

dott. giuseppe guida
dott.ssa maria clotilde cermisoni

commercialisti - revisori contabili

Spettabile CLIENTELA

LORO SEDI

Varese, 19 novembre 2018

In attuazione della delega contenuta nella Legge 6 giugno 2016 n. 106, con il Decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 112 è stata riformata la disciplina dell'impresa sociale.

L'impresa sociale viene ricompresa nel perimetro dei nuovi enti del Terzo settore e rappresenta una qualifica che tutti i tipi di enti giuridici, inclusi quelli societari, possono acquisire se presentano determinati requisiti.

All'impresa sociale (pur essendo un ente del Terzo settore) non si applicano le disposizioni del Codice del Terzo settore, se non in via residuale rispetto alla disciplina propria, salvo quanto previsto per le cooperative sociali.

Il citato Decreto legislativo è entrato in vigore il 20 luglio 2017 (giorno successivo a quello della sua pubblicazione sulla *G.U.* 19.7.2017 n. 167).

In attuazione dell'art. 1 comma 7 della Legge delega n. 106/2016, che riconosce al Governo la possibilità di emanare disposizioni integrative e correttive dei decreti attuativi della riforma del Terzo settore, è stato emanato il Decreto legislativo 20 luglio 2018 n. 95 recante, appunto, disposizioni integrative e correttive del precedente Decreto legislativo n. 112/2017.

Le disposizioni del Decreto legislativo n. 95/2018 sono entrate in vigore l'11 agosto 2018 (giorno successivo a quello della sua pubblicazione sulla *G.U.* 10.8.2018 n. 185).

Di seguito si riepilogano i principali aspetti della nuova disciplina dell'impresa sociale, tenendo conto delle disposizioni integrative e correttive.

Restiamo a disposizione per tutti gli eventuali chiarimenti e con l'occasione porgiamo i migliori saluti.

(Giuseppe Guida)





1 AMBITO SOGGETTIVO

Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, ivi inclusi quelli societari.

Le cooperative sociali e i loro consorzi acquisiscono di diritto la qualifica di impresa sociale e applicano le disposizioni del DLgs. 112/2017 nel rispetto della normativa specifica delle cooperative (L. 8.11.91 n. 381 e artt. 2511 ss. c.c.) ed in quanto compatibili.

Agli **enti religiosi civilmente riconosciuti** le norme relative all'impresa sociale si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale di seguito indicate.

Non possono acquisire la qualifica di impresa sociale i seguenti soggetti:

- le società costituite da un unico socio persona fisica;
- le Amministrazioni Pubbliche;
- 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.

2 AMBITO OGGETTIVO

I soggetti sopra individuati, per dotarsi della qualifica di impresa sociale, devono esercitare in via stabile e principale una o più attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

3 ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE

Si considerano di interesse generale le attività d'impresa aventi ad oggetto:

- interventi e servizi sociali ed interventi, servizi e prestazioni per l'assistenza delle persone handicappate o con disabilità grave prive del sostegno familiare;
- interventi e prestazioni sanitarie;
- prestazioni socio-sanitarie;
- educazione, istruzione e formazione professionale, nonché attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
- interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
- formazione universitaria e post-universitaria;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle altre attività di interesse generale;
- radiodiffusione sonora a carattere comunitario;
- organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica, alla prevenzione del bullismo ed al contrasto della povertà educativa;
- servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al 70% da imprese sociali o da altri enti del Terzo settore;
- cooperazione allo sviluppo;
- attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale;
- servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone svantaggiate o con disabilità;



- alloggio sociale, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- microcredito;
- agricoltura sociale;
- organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Oltre a quelle sopra indicate, si considera comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività d'impresa nella quale siano occupati, in una misura non inferiore al 30% dei lavoratori totali:

- lavoratori molto svantaggiati;
- persone svantaggiate o con disabilità, persone beneficiarie di protezione internazionale e persone senza fissa dimora iscritte nell'apposito registro dell'Anagrafe.

Prevalenza dell'attività di interesse generale

L'attività d'impresa di interesse generale è svolta in via principale se i ricavi dalla stessa generati sono superiori al 70% di quelli complessivi, secondo criteri di computo che saranno definiti con apposito decreto del Ministro dello Sviluppo economico.

Da ciò ne deriva che l'impresa sociale possa svolgere anche attività diverse da quelle di interesse generale, purché i relativi ricavi siano inferiori al 30% dei ricavi complessivi.

4 ASSENZA DI SCOPO DI LUCRO

L'impresa sociale destina gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio. In linea generale, fatto salvo quanto sarà oltre indicato, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, di fondi e riserve comunque denominati a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto.

Non si considera distribuzione, neanche indiretta, di utili ed avanzi di gestione la ripartizione ai soci di ristorni correlati ad attività di interesse generale da parte di imprese sociali costituite in forma di società cooperativa, a condizione che lo statuto o l'atto costitutivo indichi i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici e che si registri un avanzo della gestione mutualistica (art. 3 co. 2-bis del DLgs. 112/2017, inserito dal DLgs. 95/2018).

Destinazione vincolata di utili e avanzi

In deroga al divieto di distribuzione degli utili, previsto al fine di favorire il finanziamento dell'impresa sociale, una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, può essere destinata:

- se l'impresa sociale è costituita in forma societaria:
 - ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli 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;
- 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.



5 COSTITUZIONE DELL'IMPRESA SOCIALE

L'impresa sociale è costituita con atto pubblico nel quale, oltre a quanto specificamente previsto per ciascun tipo di organizzazione, deve essere esplicitato il carattere sociale dell'impresa con particolare riferimento all'oggetto sociale e all'assenza di scopo di lucro.

5.1 RISPETTO DELLE DISPOSIZIONI DI NATURA "CIVILISTICA"

Ai fini dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale, gli statuti e gli atti costitutivi dell'ente (qualsiasi natura giuridica abbia) devono rispettare specifiche previsioni del DLgs. 112/2017 in merito:

- ai requisiti per coloro che ricoprono cariche sociali;
- alla nomina dei componenti degli organi sociali;
- alla procedura di ammissione ed esclusione di soci e associati;
- alla nomina e ai compiti dell'organo di controllo interno;
- al coinvolgimento di lavoratori, utenti e altri soggetti interessati all'attività, da intendersi come meccanismi di consultazione o di partecipazione mediante i quali si esercita un'influenza sulle decisioni dell'impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidono direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi;
- all'impiego di lavoratori e volontari.

5.2 DEPOSITO PRESSO IL REGISTRO DELLE IMPRESE

L'atto costitutivo, così come gli atti modificativi o gli altri atti relativi all'impresa sociale definiti dal DM 16.3.2018, devono essere depositati:

- entro 30 giorni;
- a cura del notaio o degli amministratori;
- presso il Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione in un'apposita sezione.

L'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese ha natura costitutiva ai fini dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale.

Le imprese sociali dovranno iscriversi anche in una sezione dedicata del Registro unico nazionale del Terzo settore; a tal fine, l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore (artt. 11 co. 3 e 46 co. 1 lett. d) del DLgs. 117/2017).

Denominazione

Le società e gli enti (ad eccezione di quelli religiosi) che hanno la qualifica di impresa sociale, negli atti e nella corrispondenza, devono integrare la denominazione o la ragione sociale con l'indicazione di "impresa sociale".

5.3 ADEGUAMENTO ALLA NUOVA DISCIPLINA

Ai sensi dell'art. 17 co. 3 del DLgs. 112/2017, come modificato dal DLgs. 95/2018, le imprese sociali già costituite al 20.7.2017 (data di entrata in vigore del DLgs. 112/2017) possono adeguarsi alla nuova disciplina entro il 20.1.2019 (l'originario termine di 12 mesi dall'entrata in vigore del DLgs. 112/2017 è stato incrementato a 18 mesi).

Entro lo stesso termine, gli statuti possono essere modificati con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine:

- di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili;
- o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni, derogabili mediante specifica clausola statutaria.



6 DISCIPLINA FISCALE

I redditi delle imprese sociali sono determinati secondo le norme tributarie ordinariamente applicabili alle diverse tipologie di enti che possono assumere detta qualifica, tenendo conto delle misure fiscali di favore introdotte dall'art. 18 del DLgs. 112/2017.

6.1 DETASSAZIONE DI UTILI E AVANZI DI GESTIONE

Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali (art. 18 co. 1 e 2 del DLgs. 112/2017, come modificati dal DLgs. 95/2018):

- le somme destinate a contributo per l'esercizio dell'attività ispettiva organizzata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali;
- le somme accantonate a riserve destinate, ai sensi dell'art. 3 co. 1 e 2 del DLgs. 112/2017, allo svolgimento dell'attività statutaria; l'utilizzo delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dal beneficio, a condizione che non si proceda alla distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite;
- le imposte sui redditi riferibili a variazioni fiscali, ove si generi un utile o un maggior utile da destinare ad incremento del patrimonio (la Relazione illustrativa al DLgs. 95/2018 precisa che la disposizione mira ad evitare che "l'importo dovuto a titolo di IRES in seguito a variazioni fiscali possa essere, a sua volta, tassato quale costo non ammesso in deduzione ed oggetto di ripresa in aumento").

La detassazione opera anche per gli utili destinati ad una delle predette finalità che derivano dallo svolgimento di attività diverse da quelle di interesse generale (attività che, comunque, devono essere inferiori alla soglia del 30% dei ricavi complessivi, ai sensi dell'art. 2 co. 3 del DLgs. 112/2017).

6.2 DETRAZIONE IRPEF E DEDUZIONE IRES PER INVESTIMENTI NELL'IMPRESA SOCIALE

Vengono introdotte alcune misure volte a favorire il finanziamento dell'impresa sociale, le cui modalità attuative saranno definite con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali.

Detrazione IRPEF per investimenti nel capitale sociale dell'impresa sociale

È riconosciuta una detrazione IRPEF pari al 30% della somma investita, successivamente all'entrata in vigore del DLgs. 112/2017 (20.7.2017), nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di 5 anni (art. 18 co. 3 del DLgs. 112/2017, come modificato dal DLgs. 95/2018).

L'ammontare, in tutto o in parte, non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo.

L'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1.000.000,00 di euro e deve essere mantenuto per almeno 5 anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituire l'importo detratto, unitamente agli interessi legali.

Deduzione IRES per investimenti nel capitale sociale dell'impresa sociale

Per i soggetti passivi IRES viene prevista una deduzione dal reddito pari al 30% della somma investita, successivamente all'entrata in vigore del DLgs. 112/2017 (20.7.2017), nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di 5 anni (art. 18 co. 4 del DLgs. 112/2017, come modificato dal DLgs. 95/2018).

L'investimento massimo deducibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1.800.000,00 euro e deve essere mantenuto per almeno 5 anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio ed il recupero a



tassazione dell'importo dedotto. Sull'imposta non versata per effetto della deduzione non spettante sono dovuti gli interessi legali.

Estensione alle fondazioni con qualifica di impresa sociale

Le predette detrazione IRPEF e deduzione reddituale IRES sono estese agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura, posti in essere successivamente alla data di entrata in vigore del DLgs. 112/2017 (20.7.2017), in favore di fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di 5 anni.

Analoga misura non si applica, invece, alle imprese sociali costituite in forma di associazione in considerazione della maggior facilità con cui tali enti possono acquisire per trasformazione la forma societaria qualora intendano avvalersi di capitale di rischio ed usufruire delle agevolazioni del DLgs. 112/2017.

6.3 ESCLUSIONE DA SOCIETÀ DI COMODO E STUDI DI SETTORE

Alle imprese sociali non si applicano le norme in materia di:

- società di comodo e società in perdita sistematica;
- studi di settore, parametri contabili e indici sintetici di affidabilità fiscale.

6.4 CONTROLLI AMMINISTRATIVI E FISCALI

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni fiscali, è previsto uno scambio di informazioni circa gli esiti dei controlli fiscali e civilistici di competenza dell'Amministrazione finanziaria e delle altre Amministrazioni vigilanti (art. 18 co. 8-*bis* del DLgs. 112/2017, inserito dal DLgs. 95/2018).

6.5 GESTIONE COMMISSARIALE

In caso di violazione delle disposizioni dell'art. 18, in aggiunta alla decadenza dalle agevolazioni, si applica l'art. 2545-*sexiesdecies* c.c. ai fini della gestione commissariale (art. 18 co. 8-*ter* del DLgs. 112/2017, inserito dal DLgs. 95/2018).

6.6 EFFICACIA DELLE DISPOSIZIONI FISCALI

Le disposizioni fiscali sopra riepilogate non sono ancora efficaci, essendo subordinate al rilascio dell'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, per il contrasto agli aiuti di Stato, allo stato attuale ancora non pervenuta.