

## L'impresa sociale

TRA VECCHIO E NUOVO CODICE

# Sì alla distribuzione degli utili per attrarre gli investimenti

### IL QUESITO

**Quali sono le principali novità in tema di impresa sociale e cosa cambierà per le «nuove» imprese sociali dal punto di vista fiscale?**

#### Antonio Fici

La disciplina particolare della nuova impresa sociale si trova in un testo autonomo (il Dlgs 112/2017), separato dal Codice del terzo settore, ma a quest'ultimo sostanzialmente collegato (articolo 1, comma 5). Ne consegue la possibilità di applicare alle imprese sociali anche le norme del Codice, come ad esempio l'articolo 22 sull'acquisto della personalità giuridica, usufruibile dalle imprese sociali costituite in forma di associazione o di fondazione. L'impresa sociale è una qualifica che enti costituiti in una qualsiasi forma giuridica, anche societaria, possono acquisire se sono costituiti ed operano in conformità alle disposizioni di legge applicabili (articolo 1, comma 1). A tale qualifica non possono invece accedere le persone fisiche, le società costituite da un unico socio persona fisica, le amministrazioni pubbliche e gli enti i cui atti costitutivi riservino ai soci o associati l'erogazione dei beni o servizi (articolo 1, comma 2).

Un particolare regime vigeva per gli enti religiosi civilmente riconosciuti (articolo 1, comma 3), che pur non potendo acquisire la qualifica di imprese sociali, possono a certe condizioni avvalersi di questa normativa per lo svolgimento in forma d'impresa di attività diverse da quella di culto; e per le cooperative sociali (e i loro consorzi) di cui alla legge 381/1991, che sono considerate imprese sociali "di diritto" (articolo 1, comma 4).

L'impresa sociale, come tutti gli altri Ets, è tenuta a svolgere un'attività d'interesse generale, ma a differenza degli altri Ets deve farlo in forma d'impresa. Il legislatore della riforma ha esteso i campi di attività dell'impresa sociale, che si trovano elencati all'articolo 2, comma 1 del decreto. L'impresa sociale, inoltre, può qualificarsi per il fatto di esercitare una qualsiasi attività d'impresa inserendo al lavoro (nella percentuale minima del 30%) determinate persone svantaggiate o determinati lavoratori molto svantaggiati (articolo 2, commi 4 e 5).

A differenza degli altri Ets, l'im-

presa sociale (se costituita in forma di società) può entro certi limiti distribuire utili ai propri soci (articolo 3, comma 3, lettera a). Questa innovazione legislativa si deve alla volontà di favorire gli investimenti nel capitale sociale delle società imprese sociali, anche tenendo conto della misura fiscale di cui all'articolo 18, commi 3 e 4. L'impresa sociale non può essere controllata da enti for profit o da enti pubblici. Tuttavia, tali enti possono aderire a un'impresa sociale, ciò che consente loro di realizzare stabili forme di partnership con gli Ets. Infatti, enti for profit che intendano comportarsi in maniera "socialmente responsabile" ed enti pubblici che intendano assumersi la responsabilità di determinate attività di interesse generale potrebbero farlo contribuendo alla costituzione di imprese sociali o aderendo a imprese già costituite.

Altre novità rilevanti riguardano la tutela del lavoro e il principio di equità retributiva per cui tra la retribuzione più bassa e quella più alta non può esservi un rapporto superiore a 1a8 (articolo 13, comma 1). L'impresa sociale deve inoltre realizzare forme di coinvolgimento e partecipazione dei propri lavoratori ed utenti (articolo 11). Nelle imprese sociali di più grandi dimensioni la partecipazione dei lavoratori e utenti agli organi societari è imposta dalla legge (articolo 11, comma 4, lettera b).

Favorita dal legislatore della riforma è altresì la dimensione di sistema. Più imprese sociali (in numero pari almeno a mille) possono infatti costituire una rete associativa che le sostenga in vario modo, anche attraverso l'istituzione di fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali, alimentati ai sensi dell'articolo 16 del decreto, e che eserciti nei loro confronti l'attività di vigilanza altrimenti effettuata dal ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Vigono infine per l'impresa sociale particolari obblighi di organizzazione interna, di rendicontazione e di trasparenza. L'impresa sociale è tenuta ad avere un organo di controllo interno che vigili sulla legalità e correttezza dell'operato degli amministratori, e in alcuni casi anche a nominare un revisore legale (articolo 10). Deve sempre redigere e pubblicare un bilancio sociale redatto in conformità a linee guida ministeriali (articolo 9, comma 2) ed è tenuta alla redazione del bilancio d'esercizio secondo le norme applicabili alle società (articolo 9, comma 1).

### LE REGOLE SULLA TASSAZIONE

**L'impresa sociale**  
Possono diventare impresa sociale gli enti costituiti in una qualsiasi forma giuridica, anche societaria, che rispettano le disposizioni del Dlgs 112/2017. Non possono accedere alla qualifica: persone fisiche; società costituite da un unico socio persona fisica; amministrazioni pubbliche; enti i cui atti costitutivi riservino ai soci o associati l'erogazione di beni o servizi. È una forma giuridica rivolta agli enti che intendono svolgere in forma di impresa una delle attività

di interesse generale elencate nell'articolo 2 del Dlgs 112/2017.

#### La ripartizione degli utili

Se costituita in forma di società, l'impresa sociale può destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, alla distribuzione di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni fruttiferi postali aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

Gli utili e avanzi di gestione sono esclusi da tassazione se accantonati in apposite riserve e destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio. Non comporta decadenza dal beneficio della detassazione l'utilizzo delle riserve a copertura di eventuali perdite. Indipendentemente dalle dimensioni, è obbligatoria la nomina di un organo di controllo interno. Il revisore legale è richiesto solo al superamento di alcuni limiti (articolo 10 Cts).

**Il fronte fiscale.** Disciplina tributaria ad hoc in attesa del nullaosta europeo

## Esentasse i guadagni reinvestiti

#### Gabriele Sepio

Una delle principali novità del Dlgs 112/2017 è la previsione per l'impresa sociale di una specifica disciplina tributaria, del tutto assente nella normativa previgente. Il nuovo regime non è ancora operativo: l'efficacia delle misure di cui all'articolo 18 del Dlgs 112/2017 è infatti subordinata al vaglio da parte della Commissione europea.

Con la piena efficacia della riforma, gli enti dotati della qualifica di impresa sociale potranno beneficiare della non imponibilità degli utili e avanzi di gestione accantonati in apposite riserve e destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (articolo 18, comma 1 Dlgs 112/2017). Verranno dunque esclusi da tassazione gli utili effettivamente reinvestiti nelle finalità statutarie di interesse generale, ma le riserve potranno essere utilizzate a copertura di eventuali perdite, senza che ciò comporti la decadenza dal beneficio. Del pari escluse da tassazione le imposte sui redditi riferibili a variazioni in aumento o in diminuzione: si eviterà così che l'imponimento dell'Ires dovuta in seguito alle variazioni possa rilevare come costo non deducibile e, di conseguenza, essere oggetto di ripresa in aumento (come chiarito dal decreto correttivo 95/2018). Non concorreranno a formare il reddito dell'impresa sociale, inoltre, le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva esercitata sulle imprese sociali

dal ministero del Lavoro (ai sensi dell'articolo 15 Dlgs 112/2017).

Nell'intento di compensare le limitazioni alla distribuzione di utili, il Dlgs 112/2017 ha poi introdotto per le imprese sociali costituite in forma societaria alcuni incentivi a favore della capitalizzazione, ispirati alle analoghe misure già sperimentate per le start up innovative. I contribuenti Irpef potranno infatti detrarre un importo pari al 30% della somma investita nel capitale dell'impresa sociale, nel limite di

#### PER CONTRIBUENTI IRES

Deduzione del 30%, per un investimento massimo di 1,8 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta, da mantenere almeno 5 anni

un milione di euro per ciascun periodo d'imposta. L'ammontare non detraibile potrà essere riportato nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo (articolo 18, comma 3 Dlgs 112/2017). I contribuenti Ires potranno invece fruire di una deduzione del 30%, per un investimento massimo di 1,8 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta (articolo 18, comma 4 Dlgs 112/2017). In entrambi i casi, l'investimento dovrà essere mantenuto per un periodo di almeno 5 anni, pena la decadenza dal beneficio. Potranno godere delle agevolazioni unicamente gli investi-

menti effettuati dopo il 20 luglio 2017 (data di entrata in vigore del Dlgs 112/2017) e diretti ad imprese sociali che abbiano acquisito la qualifica da non più di 5 anni. Beneficiari analoghi sono previsti per gli atti di dotazione e contributi di qualsiasi natura posti in essere a favore delle imprese sociali costituite in forma di fondazione (articolo 18, comma 5 del Dlgs 112/2017). L'operatività degli incentivi in questione è comunque subordinata, oltre che all'autorizzazione comunitaria, all'emanazione di un decreto ministeriale attuativo. Alcune tipologie di imprese sociali potranno poi fruire delle agevolazioni fiscali introdotte dal Cts (Dlgs 117/2017 o Cts). Nel dettaglio, sono applicabili alle imprese sociali costituite in forma non societaria (nonché alle cooperative sociali) sia i benefici per chi effettua erogazioni liberali di cui all'articolo 83 del Cts sia le agevolazioni in materia di imposte indirette di cui all'articolo 82 (che includono l'esenzione dall'imposta su successioni e donazioni per i trasferimenti a titolo gratuito, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ad atti costitutivi e modifiche statutarie e l'esenzione dall'imposta di bollo per tutti gli atti documentati). A prescindere dalla forma giuridica, agli atti traslativi a titolo oneroso relativi a beni immobili di tutte le imprese sociali si applica il registro in misura fissa (articolo 82, comma 4 del Cts).