2017 prevede un termine di 18 mesi dalla sua entrata in vigore per effettuare l'adeguamento, con scadenza il **20 gennaio 2019**. Entro tale termine, è possibile adottare la delibera con le **maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria**, quando si tratta di modifiche di mero adeguamento (volte ad allinearsi a disposizioni inderogabili o a derogare a disposizioni derogabili).

Il mancato adeguamento nel termine non dovrebbe determinare l'automatica perdita della qualifica e la cancellazione dal Registro delle Imprese, in quanto sarebbe ancora possibile effettuare le modifiche con le maggioranze dell'assemblea straordinaria.

## Adeguamenti statutari

Nella disciplina ante-riforma, le cooperative sociali e i loro consorzi erano considerate Onlus «di diritto», con possibilità di applicare le previsioni di maggior favore previste dalla propria legislazione di settore.

Le cooperative sociali potevano inoltre acquisire la qualifica di impresa sociale in base al vecchio D.lgs. n. 155/2006, adeguando gli statuti alle previsioni in materia di bilancio sociale e coinvolgimento dei lavoratori.

Con la riforma, le cooperative sociali sono di diritto imprese sociali, senza che sia necessario verificare la sussistenza dei requisiti essenziali per detta qualifica, per cui **non hanno l'obbligo di adeguare gli statuti** (Ministero del Lavoro, nota direttoriale 22.02.2018 n. 2491).

L'acquisto della qualifica avviene in maniera automatica, attraverso **l'interscambio dei dati** tra l'albo delle società cooperative, gestito dal Ministero dello sviluppo economico, e il Registro delle Imprese (decreto Mise – Ministero del Lavoro, del 16 marzo 2018).

## Adeguamenti statutari

Sul punto, la Direzione Generale per il mercato, la concorrenza, il consumatore, la vigilanza e la normativa tecnica del Ministero dello sviluppo economico, ha già autorizzato l'iscrizione massiva delle cooperative sociali nell'apposita sezione riservata alle imprese sociali del Registro Imprese.

In ogni caso, anche per le coop sociali potrebbe essere opportuno revisionare in parte gli statuti alla prima assemblea utile, ad esempio inserendo i nuovi obblighi di predisposizione del bilancio sociale o nuove attività di interesse generale.

Sulle **società cooperative diverse dalle cooperative sociali**, che aspirino ad acquisire la qualifica di imprese sociali, incombe invece l'obbligo, ai fini dell'iscrizione nell'apposita sezione, di dimostrare il possesso dei requisiti previsti, adeguando a tal fine i propri statuti nel rispetto delle previsioni del D.lgs. n. 112/2017.

## Le attività di interesse generale

L'impresa sociale deve svolgere la propria attività in via stabile e principale in uno dei **settori di interesse generale** tassativamente individuati dall'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017, per il **perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**.

Alcune attività di interesse generale sono riprese dalla vecchia elencazione del D.lgs. n. 155/2006, come l'assistenza socio-sanitaria, l'educazione, la valorizzazione del patrimonio culturale e la formazione extrascolastica.

Altre, invece, sono completamente nuove, come il microcredito, la ricerca scientifica, le attività culturali, turistiche e ricreative, il commercio equo e solidale, l'agricoltura sociale, lo sport dilettantistico, la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

## Le attività di interesse generale

Si considera comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività nella quale sono occupati per oltre il 30%:

a) **lavoratori molto svantaggiati** (privi di impiego retribuito da almeno 24 mesi ovvero da 12 mesi, se il lavoratore ha un'età compresa tra 18 e 24 anni o appartenente ad una minoranza etnica di uno Stato UE, con necessità di migliorare la propria formazione linguistica e professionale o la propria esperienza lavorativa);

b) **persone svantaggiate o con disabilità**, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale, persone senza fissa dimora, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia.

La platea di cui alla lett. b) è più ampia di quella del D.lgs. n. 155/2006, che si concentrava solo sui soggetti disabili, e ricomprende categorie quali: tossicodipendenti, alcolisti, minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, detenuti.

## Attività delle cooperative sociali

Con riferimento alle attività di interesse generale, durante l'*iter* di approvazione del D.lgs. n. 112/2017, si è discusso se le cooperative sociali di tipo A potessero svolgere anche le altre attività di cui all'art. 2, comma 1 del D.lgs. n. 112/2017, data la più restrittiva disciplina speciale della L. n. 381/1991.

Il legislatore ha risolto la questione, prevedendo quanto segue:

- resta fermo per le cooperative sociali di tipo A l'ambito di attività di cui all'articolo 1 della citata legge n. 381/1991;
- **è stato ampliato l'elenco delle attività** di cui all'art. 1, comma 1 della l. n.381/1991, includendovi dunque anche le attività di cui all'art. 2, comma 1, lett. a), b), c), d), l) e p) del D.lgs. n. 112/2017 (interventi e servizi sociali; interventi e prestazioni sanitarie; prestazioni socio-sanitarie; educazione, istruzione e formazione professionale; formazione extrascolastica; servizi per il reinserimento lavorativo).

## Le attività diverse

In base a quanto specificato dall'art. 2, comma 3 del D.Lgs. n. 112/2017, l'attività di interesse generale si intende **esercitata in via principale** quando i relativi sono superiori al 70% dei ricavi complessivi.

È quindi consentito all'impresa sociale lo svolgimento di **attività diverse** da quelle di interesse generale, nei limiti del 30% dei ricavi complessivi, in base a criteri di computo definiti con decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali.



# L'assenza di scopo di lucro

L'impresa sociale, come regola generale, deve destinare eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (art. 3, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 112/2017).

Le imprese sociali costituite in forma societaria possono destinare **fino al 50%** dei propri utili o avanzi di gestione (art. 3, comma 3, lett. a):

- ad **aumento gratuito** del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale dei prezzi al consumo per famiglie di operai ed impiegati calcolate dall'ISTAT;
- alla **distribuzione** - anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari - di **dividendi** ai soci, in misura non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5% (limite analogo a quello previsto per le cooperative a mutualità prevalente).

E' anche possibile il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato secondo gli indici ISTAT o aumentato in misura non superiore al citato limite.

## L'assenza di scopo di lucro

**Tutte** le imprese sociali, inoltre, comprese quelle costituite in forma di associazione o fondazione, possono destinare una quota **inferiore al 50%** degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

- ad **erogazioni liberali** in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

# L'assenza di scopo di lucro

L'art. 3 prevede alcune ipotesi di **distribuzione indiretta di utili**, tra le quali rientrano:

- la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze;
- la corresponsione ai **lavoratori subordinati o autonomi** di retribuzioni o compensi superiori del **40%** rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi, **salvo** comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di cui all'art. 2, comma 1, lett. b), g) o h) (interventi e prestazioni sanitarie; formazione universitaria e post-universitaria; ricerca scientifica di particolare interesse sociale);
- la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a 2 punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a);

## L'assenza di scopo di lucro

- **l'acquisto di beni o servizi** per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
- le **cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato**, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale;
- la **corresponsione** a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di **interessi passivi**, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso annuo di riferimento.

## L'assenza di scopo di lucro

Nelle imprese sociali che hanno forma giuridica di **cooperativa** è consentita la **distribuzione di ristorni** ai soci correlati all'attività di interesse generale, effettuata ai sensi dell'art. 2545-sexies c.c. e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto.

Tale distribuzione non costituisce distribuzione di utili vietata ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 3, purché lo statuto o l'atto costitutivo indichino i criteri di ripartizione (proporzionali alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici) e si registri un avanzo della gestione mutualistica.

Ne deriva che, attesa la distinzione civilistica tra dividendi e ristorni, la ripartizione ai soci di questi ultimi non sarà pertanto soggetta ai limiti di cui all'art. 3 co. 3 lett. a del D.Lgs. 112/2017.

# Mutualità prevalente

Per le cooperative (non sociali) che scelgono di adottare la qualifica di impresa sociale, la possibilità di fruire dei vantaggi fiscali **prescinde dal requisito della mutualità prevalente** e, quindi, dal rispetto dei requisiti previsti dall'art. 2512 c.c. e dei parametri quantitativi previsti dall'art. 2513 c.c.

**Art. 2512 c.c.** – sono a mutualità prevalente le cooperative che: *a)* svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi; *b)* si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci; *c)* si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

**Art. 2513 c.c.** – *a)* ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci superiori al 50% del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; *b)* costo del lavoro dei soci superiore al 50% del totale del costo del lavoro; *c)* costo della produzione per servizi ricevuti dai soci o per beni conferiti dai soci rispettivamente superiore al 50% del totale dei costi dei servizi o al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite.

## Mutualità prevalente

In ogni caso, i requisiti statutari previsti dall'articolo 2514 c.c. per le cooperative a mutualità prevalente sono richiesti, in parte, anche per la qualifica di impresa sociale. In particolare:

- è fatto divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale versato;
- è fatto divieto di distribuire le riserve fra i soci;
- sono previsti specifici obblighi di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento.

# Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

All'attività di direzione e coordinamento di un'impresa sociale si applicano, in quanto compatibili, le norme di cui al capo IX del titolo V del libro V (art. 2497-2497-septies c.c. in tema di direzione e coordinamento) e l'articolo 2545-septies del codice civile (gruppo cooperativo paritetico).

## **Art. 2497 c.c. - Responsabilità:**

- l'ente che esercita attività di direzione e coordinamento agendo nell'interesse proprio/altrui in violazione dei principi di corretta gestione societaria, è **responsabile nei confronti dei soci** per il pregiudizio patrimoniale arrecato alla redditività e al valore della partecipazione, nonché **nei confronti dei creditori** per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio; soci e creditori possono agire nei confronti di chi esercita direzione e coordinamento solo se non sono stati soddisfatti dall'ente soggetto a tale attività di direzione e coordinamento.



# Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

## **Art. 2497-bis c.c. - Pubblicità :**

- chi è soggetto a direzione e coordinamento deve **indicare negli atti e nella corrispondenza** l'ente che esercita tale attività;
- gli enti che esercitano o sono soggetti a direzione e coordinamento sono **iscritti in una apposita sezione del Registro delle Imprese**;
- in caso di omesso adempimento di tali formalità gli amministratori sono responsabili dei danni che la mancata conoscenza del fatto abbia arrecato ai terzi;
- **esposizione nella nota integrativa al bilancio**, da parte dell'ente soggetto a direzione e coordinamento, di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio dell'ente che esercita direzione e coordinamento;
- **indicazione nella relazione sulla gestione** da parte degli amministratori dei rapporti intercorsi con l'ente che esercita direzione e coordinamento.

# Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

## **Art. 2497-ter c.c. – Motivazione delle decisioni:**

- chi è soggetto a direzione e coordinamento deve **motivare analiticamente le proprie decisioni**, quando siano influenzate dall'ente che esercita direzione e coordinamento, indicando le ragioni e gli interessi la cui valutazione ha inciso sulla decisione;
- di ciò viene **dato conto nella relazione sulla gestione**;

## **Art. 2497-quater c.c. – Diritto di recesso:**

- **diritto di recesso** per il socio dell'ente soggetto a direzione e coordinamento **quando**: **a)** l'ente abbia deliberato una **trasformazione** che implichi il mutamento dello scopo sociale o una **modifica dell'oggetto sociale** che alteri in modo sensibile e diretto le condizioni economiche e patrimoniali dell'ente; **b)** a favore del socio sia stata pronunciata condanna di chi esercita direzione e coordinamento ai sensi dell'art. 2497 c.c.; **c)** all'inizio e alla cessazione dell'attività di direzione e coordinamento.

# Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

## **Art. 2497-quinques c.c. – Finanziamenti:**

- **rimborso postergato** rispetto ai creditori, per i finanziamenti effettuati dall'ente soggetto ad attività di direzione e coordinamento a favore dell'ente che esercita tale attività.

## **Artt. 2497-sexies e septies c.c. – Presunzioni e coordinamento:**

- si presume che l'attività di direzione e coordinamento sia esercitata dall'ente tenuto al **consolidamento dei bilanci** o che **esercita il controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c.** (maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; disposizione di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali);
- le disposizioni in materia di direzione e coordinamento si applicano anche agli enti che esercitano tale attività sulla base di accordi contrattuali o clausole statutarie.

# Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

Ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 112/2017, si considera, in ogni caso, esercitare attività di direzione e coordinamento il soggetto che, per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la **facoltà di nominare la maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione** dell'impresa sociale.

I gruppi di imprese sociali sono tenuti a **depositare l'accordo di partecipazione** presso il Registro delle Imprese. Inoltre, sono tenuti a **redigere e depositare i documenti contabili ed il bilancio sociale in forma consolidata**, predisposto in conformità alle linee guida.

Le società costituite da un unico socio persona fisica, gli enti con scopo di lucro e le amministrazioni pubbliche non possono esercitare attività di direzione e coordinamento o detenere il controllo di un'impresa sociale ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile (art. 4, comma 3)

Le decisioni assunte in violazione di tale divieto sono annullabili e possono essere impugnate in conformità alle norme del codice civile entro il termine di centottanta giorni. La legittimazione ad impugnare spetta anche al Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

# Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

Fanno eccezione al divieto di cui all'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 112/2017, **le associazioni o fondazioni di diritto privato ex IPAB** derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi norma di controllo da parte di quest'ultima.

Tale precisazione è stata inserita in occasione della manovra di bilancio, in continuità con le indicazioni del Consiglio di Stato, il quale ha precisato che la nomina dei rappresentanti di una ex Ipab da parte del Sindaco non presuppone un rapporto fiduciario inteso come *“coincidenza di orientamento politico (o addirittura di opinione politica) in quanto tale relazione si deve misurare nel campo delle scelte concrete e nella adesione o meno agli indirizzi amministrativi e di gestione dell'ente di riferimento”*. Ciò, in particolare, in quanto non sussisterebbe in tale ipotesi **un potere di revoca (c.d. spoil system)** dei rappresentanti in questione da parte del nuovo Sindaco in caso di eventuali elezioni amministrative comunali.

# Costituzione

L'impresa sociale, qualsiasi sia la forma giuridica, è costituita con **atto pubblico**, così come per atto pubblico devono essere redatte le relative modifiche statutarie.

L'atto costitutivo deve essere depositato:

- entro trenta giorni,
- a cura del notaio o degli amministratori,
- presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione in apposita sezione.

Al riguardo, va ricordato come nel Codice del Terzo settore sia espressamente previsto (art. 11 comma 3 del DLgs. 117/2017) che detta iscrizione soddisfa, per le imprese sociali, il requisito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

# Costituzione

L'ufficio del registro delle imprese che riceve la domanda di deposito, prima di procedere all'iscrizione nell'apposita sezione, ne verifica la completezza formale e la presenza nell'atto costitutivo dell'oggetto sociale e dell'assenza dello scopo di lucro in base alle disposizioni del D.Lgs. 112/2017 (art. 4 del decreto Mise 16 marzo 2018).

L'ufficio del registro imprese acquisisce una dichiarazione del rappresentante legale dell'ente relativa all'eventuale iscrizione presso un'altra sezione RUNTS.

Dal momento che gli ETS possono essere iscritti in una sola sezione del RUNTS (ad eccezione delle reti associative), se l'ente risulta iscritto in una diversa sezione, l'iscrizione è comunicata al competente ufficio del RUNTS, che provvede a cancellare l'ente dalla diversa sezione.

Laddove ne ravvisi la necessità, l'ufficio del registro delle imprese può invitare l'impresa sociale a completare, modificare o integrare la domanda entro un congruo termine, trascorso il quale, con provvedimento motivato, rifiuta il deposito dell'atto nella sezione delle imprese sociali.

## Denominazione sociale

La denominazione dell'ente o, in caso di società di persone, la ragione sociale, in qualunque modo formate, devono contenere l'indicazione di «impresa sociale» e di tale indicazione deve farsi uso negli atti e nella corrispondenza dell'impresa sociale (art. 6 del D.Lgs. n. 112/2017).

Si tratta di una norma analoga a quanto già previsto all'art. 7 del D.Lgs. n. 155/2006, rispetto alla quale, tuttavia, si aggiunge l'obbligo di utilizzare la predetta indicazione anche negli atti e nella corrispondenza.

Per le **cooperative sociali** è obbligatoria la denominazione propria, eventualmente con l'aggiunta di quella di impresa sociale.



## Cariche sociali

L'atto costitutivo o lo statuto possono riservare a soggetti esterni all'impresa sociale la nomina di componenti degli organi sociali. In ogni caso, la nomina della maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione è riservata all'assemblea dei soci dell'impresa sociale (art. 7).

Non possono rivestire cariche sociali soggetti che rappresentino imprese private con finalità lucrative, amministrazioni pubbliche o società con unico socio persona fisica (art. 4, comma 3).

L'atto costitutivo deve prevedere specifici **requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza** per coloro che assumono cariche sociali.

## Cariche sociali

In linea generale, **non trova applicazione alle coop sociali** l'art. 7, comma 3 del D.lgs. n. 112/2017 (che prevede che negli statuti delle imprese sociali debbano essere inseriti per gli amministratori specifici requisiti di professionalità, indipendenza, onorabilità), in quanto incompatibile con l'art. 2542 c.c., secondo cui la maggioranza degli amministratori è scelta tra i soci cooperatori ovvero tra le persone indicate dai soci cooperatori persone giuridiche.

Tale disposizione può trovare applicazione solo con riferimento agli eventuali soggetti esterni cui vengano attribuite cariche sociali in ragione della loro utilità al governo dell'impresa (esperti di business aziendale, cooperazione, relazioni commerciali).

## Ammissione ed esclusione dei soci

Le **modalità di ammissione ed esclusione** dei soci, nonché il rapporto sociale, sono regolati dagli atti costitutivi o dagli statuti, secondo il principio di non discriminazione, tenendo conto delle peculiarità della compagine sociale e della struttura associativa/societaria e compatibilmente con la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita (art. 8).

Compatibilmente con la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, gli atti costitutivi o gli statuti disciplinano la facoltà per l'istante di investire l'assemblea o un altro organo eletto dalla medesima, in relazione ai provvedimenti di diniego di ammissione o di esclusione dei soci.

## Ammissione ed esclusione dei soci

Per le **cooperative sociali** si applica la disciplina prevista dall'art. 2528 c.c., secondo cui:

- l'ammissione di un nuovo socio è fatta con **delibera degli amministratori**, su domanda degli interessati;
- la delibera di ammissione deve essere **comunicata** all'interessato e annotata nel libro soci;
- l'organo amministrativo deve **motivare** entro 60 giorni eventuali delibere di **rigetto**;
- in caso di rigetto, l'interessato può chiedere che si pronunci l'assemblea, alla prima adunanza utile.

In tema di esclusione si applica l'art. 2533, commi 2 e 3, secondo cui l'esclusione è deliberata dagli amministratori o, se l'atto costitutivo lo prevede, dall'assemblea; contro la delibera di esclusione il socio può proporre opposizione al tribunale, entro di 60 giorni dalla comunicazione.

## Scritture contabili

L'impresa sociale deve tenere il **libro giornale** e il **libro degli inventari** in conformità alle disposizioni del codice civile (art. 9).

Deve redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto in forma ordinaria, abbreviata o nella forma per le micro-impresе, a seconda delle dimensioni.

L'impresa sociale deve, inoltre, depositare presso il registro delle imprese e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, tenendo conto, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa sociale, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

# Scritture contabili

Dovrebbero trovare applicazione anche alle imprese sociali le disposizioni previste dal D.lgs. n. 117/2017, secondo cui:

- gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate superiori a 100 mila euro annui devono pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, gli eventuali **emolumenti, compensi o corrispettivi** a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati (art. 14, comma 2).

# Scritture contabili

**L'obbligo di redazione, deposito e pubblicazione** del bilancio sociale si ritiene **applicabile a tutte le cooperative sociali**, considerato che non emergono profili di incompatibilità tra l'onere in questione e la natura dell'ente (Ministero del lavoro e delle politiche sociali –Circolare del 22 febbraio 2018).

Del resto, tale interpretazione appare in linea con i principi di trasparenza e rendicontazione che ispirano al riforma, nonché con la prassi di alcune Regioni.

Per le cooperative sociali l'obbligo scatta a decorrere dalla data indicata nelle linee guida ministeriali (attualmente approvate dalla Cabina di regia e in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale), mentre le imprese sociali sono già tenute a tale adempimento, potendo utilizzare le vecchie linee guida.

## Organo di controllo

Salvo disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa è costituita, per tutte le imprese sociali è prevista la **nomina di uno o più sindaci**, prima richiesta solo in caso di superamento di due dei limiti previsti dal codice civile per la redazione del bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis), ridotti della metà (vale a dire: totale dell'attivo patrimoniale 2.200.000 euro; ricavi 4.400.000 euro; numero dipendenti 25).

La nuova norma richiede espressamente il **possesso** da parte dei componenti dei **requisiti di cui all'art. 2397, comma 2 c.c.** (revisori legali iscritti in appositi registri; iscritti in albi professionali, professori universitari in materie economiche o giuridiche) e **l'insussistenza delle cause di ineleggibilità e di decadenza** individuate dall'art. 2399 c.c.



## Organo di controllo

I sindaci **vigilano sull'osservanza della legge e dello statuto** e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del D.Lgs. n. 231/2001, nonché **sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo**, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.

I sindaci esercitano compiti di **monitoraggio** dell'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa, con particolare riguardo alle attività svolte, all'assenza di scopo di lucro, alla struttura proprietaria, al coinvolgimento degli *stakeholder* e alla disciplina dei rapporti di lavoro. Degli esiti di tale monitoraggio deve essere data notizia nel bilancio sociale.

I sindaci devono anche **attestare** che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida ministeriali.

## Organo di controllo coop sociali

**Non dovrebbero applicarsi alle cooperative sociali** le disposizioni di cui all'articolo del 10 del D.lgs. n. 112/2017, in tema di organo di controllo, in quanto la materia trova già una sua specifica trattazione nella disciplina delle cooperative (Cfr. Circolare del Ministero del Lavoro del 22.2.2018)

Pertanto, alle cooperative sociali continuano ad applicarsi le norme del codice civile (art. 2543 e 2477 c.c.), come di recente modificate dalla riforma fallimentare, che impongono la nomina dell'organo di controllo o di un revisore in caso di:

- redazione del **bilancio consolidato**;
- **controllo di una società obbligata alla revisione legale dei conti**;
- **superamento** per due esercizi consecutivi di **uno dei limiti** del dell'art. 2435-*bis*, comma 1, c.c. (totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro; ricavi 2 milioni di euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità).
- emissione di **strumenti finanziari non partecipativi**.

# Revisore legale

Al superamento, per due esercizi consecutivi, di due dei limiti di cui all'art. 2435-*bis* codice civile (senza alcuna riduzione), sussiste comunque l'obbligo della revisione legale da parte di un soggetto iscritto negli appositi registri.

Nel dettaglio, laddove:

- il totale dell'attivo dello stato patrimoniale sia pari o superiore a **4.400.000 euro**;
- i ricavi delle vendite e delle prestazioni siano pari o superiori a **8.800.000 euro**;
- i dipendenti occupati in media durante l'esercizio siano pari o superiori a **50 unità**;

la revisione legale dei conti è esercitata da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro o da sindaci iscritti nell'apposito registro dei revisori legali.

## Il coinvolgimento dei lavoratori alle attività

Il D.Lgs. 155/2006 si limitava a richiedere la presenza di forme di coinvolgimento per lavoratori e destinatari dell'attività (richiamando genericamente meccanismi di informazione, consultazione o partecipazione idonei ad esercitare un'influenza su determinate decisioni imprenditoriali).

Le nuove disposizioni prevedono regole più puntuali, richiedendo che gli statuti o i regolamenti aziendali prevedano adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti direttamente interessati all'attività, che dovranno essere disciplinate in conformità alle linee guida adottate dal Ministero del lavoro e menzionate nel bilancio sociale.

Lo statuto dell'impresa, inoltre, dovrà **prevedere forme di partecipazione dei lavoratori e degli utenti all'assemblea**, a favore dei quali, negli enti che superano due dei menzionati limiti dell'art. 2435-bis c.c. ridotti della metà, è previsto anche il diritto alla nomina di un componente dell'organo di amministrazione e dell'organo di controllo.

Tali disposizioni **non** si applicano alle imprese sociali costituite nella forma di cooperativa a mutualità prevalente.

## I lavoratori e volontari nell'impresa sociale

I lavoratori dell'impresa hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del D.Lgs. n. 81/2015 (c.d. Jobs Act).

In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti dell'impresa sociale non può essere superiore al **rapporto uno a otto**, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda.

Il numero dei volontari non può essere superiore a quello dei lavoratori. Le prestazioni di **attività di volontariato** possono essere utilizzate in misura complementare e non sostitutiva rispetto ai parametri di impiego di operatori professionali previsti dalle disposizioni vigenti.

## I lavoratori e volontari nell'impresa sociale

Non trova applicazione alle cooperative sociali l'art. 13 del D.lgs. n. 112/2017 nella parte in cui prevede il rispetto di un rapporto massimo di uno a otto tra lavoratori della stessa impresa.

Pertanto, nelle cooperative sociali sarebbe possibile prevedere retribuzioni superiori al citato rapporto. Tuttavia, la retribuzione deve essere comunque congrua e giustificata rispetto alla qualifica del lavoratore e all'attività svolta, al fine di evitare possibili contestazioni dell'Amministrazione finanziaria circa la violazione del divieto di distribuzione indiretta di utili.

## I lavoratori e volontari nell'impresa sociale

Non si applica alle cooperative sociali la disciplina sui volontari dell'impresa sociale, in relazione al numero massimo.

Il numero dei volontari continua ad essere disciplinato dalla L. 381/1991 (**i volontari non possono superare la metà del numero complessivo dei soci**, mentre nelle imprese sociali non possono eccedere rispetto ai lavoratori).

Dovrebbe invece trovare applicazione l'art. 17 del D.lgs. n. 117/2017, nella parte in cui regolamenta le modalità di rimborso ai volontari (anche mediante autocertificazione).

## Controlli e monitoraggio

La vigilanza delle imprese sociali compete al Ministero del lavoro, mentre quella delle cooperative resta in capo al Ministero dello sviluppo economico.

Ai fini dell'attività ispettiva, il Ministero del lavoro può **avvalersi di enti associativi riconosciuti**, cui **aderiscano almeno mille imprese sociali** iscritte nel Registro delle Imprese di almeno **5 diverse regioni o province autonome**.

La stessa possibilità dovrebbe essere riconosciuta anche al Mise, nell'ambito della attività ispettiva sulle cooperative. Sul punto si attende un apposito decreto ministeriale per individuare le norme di coordinamento.



# Controlli e monitoraggio

In caso di accertata violazione delle disposizioni del D.lgs. n. 112/2017, il soggetto esercente l'attività ispettiva **diffida gli organi di amministrazione** dell'impresa sociale a regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un congruo termine.

In caso di ostacolo allo svolgimento dell'attività ispettiva o di mancata ottemperanza alla diffida, il Ministero vigilante può **nominare un commissario ad acta**, che affianchi gli organi dell'impresa sociale e provveda allo specifico adempimento richiesto.

In caso di **irregolarità non sanabili o non sanate** il Ministro vigilante dispone la perdita della qualifica di impresa sociale. Tale provvedimento dispone altresì la devoluzione del patrimonio al Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali (di cui all'art. 16) o alla Fondazione Italia Sociale o, per le cooperative, al Fondo per lo sviluppo della mutualità.

Tale provvedimento è **trasmesso ai fini della cancellazione** dalla sezione del registro delle imprese dedicata alle imprese sociali.

# Operazioni straordinarie

Le operazioni di **trasformazione**,  **fusione** e  **scissione** delle imprese sociali devono essere realizzate in modo da preservare l'assenza dello scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio, e il perseguimento delle attività e delle finalità da parte dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere.

La **cessione d'azienda** o di un **ramo d'azienda** relativo allo svolgimento dell'attività d'impresa di interesse generale deve essere realizzata, previa relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede l'impresa sociale, attestante il valore effettivo del patrimonio dell'impresa, in modo da preservare il perseguimento delle attività e delle finalità da parte del cessionario (art. 12 del D.Lgs. n. 112/2017).

Sul punto, deve osservarsi che le modifiche introdotte dal decreto correttivo al D.Lgs. n. 112/2017 (D.Lgs. n. 95/2018) hanno introdotto un'importante eccezione per le società cooperative (come si vedrà nelle *slide* successive), nella sostanza **escludendo la trasformazione delle stesse dalla disciplina delle operazioni straordinarie dell'impresa sociale**.

# Operazioni straordinarie

Dal punto di vista procedimentale, l'**organo di amministrazione** dell'impresa sociale **notifica**, con atto scritto e data certa, al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, **almeno 90 giorni** prima della data di convocazione dell'assemblea o di altro organo competente a deliberare, l'intenzione di procedere ad una operazione straordinaria, allegando la documentazione necessaria alla valutazione di conformità al D.M. 27 aprile 2018.

In particolare, tale atto dovrà contenere una sintetica descrizione dell'operazione posta in essere, a cui sono allegate la situazione patrimoniale di ciascuno degli enti coinvolti e la relazione degli amministratori.

L'**efficacia** di tali atti è subordinata, previa istruttoria, all'**autorizzazione** del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, che si intende concessa decorsi **90 giorni dalla ricezione della notificazione**.

Nella delibera o nell'atto di cessione deve darsi atto dell'intervenuta autorizzazione da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, anche nella forma del silenzio assenso (art. 12, comma 7).

## Operazioni straordinarie

Il decreto correttivo n. 95/2018 introduce una **clausola di salvaguardia all'art. 4**, co. 1 ai sensi del quale la precedente formulazione prevista all'art. 12 del D.Lgs. 112/2017 è sostituita con la seguente: «*salvo quanto specificatamente previsto dal codice civile per le società cooperative, la trasformazione ...*».

Ne deriva che **non si applicano** alle società cooperative, le procedure delle operazioni straordinarie di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda e del ramo d'azienda

Resta applicabile la disciplina civilistica in tema di devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici per lo sviluppo della cooperazione.

# Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale

## Il regime fiscale dell'impresa sociale

Il D.Lgs. n. 112/2017 ha introdotto per l'impresa sociale uno **specifico regime fiscale**, assente nella disciplina previgente (art. 18), prevedendo la detassazione integrale degli utili che l'impresa sociale reinveste nelle proprie attività di interesse generale.

Nel dettaglio, l'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 stabilisce la **non imponibilità** ai fini delle imposte dirette degli utili e avanzi di gestione **accantonati in apposite riserve e destinati** dall'impresa sociale allo **svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio**. Tale detassazione opera anche in relazione agli utili/avanzi derivanti da eventuali attività diverse, sempre a condizione che siano destinati alle finalità menzionate (cfr. relazione illustrativa).

Non sono imponibili, inoltre, le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva esercitata sulle imprese sociali dal Ministero del lavoro (ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 112/2017).

## Il regime fiscale dell'impresa sociale

Nell'originaria formulazione della norma era prevista una **ulteriore ipotesi di detassazione**, per gli utili e avanzi di gestione destinati dall'impresa ad **aumento gratuito del capitale sociale** nei limiti delle variazioni ISTAT (art. 3, comma 3, lett. a), primo periodo del D.Lgs. n. 112/2017), venuta meno con le modifiche introdotte dal decreto correttivo (D.Lgs. n. 95/2018).

Si ammette espressamente, invece, la **possibilità di utilizzare le riserve a copertura di eventuali perdite** senza che ciò comporti la decadenza dal beneficio (fermo restando il divieto di distribuire utili fino a quando le riserve non siano ricostituite).

Sono **esclusi dall'agevolazione** gli utili e avanzi di gestione che l'ente sceglie di utilizzare diversamente, secondo le previsioni dell'art. 3 del D.Lgs. 112/2017 (ad esempio, per le imprese sociali costituite in forma societaria, quelli destinati alla distribuzione di dividendi ai soci oppure o gli utili destinati ad erogazioni liberali in favore di altri ETS).

# Detrazioni e deduzioni per gli investimenti

Per le imprese sociali costituite in forma societaria (al fine di compensare i limiti alla distribuzione degli utili) sono previsti **incentivi a favore degli investitori** (la cui efficacia è subordinata all'autorizzazione comunitaria).

Si tratta di agevolazioni modellate, in sostanza, su quelle già sperimentate per le start-up innovative (D.L. n. 179/2012). Nel dettaglio:

- un **contribuente** soggetto passivo **IRPEF** che sceglie di effettuare un investimento nel capitale di un'impresa sociale costituita in forma di societaria può **detrarre** dall'imposta un **importo pari al 30% della somma investita**, per un importo **massimo detraibile di 1 milione di euro** per ciascun periodo d'imposta; l'ammontare di investimento non detraibile può essere portato in detrazione nei periodi successivi, ma non oltre il terzo (art. 18, co. 3 D.Lgs. 112/2017);
- in maniera analoga, un **soggetto passivo IRES** può fruire di una **deduzione** dalla base imponibile **pari al 30% delle somme**, in relazione ad un investimento massimo di **1 milione e 800 mila euro** per ciascun periodo d'imposta (art. 18, co. 4).



## Detrazioni e deduzioni per gli investimenti

Il testo originario dell'art. 18 stabilisce che per fruire del beneficio, è necessario che l'impresa sociale abbia acquisito la qualifica dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 112/2017 (20 luglio 2017) e che sia costituita da non più di 3 anni dalla medesima data.

Il decreto correttivo ha introdotto alcune modifiche, per effetto delle quali la misura è stata uniformata a quella vigente per le start-up innovative. Nella nuova formulazione, il beneficio viene circoscritto agli investimenti:

- effettuati **dopo il 20 luglio 2017**;
- e diretti ad **imprese sociali che abbiano acquisito la qualifica da non più di 5 anni**.

Il **periodo minimo di detenzione** dell'investimento, inoltre, è stato portato da 3 a **5 anni**.

## Detrazioni e deduzioni per gli investimenti

La descritta detrazione IRPEF e deduzione IRES opera, al verificarsi dei medesimi presupposti, anche in relazione agli **atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura erogati a favore di fondazioni** che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali da non più di cinque anni.

Analogo beneficio **non** opera per le **imprese sociali a forma associativa**, *“dal momento che queste ultime hanno con maggior facilità (stante la base personale che al pari delle società le contraddistingue) la possibilità di acquisire per trasformazione la forma societaria qualora intendano avvalersi di capitale di rischio, ed usufruire delle agevolazioni di cui al presente decreto.”* (cfr. Relazione illustrativa).

## Equity crowdfunding

In occasione della riforma, è stata estesa anche agli enti che assumono la qualifica di impresa sociale (se costituiti in forma di società di capitali o di società cooperative) la possibilità di accedere alla raccolta di capitale di rischio tramite **piattaforme telematiche** (il c.d. **equity crowdfunding**) regolate dal Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (D.Lgs. n. 58 del 1998).

L'equity crowdfunding consente di effettuare un'offerta al pubblico di quote o azioni, per raccogliere capitale di rischio, mentre **non** è possibile utilizzare tale modalità per la vendita di titoli di debito (quali, per es. le obbligazioni).

Questa modalità di raccolta del capitale ha ad oggetto conferimenti solitamente di modesto valore unitario, ma grazie all'utilizzo di canali telematici, consente di raggiungere un numero potenzialmente elevato di persone.

## Equity crowdfunding

Le offerte al pubblico e le informazioni sui soggetti emittenti sono fornite tramite schede, consultabili sui portali online, sotto la vigilanza della Consob.

La gestione dei portali online è attualmente riservata ai soggetti iscritti in un apposito registro e sottoposti ad autorizzazione della Consob, nonché alle banche e società di investimento mobiliare (SIM), già autorizzate alla prestazione di servizi di investimento.

I descritti incentivi alla capitalizzazione non risultano in contrasto con la legislazione speciale delle cooperative e, pertanto, i medesimi dovrebbero **trovare applicazione anche nei confronti delle cooperative sociali** che nel nuovo sistema saranno imprese sociali di diritto.

Le altre agevolazioni previste dal CTS  
applicabili alle imprese sociali

# Premessa

Oltre alle descritte misure di cui al D.Lgs. n. 112/2017, il D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore o CTS) contiene ulteriori misure fiscali agevolative applicabili, al ricorrere di determinati presupposti, anche ad alcune tipologie di imprese sociali.

Tali misure costituiscono un'espressa deroga a quanto disposto dall'art. 79, comma 1 del CTS, ai sensi del quale le disposizioni del Titolo X del Codice non si applicano alle imprese sociali.

## Successioni e donazioni

Ai sensi dell'art. 82, comma 1, del CTS **sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni**, e dalle imposte **ipo-catastali**, i trasferimenti a titolo gratuito a favore degli ETS (**incluse le imprese sociali costituite in forma di cooperativa sociale o in altra veste non societaria**).

I beni ricevuti devono essere utilizzati per le finalità istituzionali. Tuttavia, non è previsto l'obbligo di dimostrare il concreto impiego dei beni (o delle somme) entro 5 anni dall'acquisto (come previsto dall'art. 3 del D.lgs. n. 346/1990).

Anche se non espressamente previsto, l'eventuale impiego dei beni per scopi diversi da quelli consentiti potrebbe condurre al recupero del tributo nonché, nei casi più gravi, a contestazioni sulla permanenza all'interno del RUNTS (ovvero, nella fase transitoria, nei registri speciali).

## Registro e ipocatastali

Ai sensi dell'art. 82, comma 3, del CTS, agli atti costitutivi, alle modifiche statutarie e alle operazioni straordinarie (di fusione scissione e trasformazione) degli enti del Terzo settore, **comprese le cooperative sociali e le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria**, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

La norma, replica in buona parte l'art. 11-bis della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, che applica l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le Onlus.

Quest'ultima disposizione, tuttavia, veniva interpretata in senso restrittivo dall'Amministrazione finanziaria, la quale riteneva che le operazioni degli enti non commerciali fossero sempre realizzative.



## Acquisti a titolo oneroso

Ai sensi dell'art. 82, comma 4, del CTS, **le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa** per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per quelli traslativi/costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, a favore di tutti gli enti del Terzo settore, **incluse le imprese sociali costituite in forma societaria.**

L'agevolazione si applica a condizione che:

- i beni siano **utilizzati direttamente**, entro 5 anni dall'acquisto, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale;
- che l'ente renda una **dichiarazione** in tal senso.

In caso di dichiarazione mendace o mancato utilizzo, vengono recuperate le imposte in misura piena, oltre interessi e sanzioni.

# IRAP

Il comma 8 dell'art. 82 riconosce alle Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano la possibilità di disporre una riduzione o esenzione IRAP (nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione europea) a favore degli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria.

La norma postula un più ampio ambito applicativo rispetto alle disposizioni vigenti ante-riforma, ma occorrerà verificare se ed in che misura le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano potranno estendere agevolazioni che, attualmente, sono riservate perlopiù alle sole Onlus.

## Altri tributi

I commi 5, 9 e 10 dell'art. 82, CTS regolano, rispettivamente, le esenzioni in materia di imposta di bollo, imposta sugli intrattenimenti e tasse sulle concessioni governative.

Tali esenzioni sono previste a favore di tutti gli ETS, incluse le imprese sociali (non costituite in forma societaria) e le cooperative sociali), con un ambito soggettivo anche in questo caso più ampio rispetto a quello previsto ante-riforma.

L'esenzione dall'imposta di bollo è prevista non solo per specifiche tipologie di documenti ma per «ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato» posto in essere o richiesto dagli ETS.

## Social bonus (art. 81 CTS)

Si tratta di un nuovo credito d'imposta a favore di coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore degli ETS che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata dei quali siano assegnatari (art. 81 CTS).

Il beneficio fiscale è subordinato alla condizione che i beni siano **destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività di interesse generale** (di cui all'art. 5, del CTS) **con modalità non commerciali** (così come disciplinate ai co. 2, 2-bis, 3 e 4 dell'art. 79, del CTS).

E' prevista l'emanazione di un decreto ministeriale per regolare le modalità di attuazione e le procedure per l'approvazione dei progetti di recupero finanziabili.

## Social bonus (art. 81 CTS)

La corretta individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione del Social bonus e, in particolare, la sua riferibilità anche alle imprese sociali, suscita alcuni dubbi interpretativi che si auspica trovino soluzione nell'ambito del decreto attuativo di prossima adozione.

In senso contrario alla riferibilità dell'agevolazione anche alle imprese sociali si segnala, in primo luogo, il combinato disposto dell'art. 79, comma 1 e dell'art. 81, comma 1 del CTS.

La prima disposizione, infatti, limita l'applicabilità delle norme fiscali recate dal Titolo X del CTS (nell'ambito delle quali ricade anche l'art. 81) agli ETS diversi dalle imprese sociali.

Tale limitazione può essere superata solo per espressa previsione normativa derogatoria, come avvenuto per altre agevolazioni fiscali del Titolo X che sono state estese alle imprese sociali.

## Social bonus (art. 81 CTS)

Il comma 1 dell'art. 81, nell'individuare l'ambito soggettivo di applicazione del Social bonus, fa un generico riferimento agli «Enti del Terzo settore», senza nulla specificare in relazione alle imprese sociali.

Nonostante le imprese sociali figurano fra gli enti del Terzo settore, un generico riferimento agli ETS non dovrebbe essere sufficiente a superare la limitazione espressamente posta dell'art. 79, comma 1, del CTS.

## Social bonus (art. 81 CTS)

Il credito in questione è pari al 65% (persone fisiche) o al 50% (enti e società) dell'importo erogato, nei limiti del 15% del reddito imponibile (persone fisiche ed enti non commerciali) o del 5 per mille dei ricavi annui (titolari di reddito d'impresa)

Viene ripartito in tre quote annuali di pari importo e può essere utilizzato in compensazione senza i limiti ordinari.

Non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Non è cumulabile, in relazione ai medesimi importi, con le erogazioni liberali dell'art. 83 o altre agevolazioni fiscali previste dalla legge.

## Erogazioni liberali (art. 83 CTS)

L'art. 83 del CTS contiene una disciplina unitaria sulle (restanti) erogazioni liberali che, rispetto alla normativa ante-riforma, si caratterizza:

- per una **maggiore organicità**, poiché all'interno di un'unica disposizione vengono riunite norme agevolative che, prima, andavano rivenute in molteplici atti legislativi;
- per un **più vasto ambito di applicazione soggettivo**, poiché le erogazioni liberali possono essere effettuate a **favore di tutti gli ETS e delle imprese sociali costituite in forma non societaria** (salvo si tratti di cooperative sociali);
- per un rafforzamento degli incentivi anche dal punto di vista oggettivo.



## Erogazioni liberali (art. 83 CTS)

Sotto il **profilo soggettivo**, il nuovo regime di deducibilità o detrazione delle erogazioni liberali effettuate è, in via generale, riconosciuto unicamente qualora dette liberalità siano rese a favore di ETS non commerciali (così come qualificati ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell'art. 79 del D.Lgs. n. 117 del 2017), con particolari e ulteriori vantaggi qualora l'ente beneficiario sia un'organizzazione di volontariato.

Il medesimo regime, tuttavia, può trovare applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali (non costituite in forma societaria) a **condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria**, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 83, comma 6, del D.Lgs. n. 117 del 2017).

## Erogazioni liberali (art. 83 CTS)

L'agevolazione consiste:

- per i **donatori PF**: detrazione dall'IRPEF pari al 30% (35% se il destinatario è ODV) delle erogazioni in denaro o in natura, per un importo complessivo della donazione non superiore a 30.000,00 Euro annui; in alternativa deduzione dal reddito complessivo netto nei limiti del 10% del dichiarato (conveniente in caso di aliquote marginali più elevate);
- **donatori enti e società**: deduzione delle erogazioni in denaro o in natura nei limiti del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato; Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

## Altre misure agevolative

- **Titoli di solidarietà (art. 77 CTS):** per favorire il finanziamento e il sostegno delle attività svolte dagli enti del Terzo settore, gli istituti di credito autorizzati ad operare in Italia potranno emettere **specifici titoli di solidarietà** (obbligazioni o altri titoli di debito). La somma raccolta dall'emissione dei titoli deve essere destinata per il finanziamento di attività di interesse generale degli enti del Terzo settore (sembrano incluse le imprese sociali costituite in forma societaria), fatta salva solo la possibilità di erogare a titolo di liberalità una somma pari all'ammontare nominale collocato dei titoli, ad ETS non commerciali.
- **Cinque per mille:** dopo l'istituzione del RUNTS, gli enti del Terzo settore confluiranno nella categoria degli enti del volontariato che possono beneficiare del cinque per mille. Attualmente non è precisato se ci saranno eccezioni, ma si ritiene che in linea con l'impianto della riforma le imprese sociali costituite in forma di società (diverse dalle coop sociali) dovrebbero essere escluse.

# Le verifiche fiscali

## Verifiche fiscali

L'art. 18, comma 8-bis del D.lgs. n. 112/2017 prevede che, ai fini dell'applicazione del regime fiscale riservato alle imprese sociali, le **Amministrazioni vigilanti** sugli enti che assumono detta qualifica trasmettano all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di loro competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti.

Anche l'**Amministrazione finanziaria** deve trasmettere alle altre Amministrazioni ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale perdita della qualifica di impresa sociale.

## Verifiche fiscali

Sotto il **profilo sanzionatorio**, la violazione delle disposizioni di cui all'art. 18 del D.lgs. n. 112/2017 comporta la decadenza dal regime fiscale agevolato (con conseguente recupero delle imposte in misura piena, oltre a sanzioni e interessi) e l'eventuale sottoposizione dell'impresa alla gestione commissariale (art. 18, comma 8-ter).

A questo riguardo, viene espressamente richiamato l'art. **2545-sexiesdecies c.c.**, secondo il quale: in caso di gravi irregolarità di funzionamento o fondati indizi di crisi, l'autorità di vigilanza può **revocare gli amministratori e i sindaci, e affidare la gestione della società ad un commissario**. Al commissario possono essere conferiti per determinati atti anche i poteri dell'assemblea, ma le relative deliberazioni non sono valide senza l'approvazione dell'autorità di vigilanza.

# Verifiche fiscali

**Non** si applicano alle imprese sociali:

- le disposizioni sulle **società di comodo** (art. 30, l. 724 del 1994);
- le disposizioni sulle **società in perdita sistematica** (art. 2, co. da 36-decies a 36-duodecies, D.L. n. 138 del 2011);
- gli **studi di settore** (art. 62-bis, D.L. n. 331 del 1993);
- i **parametri contabili** (art. 3, co. 181-189, l. n. 549 del 1995);
- gli **indici sintetici di affidabilità fiscale** (art. 9-bis, D.L. n. 50 del 2017, conv. con mod. dall'art. 1, co. 1, l. n. 96 del 2017).

Tali esclusioni trovano giustificazione nella particolare tipologia di attività svolta dalle imprese sociali, nonché nella totale assenza di scopo di lucro.

Grazie per la vostra attenzione

Martina Manfredonia

Studio Legale ACTA

Via dei Redentoristi n. 9, 00186 Roma

Tel.: 06-7726471

Mail: [martina.manfredonia@actax.it](mailto:martina.manfredonia@actax.it)