



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

IL REGIME FISCALE DELLA NUOVA IMPRESA SOCIALE

Viviana Capozzi

3 OTTOBRE 2018





ABSTRACT

La legge delega di riforma del Terzo settore ha operato un'ampia revisione della disciplina civilistica e fiscale dell'impresa sociale, nell'ottica di incentivarne la diffusione. Lo scarso "successo" di questa tipologia di impresa, nel vigore della precedente disciplina, veniva riferito soprattutto al fatto che divenire un'impresa sociale da un lato comportava importanti vincoli sulla distribuzione degli utili, dall'altro non riconosceva uno specifico regime fiscale. Infatti, ogni ente che adottava la qualifica di impresa sociale continuava ad applicare i modelli impositivi operanti con riferimento alla propria "veste" giuridica.

Il legislatore delegato, in attuazione dei principi direttivi indicati dalla delega per la riforma del Terzo settore, ha incentivato la diffusione di questo modello di impresa prevedendo forme di detassazione degli utili (quando destinati a specifiche finalità), introducendo 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) e adottato misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale.

Il quadro normativo tracciato dal legislatore delegato con il D.Lgs. n. 112 del 2017 è stato recentemente modificato dal D.Lgs. n. 95 del 2018 entrato in vigore l'11 agosto u.s. e in capo alle imprese sociali già costituite incombe l'obbligo di adeguamento alle nuove disposizioni recate dal cennato Decreto n. 112 entro il 20 gennaio 2019.

L'attualità della materia ha quindi suggerito l'opportunità di approfondire, in un primo documento di ricerca, la nuova disciplina fiscale applicabile a quegli enti che assumono la qualifica di impresa sociale, così come alle cooperative sociali che, "a regime", diverranno imprese sociali di diritto. Fermo restando che l'efficacia delle disposizioni, che ci si appresta ad esaminare è subordinata all'intervento dell'autorizzazione della Commissione europea, nel rispetto della disciplina comunitaria in materia di Aiuti di Stato.



SOMMARIO

1. PREMESSA.....	4
2. LA DETASSAZIONE DEGLI UTILI E DEGLI AVANZI DI GESTIONE	5
2.1. La detassazione degli utili e degli avanzi di gestione nella versione antecedente al decreto correttivo	6
2.2. La detassazione degli utili e degli avanzi di gestione a seguito dell'intervento del decreto correttivo	7
3. GLI INCENTIVI FISCALI PER QUANTI INVESTONO NELLE IMPRESE SOCIALI.....	9
3.1. Le agevolazioni fiscali riconosciute a quanti investono nelle imprese sociali.....	9
3.2. La possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici (il c.d. equity crowdfunding)	11
4. ULTERIORI AGEVOLAZIONI FISCALI PREVISTE PER LE IMPRESE SOCIALI.....	12
4.1. Agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali.....	12
4.2. Deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali	15
5. GLI ADEMPIMENTI FISCALI.....	17
6. IL REGIME DELLE VERIFICHE.....	18



1. Premessa

L'impresa sociale, introdotta nel nostro ordinamento già nel 2006 (dal D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 155), nel suo primo decennio di vita, non ha trovato un'ampia diffusione. Lo scarso successo riscontrato dal nuovo modello di impresa viene per lo più imputato al fatto che, a fronte del divieto di distribuzione degli utili, il legislatore non aveva adottato alcuna forma di "correttivo" e/o "incentivo" a favore dei soggetti che sceglievano di assumere la qualifica di impresa sociale¹. Nel vigore della precedente disciplina, infatti, divenire un'impresa sociale non determinava alcun effetto fiscale: ciascun ente continuava ad applicare i modelli impositivi operanti con riferimento alla propria "veste" giuridica (associazioni, fondazioni, società, ONLUS², etc...) e non beneficiava di alcun regime agevolativo.

La legge delega di riforma del Terzo settore, volendo incentivare lo sviluppo delle imprese sociali (le quali saranno enti del Terzo settore a tutti gli effetti) nonché recepire le indicazioni fornite dai principali organismi europei in tema di economia sociale³, ha previsto un'ampia riforma della disciplina normativa di riferimento, indirizzando il legislatore delegato ad introdurre per le imprese sociali 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" e "misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale" (art. 9, comma 1, lett. f) della legge 6 giugno 2016, n. 106).

In attuazione della delega, l'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017, nell'ambito di una più ampia revisione della disciplina normativa dell'impresa sociale, ha introdotto alcune misure agevolative, finalizzate ad incentivarne lo sviluppo. Come si vedrà più approfonditamente nel prosieguo, sotto il profilo fiscale, il legislatore delegato per la nuova impresa sociale ha:

- previsto la non imponibilità delle somme destinate a riserva;
- introdotto degli incentivi fiscali per quanti decidono di investire nelle imprese sociali (sul modello di quelli operanti per le *start-up* innovative);
- riconosciuto alle imprese sociali la possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio attraverso portali *online* (il c.d. *equity crowdfunding*).

¹ Fra gli altri: Borzaga C., "L'impresa sociale nel perimetro del terzo settore: riposizionamento e rilancio", in *Impresa sociale*, 2016, 7; Sbardella A. – Silvetti F.M., "Remunerazione del capitale di rischio nell'impresa sociale", in *Il Fisco*, 2016, 35, 3335; Setti M., "Impresa sociale VS altre forme non profit: costi gestionali e amministrativi a confronto", in *Cooperative e enti non profit*, 2013, 6, 33; nonché, dopo la riforma: Sepio G. – Silvetti F. M., "Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale", in *Il Fisco*, 2017, 34, 3240 e ss.

² Il comma 1 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 155 del 2006, in proposito, disponeva che "1. Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e gli enti non commerciali di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie previste dal medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previsti."

³ Fra gli altri, si vedano: la Risoluzione del Parlamento europeo del 10 settembre 2015 documento (2015) 0320; le Raccomandazioni di ottobre 2016 dell'Expert Group on social Entrepreneurship e le Conclusioni del Consiglio UE del 7 dicembre 2015.



L'efficacia di queste disposizioni, che ci si appresta ad esaminare nel dettaglio, è subordinata all'intervento dell'autorizzazione della Commissione europea (richiesta a cura del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali), nel rispetto della disciplina comunitaria in materia di Aiuti di Stato⁴.

2. La detassazione degli utili e degli avanzi di gestione

In via preliminare va brevemente ricordato che, ai sensi dell'art.1 del D.lgs. n. 112 del 2017, possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati (inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del Codice civile) che esercitano in via prevalente un'attività d'impresa di interesse generale (di cui all'art.2 del D.Lgs. n.112 del 2017), senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Detta qualifica non può essere acquisita da società unipersonali e da Amministrazioni pubbliche. Mentre le cooperative sociali ed i loro consorzi acquisiscono di diritto la qualifica di impresa sociale.

La qualifica di impresa sociale, quindi, può essere assunta da diverse tipologie di enti; pertanto, anche dopo la recente riforma, per la determinazione dei redditi prodotti da dette imprese si deve fare riferimento alle norme tributarie ordinariamente applicabili alle diverse tipologie di enti che possono assumere la qualifica di impresa sociale.

L'acquisizione della qualifica, tuttavia, comporta l'assunzione di determinati vincoli, fra cui l'obbligo di destinare i propri utili o avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o a incremento del proprio patrimonio, con possibilità di distribuzione ai soci solo nei limiti previsti dall'art. 3, comma 3 del D.Lgs. n. 112 del 2017. Nello specifico, ai sensi di tale ultima disposizione 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, alle seguenti finalità:

- a) se costituita nelle forme di cui al libro V del Codice civile:
 - a. ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo 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
 - b. 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 due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato
- b) 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.

⁴ Art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.



Tale limitazione alla facoltà di distribuzione degli utili o degli avanzi di gestione è stata compensata, in occasione della riforma del Terzo settore, con l'adozione di alcune ipotesi di detassazione degli utili, in analogia con quanto già previsto per le cooperative sociali⁵ e per i consorzi tra piccole e medie imprese⁶. Tenuto conto della peculiarità di quegli enti che acquisiscono la qualifica di impresa sociale, le misure adottate in occasione della Riforma si collocano in un'ottica di equità fiscale e pieno rispetto dei principi costituzionali che fondano il nostro ordinamento⁷.

Entrando, quindi, nel merito delle misure adottate, va in primo luogo evidenziato che le medesime sono state recentemente oggetto di modifica a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 20 luglio 2018, n. 95 (il Decreto legislativo recante *"Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, ai sensi dell'articolo 1, comma 7, della legge 6 giugno 2016, n. 106"* - di seguito anche solo *"il decreto correttivo"*⁸). Per chiarezza espositiva, quindi, nell'affrontare il contenuto delle misure fiscali in esame, si darà atto anche dell'*iter* normativo che le ha interessate.

2.1. La detassazione degli utili e degli avanzi di gestione nella versione antecedente al decreto correttivo

Ai sensi di quanto disposto dal comma 1 dell'art.18 del D.Lgs. n. 112 del 2017, nella versione vigente prima dell'entrata in vigore del decreto correttivo, gli utili e gli avanzi di gestione delle imprese sociali non costituiscono reddito imponibile (ai fini delle imposte dirette) qualora, in sede di approvazione del bilancio di esercizio, l'assemblea li destini ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta. Al fine di usufruire della detassazione in esame, è altresì necessario che detti utili e avanzi di gestione, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, risultino effettivamente e alternativamente destinati come segue:

- allo svolgimento dell'attività statutaria;
- ad incremento del patrimonio;

⁵ Di cui alla legge n. 381 del 1991.

⁶ Di cui alla legge n. 240 del 1981.

⁷ Ficari V., *"Prime osservazioni sulla fiscalità degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali"*, in corso di pubblicazione sulla Rivista trimestrale di diritto tributario. In particolare, l'Autore con riferimento alla fiscalità agevolata, riservata a tutti gli enti del terzo settore (comprese le imprese sociali), ha correttamente evidenziato che *"La non tassazione dei proventi ed una articolata regolamentazione della detraibilità/deducibilità dei trasferimenti ed erogazioni di terzi dimostra come la differenziazione impositiva sia coerente con l'attenuazione o, comunque, la diversità di capacità contributiva degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali nel momento in cui, da un lato, la loro attività produttiva assolve ad una funzione sociale e pubblica con risparmi di spesa e, dall'altro, la destinazione del risultato economico dell'impresa commerciale avente ad oggetto una delle attività tipizzate nell'art. 5 del Codice non può avere carattere egoistico attraverso finalità di lucro soggettivo anche indiretto."*. Inoltre, con specifico riferimento alla detassazione degli utili e degli avanzi di gestione delle imprese sociali, l'Autore afferma che *"La non imponibilità pare giustificabile in termini non tanto agevolativi quanto di diversa attitudine alla contribuzione ex art. 53 Cost. in ragione di un rigido vincolo posto dal legislatore all'effettiva disponibilità della ricchezza."*.

⁸ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 185 del 10 agosto 2018 ed entrato in vigore l'11 agosto 2018.



- al versamento del contributo per l'attività ispettiva organizzata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, di cui all'art. 15 del medesimo D.Lgs. n. 112 del 2017⁹.

La destinazione degli utili e degli avanzi di gestione doveva risultare dalle scritture contabili. In sostanza, detti utili e avanzi di gestione beneficiavano di una "temporanea" detassazione, della durata di un biennio, entro il quale i medesimi dovevano essere effettivamente destinati a specifiche finalità. Solo a seguito di tale destinazione la detassazione diveniva definitiva.

Il comma 2 del medesimo articolo 18 (sempre nel dato testuale vigente prima dell'entrata in vigore del correttivo) prevedeva un'ulteriore ipotesi di detassazione degli utili delle imprese sociali. In particolare, non concorrevano alla formazione del reddito gli utili e gli avanzi di gestione destinati ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo 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.

2.2. La detassazione degli utili e degli avanzi di gestione a seguito dell'intervento del decreto correttivo

L'intervento del decreto correttivo sulla disposizione relativa alla detassazione degli utili e degli avanzi di gestione delle imprese sociali ha perseguito il principale obiettivo di chiarirne il significato semplificandone il contenuto. Si legge, infatti nella Relazione illustrativa al correttivo¹⁰ che *"Il nuovo comma 1 (dell'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017, n.d.r.) esprime i medesimi concetti in una forma più semplice e coordinata con l'impianto civilistico del decreto."*

La nuova disposizione prevede la non imponibilità delle somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva¹¹ e delle somme destinate a riserva, ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, commi 1 e 2, del D.Lgs. n.112 del 2017. In sostanza, il legislatore ha scelto di non duplicare all'interno dell'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017 il concetto di riserva già desumibile dall'art. 3 del medesimo decreto.

Rispetto alla precedente versione, tuttavia, vanno evidenziati alcuni elementi di novità. In primo luogo, si osserva che, in base al nuovo dato testuale della disposizione di riferimento, risulta imponibile qualsiasi forma di distribuzione di utili ai soci, anche qualora ciò avvenga sotto forma di aumento

⁹ Ai sensi di quanto disposto dall'art. 15 del D.Lgs. n. 112 del 2017, la titolarità dei poteri di controllo sulle imprese sociali (finalizzato a verificare il rispetto delle disposizioni recate dal D.Lgs. n. 112 del 2017) è radicata in capo al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, eccezion fatta per le imprese sociali aventi forma di società cooperativa per le quali l'autorità vigilante è il Ministero dello Sviluppo economico. Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, a sua volta, demanda le funzioni ispettive agli ispettorati del lavoro (comma 2 dell'art. 15 del D.Lgs. n. 112 del 2017), così sfruttando le competenze tecniche del personale di questi ultimi nonché il loro radicamento sul territorio. La definizione delle forme e dei contenuti di detta attività ispettiva è demandata ad apposito decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali il quale, ai sensi di quanto disposto dal comma 4 dell'art. 15 del D.Lgs. n. 112 del 2017, dovrà anche regolamentare il contributo da "porre a carico" delle imprese sociali per l'attività ispettiva.

¹⁰ Cfr. Relazione Illustrativa al decreto correttivo, art. 7.

¹¹ Cfr. Nota 10.



gratuito del capitale, nei limiti delle variazioni ISTAT. Inoltre, il nuovo comma 1 dell'art. 18 in esame contiene un'importante precisazione volta a chiarire che è consentito l'utilizzo di dette riserve a copertura di perdite e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non vengano distribuiti utili fino a quando le riserve non sono state ricostituite¹².

Gli enti che assumono la qualifica di impresa sociale devono svolgere in via principale un'attività di interesse generale nei settori di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 112 del 2017. Detti enti, quindi, possono finanziarsi (seppure in misura residuale) anche attraverso lo svolgimento di attività diverse da quelle di interesse generale.

In proposito, sembra utile osservare che le ipotesi di detassazione degli utili descritte operano anche con riferimento agli utili e avanzi di gestione che derivino dallo svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali, sempre a condizione che siano rispettati i cennati presupposti normativamente fissati. Infatti, con riferimento ai proventi derivanti dall'esercizio di attività diverse da quelle di interesse generale, si legge nella Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 112 del 2017 che *"si ritiene che anche questi proventi vadano esclusi dalla tassazione ai fini delle imposte dirette, nella misura in cui l'impresa proceda a reinvestirli nelle modalità sopra specificate"*¹³ (vale a dire, quelle sin qui brevemente illustrate).

Sempre nella medesima Relazione illustrativa, inoltre, viene evidenziato che, per ovvie ragioni di simmetria fiscale, sono viceversa imponibili gli utili e gli avanzi di gestione distribuiti sotto qualsiasi forma. Come, per esempio, mediante l'emissione di strumenti finanziari, l'aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto o versato dai soci, o anche le erogazioni liberali in favore di altri ETS, 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 (ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, comma 3, lett. b), del D.Lgs. n. 112 del 2017).

Infine, il nuovo comma 2 dell'art. 18 in esame, come sostituito dal decreto correttivo, analogamente a quanto previsto per le cooperative dall'art. 21, comma 10, della l. 27 dicembre 1997, n. 449, riconosce il diritto a una deduzione dal reddito d'impresa pari all'IRES dovuta in conseguenza delle variazioni fiscali (effettuate ai sensi dell'artt. 83 e ss. del Tuir) per evitare che tale imposta possa costituire un elemento imponibile, così determinando un effetto di imposte applicate su imposte¹⁴. In proposito, si

¹² La disposizione è mutuata dalla normativa tributaria sulle cooperative: vd. art. 3 della legge n. 28 del 1999.

¹³ Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 112 del 2017, art. 18, pag. 9.

¹⁴ A commento dell'art. 21, comma 10, della l. n. 449 del 1997, si legge nella circolare 18 giugno 2002, n. 53/E. *"Il meccanismo di funzionamento della norma postula la necessità di effettuare - in sede di dichiarazione - una variazione in diminuzione corrispondente alla variazione in aumento operata con riferimento all'imposte pagate. Come espressamente indicato, la norma è applicabile solo se tale variazione in diminuzione determina un utile o un maggior utile da destinare alle riserve indivisibili. Essa non si applica, invece, nell'ipotesi in cui l'utile sia distribuito in favore dei soci. La disposizione ha la finalità di evitare l'effetto "imposte su imposte" che verrebbe a determinarsi in presenza di un carico fiscale superiore al 36 per cento."* Riprendendo l'esempio numerico riportato nel documento di prassi citato (rispetto al quale abbiamo aggiornato l'aliquota IRES dal 36% al 24%) ne consegue che:

Con un utile lordo pari a 1000 e variazioni in aumento (ex artt. 83 e ss. del Tuir) pari a 100, il carico fiscale deve essere pari a 24 (24% di 100). Si supponga che venga accantonato a riserva indivisibile l'intero utile disponibile al netto delle imposte, ovvero 976 (1000 - 24). Per ottenere tale risultato è necessario, come previsto dalla norma, riconoscere un'ulteriore



legge nella Relazione illustrativa al decreto correttivo, *“Mediante questa clausola si intende dunque prevenire ogni possibile contestazione o dubbio interpretativo, evitando 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.”*¹⁵.

3. Gli incentivi fiscali per quanti investono nelle imprese sociali

Come anticipato, per espressa previsione della legge delega (art. 9, comma 1, lett. f), della l. n. 106 del 2016), l’attuazione della Riforma doveva prevedere l’adozione di “misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale nelle imprese sociali”, sempre nell’ottica di “compensare” i limiti di remunerazione del capitale cui soggiacciono le imprese sociali a dispetto delle società lucrative.

Le misure adottate, che ci si accinge ad esaminare separatamente, sono le seguenti:

- delle agevolazioni fiscali a favore di quanti decidono di investire nelle imprese sociali (disegnate sul modello di quelle previste per le *start-up* innovative, ex art. 29 del D.L. n. 179 del 2012, conv. con mod. dall’art. 1, comma 1, della l. n. 221 del 2012 e per le piccole e medie imprese innovative, ex art. 4 del D.L. n. 3 del 2015, conv. con mod. all’art. 1, comma 1, della l. n. 33 del 2015), e
- il riconoscimento alle imprese sociali della possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici regolati dal D.Lgs. n. 58 del 1998 (il c.d. *equity crowdfunding*).

3.1. Le agevolazioni fiscali riconosciute a quanti investono nelle imprese sociali

Sul modello di quanto già previsto per le *start-up* innovative (art. 29 del D.L. n. 179 del 2012, conv. con mod. dall’art. 1, comma 1, della l. n. 221 del 2012) e per le piccole e medie imprese innovative (art. 4 del D.L. n. 3 del 2015, conv. con mod. all’art. 1, comma 1, della l. n. 33 del 2015), sempre l’art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017 ha adottato alcuni incentivi fiscali a favore di quanti decidono di investire nelle imprese sociali.

In particolare, le persone fisiche potranno detrarre dall’IRPEF lorda un importo pari al 30% della somma investita nel capitale sociale di una o più società (anche cooperative) aventi la qualifica di impresa sociale, al verificarsi di determinate condizioni che sono state oggetto di interventi modificativi per opera del decreto correttivo.

variazione in diminuzione di 24, pari all’imposta dovuta sulle variazioni in aumento. Diversamente il reddito imponibile sarebbe pari a: $1000 + 100 - 976 = 124$ cui corrisponde un’imposta di 30 e non di 24; con la conseguenza di dover ricalcolare l’importo dell’utile da accantonare a riserva indisponibile e di rideterminare l’imponibile stesso. Per effetto della norma in esame, invece, può essere effettuata un’ulteriore variazione in diminuzione pari al 24% di 100 e, pertanto, la quantificazione dell’imponibile sarà: $1000 + 100 - 976 - 24 = 100$.

¹⁵ Cfr. Relazione Illustrativa al decreto correttivo, art. 7.



Il comma 3 dell'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017 (nel tenore testuale previgente al decreto correttivo) prevedeva la possibilità di fruire della detrazione IRPEF del 30% a condizione che:

- la qualifica di impresa sociale fosse stata acquisita successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 112 del 2017 (e, quindi, successivamente al 20 luglio 2017);
- la società fosse costituita da non più di tre anni a decorrere dalla medesima data (vale a dire non prima del 20 luglio 2014).

A seguito delle modifiche apportate in sede di correttivo (al fine di uniformare la misura a quella vigente per le *start-up* innovative), le condizioni per poter fruire dell'agevolazione sono le seguenti:

- l'investimento deve essere stato effettuato dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 112 del 2017 (vale a dire successivamente al 20 luglio 2017);
- la società deve aver acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.

Per ciascun periodo d'imposta, l'investimento massimo detraibile non può superare l'importo di 1.000.000,00 di euro e deve essere mantenuto per almeno cinque anni (in luogo dei tre anni previsto dalla disposizione previgente al decreto correttivo¹⁶), a pena di decadenza dal beneficio. L'eventuale ammontare di investimento non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione nei periodi successivi, ma non oltre il terzo. Inoltre, va osservato che il contribuente decade dal beneficio dell'agevolazione fiscale qualora l'investimento venga ceduto (anche parzialmente) prima che sia decorso un quinquennio. In tal caso il contribuente è tenuto a restituire l'importo portato in detrazione, maggiorato degli interessi legali.

Per i soggetti passivi IRES è prevista una deduzione dalla base imponibile pari al 30% della somma investita nel capitale di un'impresa sociale costituita in forma societaria o cooperativa. Anche in questa ipotesi, il decreto correttivo è intervenuto a modificare i presupposti normativi per poter accedere all'agevolazione in esame.

In particolare, il comma 4 dell'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017 (nel dato testuale originario) prevedeva che per poter beneficiare della deduzione era necessario che la società avesse acquisito la qualifica di impresa sociale dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 112 del 2017 (e, quindi, successivamente al 20 luglio 2017) e che fosse costituita da non più di tre anni a decorrere dalla medesima data (vale a dire non prima del 20 luglio 2014).

A seguito delle modifiche apportate alla disposizione dall'art. 7, comma 1, lett. d), del decreto correttivo, per poter beneficiare della deduzione è necessario che l'investimento sia effettuato dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 112 del 2017 (e, quindi, successivamente al 20 luglio 2017) e che la società abbia acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.

¹⁶ Come si legge nella Relazione Illustrativa al decreto correttivo, "il periodo minimo di detenzione viene innalzato da tre a cinque anni, al fine di rafforzarne la stabilità nel tempo." (Cfr. Relazione Illustrativa al decreto correttivo, art. 7).



L'investimento deve essere mantenuto per cinque anni (in luogo dei tre anni previsti dalla disposizione previgente il decreto correttivo) e non può eccedere, per ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1.800.000,00 euro. L'eventuale cessione anticipata dell'investimento comporta la decadenza dal beneficio e il recupero a tassazione delle somme dedotte, oltre a interessi sulle maggiori imposte dovute¹⁷.

Le descritte detrazioni IRPEF e deduzioni IRES operano, 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.

Viceversa, analogo beneficio non opera per le imprese sociali a forma associativa. Stando a quanto si legge nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 112 del 2017, tale esclusione è imputabile al fatto che le imprese sociali in forma associativa *“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.”*¹⁸.

Con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro dello Sviluppo economico, saranno individuate le modalità attuative delle misure agevolative in esame.

3.2. La possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici (il c.d. equity crowdfunding)

Come anticipato, in occasione della riforma della disciplina dell'impresa sociale, è stata estesa anche agli enti che assumono detta qualifica (se costituiti in forma di società di capitali o di società cooperative) la possibilità di accedere alla raccolta di capitale di rischio¹⁹ 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).

Questo strumento è stato originariamente introdotto nel nostro ordinamento per le *start-up* innovative (con il D.L. n. 179 del 2012) e, successivamente, esteso prima alle piccole e medie imprese innovative (con il D.L. n. 3 del 2015) e poi alle piccole e medie imprese (con la legge di bilancio 2017 e il D.L. n. 50 del 2017).

L'*equity crowdfunding* consente alle società di effettuare un'offerta al pubblico di quote o azioni, per raccogliere capitale di rischio (sostanzialmente si acquista una vera e propria quota di partecipazione

¹⁷ Ficari V., *“Prime osservazioni sulla fiscalità degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali”*, op. cit., sottolinea come da un'analisi quantitativa delle due misure (la detrazione IRPEF e la deduzione IRES) emerga il maggior vantaggio fiscale riservato alle persone fisiche (anche qualora rivestano la qualifica di imprenditori individuali) a dispetto di quelle giuridiche.

¹⁸ Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 112 del 2017, art. 18, pagg. 9-10.

¹⁹ Trattandosi di uno strumento limitato alla raccolta del capitale di rischio, non è ovviamente possibile utilizzare l'*equity crowdfunding* per la vendita di titoli di debito (quali, per es. le obbligazioni).



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

4. Ulteriori agevolazioni fiscali previste per le imprese sociali

In aggiunta alle descritte misure, di cui all'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017, il D.Lgs. n. 117 del 2017 (recante il Codice del Terzo settore, di seguito anche solo "il Codice", recentemente modificato dal D.Lgs. n. 105 del 2018, di seguito anche solo il "decreto correttivo del Codice") contiene ulteriori misure fiscali agevolative applicabili, al ricorrere di determinati presupposti normativi, anche ad alcune tipologie di imprese sociali.

Dette misure si pongono in espressa deroga di quanto disposto dal comma 1 dell'art. 79 del Codice, ai sensi del quale le disposizioni del Titolo X del medesimo Decreto (vale a dire la disciplina fiscale del Codice) non si applicano alle imprese sociali. Nello specifico, ci si riferisce alle seguenti agevolazioni fiscali.

4.1. Agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali

L'art. 82 del Codice²⁰ disciplina in modo organico le agevolazioni relative a molteplici imposte indirette e tributi locali (nello specifico: imposta sulle successioni e donazioni; imposta di registro; imposte ipotecaria e catastale; imposta di bollo; IMU; TASI; IRAP; altri tributi locali; imposta sugli intrattenimenti e tassa sulle concessioni governative) che, prima dell'attuazione della Riforma del Terzo settore, venivano perlopiù regolate all'interno dei singoli atti normativi riguardanti ciascun tributo.

L'ambito soggettivo di applicazione delle misure recate dall'art. 82 del Codice varia in funzione del singolo tributo, ma la maggior parte sono riferite anche alle imprese sociali, per lo più con l'eccezione

²⁰ Sotto il profilo temporale si evidenzia che l'art. 82 del Codice è entrato in vigore il 1° gennaio 2018 e, quindi, anticipatamente rispetto alle altre misure fiscali della riforma. Per un approfondimento della disciplina inerente la tempistica di entrata in vigore delle misure adottate in attuazione della riforma del Terzo settore, si rinvia al Documento di ricerca FNC "La Riforma del Terzo settore: il periodo transitorio" del 18 aprile 2018.



delle imprese sociali costituite in forma societaria. Per comodità di immediato riscontro, di seguito si elencano le agevolazioni riferite anche alle imprese sociali, evidenziandone i diversi ambiti soggettivi di applicazione:

Trasferimenti a titolo gratuito

In base all'art. 82, comma 2, del Codice non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, né alle imposte ipotecarie e catastali, tutti i trasferimenti a titolo gratuito di beni utilizzati nel perseguimento delle finalità istituzionali, effettuati a favore degli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali, ad eccezione di quelle costituite in forma societaria.

La norma si rivolge ad una platea di beneficiari potenzialmente più vasta rispetto alle corrispondenti disposizioni ante-riforma. Si pensi, in particolare, all'art. 3 del D.lgs. n. 346 del 1990, nonché agli artt. 1 e 10 del D.lgs. n. 347 del 1990, che si riferiscono esclusivamente ad enti pubblici, fondazioni, associazioni riconosciute e Onlus, o anche all'art. 8 della l. n. 266 del 1991 riferito alle sole organizzazioni di volontariato.

Atti costitutivi, modifiche statutarie e operazioni straordinarie

Il successivo comma 3 del medesimo art. 82 introduce una norma di carattere innovativo, prevedendo che 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, nel suo tenore letterale, replica in buona sostanza l'art. 11-*bis* della Tariffa, parte I, acclusa al d.P.R. n. 131 del 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 esigeva le imposte in misura proporzionale in caso di operazioni che comportino il trasferimento di beni e coinvolgano enti non commerciali. Una conferma di questa impostazione veniva ravvisata nella «lettera» dell'art. 4 della citata Tariffa, parte I, che prevede la tassazione ad imposta di registro in misura fissa per le operazioni straordinarie eseguite da società o enti commerciali²¹. Tale dato, secondo l'Amministrazione finanziaria era indicativo del fatto che, a differenza di quanto avviene per le società, le operazioni degli enti non commerciali fossero sempre realizzative. Grazie alla nuova norma del Codice viene superata questa impostazione, che nei fatti comportava notevoli ed ingiustificati oneri a carico di soggetti particolarmente meritevoli.

Il medesimo comma 3 dell'art. 3 del Codice contempla anche una esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti costitutivi a modifiche normative. Si tratta di una norma introdotta, tra l'altro, per agevolare gli attuali del settore *no profit* ai fini delle modifiche

²¹ cfr. Risoluzione 15 aprile 2008, n. 152/E. In senso analogo, si veda anche: Cass., Sez. Trib., 27 febbraio 2009, n. 4763.



statutarie che dovranno essere apportate per adeguarsi alle prescrizioni del Codice o del D.lgs. n. 112 del 2017 sull'impresa sociale.

Sotto questo profilo, si ritiene che questa agevolazione avrebbe dovuto essere estesa anche alle imprese sociali costituite in forma societaria che, al pari degli altri enti del Terzo settore, possono presentare la medesima esigenza di adeguamento degli statuti.

Trasferimenti di immobili a titolo oneroso

Il comma 4 dell'art. 82, del Codice prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore di tutti gli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma societaria.

Per usufruire dell'agevolazione in esame è necessario dichiarare, contestualmente all'atto, l'intenzione di utilizzare il bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nonché l'effettivo impiego del bene entro cinque anni dal trasferimento. In caso contrario, l'ufficio procederà al recupero dell'imposta in misura ordinaria, oltre a interessi, con contestuale irrogazione delle sanzioni nella misura del 30%.

La norma reintroduce, con un più vasto ambito applicativo, le agevolazioni un tempo esistenti a favore delle Onlus, successivamente abrogate (a far data dal 1° gennaio 2014) dall'art. 10 del D.lgs. n. 23 del 2011, in occasione di una complessiva revisione delle modalità di applicazione dell'imposta di registro ai trasferimenti immobiliari. Sul punto la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 112 del 2017 spiega che *«la disposizione si inserisce tra quelle che comportano l'ampliamento del favor verso gli enti del Terzo settore, andando incontro ad una esigenza segnalata anche dalla Legge delega che, all'articolo 9, lettera l), prevede l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo settore»*.

Ciò spiega l'applicazione di questa norma a beneficio di tutti gli enti del Terzo settore, incluse le imprese sociali costituite in forma societaria.

Agevolazione o esenzione IRAP

Il comma 8 dell'art. 82 in rassegna 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 Onlus²².

²² Attualmente, per esempio, ci risulta vi sia un'esenzione IRAP in Friuli Venezia Giulia, Lombardia, Molise, Puglia, Sardegna, Valle d'Aosta, Province di BZ e TN ed una minore aliquota nelle altre Regioni.



Agevolazioni relative ad altri tributi

I commi 5, 9 e 10 dell'art. 82, del Codice si occupano di regolare, rispettivamente, le esenzioni in materia di imposta di bollo, imposta sugli intrattenimenti e tasse sulle concessioni governative, accordandole agli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria.

Anche in questa ipotesi, il legislatore delegato ha previsto, per la misura in esame, un ambito soggettivo di applicazione decisamente più ampio di quello ammesso dalle norme vigenti ante-riforma, incentrate soprattutto sulle Onlus²³.

Inoltre, le nuove disposizioni di esenzione presentano anche alcune innovazioni anche sul versante oggettivo. Così, per esempio, l'esenzione dall'imposta di bollo è prevista non solo per specifiche tipologie documentali ma, ampiamente, per "ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato" che venga posto in essere o richiesto dagli enti del Terzo settore. Inoltre, per quanto riguarda l'esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti, è prevista una più ampia casistica rispetto a quella consentita dalla disciplina ante-riforma²⁴.

4.2. Deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali

In attuazione della Delega per la riforma del Terzo settore, l'art. 83 del Codice²⁵ ha inteso razionalizzare nonché incentivare le misure agevolative riconosciute a fronte di erogazioni liberali effettuate a favore di enti del settore *no profit*, procedendo ad una semplificazione delle scelte che dovranno operare quanti intenderanno finanziare gli enti del Terzo settore, nonché ad un ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione delle agevolazioni in esame che sono state anche rafforzate sotto il profilo quantitativo.

Dal punto di vista 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 enti del Terzo settore non commerciali (così come qualificati dal comma 5 dell'art. 79 del Codice), con particolari e ulteriori vantaggi qualora l'ente beneficiario sia un'organizzazione di volontariato.

Tuttavia, per espressa previsione normativa, il medesimo regime può trovare applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di enti del Terzo settore commerciali, delle cooperative sociali e delle imprese sociali (non costituite in forma societaria) a condizione che le liberalità ricevute siano da questi enti utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo

²³ Cfr.: art. 27-bis della Tariffa acclusa al d.P.R. n. 642 del 1972, art. 23 del D.lgs. n. 460 del 1997 e art. 13-bis, co. 1 del d.P.R. n. 641 del 1972.

²⁴ La nuova disposizione, infatti prevede come casistica le "attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione".

²⁵ Sotto il profilo temporale si evidenzia che anche l'art. 83 del Codice è entrato in vigore il 1° gennaio 2018 e, quindi, anticipatamente rispetto alle altre misure fiscali della riforma. Per un approfondimento della disciplina inerente la tempistica di entrata in vigore delle misure adottate in attuazione della riforma del Terzo settore, si rinvia sempre al Documento di ricerca FNC "La Riforma del Terzo settore: il periodo transitorio" del 18 aprile 2018.



perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale²⁶. Il nuovo quadro normativo inerente le agevolazioni concesse a fronte delle erogazioni liberali in esame è stato oggetto di ampia trattazione nel Documento di Ricerca FNC *“Riforma del Terzo settore: le erogazioni liberali e il Social bonus”* del 28 dicembre 2017, a cui ci si consenta di rinviare per esigenza di sintesi espositiva.

Con specifico riferimento alle imprese sociali è utile, tuttavia, evidenziare alcuni elementi di criticità della disposizione in esame (art. 83 del Codice) che avrebbero dovuto trovare soluzione in occasione dell’emanazione del decreto correttivo del Codice, ma che, viceversa, continuano a dover essere risolti in via interpretativa dal momento che le modifiche apportate in sede di correttivo sono state meramente formali, limitandosi a meglio esplicitare la non cumulabilità delle agevolazioni in esame, né fra loro né con altre similari²⁷.

In proposito va preliminarmente evidenziato che l’intervento correttivo originariamente ipotizzato dal legislatore delegato doveva avere una più ampia portata. Si legge, infatti, nella Relazione illustrativa del decreto correttivo del Codice (evidentemente scritta a margine di un ben più ampio schema di decreto), che: *“Si procede, inoltre, ad abrogare il comma 3 (dell’art. 83 del Codice, n.d.r.) per esigenze di coordinamento normativo. Il comma 3, infatti, introduceva alcuni adempimenti supplementari a carico degli enti non commerciali del Terzo settore ai quali, in un primo momento, veniva riservato l’accesso alle erogazioni liberali. Detti adempimenti appaiono sproporzionati considerando che le erogazioni previste nella versione definitiva della norma in esame possono essere attribuite anche ad ETS commerciali, cooperative sociali ed imprese sociali costituite in forma non societaria.”*. Ebbene, l’abrogazione del cennato comma 3 dell’art. 83 del Codice sarebbe stato, a nostro avviso, un intervento decisamente opportuno, la cui omissione determina dubbi interpretativi e difficoltà operative.

Il comma 3 dell’art. 83 del Codice, al fine di riconoscere l’agevolazione in esame, pone l’obbligo per l’ente beneficiario di dichiarare la propria natura non commerciale al momento dell’iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore e di conservarla. Peraltro, stando al tenore letterale del dettato normativo, siffatta dichiarazione è posta come condizione assoluta, non essendo in alcun modo limitata alle sole ipotesi in cui l’ente beneficiario dell’erogazione liberale sia un ETS non commerciale. Ebbene, posto che ai sensi del successivo comma 6 dell’art. 83 del Codice l’agevolazione è riconosciuta a fronte delle erogazioni liberali effettuate sia a favore di ETS non commerciali, che di ETS commerciali (comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria), si pone un evidente contrasto fra le due disposizioni che può essere solo in parte risolto in via interpretativa.

Infatti, un’interpretazione letterale della norma di fatto renderebbe impossibile poter fruire dell’agevolazione in tutte le ipotesi in cui il beneficiario è un’impresa sociale o comunque un ETS

²⁶ Cfr. art. 83, comma 6, del Codice.

²⁷ In particolare, al comma 4 dell’art. 83 del Codice è stato aggiunto un inciso che specifica che la non cumulabilità delle agevolazioni in esame va riferita non solo a quelle “similari” contenute in disposizioni esterne al Codice, ma anche fra loro alle due recate dai commi 1 e 2 del medesimo art. 83 del Codice.



commerciale, data l'impossibilità per quest'ultimo di dichiararsi come ETS non commerciale al momento dell'iscrizione al RUNTS e mantenere questa qualifica.

Viceversa, un'interpretazione sistematica (volta a salvare la portata precettiva del comma 6 dell'art. 83 del Codice), produce l'effetto distorsivo di un ingiustificabile aggravio degli adempimenti posti a carico degli ETS non commerciali, per poter fruire della medesima agevolazione.

In proposito si osserva che, in mancanza del (doveroso) intervento correttivo, si deve comunque ritenere che l'interpretazione corretta sia quella sistematica e non quella letterale. Tale orientamento, infatti, è suffragato non solo dalla necessità di interpretare le norme sempre nel senso di non privarle di contenuto precettivo, ma anche dalla *voluntas legis* evidente in quanto riportato nella Relazione illustrativa al primo schema di decreto correttivo del Codice.

5. Gli adempimenti fiscali

In funzione del nuovo regime fiscale disegnato per le imprese sociali, l'Amministrazione finanziaria ha modificato i modelli di dichiarazione dei redditi, inserendo un'apposita casella "impresa sociale" che andrà "fleggata" per poter compilare i relativi campi²⁸. Tuttavia, tenuto conto che come si è detto le disposizioni fiscali di recente introduzione sono soggette alle apposite autorizzazioni comunitarie, detta casella potrà essere "fleggata" (e i relativi campi compilati) solo se alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione saranno intervenute dette autorizzazioni.

Inoltre, sempre sotto il profilo dichiarativo, va osservato che le cooperative sociali potrebbero trovarsi nella situazione di avere, per un determinato lasso temporale, la doppia qualifica di ONLUS (essendo oggi ONLUS di diritto) e di impresa sociale (divenendo, con l'entrata in vigore della nuova disciplina, imprese sociali di diritto). A seguito della Riforma, infatti, le cooperative sociali perderanno la qualifica di ONLUS (per effetto dell'intervenuta abrogazione della relativa disciplina) e acquisiranno quella di impresa sociale di diritto. Tuttavia, l'abrogazione della disciplina ONLUS è ancorata ad una tempistica diversa da quella dettata per l'efficacia della nuova disciplina fiscale dell'impresa sociale.

Nello specifico, ai sensi del combinato disposto dell'art. 102, comma 2, lett. a) e 104, comma 2, del Codice, la disciplina ONLUS sarà abrogata "a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro." (vale a dire il Registro unico nazionale del Terzo settore, di cui all'art. 45 del Codice). Viceversa, il comma 9 dell'art. 18 del

²⁸ In proposito è utile ricordare che le imprese sociali costituite in forma di società di persone dovranno presentare il Modello di dichiarazione SP; le società di capitali, le società cooperative e gli enti equiparati (in quanto svolgono comunque in via principale attività commerciale) adotteranno il Modello SC; gli enti religiosi civilmente riconosciuti che svolgono l'attività d'impresa di interesse generale presenteranno il Modello ENC. Con riferimento a questi ultimi, si ricorda che gli enti religiosi, nel caso in cui svolgano una o più delle attività di interesse generale di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 112 del 2017, limitatamente a dette attività, possono individuare un ramo di impresa sociale e accedere alla relativa disciplina, assumendo la qualifica di impresa sociale limitatamente a quel ramo di attività.



D.Lgs. n. 112 del 2017 vincola l'efficacia delle disposizioni recate dal medesimo articolo al solo rilascio delle autorizzazioni comunitarie; a nulla rilevando, in questo caso, l'operatività o meno del Registro unico nazionale del Terzo settore.

In tale stato di cose, non è possibile escludere che nel momento in cui diverrà efficace la disciplina fiscale dell'impresa sociale (e, quindi, le cooperative sociali diverranno imprese sociali di diritto), sia ancora vigente la normativa ONLUS. Qualora si verifichi detta condizione, le cooperative sociali, in sede di dichiarazione probabilmente dovrebbero "fleggare" sia la casella ONLUS che quella "impresa sociale". Tuttavia, sul punto si auspica intervengano dei chiarimenti da parte della prassi amministrativa, in tempo utile rispetto al termine fissato per la presentazione delle dichiarazioni²⁹.

6. Il regime delle verifiche

Il decreto correttivo ha inserito nell'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017 un nuovo comma 8-*bis*, volto a disciplinare le modalità di svolgimento delle verifiche e di scambio delle informazioni fra autorità vigilanti sugli enti che assumono la qualifica di impresa sociale.

Nello specifico, analogamente a quanto previsto per gli altri enti del Terzo settore dall'art. 94 del Codice, la disposizione aggiunta all'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 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. Al contempo, anche l'Amministrazione finanziaria, cui è riservato un autonomo potere di controllo, deve trasmettere alle altre Amministrazioni vigilanti ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale perdita della qualifica di impresa sociale³⁰.

Sotto il profilo sanzionatorio, il successivo comma 8-*ter* (aggiunto in sede di decreto correttivo) prevede che la violazione delle disposizioni recate dall'art. 18 in rassegna comporta, oltre alla decadenza dai relativi regimi fiscali agevolati (con conseguente recupero delle imposte in misura ordinaria oltre a sanzioni e interessi), l'eventuale sottoposizione dell'impresa sociale alla gestione commissariale, ai sensi dell'art. 2545-*sexiesdecies* del C.c.

Infine, sempre in tema di controlli, è utile ricordare che alle imprese sociali non si applicano³¹:

²⁹ Manfredonia M. – Garone M. (*"Il debutto dell'impresa sociale nei Modelli di dichiarazione 2018"*, in *Il Fisco*, 2018, 16, 1523 e ss.) in proposito hanno osservato che *"in ogni caso, in mancanza di aggiornamenti nelle istruzioni per la compilazione dei Modelli, la cooperativa sociale che dovesse barrare solo il riquadro destinato all'impresa sociale (sussistendone le condizioni) non dovrebbe per questo essere esclusa dalle agevolazioni fiscali che derivano dall'appartenenza al regime ONLUS."* Sul punto, infatti, la prassi amministrativa (in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1° febbraio 2018) ha evidenziato che il regime ONLUS continua a trovare applicazione nella fase transitoria per tutti gli enti iscritti alla relativa anagrafe, ovvero, nel caso delle cooperative sociali, all'albo speciale gestito dal Ministero dello Sviluppo economico.

³⁰ Cfr. art. 15, comma 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017.

³¹ Cfr. Art. 18, comma 7, del D.Lgs. n. 112 del 2017.



- le disposizioni relative alle società di comodo (art. 30 della l. 23 dicembre 1994, n. 724);
- le disposizioni relative alle società in perdita sistematica (art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies* del D.L. 13 agosto 2011, n. 138);
- gli studi di settore³² (art. 62-*bis* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
- i parametri contabili (art. 3, commi da 181-189 della l. 28 dicembre 1995, n. 549);
- gli indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 9-*bis* del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, conv. con mod. dall'art. 1, comma 1, della l. 21 giugno 2017, n. 96).

Tali esclusioni sembrano trovare giustificazione e fondamento nella particolare tipologia di attività svolta dalle imprese sociali, nonché nella totale assenza di scopo di lucro.

³² In proposito, si segnala che l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 18 giugno 2009, n. 29/E (paragrafo 10) aveva affermato che gli studi di settore si dovevano ritenere applicabili alle imprese sociali di cui al D.Lgs. n. 155 del 2006; specificando, tuttavia, che *“nell'eventuale fase di controllo, effettuata sulla base degli studi di settore, gli uffici dovranno tener conto, di volta in volta, della sussistenza del requisito della mutualità, delle particolari situazioni locali e della tipologia di attività svolta, così da valutare la credibilità dei ricavi presunti a fronte di quanto dichiarato dal contribuente.”*