

L'IMPRESA SOCIALE:
LA SITUAZIONE
GIURIDICO-FISCALE E
LE RELATIVE
PROSPETTIVE

A cura di Federico
Moine



L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

1. *Quali soggetti possono essere impresa sociale.*

- La normativa di riferimento è il DLgs. 3.7.2017, n.112, che ha abrogato e sostituito il DLgs. 155/2006.
- Alla data del 20.09.2018, le imprese sociali censite nel Registro delle Imprese erano 22.128, di cui 21.430 in forma di cooperativa (buona parte delle quali cooperative sociali ai sensi della Legge n.381/1991). Da ciò emerge come, a tutt'oggi, siano poche le imprese sociali costituite in forma di società di capitali diverse dalle cooperative oppure sotto forma di associazione o di fondazione.
- L'impresa sociale non costituisce un distinto ente giuridico, ma rappresenta una qualifica acquisibile da parte di tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti in forma societaria. Sono imprese sociali di diritto le cooperative sociali ed i loro consorzi. Gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono acquisire la qualifica di impresa sociale limitatamente alle attività di interesse generale svolte, di cui all'art. 2 del DLgs. 112/2017 e con adozione di apposito regolamento, costituzione di un patrimonio destinato e tenuta di scritture contabili separate.
- L'impresa sociale rientra tra gli enti del Terzo settore.
- L'impresa sociale si costituisce per atto pubblico ed è iscritta nell'apposita sezione «Imprese sociali» del Registro delle Imprese. Tale iscrizione al Registro delle Imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione al Runts.
- Alle imprese sociali si applicano, in quanto compatibili con il DLgs. 112/2017, anche le norme del Codice del Terzo Settore di cui al DLgs. 117/2017 e, per gli aspetti non disciplinati, le norme del Codice Civile.
- Può dunque costituirsi come impresa sociale una società, un'associazione, una fondazione, un comitato e, secondo parte della dottrina, anche un trust.
- Nei confronti delle cooperative sociali e dei loro consorzi, le disposizioni del DLgs. 112/2017 si applicano nel rispetto della normativa specifica (Legge n.381/1991) ed in quanto compatibili.

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

2. Quali soggetti non possono essere impresa sociale.

- Non possono acquisire la qualifica di impresa sociale le società costituite da un unico socio persona fisica, le pubbliche amministrazioni, 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.
- Inoltre, le società costituite da un unico socio persona fisica, gli enti con scopo di lucro e le pubbliche amministrazioni non possono esercitare attività di direzione e coordinamento o detenere, in qualsiasi forma, anche analoga, congiunta o indiretta, il controllo di un'impresa sociale, ad eccezione delle associazioni o fondazioni di diritto privato ex Ipab derivanti da processi di trasformazione delle Ipab. Non possono inoltre assumere la presidenza dell'impresa sociale rappresentanti degli enti suddetti.

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

3. Quali attività può esercitare l'impresa sociale.

- L'attività d'impresa esercitata in via stabile e prevalente, *senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*, deve rientrare tra quelle c.d. di interesse generale previste dall'art.2 del DLgs. 112/2017.
- L'attività deve essere esercitata adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati all'attività.
- La condizione dell'esercizio in via principale di una o più delle attività di interesse generale previste si intende soddisfatta quando da esso si generi più del 70% dei ricavi complessivi dell'ente.
- Si considera inoltre e comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività d'impresa nella quale, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, siano occupati, in misura non inferiore al 30% dei lavoratori totali, lavoratori molto svantaggiati oppure persone svantaggiate o con disabilità, persone beneficiarie di protezione internazionale e persone senza fissa dimora iscritte nell'apposito registro anagrafico.
- L'impresa sociale, dunque, nei limiti di cui sopra, può svolgere attività diverse da quelle di interesse generale ed anche in relazione ai proventi di queste godrà delle agevolazioni fiscali (Rel.ne illustrativa al DLgs. 112/2017).

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

4. L'impresa sociale quale ente (parzialmente) senza scopo di lucro.

- L'attività svolta dall'impresa sociale deve essere esercitata senza scopo di lucro. In tal senso, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve, a fondatori, soci, associati, lavoratori, collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi forma di scioglimento individuale del rapporto.
- Il principio di cui sopra trova peraltro alcune contemperazioni che in parte lo ridimensionano e precisamente: mentre per le imprese sociali costituite in forma di associazione o di fondazione vige il divieto assoluto di distribuire utili o avanzi di gestione, per le imprese sociali costituite in forma societaria viene ammessa la possibilità di dirottare una quota, non superiore al 50%, degli utili o avanzi di gestione ai soci, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale oppure mediante emissione di strumenti finanziari, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale effettivamente versato.
- Inoltre, sempre nelle imprese sociali costituite in forma societaria è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato oppure aumentato nei limiti delle variazioni Istat del periodo corrispondente a quello in cui gli utili o avanzi di gestione sono stati prodotti, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale effettivamente versato.
- Infine, non viola il divieto di distribuzione di utili l'erogazione di ristorni ai soci nell'ambito delle imprese sociali costituite in forma di società cooperativa.

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

4. *L'impresa sociale quale ente (parzialmente) senza scopo di lucro.*

- L'impresa sociale, in ogni caso, destina eventuali utili o avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, salva la possibilità, come già in parte prima anticipato, di destinare una quota inferiore al 50% degli utili o avanzi di gestione (dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti) nel seguente modo:
 - a) se l'impresa è costituita in forma societaria, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni Istat del periodo corrispondente all'esercizio sociale in cui gli utili e avanzi di gestione sono stati prodotti oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale effettivamente versato;
 - b) a erogazioni gratuite 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.
- *Si può dunque concludere affermando che, nelle imprese sociali, non tutti gli utili o avanzi di gestione debbano effettivamente essere destinati alle attività di interesse generale o ad incremento del patrimonio, ma una quota (non così irrilevante) di essi possa essere utilizzata per soddisfare l'interesse dei soci alla remunerazione del capitale investito, cioè per un fine di lucro soggettivo, ancorchè nei limiti di legge.*

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

5. Il principio di non discriminazione nell'ammissione ed esclusione di soci ed associati.

- Gli atti costitutivi e gli statuti delle imprese sociali debbono prevedere il principio di non discriminazione nell'ammissione e nell'esclusione di soci ed associati (art.8 DLgs. 112/2017), prevedendo specifiche modalità procedurali di ammissione ed esclusione, tenendo conto delle peculiarità della compagine sociale e della struttura associativa o societaria e compatibilmente con la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita.
- Il principio in esame, ispirato al principio della porta aperta e all'interesse del terzo ad entrare a far parte dell'ente, non è facile da declinare operativamente, ma si può ragionevolmente ritenere che da esso non scaturisca un vero e proprio diritto soggettivo in capo al soggetto che voglia entrare a far parte dell'impresa sociale.

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

6. Il lavoro nell'impresa sociale.

- E' necessario prevedere adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori, mediante meccanismi di consultazione o di partecipazione attraverso i quali i lavoratori siano posti in grado di esercitare un'influenza sulle decisioni dell'impresa sociale, con riferimento alle questioni che incidono direttamente sulle condizioni di lavoro (art.11 DLgs. 112/2017). In ogni caso lo statuto deve disciplinare le modalità di partecipazione dei lavoratori all'assemblea degli associati o dei soci.
- Il trattamento economico e normativo dei lavoratori non può essere inferiore a quello previsto dai CCNL. La differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto da uno a otto.
- Sono ammesse le prestazioni di volontariato, ma il numero dei volontari non può essere superiore al numero dei lavoratori (art.13 DLgs. 112/2017).

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

7. La fiscalità dell'impresa sociale ex art.18 del DLgs.112/2017

- Le misure fiscali agevolative ed incentivanti relative all'impresa sociale sono contenute nell'art.18 del DLgs. 112/2017, ma la loro efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea, richiesta a cura del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.
- Al fine di rendere attrattivo l'investimento di capitali nelle imprese sociali, è stata prevista per le persone fisiche la detraibilità dall'Irpef lorda di un importo pari al 30% della somma investita nel capitale sociale di una o più imprese sociali, purchè qualificate come tali da non più di 5 anni. L'investimento massimo detraibile non può eccedere l'importo di euro 1.000.000 in ciascun periodo d'imposta e deve essere mantenuto per almeno 5 anni. Ai soggetti passivi IRES è stata invece consentita la deducibilità del 30% della somma investita nel capitale, con limite fissato ad euro 1.800.000 per ciascun periodo d'imposta, alle medesime condizioni di cui sopra. L'agevolazione in esame si applica anche agli atti di dotazione ed ai contributi di qualsiasi natura in favore di fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali da non più di 5 anni.
- Gli investimenti di capitale esterno sono anche agevolati dalla possibilità, introdotta sempre dall'art.18 del DLgs. 112/2017, di raccogliere, da parte delle imprese sociali costituite in forma di società di capitali o di società cooperative), capitali di rischio tramite portali o piattaforme telematiche (c.d. equity crowdfunding). In altri termini, l'impresa sociale può effettuare un'offerta al pubblico di quote o azioni per raccogliere capitale di rischio (anche mediante conferimenti di modesto valore unitario).

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

7. La fiscalità dell'impresa sociale ex art.18 del DLgs.112/2017

- Viene prevista la detassazione (nel senso di non concorrenza alla formazione del reddito imponibile) di:
 - a) somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva;
 - b) somme destinate a riserve indivisibili destinate allo svolgimento dell'attività statutaria; è consentito peraltro l'utilizzo delle riserve a copertura di perdite senza che ciò comporti la decadenza dal beneficio della detassazione, a condizione che non si proceda a successive distribuzioni di utili finché le riserve utilizzate non siano state ricostituite.
 - c) Imposte sui redditi riferibili alle variazioni fiscali ex art.83 del Tuir, evitando il c.d. effetto «imposte su imposte», ma a condizione che l'utile che ne deriva sia destinato ad incremento del patrimonio.
- *La leva fiscale risulta significativa poiché comporta la detassazione di tutti gli utili destinati e reinvestiti nell'attività interna dell'impresa sociale. La detassazione comprende dunque anche gli utili derivanti da attività diverse da quelle di interesse generale, il che può generare un vantaggio competitivo rispetto alle ordinarie imprese operanti sul mercato.*
- Alle imprese sociali non si applicano le norme di materia di società di comodo, di società in perdita sistematica e di ISA.
- *Va comunque ricordato che l'impresa sociale, a prescindere dalle forme giuridiche assunte (ad esempio associativa), è inquadrabile fiscalmente nell'ambito degli enti commerciali. La determinazione del reddito segue dunque le regole degli enti commerciali, con attrazione di tutte le fonti reddituali (comprese le eventuali liberalità) nell'unica categoria del reddito d'impresa. Ciò vale indipendentemente dalla forma giuridica assunta dall'impresa sociale e dunque, ad esempio, anche se essa è costituita in forma di associazione o di fondazione.*
- *Sul piano IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi dell'impresa sociale sono assoggettate al tributo e ciò vale anche per le cessioni o erogazioni gratuite, poiché tutta l'attività viene attratta nella sfera imprenditoriale. L'IVA viene dunque applicata secondo le regole ordinarie.*

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

7. Le ulteriori agevolazioni fiscali per le imprese sociali ai sensi del Codice del Terzo Settore – imposte indirette e tributi locali.

- Non sono soggetti ad imposta sulle successioni e donazioni, né ad imposte ipotecarie e catastali, i trasferimenti a titolo gratuito di beni utilizzati nel perseguimento delle finalità istituzionali, effettuati in favore di imprese sociali, ad eccezione di quelle costituite in forma societaria (ma comprese le cooperative sociali).
- Agli atti costitutivi, alle modifiche statutarie e alle operazioni straordinarie di fusione, scissione e trasformazione delle imprese sociali, ad eccezione di quelle costituite in forma societaria (ma comprese le cooperative sociali), si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.
- Viene prevista l'applicazione in misura fissa (e non proporzionale) delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti immobiliari di godimento a favore di tutte le imprese sociali, comprese quelle in forma societaria, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale.
- Viene prevista l'esenzione da imposta di bollo per gli atti, documenti, istanze, contratti, copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni, attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico posti in essere o richiesti dalle imprese sociali, ad eccezione di quelle costituite in forma societaria (ma comprese le cooperative sociali).
- Viene prevista l'esenzione da imposta sugli intrattenimenti per le attività svolte dalle imprese sociali (ad eccezione di quelle costituite in forma societaria, ma comprese le cooperative sociali), occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- Viene prevista l'esenzione dalle tasse sulle concessioni governative per gli atti e i provvedimenti relativi alle imprese sociali (ad eccezione di quelle costituite in forma societaria, ma comprese le cooperative sociali).
- Viene previsto che le Regioni possano disporre nei confronti delle imprese sociali, ad eccezione di quelle costituite in forma societaria, ma comprese le cooperative sociali, la riduzione o l'esenzione da IRAP, nel rispetto della normativa UE.

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

7. Le ulteriori agevolazioni fiscali per le imprese sociali ai sensi del Codice del Terzo Settore – deduzioni e detrazioni per erogazioni liberali.

- La norma in materia di detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali (art. 83 del DLgs. 117/2017) prevede la detraibilità o la deducibilità per le erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate da persone fisiche in favore delle imprese sociali, ad eccezione di quelle costituite in forma societaria (ma comprese le cooperative sociali), nonché la deducibilità per le liberalità in denaro effettuate da enti e società. Il beneficio è concesso, ai sensi di quanto previsto dal comma 6 dell'art. 83, 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.
- In dettaglio, per le persone fisiche la detrazione è consentita nella misura del 30% dell'erogazione liberale effettuata, per un importo non superiore a 30.000 euro in ciascun periodo d'imposta, mentre la deduzione è consentita nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, potendo peraltro computare l'eventuale eccedenza, rispetto al reddito complessivo dichiarato, in deduzione dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto. Per gli enti e le società, la deduzione dal reddito complessivo è consentita alle medesime condizioni illustrate per le persone fisiche.
- Tra i beneficiari delle erogazioni liberali deducibili o detraibili rientrano dunque, a titolo esemplificativo, le imprese sociali che hanno natura giuridica di associazione o di fondazione.

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

8. Gli obblighi contabili dell'impresa sociale. I controlli interni ed esterni.

- Obbligatoria la contabilità ordinaria.
- Obbligatorio il deposito del bilancio presso il Registro delle Imprese.
- Obbligatoria la redazione del bilancio sociale secondo le linee guida del D.M. 4.7.2019, con relativo deposito presso il Registro delle Imprese e pubblicazione sul sito internet dell'ente.
- Obbligatoria la nomina di uno o più sindaci aventi i requisiti di cui agli artt. 2397, comma 2 e 2399 del Codice Civile, che debbono esercitare anche compiti di monitoraggio sull'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale, nonché attestare la conformità del bilancio sociale alle linee guida stabilite dal D.M. 4.7.2019.
- Il superamento di due dei limiti fissati dall'art.2435-bis, comma 1, del Codice Civile, per due esercizi consecutivi, comporta altresì l'obbligo di sottoporre l'impresa sociale alla revisione legale.
- L'impresa sociale è altresì soggetta al c.d. «controllo esterno» da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, attraverso l'Ispettorato nazionale del Lavoro. Replicando il modello di controlli esterni previsto per le cooperative, il Ministero può servirsi a tal fine anche di enti associativi di secondo livello costituiti da non meno di mille imprese sociali iscritte nel registro delle imprese di almeno cinque diverse regioni o province autonome. L'attività ispettiva deve essere effettuata almeno una volta all'anno.

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

9. La devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'impresa sociale.

- In caso di scioglimento volontario dell'impresa sociale o di perdita volontaria della qualifica, il patrimonio residuo (dedotto nelle imprese sociali societarie il capitale versato dai soci eventualmente rivalutato o aumentato ed i dividendi deliberati e non distribuiti, nei limiti previsti), è devoluto ad altri enti del Terzo settore (non necessariamente imprese sociali) costituiti ed operanti da almeno tre anni o ai fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali, secondo le disposizioni statutarie.
- La norma intende evitare una possibile distribuzione posticipata degli eventuali utili d'esercizio.
- La norma stessa, comunque, consente che, nelle imprese sociali costituite in forma societaria, all'atto dello scioglimento, ciascun socio abbia diritto a ripetere il proprio investimento iniziale, comprensivo dell'eventuale aumento o rivalutazione medio tempore intervenuti.
- Non è previsto il parere positivo obbligatorio dell'Ufficio del Registro Unico Nazionale del Terzo settore, a differenza di quanto avviene per gli altri Ets ai sensi dell'art.9 del DLgs. 117/2017. Ne deriva una certa discrezionalità nella scelta devolutiva.

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

10. I vincoli alle operazioni di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio.

- L'efficacia di tali operazioni (fatto salvo quanto previsto dal codice civile per le società cooperative in tema di devoluzione ai fondi mutualistici del valore effettivo del patrimonio, cfr. artt. 2545-decies e 2545-undecies c.c.) è subordinata al rilascio dell'autorizzazione da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, volta a preservare l'assenza dello scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio ed il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale da parte dei soggetti coinvolti negli atti posti in essere.
- Il relativo procedimento è disciplinato dal D.M. n.50 del 27.04.2018.
- Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, in qualità di Autorità di Vigilanza, mantiene anche un potere di controllo successivo rispetto all'effettuazione dell'operazione straordinaria.
- A titolo esemplificativo, pensiamo ad un'operazione di trasformazione di un'ODV in forma associativa in impresa sociale in forma di SRL (vedasi anche la Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n.943 del 29.1.2019)

L'impresa sociale: una nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

11. Il coinvolgimento degli utenti e degli altri soggetti interessati alle attività.

- Negli statuti o nei regolamenti aziendali delle imprese sociali, è necessario prevedere adeguate forme di coinvolgimento degli utenti e degli altri soggetti direttamente interessati alle loro attività, mediante meccanismi di consultazione o di partecipazione attraverso i quali essi siano posti in grado di esercitare un'influenza sulle decisioni dell'impresa sociale, con riferimento alle questioni che incidono direttamente sulla qualità dei beni o dei servizi. Lo statuto deve disciplinare le modalità di partecipazione degli utenti all'assemblea degli associati o dei soci, anche tramite loro rappresentanti.
- Anche questa previsione richiede dunque attenzione in sede di redazione dello statuto o regolamento, nonché nella sua successiva declinazione operativa, confermando l'intento del legislatore di mettere l'impresa sociale all'interno di un contesto in cui la sua attività sia comunque sottoposta ad un costante monitoraggio sia interno, che esterno alla stessa.