



COMMISSIONE STUDIO ENTI PUBBLICI, ENTI NON PROFIT, COOPERATIVE E CONSORZI

D.Lgs 3 luglio 2017, n. 112

«revisione della disciplina in materia di Impresa sociale»

La nuova Impresa Sociale **Aspetti fiscali**

Un'alternativa per gli «ETS commerciali»

Dott. Nicola Cipolla

Pisa, 22 marzo 2019

IMPRESA SOCIALE

Il concetto di impresa sociale (legge 381/1991 coop. sociali = impresa sociale ante litteram da ciò I.S. di diritto) opera il **ribaltamento del paradigma strumento/finalità dell'impresa tradizionale**:

⇒ **interesse generale e responsabilità sociale** non strumento ma finalità

⇒ **equilibrio economico e mercato** non finalità ma strumento

Ma l'**impresa sociale di cui al D.lgs n. 155/2006 => nessuna agevolazione fiscale specifica => scarso appeal**

Ai fini IRAP regione Toscana prevedeva aliquota agevolata al 2,98% per «...società ed Enti con qualifica di impresa sociale ai sensi del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155 che siano costituiti da ONLUS o cooperative sociali, oppure sottoposti all'attività di direzione e controllo degli stessi»

NUOVA IMPRESA SOCIALE

=> legge delega n. 106/2016 ha previsto «misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale e la raccolta di capitale», quindi l'**art. 18 Dlgs 112/2017**:

- a) Non imponibilità IRES delle somme destinate a riserva indivisibile;
- b) Incentivi fiscali per l'investimento nel capitale sociale;
- c) Raccolta tramite portali on line (c.d. equity crowdfunding)

Inoltre si applicano le agevolazioni per imposte indirette e tributi locali previste dal C.T.S. Dlgs 117/17 ove previsto e ove compatibili

Art. 1

Nozione e qualifica di impresa sociale

COMMA 1 «Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati (anche associazioni e fondazioni), inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile (tutte le **società**), che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile (no transitorio o occasionale) e principale (art. 2 comma 3 => 70% dei ricavi) un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività»

COMMA 2: sono escluse dall'acquisizione della qualifica di impresa sociale:

- Società con unico socio;
- Amministrazioni Pubbliche;
- Enti che operano solo con propri associati;

Art. 1 comma 3 Dlgs n. 112/17

Enti religiosi e impresa sociale

«Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano **limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, ... , recepisca le norme del Dlgs n. 112/17.** Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 9».

Art. 2

Attività d'impresa di interesse generale

COMMA 1: «L'impresa sociale esercita in via stabile e principale una o più attività d'impresa di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. ... »

N.B: L'elenco di cui all'art. 2 comma 1 Dlgs 112/17 è identico all'art. 5 comma 1 Dlgs 117/17 con le seguenti differenze:

- Vi è in più il punto s) nel Dlgs 112/17: «**microcredito**, ai sensi dell'articolo 111 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni»;
- Non vi sono i punti da u) a z) presenti nel Dlgs 117/17 relativi a: «**beneficienza** e sostegno a distanza», «promozione cultura della legalità, della pace e della non violenza», «**promozione dei diritti** umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori», «cura di procedure di adozione internazionale», «protezione civile».

Art. 3

Assenza di scopo di lucro

COMMA 1: «...L'impresa sociale destina eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.»

COMMA 2: E' vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, 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.

Nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato

Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili:

- a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di **compensi individuali non proporzionati all'attività svolta**, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
- b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi **superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti**, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi (nel D.lgs n.460/1997 era previsto il limite del 30%);

- c) la **remunerazione degli strumenti finanziari** diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a);
- d) l'**acquisto di beni o servizi per corrispettivi** che, senza valide ragioni economiche, siano **superiori al loro valore normale**;
- e) le **cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato**, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ... salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 2;
- f) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di **interessi passivi**, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento.

COMMA 3: per imprese sociali in forma societaria, consente distribuzione di utili a soci di una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione nel limite dell'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato, **ma ciò comporta la tassazione IRES della quota di utili a ciò destinata (art. 18).**

PRINCIPALI ALTRI OBBLIGHI PER LA QUALIFICA DI IMPRESA SOCIALE

Art. 5 **COSTITUZIONE O ATTRIBUZIONE QUALIFICA SOLO CON ATTO PUBBLICO**

Art. 9 **SCRITTURE CONTABILI, BILANCIO D'ESERCIZIO E SOCIALE** – libro giornale, libro degli inventari, bilancio di esercizio al R.I. e bilancio sociale (gli **altri ETS** redigono il Bilancio sociale solo se hanno proventi superiori a 1 milione di Euro - art. 14 Dlgs n. 117/17);

Art. 10 **OBBLIGO ORGANO DI CONTROLLO** – sempre previsto, monocratico o collegiale con anche funzioni monitoraggio obblighi dell'I.S. (Gli **ETS associativi** solo se superano i limiti di cui all'art. 30 d.lgs 117/17 «per due esercizi 2 su 3 fra: 110.000€ di attivo, 220,000€ di proventi, 5 media occupati»);

Art. 15 **VERIFICA ISPETTIVA ANNUALE** - attività ispettiva almeno una volta all'anno sulla base di un modello di verbale approvato con decreto del Ministro del lavoro

Art. 18

Misure fiscali e di sostegno economico

COMMA 1: «**Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15, nonché le somme destinate ad apposite riserve ai sensi dell'articolo 3, commi 1 e 2.** L'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite.

⇒ **l'utile civilistico accantonato a riserva indivisibile non è imponibile IRES**
e costituisce quindi una **variazione in diminuzione** da indicare nel **quadro RF rigo 50**
colonna 3 dell'UNICO2019 SC o ENC

⇒ **RESTA SOTTOPOSTO A IRES L'EVENTUALE SALDO IN AUMENTO DELLE RETTIFICHE FISCALI** (per coop. sociali resta la detassazione IRES anche delle riprese fiscali ex art. 11 DPR 601/1973 legata al livello di mutualità)

COMMA 2: Non concorrono altresì a formare il reddito imponibile delle imprese sociali **le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 83 del t.u.i.r. ... solo se determina un utile o un maggior utile da destinare a incremento del patrimonio** (accantonamento a riserva indivisibile)»

C.D. «**neutralizzazione effetto IRES da IRES**»

=> l'**IRES da rettifiche fiscali** andrà indicata ordinariamente come **variazione in aumento** nel **rigo RF16 (UNICO2019)** ma **anche come variazione in diminuzione** nel **rigo RF50 colonna 4 (UNICO2019)**, tranne che nel caso in cui l'impresa sociale risulti in perdita civilistica.

12

RF50 colonna 3 - utile
detassato per
accantonamento a
riserve indivisibili

RF50 colonna 4 - IRES
da rettifiche fiscali

a fiscalità privilegiata											
RF47	Quota esclusa degli utili distribuiti (Art. 89)										(¹ ,00) ² ,00
RF48	Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata										,00
RF50	Reddito esente e detassato (di cui										
	Patent box		Ruling								
	1	,00	2	,00							
	Imprese sociali										
	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00	
					Navi/Pesca		Finanza etica e sostenibile)				
RF53	Applicazione IAS/IFRS e d.Lgs. n. 139/2015										Rimanenze ¹ ,00 ² ,00
RF54	Rimanenze e opere ultrannuali contabilizzate in misura superiore a quella determinata ai sensi del TUIR (artt. 92 e 93)										¹ ,00
	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00		

MODELLI MINISTERIALI PER DICHIARAZIONI DEI REDDITI

- il **modello UNICO E.N.C.** sarà compilato unicamente dagli **enti religiosi** civilmente riconosciuti con **attività di interesse generale** all'interno del "ramo" impresa sociale.

Limitatamente alle attività del "ramo", l'ente potrà godere dei vantaggi fiscali delle imprese sociali compilando il **quadro RF** del modello UNICO ENC;

- il **modello UNICO S.C.** deve essere compilato da **IMPRESE SOCIALI ENTI ASSOCIATIVI, FONDAZIONI E NATURALMENTE SOCIETÀ', INCLUSE COOPERATIVE SOCIALI;**

Ciò perché tutti i **redditi prodotti dagli ENTI IMPRESE SOCIALI, confluiscono nel REDDITO D'IMPRESA**, come avviene per le società, indipendentemente dalla categoria di reddito, come avviene, invece, nella dichiarazione degli enti non commerciali.

Art. 18

Misure fiscali e di sostegno economico

DETRAZIONE INVESTIMENTI IN CAPITALE SOCIALE IMPRESE SOCIALI SOCIETARIE E FONDAZIONI

COMMA 3: PER PERSONE FISICHE **DETRAZIONE DEL 30% AI FINI IRPEF DEL CAPITALE VERSATO IN SOCIETA'** CHE ABBIA ACQUISITO QUALIFICA DI IMPRESA SOCIALE DA NON PIU' DI 5 ANNI – MASSIMO INVESTIMENTO EURO 1 MILIONE MANTENUTO PER 5 ANNI

COMMA 4: PER SOGGETTI PASSIVI IRES **DETRAZIONE DEL 30% AI FINI IRES DEL CAPITALE VERSATO IN SOCIETA'** CHE ABBIA ACQUISITO QUALIFICA DI IMPRESA SOCIALE DA NON PIU' DI 5 ANNI – MASSIMO INVESTIMENTO EURO 1,8 MILIONI MANTENUTO PER 5 ANNI

COMMA 5: “Le disposizioni di cui ai commi 3 e 4 si applicano anche agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura, posti in essere successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, in favore di **FONDAZIONI** che abbiano **acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.**”

Art. 18 comma 7 Dlgs n. 112/2017

Alle imprese sociali NON si applicano:

- a) Le disposizioni relative alle **società di comodo**
- b) Le disposizioni relative alle **società in perdita sistematica**
- c) Gli **studi di settore**
- d) I **parametri** contabili
- e) Gli indici sintetici di affidabilità fiscale **(ISA)**

AGEVOLAZIONI SU IMP OSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI Art. 82 Dlgs 117/17 E SS.

Comma 1: **regola generale** - esclude l'applicabilità dell'articolo stesso alle imprese sociali costituite in forma di società (salvo il comma 4), include invece le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria, ad esempio associativa.

=> **DISTINGUERE:**

- ETS non commerciali (art. 79 CTS)
- ETS commerciali
- Imprese sociali non societarie
- Imprese sociali societarie
- Cooperative sociali

Art. 82 Dlgs 117/17 «imposte indirette e tributi locali»:

Comma 2 esclude da **imposta successioni e donazioni, ipotecaria e catastale** tutti i **trasferimenti a titolo gratuito** di beni utilizzati per finalità istituzionali a favore di ETS incluse cooperative sociali e imprese sociali non societarie. **TUTTI ETS E I.S.**

Comma 3 agli **atti societari e operazioni straordinarie** poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di **registro, ipotecaria e catastale** si applicano in **misura fissa. ESCLUSE I.S. SOCIETARIE NON C.S.**

Art. 82 Dlgs 117/17 - segue

Comma 4 le **imposte di registro, ipotecaria e catastale** si applicano in **misura fissa** per gli **atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento** a favore di tutti gli enti del Terzo settore di cui al comma 1, **incluse le imprese sociali (anche societarie), ... TUTTI ETS e I.S.**

Comma 5 **esenzione imposta di bollo per** atti, i documenti, le istanze, i contratti, ... e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 ... **ESCLUSE I.S. SOCIETARIE NON C.S.**

Comma 6 limita strettamente l'**esenzione IMU ai soli ETS non commerciali** tenendo fuori quindi tutte Imprese sociali e gli ETS commerciali. **SOLO ETS NON COMMERCIALI** (si perde art. 26 Dlgs n. 460/97 «Alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali»)

Comma 8 «le regioni e le Province autonome **possono** disporre nei confronti degli enti di cui al comma 1 del presente articolo la **riduzione o l'esenzione dall'IRAP**» **ESCLUSE I.S. SOCIETARIE NON C.S.**

Comma 9 «l'**imposta sugli intrattenimenti** non è dovuta per le attività ... svolte dagli enti di cui al comma 1 (escluse imprese sociali societarie) del presente articolo occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione» **ESCLUSE I.S. SOCIETARIE NON C.S.**

Comma 10 «gli atti e i provvedimenti relativi agli enti di cui al comma 1 (escluse imprese sociali societarie) del presente articolo sono esenti dalle **tassee sulle concessioni governative** **ESCLUSE I.S. SOCIETARIE NON C.S.**

Articolo 83 Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali anche per imprese sociali se destinate ad esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale

COMMA 1 Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si **detrae** un importo pari al **30 per cento** degli oneri sostenuti dal contribuente per le **erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali** di cui all'articolo 79, comma 5, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro;

COMMA 2 Le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli **enti del Terzo settore non commerciali** di cui all'articolo 79, comma 5, da persone fisiche, enti e società sono **deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato**.

COMMA 6 Le disposizioni del presente articolo **si applicano anche agli enti del terzo settore di cui al comma 1 dell'articolo 82 (ETS commerciali, imprese sociali e coop. sociali) a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'articolo 8, comma 1 (esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale)**.

Esenzione IVA ONLUS/ETS/Impresa sociale

Dlgs 117/17, art. 89

...

Comma 7. *Si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1 (??Perché non art. 79 comma 5??), le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto.* Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) all'articolo 10, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), **la parola «ONLUS» è sostituita dalle seguenti: «enti del Terzo settore di natura non commerciale»**

N.B. pertanto la possibilità di esenzione delle prestazioni ex art. 10 DPR n. 633/72 per gli ETS di natura commerciale (art. 79) e per le Imprese sociali deve essere verificata caso per caso in base alle limitazioni soggettive dei singoli punti del medesimo articolo.

**Fattispecie di esenzione ex art. 10 comma 1 DPR n. 633/72
(in grassetto le limitazioni soggettive)**

**Esenzione IVA per ETS
Commerciali e Imprese sociali**

15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da **imprese autorizzate** e da **enti del Terzo settore di natura non commerciale**;

Solo se autorizzate

18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione ...

Sempre

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da **enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate** nonché da **società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale**, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;

Solo prestazioni convenzionate

**Fattispecie di esenzione ex art. 10 comma 1 DPR n. 633/72
(in grassetto le limitazioni soggettive)**

**Esenzione IVA per ETS
Commerciali e Imprese sociali**

20) Le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, ... rese da **istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, ...**

Se ente formativo riconosciuto da pubbliche amministrazioni

21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù ...

Sempre

27- ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori ..., di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da **organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica ... o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale**

Se considerabili "enti aventi finalità di assistenza sociale"