

## La diversa attitudine alla contribuzione dell'impresa sociale\*

di Maria Grazia Ortoleva

Ricercatore di Diritto tributario

Dipartimento di Giurisprudenza

Università degli Studi di Verona

### ABSTRACT

*In implementation of the Delegation Law for the reform of the Third Sector the Legislative Decree 3 July 2017, no. 112, in addition to redesigning some typical traits of the social enterprise, provides for the de-taxation of profits or operating surpluses reinvested in general interest business activities. The purpose of this work is to investigate the characteristics that characterize the "new" social enterprise, also for the purpose of ascertaining whether the constraint on the effective availability of wealth and the public function performed are symptomatic of a different attitude to contribution and justify the tax reduction.*

### SINTESI

*In attuazione della Legge delega per la riforma del Terzo settore il Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, oltre a ridisegnare alcuni tratti tipici della figura dell'impresa sociale, prevede la detassazione degli utili o degli avanzi di gestione reinvestiti nelle attività d'impresa di interesse generale. Scopo del presente lavoro è quello di indagare sui caratteri che connotano la "nuova" impresa sociale, anche al fine di appurare se il vincolo all'effettiva disponibilità della ricchezza e la funzione pubblica assolta siano sintomatici di una diversa attitudine alla contribuzione e giustificano il suddetto regime premiale.*

SOMMARIO: 1. L'asistemica valorizzazione dell'utilità sociale nella normativa tributaria – 2. La ritrosia alla legittimazione dell'impresa non speculativa ai fini della tassazione – 3. L'istituzionalizzazione dell'impresa sociale come ente del Terzo settore – 4. La detassazione dell'attività di impresa dell'ente con finalità sociali.

### 1. L'asistemica valorizzazione dell'utilità sociale nella normativa tributaria

La tesi secondo la quale un'impresa possa essere esercitata non solo in funzione di scopi egoistici ma anche per il perseguimento di finalità "sociali" si è nel tempo progressivamente affermata,<sup>1</sup> trovando riconoscimento in diversi

<sup>1</sup> In termini v. per tutti V. BUONOCORE, *Può esistere un'impresa sociale?*, in *Giur. comm.*, 6, 2006, p. 833, spec. p. 836, secondo il quale «è giunto il tempo di abbandonare l'atteggiamento mentale di chi collega impresa solo ad attività speculativa nel senso deteriore del termine e ... occorre pensare all'impresa se non proprio alla stregua di una mera struttura, sia pure dalle caratteristiche ben individuate, per lo meno come un modo di esercizio dell'attività – ribadisco di qualunque attività – attraverso il quale non ci si proponga a tutti i costi un fine meramente speculativo, essendo sufficiente una gestione ispirata a principi di economicità e produttività, ed

istituti di diritto positivo, a partire dalla introduzione delle cooperative sociali fino ad arrivare alle società benefit e alle imprese sociali.<sup>2</sup>

Giuristi ed economisti convengono oggi sull'idea che la locuzione "impresa", significando semplicemente esercizio di un'attività con metodo economico di qualsivoglia attività diretta alla produzione e alla circolazione di beni e di servizi, non sia inconciliabile con il termine sociale<sup>3</sup> e che, d'altra parte, le attività cosiddette ideali (come ad esempio quelle di ricerca, di beneficenza, culturali, assistenziali che oggi costituiscono il nucleo del c.d. Terzo settore) siano suscettibili di essere esercitate anche in forma d'impresa.<sup>4</sup>

La nascita del modello di impresa per così dire *non profit* può collocarsi all'inizio degli anni novanta, allorché è approvata la disciplina delle cooperative sociali<sup>5</sup> di cui alla Legge 8 novembre 1991, n.381.<sup>6</sup>

---

escludendosi, perciò, solo una gestione che eroghi beni o servizi gratuitamente o a prezzi chiaramente inferiori a quelli del costo di produzione degli uni e degli altri.

<sup>2</sup> In tal senso cfr. G.M. MOSCO, *L'impresa non speculativa*, in *Giur. comm.*, I, 2017, pp. 216 e ss., spec. p. 218, secondo il quale attraverso società benefit e imprese sociali «quasi sorprendentemente i due mondi del *non profit* e del lucro si stanno avvicinando».

<sup>3</sup> È invero in atto una rilettura dello stesso art. 41 Cost. diretta a riconoscere all'impresa un ruolo positivo, il quale non si riduce alla produzione e distribuzione della ricchezza, consistendo anche nella costruzione di una società più giusta e vivibile.

<sup>4</sup> In giurisprudenza cfr. *ex multis* Cass., sent. 11 settembre 1997, n.8963, in [www.leggiditalia.it](http://www.leggiditalia.it), secondo la quale «lo scopo commerciale delle organizzazioni o associazioni ... *omissis* ... costituisce un ostacolo insormontabile alla possibilità di inquadrare le suddette organizzazioni nella figura giuridica dell'associazione, che può essere costituita per vari scopi, culturali, sociali, ricreativi, ecc., ma esclude istituzionalmente tra i suoi fini l'esercizio di attività commerciale». Sulla base di tale assunto i giudici riqualificavano le associazioni e fondazioni che avessero svolto attività d'impresa in società di fatto. In tal senso v. Trib. Roma, 11 giugno 1954, in *Diritto fallimentare*, 1954, II, p. 455.

<sup>5</sup> In termini v. A. FICI, voce *Impresa sociale*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ., agg.*, Torino, 2007, p. 12 secondo il quale «Le cooperative sociali hanno costituito sino all'entrata in vigore del D.Lgs. n.155/2006 l'unico soggetto imprenditoriale del terzo settore oggetto di specifica disciplina (L. 8-11-1991, n.381).

<sup>6</sup> Sul tema delle cooperative sociali v. F. BANO, *Cooperative sociali*, in *Dig. IV, Disc. priv., sez. comm.*, agg. 1, Torino, 2000, p. 227. Per un commento alla disciplina dettata dalla Legge n.381/91 cfr. G. BONFANTE, *Legge sul volontariato e cooperative di solidarietà sociale*, in *Società*, 1991, p. 1601; V. BUONOCORE, *Un nuovo tipo di cooperativa? A proposito della nuova legge sulle cooperative sociali*, in *Riv. dir. impr.*, 1992, p. 249; R. DABORMIDA, *Un nuovo tipo di impresa mutualistica: la cooperativa sociale*, in *Società*, 1992, p. 9; D. LUCARINI ORTOLANI, *Organizzazioni di volontariato, cooperative sociali e sistema codicistico dei fenomeni associativi*, in *Riv. dir. comm.*, 1993, I, p. 561; C. VENDITTI, *Causa e scopo delle cooperative sociali*, in *Dir. giur.*, 1994, p. 19. Sul trattamento fiscale delle cooperative v. per tutti F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano, 2009,

In essa viene invero definito un nuovo modello di società cooperativa, la quale si connota per essere preordinata al conseguimento di finalità solidaristiche, o più correttamente dell'interesse non dei soci ma di quello "generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini"<sup>7</sup> o comunque di una categoria di soggetti (siano o non siano soci della cooperativa stessi). Segnatamente la Legge n.381 del 1991 introduce due tipologie di impresa *lato sensu* "mutualistica", distinte fra loro per struttura e per funzione e nelle quali il fine mutualistico proprio delle cooperative è sostituito dallo scopo altruistico-solidaristico (o, se si vuole, mutualistico "esterno"):<sup>8</sup> l'una relativa a quelle società dedite alla gestione di servizi socio-sanitari ed educativi (cc.dd. cooperative sociali di tipo a); l'altra attinente a quelle che svolgono attività diverse da queste ultime (quali ad esempio agricole, industriali, commerciali o di servizi) finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (cc. dd. cooperative sociali di tipo b).<sup>9</sup> A questa forma *ante litteram* di impresa sociale<sup>10</sup> il legislatore riconosce lo stesso trattamento anche fiscale delle società cooperative a

*passim; id., La fiscalità delle cooperative, in Dir. prat. trib., 2011, 1, pp. 157 e ss..*

<sup>7</sup> Così art. 1, co. 1, Legge 8 novembre 1991, n.381.

<sup>8</sup> Così A. FICI, voce *Impresa sociale, cit.*, p. 13; *id.*, *Cooperative sociali e riforma del diritto societario, in Riv. dir. impr., 2004, pp. 75 e ss., spec. pp. 78-79*, ove l'Autore osserva inoltre che questa specialità sul piano causale avrebbe imposto una *espressa* legittimazione, a livello normativo, della cooperativa sociale altrimenti non ammissibile sulla base della disciplina codicistica. Con riferimento alle cooperative sociali ritiene *funzionalmente abolita la mutualità* V. BUONOCORE, *Un nuovo tipo di cooperativa?, cit.*, p. 251, secondo il quale la vera novità della legge sulle cooperative sociali sarebbe l'aver legittimato «la costituzione di cooperative che non abbiano come destinazioni dell'attività sociale, in modo esclusivo o prevalente, i soci: abolisce, in una parola, la c.d. "gestione di servizio", da sempre tratto marcante della impresa cooperativa». Nello stesso senso F. BANO, *Cooperative sociali, cit.*, p. 229; G. BONFANTE, *Legge sul volontariato, cit.*, p. 1604. Quest'ultimo tuttavia sostiene che l'etero-destinazione dell'attività delle CS non sia «conforme con quanto prevede il codice, non solo con riguardo alle cooperative, ma alle società in genere».

<sup>9</sup> Sul punto v. F. PEPE, *op. ult. cit.*, pp. 237-238, laddove evidenzia che mentre le cooperative sociali di tipo b) «integrerebbero null'altro che una "ordinaria" cooperativa di produzione o lavoro (salvo che per l'obbligatorio inserimento in essa, quali lavoratori ed eventualmente soci, di una quota di "persone svantaggiate")», quelle di tipo a) «si discosterebbero nettamente dal tipo "civilistico" di cooperativa in quanto istituzionalmente rivolte nella propria azione verso soggetti terzi». I soci possono invero fruire dei servizi socio-sanitari offerti dalla cooperativa ma nella veste di comuni consumatori.

<sup>10</sup> Così A. FICI, voce *Impresa sociale, cit.*, p. 12.

mutualità prevalente. Esse sono infatti *ope legis* qualificate tali<sup>11</sup> e sono ammesse incondizionatamente, salvo il rispetto delle norme previste dalla legge istitutiva, ai benefici previsti per dette società a mutualità prevalente.<sup>12</sup>

Con la legge sulle cooperative sociali il legislatore, dunque, non solo prende atto dell'esistenza di realtà che, pur svolgendo attività di impresa, perseguono scopi non egoistici, ma soprattutto, per quanto qui rileva, ritiene tali soggetti meritevoli di un regime fiscale premiale in quanto massima espressione tipologica della cooperativa con "funzione sociale" (art. 45 Cost.).<sup>13</sup>

A questa legge seguono altri interventi settoriali, che valorizzano le finalità di carattere sociale (e non egoistiche) perseguite dagli enti riconoscendo loro appositi regimi fiscali "premiati".

Questi ultimi però, a differenza di quello delle cooperative, sono incentrati sulla dicotomia fra ente commerciale ed ente non commerciale e ancor prima fra soggetti del Libro I del Codice civile e quelli del Libro V.

Basti pensare non solo alla Legge quadro sul volontariato dell'11 agosto 1991, n.266 (coeva a quella sulle cooperative sociali)<sup>14</sup> ma poi e soprattutto al Decreto

<sup>11</sup> Cfr. art. 111-*septies* disp. att. c.c., ai sensi del quale "*le cooperative sociali che rispettino le norme di cui alla L. 8 novembre 1991, n.381, sono considerate, indipendentemente dai requisiti di cui all'art. 2513 del codice, cooperative a mutualità prevalente*". L'art. 111-*septies* è ritenuto dalla dottrina come diretto ad evitare che determinate cooperative, come le sociali, che istituzionalmente sono chiamate a perseguire uno scopo diverso da quello di mutualità interna, rimangano sistematicamente escluse dal regime agevolativo, non potendo neanche per ipotesi raggiungere la soglia della prevalenza della mutualità che consente l'accesso ai benefici fiscali. In tal senso v. A. FICI, voce *Impresa sociale*, cit., p. 14.

<sup>12</sup> Sul punto v. F. PEPE, *op. ult. cit.*, p. 238, il quale osserva che alla luce dell'art. 223-*duodecies*, comma 6, disp. att. trans. c.c., la questione circa la natura di "agevolazione" o di "esclusione" delle fattispecie "sottrattive" «sembrerebbe dunque non porsi per le CS, in quanto superata "a monte" dal legislatore». Secondo l'A. potrebbe al più porsi il problema della applicabilità o meno delle disposizioni fiscali che «fissano i presupposti per l'applicazione di un determinato trattamento sottrattivo (ad es. la prevalenza ovvero la coincidenza dell'attività dei soci con quella della cooperativa ex artt. 10 e 11 D.P.R. n.601 del 1973). Ciò potrebbe tuttavia trovare soluzione nell'art. 1, comma 2, L. n.381 del 1991, per cui "*si applicano alle cooperative sociali, in quanto compatibili con la presente legge, le disposizioni relative al settore in cui le cooperative stesse operano*". Sulla base di tale disposizione l'A. giunge alla conclusione che «ad esempio, le norme che, per la fruizione di un determinato trattamento fiscale di favore, richiedono la prevalenza degli scambi tra società e soci non troveranno applicazione per incompatibilità con la funzione ed il meccanismo operativo delle CS».

<sup>13</sup> Sul punto v. F. PEPE, *op. ult. cit.*, p. 238.

<sup>14</sup> Detta disciplina è stata abrogata dall'art. 102, co. 1, lett. a), D.Lgs. 3 luglio 2017, n.117 (c.d.

legislativo 4 dicembre 1997, n.460 istitutivo delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (d'ora in avanti ONLUS).

In specie la prima, se per un verso, al fine di rispondere alle esigenze delle strutture organizzative sorte nell'ambito del settore del *non profit*,<sup>15</sup> introduce una categoria fiscale inedita per il mondo civilistico,<sup>16</sup> per l'altro configura l'organizzazione di volontariato quale ente che agisce secondo modalità strettamente non economiche,<sup>17</sup> subordinando la non imponibilità ai fini dell'IRES dei proventi da attività commerciali e produttive marginali alla condizione che sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione stessa.

Quanto alla disciplina delle ONLUS, vero è che in essa ai fini dell'acquisizione di detta (ulteriore) qualifica fiscale è riconosciuto un peso determinante proprio agli "scopi" cui tali enti risultano ordinati e ai settori di attività nel cui ambito devono operare in via prevalente (la cui predeterminazione legislativa svolge in tale contesto, come osservato dalla migliore dottrina, la medesima funzione di selezione degli interessi meritevoli di promozione e di sostegno),<sup>18</sup> ma altrettanto vero è che la preclusione dell'accesso al regime prevista, fra gli enti privati, solo per le "*società commerciali diverse da quelle cooperative*"<sup>19</sup> sembra sempre sottendere l'idea secondo la quale le società (diverse da quelle cooperative) non potrebbero che essere speculative e non sarebbero atte a perseguire finalità

---

Codice del Terzo settore).

<sup>15</sup> Sulle peculiarità degli enti senza scopo di lucro e sulle differenze fra questi e quelli appartenenti alla categoria nord-americana delle "*non profit organizations*" v. per tutti G. PONZANELLI, voce *Non profit organization*, in *Digesto*, 1997, aggiornamento, p. 2; *id.*, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, Torino, 1996, *passim*; *id.*, *Le "non profit organizations"*, Milano, 1985, *passim*.

<sup>16</sup> Così P. PIANTAVIGNA, *Profili fiscali dell'impresa sociale: esigenze di disciplina e di sistema*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2012, 1, pp. 62 e ss., spec. p. 64.

<sup>17</sup> Ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 3 della citata legge era considerata organizzazione di volontariato ogni organismo costituito al fine di svolgere attività "*senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà*", avvalendosi "*in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti*".

<sup>18</sup> In tal senso v. A. FEDELE, *Introduzione*, *cit.*, pp. XX-XXI; P. ROSSI, *Scopi perseguiti e destinazione dei risultati nella tassazione*, *cit.*, p. 278, nota 132.

<sup>19</sup> Così art. 10, co. 10, del D.Lgs. n.460/97.

sociali.<sup>20</sup>

Con riferimento poi alla rilevanza delle modalità gestionali e alla conseguente natura (fiscalmente commerciale o no) dell'ente che intende(va) assumere la qualifica di ONLUS, è ancora oggi dibattuto se la finalità solidaristica sia o no compatibile con una gestione "economica" delle attività svolte. Invero, mentre parte della dottrina ritiene che, in mancanza di riferimenti in senso all'art. 10 del citato D.Lgs. n.460/97 alle modalità di svolgimento dell'attività e in specie di prescrizioni in merito alla necessaria gratuità delle operazioni effettuate nell'ambito dell'attività statutaria istituzionale, quest'ultima possa essere svolta in modo economico,<sup>21</sup> altra dottrina sostiene che le ONLUS siano una *species* del *genus* enti non commerciali ovvero che questi enti non lucrativi debbano caratterizzarsi per una gestione delle attività istituzionali di tipo fondamentalmente erogativo.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Le ONLUS si contraddistinguono infatti sia per il perseguimento di finalità di "utilità" o di "solidarietà sociale" tramite l'esercizio della loro attività in uno o più dei settori individuati dalla stessa legge (assistenza sociale e socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, ecc.) e, con riferimento ad alcuni di essi, nei confronti di destinatari che versino in "stato di bisogno" (assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili), sia per il c.d. divieto di lucro soggettivo anche indiretto. In termini cfr. V. FICARI, voce *Onlus*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2001, pp. 1 e ss., spec. p. 2.

<sup>21</sup> In termini v. A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2003, p. 290 e p. 297, secondo la quale l'art. 150 del TUIR (già art. 111-ter), laddove esclude dall'ambito della commercialità sia i proventi delle attività istituzionali esercitate nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale (fatta eccezione per le società cooperative) sia quelli delle attività direttamente connesse, non sarebbe ricognitivo dell'irrelevanza reddituale dei detti proventi, bensì di deroga alla disciplina generale. Ritengono compatibile con il fine solidaristico lo svolgimento con modalità economico-imprenditoriali delle attività istituzionali A. FEDELE, *Disciplina degli enti non profit: profili tributari*, in AA.VV., *La disciplina degli enti non profit*, Torino, 1998, p. 43; A. FEDELE e S. GHINASSI, *Profili fiscali*, in *Fondazione e impresa*, XXXV Congresso nazionale del notariato, Roma, 1996, pp. 249 e ss., secondo i quali «La caratteristica fondamentale del nuovo approccio legislativo è quella di valorizzare gli scopi perseguiti indipendentemente dagli strumenti utilizzati (che possono pertanto essere costituiti anche dall'esercizio di attività commerciali). Ciò rivoluziona completamente l'impostazione della riforma tributaria degli anni '70 in base alla quale, al contrario, si prescinde del tutto (salvo le limitate agevolazioni cui si è fatto cenno) dagli scopi medesimi, incentrandosi esclusivamente sulla oggettiva natura dell'attività svolta che, se commerciale, comporta una serie di pesanti conseguenze fiscali per l'ente»; G. MARASÀ, *Disciplina degli enti non profit: profili commercialistici*, cit., p. 3.

<sup>22</sup> In tal senso v. L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, pp. 350 e ss., secondo la quale l'art. 150 del TUIR (già art. 111-ter del TUIR) «avrebbe natura, per così dire, agevolativa solo quanto al comma 2, laddove si dispone la non imponibilità dei proventi derivanti dalle attività direttamente connesse; diversamente il comma 1 costituirebbe norma

A tal proposito, sebbene nella relazione ministeriale illustrativa del D.Lgs. n.460/1997 si legga che le ONLUS sono enti «collocabili all'interno della più ampia categoria degli enti considerati non commerciali ai fini tributari»,<sup>23</sup> dal tenore letterale della disciplina non sembra emergere alcun elemento che denoti in maniera incontrovertibile l'incompatibilità fra perseguimento di finalità sociali e gestione lucrativa.

In ogni caso, a prescindere dall'adesione dal punto di vista dogmatico all'una piuttosto che all'altra tesi, le incertezze che concernono il profilo della qualifica delle ONLUS riflettono a ben vedere la comune ritrosia connessa all'idea di riconoscere benefici fiscali esclusivamente in ragione delle finalità non lucrative perseguite e senza considerare la natura dell'attività esercitata.

Alla luce di tale constatazione sembra che, fatta eccezione per le società cooperative, per il legislatore fiscale la gestione secondo modalità non

---

ricognitiva di un assetto non economico-imprenditoriale del modulo di gestione dell'attività istituzionale»; *id.*, *La disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, in AA.VV., *"Commento agli interventi di riforma tributaria"*, Padova, 1999, pp. 723 e ss.; G. TABET, *Onlus: profili soggettivi della fattispecie*, in AA.VV., *"La disciplina degli enti non profit"*, cit., p. 58. Secondo quest'ultimo orientamento deporrebbero nel senso che «l'attività statutaria è sempre e solo istituzionale (solidaristica), dunque deve soggiacere per definizione ai vincoli che discendono a suo carico dal suo dover essere attività non commerciale» sia il tenore letterale del citato art. 10 e la *ratio* complessiva della disciplina. In ragione di tali elementi diverrebbe «sinceramente difficile pensare che il legislatore ... abbia inteso prescindere dalle modalità di svolgimento dell'attività istituzionale, ritenendo comunque soddisfatto il requisito solidaristico per ciò solo della destinazione dell'attività alla collettività o a settori specifici della stessa anche quando esercitata secondo moduli economico-imprenditoriali». Cfr. L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 352, la quale aggiunge che l'attività istituzionale potrebbe essere svolta dall'ente «secondo moduli gestionali onerosi e corrispettivi propri dell'attività commerciale» solo contemporaneamente e parallelamente allo svolgimento in via prevalente con modalità non commerciali, cioè «con entrate anche corrispettive ma a livello programmatico non preponderanti rispetto a quelle sovvenzionarie-contributive»; in tal caso l'attività statutaria assurgerebbe sia ad attività istituzionale (solidaristica) sia ad "attività direttamente connessa". Questa lettura è quella adottata dall'Amministrazione nella prassi attinente alla gestione delle case di riposo (circ. min., 26 giugno 1998, n.168/E; ris. min. 21 dicembre 2000, n.189/E; ris. min., 02-05-2001, n.75/E). Sul tema v. anche L. CASTALDI, *Per una disciplina fiscale IRES degli enti non profit*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2013, 1, pp. 75 e ss., spec. pp. 84-85, ove l'A. considera «perfettamente armonica e coerente» rispetto al quadro di riferimento e di principio che è possibile desumere dai dati normativi «anche in un'ottica di valorizzazione e attuazione del principio di sussidiarietà ... la scelta di disciplina riservata alle ONLUS dal disposto dell'art. 150 co. 1 TUIR: siffatta previsione rappresenta, infatti, l'omologo dell'art. 74, co. 2, TUIR sul piano dei soggetti privati in senso soggettivo, ma pubblici in senso oggettivo».

<sup>23</sup> Così la Relazione ministeriale illustrativa del D.Lgs. n.460/1997, in *Boll. trib.*, 1998, p. 360.

meramente erogative sia in linea di principio in antitesi con il perseguimento di finalità sociali.<sup>24</sup>

## 2. La ritrosia alla legittimazione dell'impresa non speculativa ai fini della tassazione

È solo a partire dai primi anni del ventunesimo secolo che matura pienamente la consapevolezza che tutte le attività d'impresa possono essere "sociali" in quanto capaci di soddisfare bisogni diffusi, di varia natura, correlati al suo esercizio.

Con la costituzionalizzazione del principio di sussidiarietà orizzontale e in specie con l'espressa previsione in seno all'art. 118 della Costituzione del "dovere" dello Stato di favorire *"l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale"* si assiste alla definitiva legittimazione della «cooptazione delle soggettività del "privato-sociale" nella realizzazione di attività di interesse collettivo».<sup>25</sup> Attraverso il principio di sussidiarietà i cittadini diventano, non soggetti che richiedono alle istituzioni le risorse finanziarie per soddisfare le loro esigenze, ma corpi intermedi organizzati che partecipano, operano con efficienza, si assumono responsabilità, prestano la loro capacità organizzativa ed il loro lavoro, in nome dell'interesse generale e della solidarietà.<sup>26</sup>

<sup>24</sup> In tal senso depone peraltro l'orientamento giurisprudenziale sull'art. 6 del D.P.R. n.600/73.

<sup>25</sup> Così P. PIANTAVIGNA, *Un modello per la disciplina fiscale dell'impresa sociale: low profit limited liability company*, cit., p. 596, secondo il quale al contempo si stabilisce «un obbligo di carattere procedurale per gli enti pubblici di verificare e giustificare l'assunzione in proprio di tali attività in caso di incapacità di cittadini singoli e associati». Sul tema v. anche M.A. ICOLARI, *Sussidiarietà orizzontale e diritto tributario: profili problematici*, in *Rass. trib.*, 2009, I, p. 1387, secondo la quale a seguito della modifica dell'art. 118 Cost. la sussidiarietà «diventa un modo di essere che si manifesta in una diversa forma di intervento da parte dello Stato, il quale deve promuovere e sostenere l'autonoma capacità d'azione dei corpi intermedi».

<sup>26</sup> Cfr. F. GALLO, *L'applicazione del principio di sussidiarietà tra crisi del disegno federalista e tutela del bene comune*, in *Rass. trib.*, 2014, 21, pp. 2071 e ss.. Sul tema v. anche L. ANTONINI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale: A Welfare State a Welfare Society*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, 1, pp. 99 e ss., il quale evidenzia che il ripensamento del modello burocratico del Welfare State passa attraverso la sussidiarietà orizzontale come momento di avvio di un nuovo modo di concepire i servizi pubblici; *id.*, *Verso un modello di welfare fondato su nuovi presupposti di sussidiarietà*, in *Tutela*, 2009, 3, 1, pp. 27-32; A. DI PIETRO, *Il futuro fiscale del non profit tra*



Nell'intento di governare l'iniziativa privata che, sotto varie forme, cerca di dare risposta a bisogni sociali e di regolamentare un settore dell'economia divenuto cruciale nel sistema di *welfare*, con la Legge 13 giugno 2005, n.118, il Parlamento delega al Governo l'adozione di una disciplina organica, ad integrazione delle norme dell'ordinamento civile, relativa alle imprese sociali, le quali sono ivi espressamente definite come *"organizzazioni private senza scopo di lucro che esercitano in via stabile e principale un'attività economica di produzione o di scambio di beni o di servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale"*.

Alla Legge delega è data attuazione con il D.Lgs. n.155/2006, il quale segna l'ingresso nel sistema della figura della impresa sociale, definita quale *status* che può essere ottenuto da "tutte" le organizzazioni, *"ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile"*,<sup>27</sup> che presentino innanzitutto i seguenti requisiti (funzionali, oggettivi e strutturali), in parte già individuati dalla Legge delega, espressamente stabiliti negli articoli da 1 a 5 del decreto: l'esercizio in via stabile e principale di un'attività economica diretta alla produzione o scambio di beni e servizi di utilità sociale; la realizzazione di finalità di interesse generale; assenza dello scopo di lucro; il rispetto dei requisiti relativi alla struttura proprietaria.<sup>28</sup>

Per quanto concerne il primo dei suddetti caratteri, *rectius* "vincoli",<sup>29</sup> il

---

*solidarietà sociale e sussidiarietà orizzontale*, in *Non Profit*, 2006, 2, pp. 232 e ss.. Ritiene invece che, con riferimento all'intervento delle imprese nei processi di creazione di utilità sociale, si debba fare riferimento all'art. 41 della Costituzione S. GIANONCELLI, *Fiscalità d'impresa e utilità sociale*, Torino, 2013, pp. 215 e ss..

<sup>27</sup> Così l'art. 1 del citato D.Lgs. n.155/2006, il quale nel dettare la nozione di impresa sociale ricalca la definizione prevista nella Legge delega, stabilendo in specie che *"Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale, e che hanno i requisiti di cui agli articoli 2, 3 e 4"*.

<sup>28</sup> Evidenza che con l'adozione di detto decreto «ci si pone in tal modo nella prospettiva aperta dal novello articolo 118 della Costituzione, che dà rilievo costituzionale al principio di sussidiarietà, attribuendo alle persone e alle associazioni una specifica potestà di definire quali siano i fini di interesse generale da conseguire nell'ambito dell'ordinamento, e di perseguirli in base alle loro peculiari autonomie» A. BETTETINI, *Le attività dell'ente ecclesiastico e la normativa civile*, in *L'Ente ecclesiastico a trent'anni dalla revisione del Concordato*, a cura di P. CLEMENTI e L. SIMONELLI, Milano, 2015, pp. 405-437, spec. p. 412.

<sup>29</sup> In tal senso v. A. FICI, voce *Impresa sociale, cit.*, p. 2. In specie l'A. osserva che «gli obblighi di

legislatore non fornisce una definizione della locuzione “utilità sociale” ne delimita i contorni attraverso l’individuazione dei settori di attività che hanno “rilievo sociale”, il cui esercizio cioè avvantaggia in linea di principio la collettività o una parte consistente di essa<sup>30</sup> consentendo all’ente di perseguire finalità di interesse generale.<sup>31</sup> A differenza di quanto previsto in materia di ONLUS le attività indicate nell’elenco di cui all’art. 2, ritenuto tassativo, sono quindi sempre considerate di utilità sociale in sé e a prescindere da chi siano i destinatari o gli utenti. Sono inoltre considerate imprese sociali quei soggetti che svolgano una qualsiasi attività d’impresa (anche non avente ad oggetto beni o servizi di utilità sociale) al fine dell’inserimento di lavoratori svantaggiati o di lavoratori disabili, i quali sono a loro volta individuati mediante rinvio all’art. 2 del regolamento CE n.2204/2002.

L’ulteriore e, sotto il profilo sistematico, rilevante novità è rappresentata dal carattere di impresa dell’attività svolta, essendo necessario che l’attività principale (sia essa intrinsecamente sociale o tale solo in ragione dei lavoratori impiegati) sia esercitata in forma di impresa.<sup>32</sup> Altrimenti detto l’organizzazione

---

cui al D.Lgs. n.155/2006 non sono tali nella sostanza. Alla forma precettiva delle disposizioni del decreto corrisponde infatti una loro sostanza qualificatoria». Non si tratta cioè di «obblighi suscettibili di violazione e sanzione, bensì oneri ... che l’organizzazione è tenuta ad assolvere se intende assumere e conservare la qualifica di impresa sociale» ovvero «in sostanza, di vincoli funzionali solo ed esclusivamente alla qualifica normativa, cioè di norme di fattispecie».

<sup>30</sup> In termini v. R. MENDOLA, *Articolo 2. Utilità sociale*, in *Commentario al decreto sull’impresa sociale (D.Lgs. 24 marzo 2006, n.155)*, a cura di A. FICI e D. GALLETTI, Torino, 2007, pp. 20 e ss., spec. p. 21.

<sup>31</sup> Per garantire che la collettività sia di fatto la beneficiaria dell’attività delle imprese sociali è previsto che l’erogazione dei beni e dei servizi non possa essere limitata, neanche indirettamente ai “*soli soci, associati o partecipi*”, condizione anche questa essenziale per acquisire la qualifica di impresa sociale (art. 1, co. 2, D.Lgs. n.155/2006).

<sup>32</sup> Sul punto v. A. BETTETINI, *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e disciplina dell’impresa sociale. L’esercizio in forma economica di attività socialmente utili da parte di un ente religioso*, in *Ius Ecclesiae*, 2006, 18, pp. 719-740, secondo il quale «adeguandosi alla legislazione comunitaria, il nuovo decreto legislativo sull’impresa sociale formalizza il principio, già ribadito in dottrina e dalla giurisprudenza di legittimità e di merito, che si deve ritenere sufficiente, per l’acquisto della qualità di imprenditore, oltre alla presenza degli altri requisiti previsti dall’art. 2082 c.c. ... *omissis* ...», che il soggetto interessato agisca con metodo economico, ossia che tenda alla potenziale equiparazione tra costi e ricavi, senza che tale attività comporti la ripartizione degli utili tra gli associati o il reinvestimento degli utili stessi in attività destinate al raggiungimento dei fini istituzionali dell’ente. L’idoneità dell’attività economica esercitata alla produzione di un profitto (sia nella forma del lucro soggettivo, sia di quello oggettivo), prosegue l’A., «non è

per acquisire detto *status* deve svolgere un'attività di impresa, prima ancora che sociale; sicché pare all'uopo imprescindibile che la gestione dell'attività sia "economica" ovvero almeno orientata ad "autoalimentarsi".<sup>33</sup>

Non poche sono però le incertezze connesse all'applicazione di siffatta previsione nell'ipotesi (non infrequente in tale contesto) in cui la sopravvivenza dell'organizzazione dipenda da fonti di varia natura. Se infatti in forza del criterio dell'economicità è agevole affermare che lo svolgimento di attività in forma meramente erogativa precluda l'acquisto della qualifica di impresa sociale, i confini tra la gestione imprenditoriale e quella erogativa non sono così netti allorché la tendenziale copertura dei costi è pianificata, tenendo conto non solo dei ricavi ma anche di "entrate" diverse, quali innanzitutto i contributi degli enti pubblici la cui natura non è sempre facile in concreto da valutare.

Non sembra invece destare problemi interpretativi il rapporto intercorrente fra l'attività (d'impresa) sociale che deve essere esercitata "in via principale" ed eventuali altre attività svolte dall'ente, essendo previsto che «per attività principale ... si intende quella per la quale i relativi ricavi sono superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale».<sup>34</sup>

Quanto all'altro requisito (essenziale ai fini della qualifica di impresa sociale) attinente allo scopo perseguito dall'ente, il legislatore non si limita a stabilire che

---

coessenziale al concetto d'impresa, ma lo è, più limitatamente, la sua attitudine a coprire i costi di produzione».

<sup>33</sup> Sul punto cfr. D. GALLETTI, *Articolo 1. Nozione*, in *Commentario al decreto sull'impresa sociale (D.Lgs. 24 marzo 2006, n.155)*, a cura di A. FICI e D. GALLETTI, *cit.*, pp. 1 e ss., spec. p. 4. Secondo l'A. «soltanto la riconoscibilità della gestione "economica" consentirà di qualificare l'organizzazione come "impresa", prima che "sociale"; quando ciò non fosse, e la produzione di beni o servizi assumesse una portata solo "di erogazione", la struttura non potrà definirsi tale, ma non si potranno immaginare sanzioni (come la cancellazione dalla sezione speciale del Registro delle Imprese) volte a ricondurre l'attività all'alveo dell'economicità; tali sanzioni infatti riguardano non già l'assenza dei tratti generali caratteristici della nozione di impresa, ma quelli specializzanti afferenti alle peculiarità dell'impresa sociale».

<sup>34</sup> Il legislatore, pur non avendo scelto un regime di esclusività dell'oggetto sociale delle imprese sociali, ha stabilito un criterio meramente quantitativo che, per quanto in linea di principio criticabile perché «preclude la possibilità di instaurare giudizi relazionali fondati su parametri di natura non esclusivamente economica» (così D. GALLETTI, *op. cit.*, p. 5), genera di certo minori incertezze.

sono imprese sociali solo le organizzazioni private senza scopo di lucro, *rectius* che non perseguono uno scopo lucrativo,<sup>35</sup> ma opportunamente all'art. 3 specifica, almeno in parte, i vincoli e i divieti che derivano dalla totale assenza di scopo di lucro. In particolare, è previsto anzitutto l'obbligo di destinare *"gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio"*<sup>36</sup> e sono poi individuate le modalità di distribuzione, diretta ed indiretta, degli *"utili e avanzi di gestione, comunque denominati"* nonché dei *"fondi e riserve"* vietate. Ai sensi del secondo comma dell'art. 3, inoltre, la distribuzione indiretta si presume *iuris et de iure* nell'ipotesi di attribuzione ad amministratori e/o a lavoratori di compensi superiori ad una certa soglia e di remunerazione degli strumenti finanziari in misura superiore ad un certo tasso.

Tale elenco non contempla però talune ipotesi considerate sintomatiche di una distribuzione indiretta, peraltro già previste nella disciplina sulle ONLUS,<sup>37</sup> ed è per tale motivo considerato come esemplificativo degli atti che possono rappresentare distribuzione indiretta di utili vietata all'impresa sociale.<sup>38</sup> Corollario imprescindibile del divieto di lucro sembra infine essere la previsione, di cui al comma 3 dell'art. 13, secondo la quale in caso di cessazione dell'impresa il patrimonio residuo *"è devoluto ad organizzazioni non lucrative, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici"*.

In ragione dell'analisi sin qui svolta non pare possa negarsi la rilevanza sotto

<sup>35</sup> La differenza non è di poco conto. L'assenza dello scopo di lucro non costituisce un requisito di qualificazione dell'impresa sociale, ma un obbligo al quale è sottoposta l'impresa sociale; pertanto il mancato rispetto del divieto impedisce soltanto la qualifica dell'organizzazione come impresa sociale o ne comporta la perdita qualora essa fosse già stata acquisita ex art. 16, co. 4, dello stesso decreto. In tal senso v. A. FICI, *Articolo 3. Assenza dello scopo di lucro*, in *Commentario al decreto sull'impresa sociale (D.Lgs. 24 marzo 2006, n.155)*, a cura di A. FICI e D. GALLETTI, *cit.*, pp. 37 e ss., spec. pp. 38-39.

<sup>36</sup> Cfr. art. 3, co. 1, D.Lgs. n.155/2006. Sulle conseguenze che siffatta prescrizione comporta per le società cooperative che decidessero di assumere la qualifica di impresa sociale si rinvia ad A. FICI, *Articolo 3. Assenza dello scopo di lucro, cit.*, pp. 45-49.

<sup>37</sup> Cfr. art. 10, co. 6, del D.Lgs. n.460/97.

<sup>38</sup> In tal senso v. A. FICI, voce *Impresa sociale, cit.*, p. 8, secondo il quale sarebbe irragionevole, da un lato vietare all'impresa sociale la remunerazione anomala dei lavoratori, dall'altro consentirle di acquistare dai soci beni a prezzi anomali; così come sarebbe irragionevole vietare la remunerazione anomala degli amministratori ma non dei sindaci.

il profilo sistematico della disciplina dell'impresa sociale,<sup>39</sup> quanto meno perché con essa si prende atto dell'esistenza di soggetti "ibridi",<sup>40</sup> i quali svolgono attività socialmente meritevoli ma con un'organizzazione imprenditoriale e con forma societaria, e per tale via si supera la dicotomia esistente tra gli enti disciplinati dal libro I del codice civile (tradizionalmente pensati per l'esercizio di attività di interesse generale) e quelli disciplinati dal libro V.<sup>41</sup>

Con l'adozione del D.Lgs. n.155/2006 la cooperativa sociale diviene un'impresa sociale tra le altre (associazioni, fondazioni, società),<sup>42</sup> si riconosce

<sup>39</sup> In tal senso v. anche C. BORZAGA e F. SCALVINI, *Introduzione*, in *Commentario al decreto sull'impresa sociale (D.Lgs. 24 marzo 2006, n.155)*, a cura di A. FICI e D. GALLETTI, *cit.*, pp. XIII e ss.. Gli A., pur manifestando talune perplessità su alcuni aspetti essenziali della disciplina (primo fra tutti il vincolo alla distribuzione di utili considerato eccessivamente e inutilmente stringente), esprimono un "giudizio complessivamente positivo" sul Decreto legislativo n.155/2006. In particolare secondo gli A. l'impresa sociale «che ne esce risulta ben definita, può di fatto utilizzare tutte le forme giuridiche previste dal nostro ordinamento e ha tutte le caratteristiche individuate come indispensabili dalla letteratura e sulla base delle esperienze internazionali sviluppate in questi ultimi vent'anni».

<sup>40</sup> L'espressione è di G. SEPIO, *Il nuovo diritto tributario del terzo settore*, in AA.VV., *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, a cura di A. FICI, Napoli, 2018, pp. 155 e ss., spec. p. 157.

<sup>41</sup> Critica invece l'intervento legislativo V. BUONOCORE, *Può esistere un'impresa sociale?*, *cit.*, p. 835, secondo il quale la sola novità dirompente è quella di consentire l'ingresso solenne delle società lucrative e, in misura più ridotta, delle società cooperative nel mondo del "sociale", imponendo loro però l'osservanza di alcuni caratteri tipici di questo mondo che sono in linea di principio «incompatibili, invece, con i principi che reggono il mondo degli enti disciplinati nel Libro quinto». Il secondo "scopo reale", prosegue l'A., potrebbe essere stato quello di dare il «crisma della legittimità dell'esercizio dell'attività d'impresa ad alcune figure per le quali si dubitava di tale possibilità».

<sup>42</sup> Ad essa viene riconosciuta però una disciplina di "favore". Ai sensi dell'art. 17, co. 3, le cooperative sociali – pur non essendo considerate imprese sociali *ope legis* – per acquisire detto *status* devono solamente rispettare le prescrizioni in materia di bilancio sociale (art. 10, co. 2) e di coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari dell'attività. In specie esse non sono tenute all'utilizzo della locuzione "impresa sociale" nella denominazione (art. 7, co. 1), ma poi e soprattutto al rispetto del vincolo di destinazione di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve (e conseguente divieto di lucro - art. 3). Quest'ultimo "esonero" relativo all'assenza assoluta di scopo di lucro è particolarmente rilevante, tenuto conto del fatto che secondo il proprio statuto civilistico la cooperativa sociale può entro certi limiti distribuire utili anche sotto forma di dividendi (art. 3 L. n.381/1991; art. 2514 c.c.). Con la conseguenza che la cooperativa sociale sarebbe l'unica impresa sociale ammessa (ancorché limitatamente, in conformità alla propria disciplina civilistica) alla distribuzione di utili. Dubita della costituzionalità di "tale privilegio" alla luce del principio di eguaglianza e di ragionevolezza A. FICI, voce *Impresa sociale*, *cit.*, p. 12, secondo il quale esso sarebbe «comunque controbilanciato dal fatto che la cooperativa sociale è l'unica impresa sociale "democratica"», soggetta al principio "una testa, un voto" (cfr. art. 2538 c.c.). Sul tema v. anche A. FICI, *Cooperative sociali e riforma del diritto societario*, RiDP, 2004, pp. 75 e ss..

la funzione sociale dell'impresa, perde di valore la differenza fra soggetti lucrativi ed enti senza scopo di lucro e diventa determinante il profilo della finalità solidaristica.<sup>43</sup> La presenza esplicita del perseguimento di un fine di solidarietà sembra invero costituire l'elemento di congiunzione fra le diverse tipologie di enti del Terzo settore, risultando costantemente connesso all'assenza dello scopo lucrativo e alla eterodestinazione dell'attività.<sup>44</sup>

A fronte di tali indubbi risultati è pur vero che la nuova disciplina, per un verso lascia immutata gran parte dei principi e della disciplina parcellizzata esistente («ventuno provvedimenti in materia di enti di promozione sociale e undici leggi in tema di fondazioni»<sup>45</sup>) e conseguentemente non risolve le questioni connesse all'affollamento e alla disomogeneità normativi presenti nel settore del *non profit*,<sup>46</sup> per l'altro non contiene norme relative ad incentivi o agevolazioni.

Dal punto di vista tributario in specie nessuna rilevanza viene riconosciuta tanto al perseguimento di un fine di solidarietà quanto all'obbligo relativo alla

<sup>43</sup> Cfr. CONSORTI, *La disciplina dell'impresa sociale e il 5 per mille*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2006, 2, il quale non manca di evidenziare che questa finalità solidaristica era «considerata ontologicamente assente nei primi [soggetti del libro V cc], e veniva invece espressamente richiesta quando, soggetti strutturati secondo le forme regolate nel primo libro, desideravano accedere alla legislazione speciale che si andava costruendo e che, per brevità, definiamo "del Terzo settore"». Tale prassi normativa, prosegue l'A., ha avuto inizio con la nota Legge quadro sul volontariato del 1991, la quale impone agli organismi che intendono accedere alla legislazione speciale innanzitutto di ottemperare «a quanto disposto dal codice civile per le diverse forme giuridiche che l'ente assume» e, poi, di prevedere espressamente – fra l'altro – l'assenza dello scopo di lucro e il perseguimento di un fine solidaristico, che è insieme base e limite della sua attività. Sottolinea l'importanza della disciplina dell'impresa sociale anche A. FICI, voce *Impresa sociale*, cit., p. 2, secondo il quale «ove mai ve ne fosse ancora bisogno, dal combinato disposto dell'art. 1, 1° co., e dall'art. 2 del decreto si ricava la definitiva conferma della legittimità di esercizio di attività di impresa da parte di enti non societari».

<sup>44</sup> Sul punto v. M.V. DE GIORGI, *Dalla "vuota socialità del codice" alla "vuota" impresa sociale*, in *Lavoro e diritto*, 2008, 2, pp. 361 e ss., spec. p. 365, la quale osserva che «la caratteristica comune delle leggi sulle cooperative sociali, il volontariato e via via tutte le figure create dal 1991 in poi è il distacco tra l'impegno e la qualità di soci e la figura dei destinatari dell'attività dell'ente. Non solo è escluso un ritorno in termini di utilità, ma è imposto che non vi sia coincidenza (salvo marginali, inevitabili sovrapposizioni) tra coloro che agiscono e i beneficiari dell'attività ... *omissis* ... nella legislazione di sostegno l'eterodestinazione – da facoltativa che era – diventa necessaria. Ricorrendo al linguaggio negoziale, si tratta di una variante causale, uno scopo altruistico-solidaristico che sostituisce il più generale fine non lucrativo previsto dal codice nel libro primo (ovvero, nel caso della legge sulle cooperative sociali, quello mutualistico)».

<sup>45</sup> V. BUONOCORE, *Può esistere un'impresa sociale?*, cit., p. 835.

<sup>46</sup> V. BUONOCORE, *Può esistere un'impresa sociale?*, cit., p. 835.

totale assenza di scopo di lucro.<sup>47</sup>

Ciascun soggetto, nonostante tutti i vincoli imposti alla destinazione del risultato economico e gli altri costi amministrativi,<sup>48</sup> continua di regola ad essere tassato in base alla natura dell'attività che costituisce l'oggetto esclusivo o principale dell'ente o alla forma giuridica adottata. Le società commerciali con lo *status* di impresa sociale, pur essendo soggette ad una serie di vincoli (a partire innanzitutto dal divieto di distribuzione degli utili), sono in specie tassate sulla base della forma giuridica assunta al pari di qualsiasi altra società operante in qualsivoglia settore di attività e con piena libertà di disporre dei propri utili.

L'unico intervento di carattere *lato sensu* tributario si risolve in un tentativo, a mio avviso, poco riuscito di coordinamento della disciplina sull'impresa sociale con quella in materia di tassazione degli enti non commerciali e delle ONLUS. Ci si riferisce alla disposizione di cui al primo comma dell'art. 17, laddove si dispone che *"le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e gli enti non commerciali di cui al D.Lgs. 04-12-1997, n.460, che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie previste dal medesimo D.Lgs. n.460 del 1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previsti"*. Tale norma sembra invero essere soltanto fonte di ulteriori incertezze,<sup>49</sup> essendo, per quanto fin qui esposto difficilmente conciliabili sia la qualifica fiscale di ente non commerciale sia quella di ONLUS (ovviamente se la si considera per così dire *ex ante* una *species* di ente non commerciale) con lo *status* di impresa sociale.<sup>50</sup> Se si muove dall'assunto

<sup>47</sup> In realtà è la Legge delega n.118/2005 a precludere la possibilità di prevedere specifici benefici fiscali a favore delle imprese sociali. All'art. 3 dispone infatti che «dall'attuazione dei principi e criteri direttivi di cui alla presente legge non devono derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica».

<sup>48</sup> M. SETTI, *Impresa sociale VS altre forme non profit: costi gestionali e amministrativi a confronto*, in *Cooperative e enti non profit*, 2013, 6, pp. 33 e ss..

<sup>49</sup> In tal senso v. A. CUONZO, *Impresa sociale: identità e prospettive fiscali*, in *Terzo settore*, 2006, 2, pp. 45 e ss..

<sup>50</sup> Sul punto v. A. GIOVANARDI, *Artt. 17-18. Norme di coordinamento - Disposizioni di carattere finanziario*, in *Commentario al decreto sull'impresa sociale (D.Lgs. 24 marzo 2006, n.155)*, a cura di A. FICI e D. GALLETTI, *cit.*, pp. 249 e ss., spec. pp. 253-255 e 262. Secondo l'A. dalla citata disposizione si dedurrebbe la «possibile coesistenza tra principalità dell'attività economico-

che gli enti per assumere quest'ultima qualifica devono svolgere in via principale un'attività di impresa che è di utilità sociale (un'attività cioè che essendo programmata quanto meno in pareggio è fiscalmente "commerciale"), allora è difficile ritenere che un ente non commerciale (o una ONLUS con una gestione dell'attività istituzionale non imprenditoriale), pur potendo ambire in linea di principio alla qualifica di impresa sociale, possa contemporaneamente soddisfare i requisiti per ottenere tale *status* e quelli per conservare il regime di tassazione degli enti non commerciali che presuppongono la marginalità delle attività di natura commerciale ex art. 55 del TUIR e dunque la non economicità dell'attività "essenziale" per realizzare il loro scopo.<sup>51</sup>

Dal punto di vista fiscale, dunque, l'assenza dello scopo di lucro rimane priva di valore sistematico, in quanto di regola «ciò che conta, fondamentale, non è lo scopo dell'agire economico di un ente, ma il fatto in sé che un lucro, un profitto sia conseguito o no».<sup>52</sup> La disciplina fiscale della categoria degli enti c.d. *non profit*, anche dopo l'introduzione dell'impresa sociale, risulta complessivamente «frammentata e disorganica», poiché in essa si valorizzano ora gli scopi, ora i settori di attività, ora le modalità con le quali l'attività è gestita.<sup>53</sup>

Anche dal punto di vista civilistico però il tentativo di sistematizzazione attuato con il D.Lgs. n.155/2006 risulta insufficiente a fronte della complessità del "mondo" del *non profit*. Si lamenta in specie la mancanza nell'ordinamento

---

imprenditoriale in ambito civilistico (su cui si regge la qualifica di impresa sociale) e collateralità-marginalità dell'esercizio dell'attività commerciale in ambito tributario (su cui si regge la qualifica di ente non commerciale od ONLUS». L'A. ritiene inoltre che con il decreto sull'impresa sociale si sia «definitivamente risolta la questione della compatibilità tra fine solidaristico e modulo economico-imprenditoriale di svolgimento dell'attività nella disciplina delle ONLUS».

<sup>51</sup> Del resto i dati del rapporto Iris Network confermano che, nonostante l'obbligo dell'assenza di lucro, alla fine del 2013 il 70% circa delle imprese sociali sono società di capitali (30%) e società cooperative (40%).

<sup>52</sup> Così F. TESAURO, *L'intrico delle norme fiscali sugli enti non commerciali*, in *Gli enti non profit. Aspetti tributari*, a cura di R. ARTONI, Padova, 1996, pp. 343 e ss., spec. p. 343.

<sup>53</sup> Cfr. G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del Terzo Settore*, in *Rass. trib.*, 2010, 4, p. 974, il quale sottolinea che questo è l'esito dell'approccio «per insiemi (più o meno ampi, e talvolta in tutto o in parte sovrapponibili) di organizzazioni, che ha sin qui marcato l'intervento» del legislatore in tale ambito.



giuridico di una «nozione generale di ente del Terzo settore»; i confini dello stesso “settore” sono considerati incerti<sup>54</sup> e inoltre le discipline speciali sui singoli tipi di organizzazioni intermedie *non profit* sono ritenute lacunose finanche nell’individuazione dell’oggetto dell’attività.<sup>55</sup>

La carenza di un’effettiva e complessiva riorganizzazione del Terzo settore, di una disciplina fiscale che valorizzi l’assenza dello scopo di lucro e la meritevolezza delle finalità perseguite, la diversa tassazione delle imprese sociali e il mancato riconoscimento di benefici fiscali che controbilancino il *non-distribution constraint*, inducono il legislatore a distanza di un decennio ad intervenire nuovamente sulla disciplina dell’impresa sociale e più in generale sul Terzo settore.<sup>56</sup>

<sup>54</sup> In tal senso v. G. PONZANELLI, *La nuova categoria degli enti del terzo settore. Alcune considerazioni introduttive*, in AA.VV., *Il codice del terzo settore, cit.*, p. 1, il quale osserva che antecedentemente alla riforma in esame il Terzo settore era una categoria descrittiva ovvero un’espressione coniata nell’ultimo ventennio del secolo scorso usata come «contenitore di tutte le figure che non sono pubbliche (o di diritto pubblico) e che non sono caratterizzate dal perseguimento di finalità di lucro».

<sup>55</sup> Così A. FICI, *L’attività degli enti del terzo settore*, in AA.VV., *Il codice del terzo settore, cit.*, pp. 61 e ss., spec. p. 62. Sul tema v. anche L. BOZZI, *Terzo settore: osservazioni a “prima lettura” su una riforma culturale prima che giuridica*, in *Contratto e impresa*, 2017, 4, pp. 1253 e ss..

<sup>56</sup> Per completezza si evidenzia che con l’art. 25 del D.L. 18 ottobre 2012, n.179 (c.d. Decreto crescita *bis*, convertito con la Legge n.221/2012) è stata introdotta nell’ordinamento giuridico l’ulteriore figura della c.d. *start-up* innovativa a “vocazione sociale”. Si tratta di una qualifica – diversa da quella dell’impresa sociale – che possono ottenere le società di capitali, anche cooperative, e le società europee che, oltre a rispettare i requisiti previsti dal comma 2 dello stesso articolo 25 (fra i quali ricorre il vincolo, solo temporaneo, di non redistribuzione degli utili) per essere considerate “*start-up* innovative”, operino in via esclusiva nei settori di utilità sociale indicati dal decreto sull’impresa sociale. A favore di questi soggetti sono previsti, oltre a vantaggi sotto il profilo del diritto societario, del diritto del lavoro e del diritto fallimentare, anche previsioni di favore in ambito tributario, quali ad esempio l’esenzione dal pagamento di tributi minori (imposta di bollo e diritti di segreteria dovuti per gli adempimenti relativi alle iscrizioni nel registro delle imprese), il riconoscimento del credito d’imposta per l’assunzione di personale qualificato a tempo indeterminato, la non applicazione della disciplina delle società non operative e delle società in perdita sistemica, di cui rispettivamente all’art. 30 della L. n.724/94 ed all’art. 2, co. 36-*decies* e ss., del D.L. n.138/2011. Sono inoltre previsti a favore degli operatori (persone fisiche e giuridiche) che investono in questa particolare tipologia di *start-up* innovativa dei benefici fiscali (maggiorati rispetto a quelli previsti per chi investe nelle altre *start-up* innovative) in termini di detrazioni IRPEF e di deduzioni IRES (art. 29 del D.L. n.179/2012). Anche in questo caso però, nonostante il vincolo alla distribuzione degli utili, nessun regime premiale in materia di imposte sui redditi è riconosciuto alla società durante il periodo in cui vale detto divieto. Critica l’insieme delle misure tributarie riconosciute alle *start-up* innovative dal D.L. 179/2002 E.M. BAGAROTTO, *Considerazioni critiche sul regime fiscale delle start-up innovative*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 4, pp. 10535 e ss.. La riforma del Terzo settore è stata inoltre di poco preceduta dall’introduzione nel

### 3. L'istituzionalizzazione dell'impresa sociale come ente del Terzo settore

Con la Legge 6 giugno 2016, n.106, il legislatore cerca di dare una risposta alle esigenze del settore e di porre rimedio alle lacune normative prima descritte delegando al Governo,<sup>57</sup> non solo la revisione della disciplina in materia di impresa sociale ma la regolamentazione, sotto il profilo civilistico e fiscale, dell'intero "Terzo settore",<sup>58</sup> del quale si dà anche una prima definizione come *"complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi"*.<sup>59</sup>

Il "progetto" appare ambizioso e innovativo al tempo stesso. L'intervento invero, per un verso è diretto a sostenere, *"in attuazione degli articoli 2, 3, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione"*, l'iniziativa dei privati volta a soddisfare interessi pubblici essenziali e a realizzare obiettivi costituzionalmente garantiti<sup>60</sup>

---

nostro ordinamento del modello della società benefit di cui all'art. 1, commi 376-384, della Legge di stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n.208). Si tratta di un intervento legislativo con una portata molto più circoscritta, con il quale in specie si consente alle società lucrative (e mutualistiche) di perseguire, nell'esercizio della loro attività economica, anche una o più finalità di beneficio comune operando in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di tutti coloro che, in quanto portatori di interessi, vengono in contatto con la loro attività. Sui punti di unione e sulle differenze tra impresa sociale e società benefit v. G.D. MOSCO, *Scopo e oggetto nell'impresa sociale e nella società benefit*, in *Analisi Giuridica dell'Economia*, 2018, 1, pp. 81 e ss. Sulle società benefit v. A. LUPOI, *L'attività delle «società benefit»*, in *Riv. not.*, 2016, pp. 811 e ss.; G. MARASÀ, *Scopo di lucro e scopo e scopo di beneficio comune nelle società benefit*, in *Orizzonti dir. comm.*, 2017, p. 2.

<sup>57</sup> La finalità generale della delega, espressamente manifestata all'art. 1, è invero quella di «sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione».

<sup>58</sup> Cfr. art. 1, co. 2, lett. b), della Legge 6 giugno 2016, n.106, ove si prevede il riordino e la revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito Codice del Terzo settore.

<sup>59</sup> Cfr. art. 1, co. 1, della Legge 6 giugno 2016, n.106.

<sup>60</sup> La finalità generale della delega, espressamente manifestata all'art. 1, è invero quella di *"sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione*

e ha ad oggetto tutte le forme di azione (da quella erogativa a quelle di mutualità e imprenditoriali) che si ravvisano nel settore del *non profit*, per altro sotto il profilo fiscale mira alla revisione della definizione di ente non commerciale sulla base delle finalità perseguite dagli enti del Terzo settore e all'introduzione di un "regime tributario di vantaggio" che valorizzi le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione degli utili e dell'impatto sociale delle attività svolte dai suddetti enti.<sup>61</sup>

A tale delega è stata data attuazione con i Decreti legislativi 3 luglio 2017, n.117 e n.112, entrambi peraltro già modificati:<sup>62</sup> (i) il primo, recante il Codice del Terzo settore (d'ora in avanti CTS), anzitutto ridisegna i confini del settore, precisando le peculiarità e i "limiti" dei diversi tipi di organizzazioni intermedie che a vario titolo agiscono in tale ambito, per poi stabilire – fatta eccezione per le imprese sociali – il trattamento fiscale ad essi riservato; (ii) il secondo innova e sostituisce la disciplina dell'impresa sociale, prevedendo per essa uno specifico e assai vantaggioso regime fiscale (che sembra opportunamente valorizzare la destinazione del risultato economico dell'impresa in attività di cui beneficia la collettività o parte di essa).

In particolare, per quanto qui rileva il CTS – nel definire (coerentemente alla delega) gli enti del Terzo settore (d'ora in avanti ETS) come quegli enti privati sia "tipici" o "nominati" (specificamente disciplinati dalla legge, quali le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici) sia "atipici" (ovvero ogni associazione e fondazione) che sono costituiti per il perseguimento "*senza scopo di lucro di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*" mediante lo "*svolgimento, in via esclusiva o*

---

*sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione*".

<sup>61</sup> Cfr. art. 2, co. 1, lett. a), Legge n.106/2016.

<sup>62</sup> Nel corso del 2018 sono stati apportati interventi correttivi su entrambi i decreti. In specie il D.Lgs. n.112 del 2017 sull'impresa sociale è stato modificato dal D.Lgs. 20 luglio 2018, n.95, in vigore dall'11 agosto 2018, mentre il D.Lgs. n.117 del 2017 è stato modificato dal D.Lgs. n.105/2018.

*principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore*<sup>63</sup> – annovera l'impresa sociale fra gli enti del Terzo settore "nominati",<sup>64</sup> dai quali essa si distingue (per espressa previsione di legge) per essere specificamente immaginata dal legislatore per l'esercizio delle attività d'impresa di interesse generale per essa appositamente previste.<sup>65</sup>

L'impresa sociale è dunque configurata quale *species* del più ampio *genus* di ente del Terzo settore,<sup>66</sup> giacché presenta al contempo caratteri comuni anche agli ETS (primo fra tutti il perseguimento delle medesime finalità) e tratti distintivi, a cominciare dalle modalità di gestione che nel caso sono per definizione di tipo imprenditoriale.

La complessiva "architettura" dell'impresa sociale dettata dal D.Lgs. n.115/2006 non è invero stata rivoluzionata dal D.Lgs. n.112/2017, sebbene con questo il legislatore abbia non solo ampliato l'ambito di operatività della figura ma indubbiamente innovato taluni aspetti fondamentali della disciplina originaria superando quelli che erano stati definiti come maggiori limiti della stessa, *id est* il radicale divieto dello scopo di lucro e la mancanza di "benefici" fiscali.

<sup>63</sup> Cfr. art. 4 del CTS.

<sup>64</sup> Fanno parte degli ETS tipici anche gli enti filantropici, le reti associative e le società di mutuo soccorso.

<sup>65</sup> Le attività di interesse generale che devono essere esercitate in via principale e stabile dagli enti per acquisire lo status di IS sono espressamente qualificate come attività d'impresa, mentre non è così per quelle di cui all'art. 5, attinenti agli ETS "*diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali*". Questo però significa soltanto che l'esercizio in forma di impresa è condizione per la qualifica di IS e non anche di ETS, e non anche che sia precluso agli altri enti del Terzo settore l'esercizio in forma di impresa delle attività di interesse generale di cui al citato art. 5, salvo che per quelle c.d. "erogative", non commerciali per natura (quali ad esempio l'attività di beneficenza). Tanto è vero che per essi è previsto sia l'ulteriore obbligo di iscriversi nel registro delle imprese qualora ne ricorrano i presupposti (v. art. 11, co. 2, CTS) sia un regime di tassazione premiale se ai sensi dell'art. 79 co. 5 del CTS si qualificano come "non commerciali". In realtà in ragione di questi ultimi elementi si ritiene piuttosto che la "volontà" implicita del legislatore delegato sia quella di indurre gli ETS che intendono svolgere le attività di interesse generale secondo un modulo imprenditoriale ad assumere la qualifica di IS, piuttosto che quella di ETS commerciale.

<sup>66</sup> In tal senso v. anche L. CASTALDI, *La disciplina fiscale dell'impresa sociale. Spunti di sistema?*, in *Analisi giuridica dell'economia*, 2018, 1, pp. 175-185, spec. p. 175, nota 3.

Risulta in specie confermata la scelta di configurare l'impresa sociale come qualifica soggettiva<sup>67</sup> che può essere acquisita dagli enti privati<sup>68</sup> costituiti in una qualsiasi forma giuridica, ivi compresa quella societaria,<sup>69</sup> i quali presentino i caratteri essenziali – attinenti all'attività, allo scopo e all'ordinamento interno – previsti dalle disposizioni dettate dallo stesso decreto e operino in conformità ad esse (art. 1, comma 1).

L'oggetto, lo scopo e le forme dell'attività, piuttosto che il tipo di ente (forma giuridica), rimangono dunque i requisiti imprescindibili ai fini dell'assunzione dello *status*.<sup>70</sup> A prescindere dal tipo ovvero dalla forma giuridica, le imprese

<sup>67</sup> Sul punto v. A. FICI, *op. cit.*, p. 23, secondo il quale «Si reitera, così, la decisione (già assunta con il D.Lgs. 155/2006) di non trattare l'impresa sociale alla stregua di un nuovo, particolare tipo di ente, bensì di una figura trans-tipica o meglio sovra-tipica: gruppo o categoria normativa (perciò prescrittiva, cioè finalizzata all'applicazione di una determinata disciplina) di enti tipici con comuni caratteristiche attinenti all'attività, allo scopo e all'ordinamento interno». L'impresa sociale è definita trans-tipica anche G.D. MOSCO, *L'impresa non speculativa*, in *Giur. comm.*, 2017, 2, pp. 216 e ss., spec. p. 221. È unanime l'orientamento secondo il quale la qualifica di impresa sociale (e conseguentemente di ETS) si assume con l'iscrizione dell'ente nell'apposita sezione del registro delle imprese (art. 5, comma 2), alla quale è pacificamente attribuita efficacia costitutiva. Affinché l'impresa sociale venga considerata ente del Terzo settore non serve in sostanza un'ulteriore iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore. Cfr. art. 11, comma 3, CTS. Sul tema v. anche C. BORZAGA, *L'impresa sociale nel perimetro del terzo settore: riposizionamento e rilancio*, in *Impresa sociale*, 2016, pp. 7 e ss..

<sup>68</sup> Ai sensi dell'art. 1, comma 2 non possono acquisire la qualifica di impresa sociale amministrazioni pubbliche, mentre per gli enti religiosi civilmente riconosciuti è prevista la possibilità di costituire un "ramo" di impresa sociale. Definisce "ad aquila bicipite" il sistema che caratterizza il regime degli enti religiosi all'interno della riforma del Terzo settore A. BETTETINI, *Riflessi canonistici della riforma del Terzo settore*, in *Stato Chiese e pluralismo confessionale*, 2018, 20, pp. 1 e ss., spec. p. 3. Il chiaro Autore evidenzia che molte delle attività di interesse generale previste dall'art. 5 del CTS «siano specifiche e caratterizzanti gli enti religiosi della tradizione cattolica (e non solo)» e «rientrano appieno nel grande alveo della missione caritativa e sociale della Chiesa». Sulle questioni connesse all'interpretazione della suddetta disposizione, a cominciare dal significato della locuzione «enti religiosi civilmente riconosciuti» v. anche L. SIMONELLI, *Gli enti religiosi civilmente riconosciuti e la riforma del terzo settore*, in AA.VV., *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, cit., pp. 307-342.

<sup>69</sup> Non sono del tutto chiare le ragioni che hanno indotto il legislatore a negare, non solo alle persone fisiche, ma con la nuova disciplina anche alle società di capitali unipersonali la possibilità di acquisire lo *status* di impresa sociale. Sul punto v. A. FICI, *op. cit.*, p. 27 secondo il quale il legislatore sembrerebbe muovere dall'assunto che la gestione collettiva dell'impresa sia un «fattore discriminante della socialità dell'impresa (*rectius*, dell'organizzazione imprenditoriale)». Coerentemente con il nuovo quadro normativo infine le cooperative sociali e i loro consorzi «acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali». Cfr. art. 1, co. 4, del D.Lgs. n.112/2017.

<sup>70</sup> Questi elementi, come detto, non rappresentano una novità né in ambito civilistico né in quello fiscale. Invero, tanto la previgente disciplina dell'impresa sociale quanto quella sulle ONLUS (ora abrogata) subordinavano l'assunzione del rispettivo *status* al soddisfacimento di condizioni relative ad essi; sicché sotto tale profilo la riforma si pone in continuità con il passato. In tal senso

sociali sono tenute all'esercizio «in via principale e stabile» delle attività (d'impresa) di interesse generale (prima denominate di utilità sociale) predeterminate dalla legge, sono vincolate al perseguimento di «finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale», sono caratterizzate dall'assenza dello scopo di lucro e sono soggette a comuni principi e regole di *governance*.<sup>71</sup>

Questo, però, non significa che sia assolutamente indifferente la forma giuridica dell'impresa sociale. Ai sensi del comma 5 dell'art. 1 residua infatti uno spazio per l'applicazione delle disposizioni del Codice civile e delle relative disposizioni di attuazione concernenti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita in relazione agli aspetti non disciplinati né dal D.Lgs. n.112/2017, né dal CTS (le cui norme valgono anche per le imprese sociali in quanto compatibili<sup>72</sup>).<sup>73</sup> Ne consegue che, come osservato da attenta dottrina, per un

v. anche G. MARASÀ, *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità*, in *NLCC*, 2018, 3, pp. 671 e ss., spec. p. 674.

<sup>71</sup> A riguardo non è superfluo ricordare che ai sensi dell'art. 11 le "modalità di gestione" dell'ente devono essere trasparenti e responsabili e devono favorire «il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle sole attività». Sul tema v. G. MEO, *Impresa sociale e valori d'impresa*, cit., p. 54.

<sup>72</sup> Sebbene all'art. 40 del CTS si disponga che le imprese sociali «sono disciplinate dal decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della Legge 6 giugno 2016, n.106», *id est* dal D.Lgs. n.112/2017, lo stesso Codice menziona più volte tale figura e in specie, non solo per stabilire che essa è a tutti gli effetti un ente del Terzo settore (art. 4, co. 1, e art. 46, co. 1, lett. d, CTS), ma anche per escludere l'applicabilità ad essa di alcune sue disposizioni (art. 5, co. 1; art. 11, co. 3; art. 71, co. 2; art. 79, co. 1; art. 82, comma 1, CTS) o per ammetterla espressamente (art. 82, co. 4, e art. 101, co. 8, CTS).

<sup>73</sup> Per effetto di questi rinvii, peraltro accompagnati dalla clausola di salvaguardia dei limiti di compatibilità, non risulta facile né priva di incertezze la ricostruzione della complessiva disciplina che regola le imprese sociali e i contorni di operatività della figura. Sul punto v. L. CASTALDI, *op. cit.*, pp. 175-176, la quale osserva che «risulta quanto mai difficoltoso comprendere in che rapporto stiano tra loro i c.d. requisiti ostativi all'assunzione della qualifica di enti del Terzo settore come descritti all'art. 4 del D.Lgs. n.117/2017 rispetto a quelli che, alla stregua del D.Lgs. n.112/2017, si desume improntino sia positivamente che negativamente il tipo "impresa sociale": in particolare per quanto attiene alla possibilità per quest'ultima di essere soggetta alla direzione, coordinamento e controllo da parte di enti autodestinanti o di matrice pubblicistica». Sulle conseguenze derivanti dalla disposizione di cui al comma 5 del citato art. 1 v. A. FICI, *L'impresa sociale e le altre imprese del terzo settore*, cit., p. 25, il quale precisa a riguardo che le norme comuni fondanti la categoria si applicano con priorità «rispetto a quelle del tipo (art. 1, comma 5), a meno che queste ultime non siano ancora più conformi agli obiettivi del legislatore di quanto non lo siano quelle della categoria (come ad esempio nel caso di cui all'art. 10, comma 1, che fa salve eventuali disposizioni più restrittive contenute nella disciplina del tipo legale)». La regola opposta vale però per le cooperative sociali, imprese sociali di diritto, per le quali le disposizioni

verso con riferimento alla figura dell'impresa sociale non si può parlare di "neutralità" delle forme giuridiche dell'impresa sociale ma al contrario di loro "pluralità",<sup>74</sup> per l'altro la scelta in concreto del tipo di ente (associazione, cooperativa, società per azioni, etc.) deve fondarsi sulle specifiche esigenze sottostanti alla costituzione di un'impresa sociale, poiché a ciascuno tipo corrisponde un diverso modello di *governance*.<sup>75</sup>

Costituiscono, invece, novità rispetto al passato sia il consistente ampliamento dei settori delle attività nelle quali l'impresa sociale può operare sia la condizione dell'assenza dello scopo di lucro.

Per quanto concerne le "novità", esse (come anticipato) anzitutto riguardano sia le attività sia il requisito dello scopo di lucro.

Segnatamente quanto alle prime, pur rimanendo invariata la scelta di individuare quelle ritenute di interesse generale non mediante una clausola generale<sup>76</sup> ma tramite un'elencazione "tassativa",<sup>77</sup> l'elenco previsto dall'art. 2 del

---

del D.Lgs. n.112/2017 «si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative ed in quanto compatibili» (cfr. art. 1, co. 4, D.Lgs. n.112/2017). Sui limitati vantaggi che possono conseguire le cooperative sociali dall'acquisizione di diritto della qualifica di impresa sociale v. G. MARASÀ, *op. ult. cit.*, pp. 687-689.

<sup>74</sup> Così A. FICI, *L'impresa sociale e le altre imprese del terzo settore, cit.*, p. 25, il quale osserva che «Il concetto di "neutralità" è ... elaborato con riguardo al tipo, ed esprime indifferenza, ovvero appunto "neutralità", della struttura organizzativa rispetto allo scopo perseguito e in particolare a quello eventualmente tipico. Al contrario, l'organizzazione interna del soggetto non è indifferente al legislatore dell'impresa sociale, il quale si preoccupa della coerenza della *governance* rispetto allo scopo, e per questa ragione individua un nucleo comune di norme che riduce fortemente (pur senza annullarla) la differenza tra le diverse forme giuridiche dell'impresa sociale».

<sup>75</sup> È evidente infatti che le strutture organizzative e finanziarie delle società sono totalmente diverse da quelle tradizionali degli enti non lucrativi.

<sup>76</sup> Critica questa impostazione, peraltro adottata anche nel CTS, G. MORO, *Conversazioni sulla riforma del terzo settore/3*, in *Il Terzo Settore in transito. Normatività sociale ed economie coesive*, a cura di P. VENTURI e S. RAGO, Forlì, 2018, pp. 85 e ss.. Secondo l'A. l'identificazione delle attività di interesse generale non dovrebbe essere effettuata ex ante mediante un elenco astratto ma dovrebbe essere contestualizzata per tenere conto del luogo nel quale si svolgono, dei beneficiari, e dei benefici che generano.

<sup>77</sup> Nella Relazione illustrativa al CTS si precisa però che l'elenco di cui all'art. 5 (ma il ragionamento/argomento sembra valere anche per quello stabilito dall'art. 2 per le imprese sociali), pur avendo natura "esaustiva" (nel senso che soltanto i settori di attività ivi indicati possono essere considerati, ai fini del codice, di interesse generale), contiene riferimenti ad attività di interesse generale suscettibili di un'interpretazione estensiva (si pensi, ad esempio, al settore della tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici). Per espressa previsione l'elenco può altresì essere aggiornato, e con le modalità e le procedure di cui all'art. 2, comma 2. Ritene che questa previsione «politicamente criticabile perché comporta il rischio che, sotto la spinta di

D.Lgs. n.112/2017 è invero anzitutto molto più numeroso<sup>78</sup> di quello di cui all'art. 2, co. 1, dell'abrogato D.Lgs. n.155/2006<sup>79</sup> e differisce anche da quello riguardante gli ETS e stabilito dall'art. 5 del D.Lgs. n.117/2017. In specie, per un verso non sono ivi annoverate attività (quali quella di beneficenza) che, avendo natura necessariamente gratuita o erogativa, non potrebbero essere svolte in forma d'impresa,<sup>80</sup> per l'altro include attività come quella del microcredito che non è contemplata nell'elenco di cui all'art. 5 citato, poiché il suo esercizio richiede ai sensi dell'art. 111 del D.Lgs. n.385/2003 l'assunzione di una forma giuridica societaria.<sup>81</sup>

Nonostante sia essenziale il ruolo svolto dall'attività (di interesse generale), sia al fine di identificare l'ente del Terzo settore in generale (e, dunque, di garantire che siano perseguite finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale), sia allo scopo di distinguere fra loro le fattispecie di ETS, è rimasta immutata la regola secondo la quale non è precluso l'esercizio di attività "diverse" da quelle di interesse generale a condizione che queste ultime generino "*ricavi superiori al*

---

pressioni e considerazioni contingenti, l'elenco venga incrementato a dismisura», G. MARASÀ, *op. ult. cit.*, p. 674 nota 5. Per effetto della analoga disposizione presente nel CTS con il decreto correttivo all'elenco delle attività di interesse generale ivi stabilito è stata aggiunta quella relativa alla «tutela degli animali e prevenzione del randagismo».

<sup>78</sup> Fra le attività di interesse generale di nuova introduzione rispetto al dettato del Decreto legislativo n.155 del 2006 si segnalano quelle ascrivibili alla ricerca scientifica di particolare interesse sociale, all'organizzazione e gestione di attività culturali, turistiche o ricreative di particolare interesse sociale, alla riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata, all'alloggio sociale, al microcredito, all'agricoltura sociale.

<sup>79</sup> Non è stata invece modificata la previsione secondo la quale, a prescindere dal tipo di attività, sono qualificate imprese sociali quelle nelle quali sono impiegati un numero di persone appartenenti a particolari categorie "svantaggiate" (stabilite nel comma 4 dello stesso art. 2) non inferiore al trenta per cento dei lavoratori.

<sup>80</sup> A riguardo si evidenzia che non rientrano tra le attività istituzionali di interesse generale esercitabili in forma di impresa sociale, ad esempio, la beneficenza, la promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli e della nonviolenza, la cura di procedure di adozione internazionale e la protezione civile, trattandosi di attività che hanno natura necessariamente gratuita o erogativa.

<sup>81</sup> Sul punto v. G. MARASÀ, *op. ult. cit.*, p. 674. Occorre inoltre ricordare che soltanto con riferimento alle imprese sociali è prevista la possibilità di svolgere attività d'impresa, diverse da quelle indicate nel citato art. 2, nelle quali siano occupati lavoratori molto svantaggiati, persone svantaggiate o con disabilità, persone beneficiarie di protezione internazionale e persone senza fissa dimora, in misura non inferiore al 30% dei lavoratori.



*settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale*".<sup>82</sup>

Del pari e da ultimo (non pare superfluo ricordare che) a garanzia del fatto che l'esercizio delle attività di interesse generale sia diretto a realizzare finalità non egoistiche è reiterata la norma che prescrive l'etero-destinazione dell'attività.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 1 non possono infatti assumere la qualifica di impresa sociale *"gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati"*. Nel caso dunque – analogamente a quanto già previsto dal D.Lgs. n.155/2006 – non sussistono per nessuna delle attività di interesse generale limiti alla fruizione dei relativi beni/servizi da parte dei partecipanti,<sup>83</sup> ma ciò che osta all'acquisizione dello *status* è la previsione statutaria di una mutualità pura.<sup>84</sup>

Se questo è vero, è vero pure che a seguito della riforma<sup>85</sup> i soci/associati non possono fruire relativamente alle sole attività di interesse generale svolte dall'ente di *"condizioni di scambio"* più favorevoli rispetto ai terzi, in quanto un trattamento di favore è considerato dall'art. 3 quale distribuzione indiretta di utili.<sup>86</sup> Sicché, in sintesi, gli scambi tra impresa e partecipanti nell'ambito di dette

<sup>82</sup> Cfr. art. 2, co. 3, D.Lgs. n.112/2017, il quale ricalca la previsione di cui all'art. 2, co. 3, D.Lgs. n.155/2006. Non è ancora stato adottato il decreto interministeriale che dovrà definire i relativi criteri di computo. Verosimilmente essi saranno analoghi a quelli previsti nel vigore della precedente disciplina dal Decreto interministeriale 24 gennaio 2008, il quale opportunamente definisce i ricavi secondo la nozione dettata dall'art. 85 del TUIR.

<sup>83</sup> Sotto tale profilo è evidente la differenza rispetto alla disciplina delle ONLUS, per le quali (come detto) era previsto che le prestazioni relative alle attività di cui all'art. 10 co. 2 suscettibili di fruizione individuale (cioè non intrinsecamente sociali) potessero essere rese anche ai partecipanti ma soltanto qualora essi stessi fossero persone svantaggiate (art. 10, comma 3) oppure se l'attività svolta nei loro confronti potesse considerarsi direttamente connessa con l'attività istituzionale.

<sup>84</sup> In tal senso con riferimento alla precedente disciplina dell'impresa sociale v. R. COSTI, *L'impresa sociale: prime annotazioni esegetiche*, in *Giur. comm.*, 2006, I, pp. 860 e ss., spec. p. 862; G. MARASÀ, *Direzione e condizioni dello scambio nelle cooperative e nelle organizzazioni non profit tra regole civilistiche e regole tributarie*, cit., p. 374.

<sup>85</sup> È bene evidenziare che analoga previsione era prevista nell'ambito delle ONLUS (art. 10, co. 6, lett. a), D.Lgs. n.460/97) ma non anche nella precedente disciplina dell'impresa sociale. Cfr. art. 3 del D.Lgs. n.155/2006.

<sup>86</sup> Cfr. art. 3, co. 2, lett. e), del D.Lgs. n.112/2017 ai sensi del quale si considerano *"in ogni caso"* distribuzione indiretta di utili *"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, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai"*

attività sono ammessi ma in condizioni di “parità di trattamento”.<sup>87</sup>

Quanto infine alla condizione della assenza dello scopo di lucro, è proprio con riferimento ad essa che si realizza la maggiore discontinuità rispetto alla originaria disciplina.

Il legislatore della riforma invero, al fine di favorirne l’accesso al capitale di rischio (quale forma di finanziamento), riconosce all’impresa sociale societaria la facoltà di destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali (dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti) alla distribuzione di dividendi ai soci nel limite dell’interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.<sup>88</sup>

Da siffatta previsione non sembra però possa inferirsi che l’impresa sociale (in specie quella costituita in forma societaria) sia un ente anche parzialmente con

---

*loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità [enfasi aggiunta], salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 2".* A tal proposito si aggiunge che con il decreto correttivo n.95/2018 è stata risolta la questione sulla quale in dottrina si ravvisano tesi difformi sulla natura e sulla ammissibilità dei ristorni in caso di imprese sociali costituite in forma di società cooperative. In specie con l’art. 3, co. 1, D.Lgs. 20 luglio 2018, n.95, è stato aggiunto all’art. 3 il comma 2-bis, ai sensi del quale *“non si considera distribuzione, neanche indiretta, di utili ed avanzi di gestione la ripartizione ai soci di ristorni correlati ad attività di interesse generale di cui all'articolo 2, effettuata ai sensi dell'art. 2545-sexies del codice civile e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto, da 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”*.

<sup>87</sup> Così G. MARASÀ, *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità*, cit., p. 683.

<sup>88</sup> Cfr. art. 3, comma 3, lett. a), del D.Lgs. n.112/2017. Alla lettera b) dello stesso comma si prevede inoltre a favore di ogni impresa sociale la facoltà di destinare la suddetta quota ad 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. Sulla giustificazione di tale previsione v. A. FICI, *op. ult. cit.*, p. 30, nota 37, secondo il quale «in questo caso, il legislatore ha concepito l’impresa sociale, figura imprenditoriale del terzo settore, quale possibile strumento di supporto finanziario del terzo settore non imprenditoriale, e a tal fine ha dovuto espressamente derogare al primo comma dell’art. 3, che tale ruolo non avrebbe consentito». Sul tema v. anche A. SBARDELLA e F.M. SILVETTI, *Remunerazione del capitale di rischio nell’impresa sociale, in il fisco*, 2016, 35, pp. 3335 e ss..

scopo di lucro<sup>89</sup> ovvero un ente che, a differenza degli altri ETS, non persegue in via esclusiva le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, risultando di conseguenza la rubrica dell'art. 3 ("Assenza di scopo di lucro") contraddittoria rispetto alla disciplina ivi prevista.<sup>90</sup>

Diversi sono gli argomenti che supportano detta conclusione.

Trattasi infatti e innanzitutto di una deroga alla regola generale e imprescindibile, dettata dal primo comma dello stesso art. 3, la quale statuisce l'obbligo di destinare le risorse ("*utili ed avanzi di gestione*") generate dall'impresa "*allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio*". A detta deroga si accompagnano due ulteriori ordini di vincoli e segnatamente: (i) nel divieto di 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*"; e (ii) nell'obbligo, in caso di scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, di devoluzione del patrimonio residuo "*ad altri enti del Terzo settore*".<sup>91</sup> Infine, la predeterminazione sia della remunerazione massima consentita al socio sia del capitale che può essergli

<sup>89</sup> In tal senso v. A. FICI, *op. ult. cit.*, p. 31; L. CASTALDI, *La disciplina fiscale dell'impresa sociale. Spunti di sistema?*, *cit.*, p. 177, secondo la quale «l'importante novità introdotta dal decreto in commento – rispetto alla previgente disciplina – rappresentata dalla prevista possibilità, per le imprese sociali costituite in forma societaria, di remunerazione del capitale sottoscritto dai soci non smentisce ma anzi conferma il (e si conforma al) fine non lucrativo e comunque il carattere fondamentalmente chiuso dell'impresa sociale». Ritiene che l'intervento riformatore in tema di disciplina dell'impresa sociale sul punto abbia «tradito le più confidenti attese, poiché le novità, che pure sono state apportate ... *omissis* ... non offrono, nel loro complesso, il segno di un ampio disegno riformatore in grado di scandire e accompagnare ... *omissis* ... il processo evolutivo della realtà economico-sociale», R. CONTE, *L'impresa responsabile*, Milano, 2018, pp. 137-141.

<sup>90</sup> Questa sembra essere la tesi di G. MARASÀ, *op. ult. cit.*, pp. 678-679, il quale – dopo avere sottolineato che «all'intitolazione dell'art. 3 del D.Lgs. 112/2017, "Assenza di scopo di lucro", non corrisponde fedelmente la disciplina», poiché una quota significativa di utili «può essere utilizzata per soddisfare l'interesse dei soci alla remunerazione del capitale investito, cioè per un fine di lucro soggettivo sia pure entro un tetto massimo predeterminato dalla legge; allo stesso modo, una parte limitata del patrimonio residuo, nella misura stabilita dall'art. 12, comma 5, può essere restituita ai soci» – giunge alla conclusione che «nella disciplina dell'impresa sociale – diversamente da quanto si è constatato essere previsto per gli altri ETS – le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale non sono imposte in via esclusiva».

<sup>91</sup> Cfr. art. 12, co. 5, D.Lgs. n.112/2017.

restituito sembrano, come osservato da attenta dottrina, «ritagliare ... in capo al socio un ruolo di terzietà/alterità rispetto all'ente societario molto simile a quello di un finanziatore/investitore», attenuando la connotazione partecipativa del vincolo societario.<sup>92</sup>

Con la nuova disciplina dell'impresa sociale il legislatore sembra, in definitiva, aderire all'impostazione secondo la quale l'impresa è uno «strumento ... per la realizzazione di qualunque fine» (da quello puramente egoistico del lucro soggettivo a quello integralmente altruistico dell'utilità sociale), un «veicolo, in sé neutro, di finalità»<sup>93</sup> e sulla base di tale assunto configura l'impresa sociale come uno strumento diretto a tutelare e a perseguire gli interessi della collettività, per un verso predefinendo le attività che sulla base della loro (asserita) natura "di interesse generale" devono essere esercitate in via principale e stabile dall'impresa, per l'altro prescrivendo l'obbligo di destinare tutte le risorse da esse generate all'esercizio delle stesse.

Questa nozione di impresa sociale è, dunque, il punto da cui muovere nell'analisi delle misure fiscali introdotte con la riforma, le quali presuppongono, come è evidente, che l'ente sia costituito e operi conformemente alle disposizioni fin qui analizzate e sono nel loro complesso chiaramente dirette alla promozione e allo sviluppo dell'impresa sociale.

All'art. 18 del D.Lgs. n.112/2017 si prevedono in specie "benefici" non solo per coloro che investono in esso ma anche e soprattutto per l'ente che ha lo *status* di impresa sociale.

Mentre i primi non costituiscono una vera e propria novità (in quanto ricalcano

---

<sup>92</sup> Così L. CASTALDI, *La disciplina fiscale dell'impresa sociale. Spunti di sistema?*, cit., p. 177, nota 11.

<sup>93</sup> Cfr. G. MEO, *Impresa sociale e valori d'impresa*, in *La riforma del c.d. Terzo settore e l'imposizione fiscale delle liberalità indirette*, Quaderni della Fondazione italiana del notariato, Milano, 2017, p. 56, il quale, dopo aver rilevato che la nuova legislazione «apre alla concezione giuridica dell'impresa come strumento ... *omissis* ... per la realizzazione di qualunque fine», afferma che «assicurata ... *omissis* ... la condizione di autosufficienza economica, l'impresa si rivela oggi riguardata come veicolo, in sé neutro, di finalità che si pongono agli estremi opposti del segmento delle finalità umane, dall'estremo dell'egoismo lucrativistico soggettivo fino a quello dell'azione integralmente "altruistica" diretta alla realizzazione di scopi solidaristici, previdenziali, sussidiari, assistenziali, e così via».

nel contenuto e soprattutto nella logica quelle già previste per le start-up innovative a vocazione sociale), il regime di tassazione riservato alle imprese sociali sembra porsi in chiara discontinuità con l'impostazione che ha tendenzialmente connotato gli interventi in materia di tassazione degli enti *non profit*.<sup>94</sup>

Dopo avere esposto i caratteri essenziali di quest'ultima disciplina, come risultanti anche dalle modifiche apportate con il decreto correttivo del 2018, occorre comprendere se essa sia conforme ai principi dell'ordinamento comunitario, se trovi una giustificazione dal punto di vista costituzionale ed in ultima analisi se si connoti come misura "agevolativa" o di sistema.

#### **4. La detassazione dell'attività di impresa dell'ente con finalità sociali**

Le disposizioni che vengono in rilievo sono quelle di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 18, la cui entrata in vigore è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'art. 108, par. 3, del TFUE. Esse invero, innovando in maniera considerevole la tassazione delle imprese, potrebbero in linea di principio risultare contrarie al divieto di aiuti di Stato. Diventa pertanto essenziale tentare di definire non solo il loro significato ma soprattutto la *ratio* sottostante e le conseguenze, anche sotto il profilo sistematico, che possono derivare dalla loro previsione e concreta applicazione.

A tal proposito occorre osservare che, in base alla formulazione originaria di dette disposizioni non era del tutto chiara la "logica" della disciplina, la quale, se per un verso detassava gli utili non distribuiti e accantonati a riserva, per l'altro ne imponeva l'effettivo impiego entro un ristretto termine pena la decadenza dal "beneficio".

---

<sup>94</sup> Non sembra in specie che la disciplina dell'impresa sociale sia una sorta di naturale evoluzione della normativa in materia di ONLUS. In questa infatti rimane sottesa «un'implicazione fra incentivazione fiscale e natura non commerciale dell'attività» se non altro perché «la relativa agevolazione ai fini delle imposte sui redditi si sostanzia, in primo luogo, in una qualificazione legale di non commercialità». Così A. FEDELE, *Disciplina degli enti "non profit": profili tributari*, in AA.VV., *La disciplina degli enti «non profit»*, a cura di G. MARASÀ, 1998, pp. 31 e ss., spec. p. 43.

Il primo comma dell'art. 18 escludeva invero la rilevanza impositiva degli utili e degli avanzi di gestione che (in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio) fossero imputati ad un'apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta e (che fossero) *"effettivamente destinati entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti"* o allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio o ancora *"al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15"*. Altrimenti detto, ai fini della detassazione, all'obbligo (previsto dal primo comma dell'art. 3 per ottenere e conservare la qualifica di impresa sociale) di accantonare i "proventi" dell'impresa a riserve indisponibili si aggiungeva quello dell'effettivo impiego, peraltro entro un lasso temporale "ristretto", delle somme ai fini dell'attività della impresa sociale.<sup>95</sup>

Il legislatore fiscale sembrava "sostenere" e "agevolare" non tanto la destinazione quanto l'effettivo impiego del risultato economico nell'attività di interesse generale: in mancanza di quest'ultimo le somme, pur accantonate, avrebbero dovuto – stando al tenore letterale della suddetta disposizione – essere tassate.<sup>96</sup>

Ulteriori perplessità scaturivano, poi, dalla formulazione del secondo comma, il quale invece detassava anche gli utili e 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), sebbene tale destinazione sia equiparata dall'art. 3, comma 3, lett. a), alla distribuzione dei dividendi ai soci,

---

<sup>95</sup> In sostanza, gli utili e gli avanzi di gestione – la cui destinazione a riserva doveva risultare dalle scritture contabili – beneficiavano di una temporanea detassazione, della durata di un biennio, entro il quale i medesimi dovevano essere effettivamente impiegati nello svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, nonché per il versamento del contributo per l'attività ispettiva; solo a seguito di tale destinazione la detassazione diveniva definitiva.

<sup>96</sup> In verità, alla luce degli argomenti addotti nella relazione tecnica al D.Lgs. n.95/2017 a sostegno delle modifiche all'art. 18 ivi contenute, potrebbe sorgere il dubbio che il legislatore avesse inteso la regola di cui al primo comma dell'art. 3 (la quale impone il vincolo di destinazione degli *"utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio"*) in termini di effettivo impiego degli stessi, peraltro entro un termine del quale non vi è traccia nell'art. 3.

essendo al pari di questa consentita per una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti.

Vi era dunque una sorta di scollamento fra la disciplina civilistica e quella fiscale, la quale, pur essendo fondata sulla prima, sembrava mossa da ulteriori e specifici intenti.

Di questa mancanza di univocità sembra essersi di fatto avveduto il legislatore, il quale con il D.Lgs. 20 luglio 2018, n.95, ha complessivamente ridefinito il regime di tassazione delle imprese sociali, introducendo peraltro delle disposizioni che ricalcano quelle delle cooperative.<sup>97</sup>

In particolare, con l'[art. 7, co. 1, lett. a\), del citato decreto](#) è stata anzitutto riformulata la disposizione di cui al comma 1, la quale nel testo in vigore, coerentemente con le regole dettate dall'art. 3, prevede la detassazione, oltre che delle "somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15, di quelle destinate ad apposite riserve ai sensi dell'articolo 3, commi 1 e 2" (cioè degli utili e degli avanzi di gestione imputati a riserve vincolate allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio), somme delle quali è di regola vietata la distribuzione.<sup>98</sup>

È stata invece del tutto abrogata la disposizione sulla detassazione degli utili e degli avanzi di gestione destinati ad aumento gratuito del capitale sociale (sottoscritto e versato dai soci) di cui all'originario comma 2 dell'art. 18.

Per effetto di tale novella è all'obbligo dell'impresa sociale destinare i propri utili o avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, con possibilità di distribuirli ai soci nei soli limiti previsti dall'articolo 3, comma 3 si contrappone ora sotto il profilo fiscale la detassazione

---

<sup>97</sup> Per un commento alle modifiche apportate con detto decreto v. G.M. COLOMBO, *Impresa sociale: le modifiche del Decreto correttivo*, in *Cooperative e enti non profit*, 2018, 11, pp. 7 e ss.; F.M. SILVETTI, *Novità civilistiche e tributarie per le imprese sociali*, in *il fisco*, 2018, 36, pp. 3439 e ss.; B. PAGAMICI, *I divieti e le deroghe alla distribuzione di utili nell'impresa sociale*, in *Cooperative e enti non profit*, 2019, 1, pp. 32 e ss..

<sup>98</sup> Tale disposizione si applica a decorrere dall'11 agosto 2018, ai sensi di quanto disposto dall'art. 10, comma 1, del medesimo D.Lgs. n.95/2018.

degli utili (o avanzi di gestione) che incrementino le riserve indivisibili dell'impresa sociale e l'assoggettamento ad imposizione degli utili o avanzi di gestione distribuiti sotto qualsiasi forma.<sup>99</sup> È pertanto chiaro, per un verso che ai fini della non imposizione è sufficiente l'accantonamento delle somme nelle riserve finalizzate allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio ovvero al versamento del contributo per l'attività ispettiva,<sup>100</sup> per l'altro che qualunque impiego diverso dai precedenti è soggetto ad imposizione.

In sostanza si dispone la detassazione, come per le cooperative,<sup>101</sup> delle somme destinate alle riserve indivisibili, essendo da considerare tali per effetto

<sup>99</sup> A riguardo sembra coerente con la logica di fondo dell'intervento normativo la scelta di non ricorrere ai fini fiscali alla *fictio iuris* della decommercializzazione dell'attività principale dell'ente che ha lo *status* di impresa sociale.

<sup>100</sup> Sotto tale profilo ed in forza delle argomentazioni prima esposte non sembra che il nuovo primo comma esprima «i medesimi concetti, sottesi alla disciplina vigente ma in forma più semplice e coordinata con l'impianto civilistico del decreto». In specie, se è vero che si evita di duplicare all'interno dell'articolo 18 il concetto di imputazione a riserva già desumibile dal citato articolo 3 che si occupa di regolare l'assenza dello scopo di lucro nelle imprese sociali, è vero anche che l'originaria formulazione laddove faceva riferimento all'effettiva destinazione peraltro entro un dato periodo non sembrava semplicemente subordinare la detassazione all'imputazione a riserva.

<sup>101</sup> Cfr. art. 12 della Legge 16 dicembre 1977, n.904. Tale misura è considerata dalla dottrina prevalente di carattere non agevolativo ma strutturale in quanto rispondente quindi alle logiche del sistema tributario. A riguardo la migliore dottrina osserva che essa «assume per le cooperative un significato sociale ben più pregnante che per le imprese ordinarie e comunque tale da richiedere un regime fiscale speciale che risponda all'esigenza di non discriminare il socio cooperativo rispetto a quello capitalista, ... *omissis* ... di incentivare la capitalizzazione dell'impresa, ... *omissis* ... di compensare il forte limite imposto ai soci operatori quanto alla distribuzione degli utili e all'accesso alle riserve». Così Cfr. F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n.904 del 1977*, in AA.VV., *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, a cura di G. SCHIANO DI PEPE e F. GRAZIANO, Padova, 1997, pp. 286 e ss.. Nello stesso senso v. A. DI PIETRO, *L'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n.904 ed il riconoscimento fiscale della mutualità*, in AA.VV., *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari, cit.*, pp. 267 e ss.; D. STEVANATO, «Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, 4, pp. 759 e ss.; L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di L. SALVINI, Padova, 2007, pp. 487 e ss.; G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in AA.VV., *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari, cit.*, pp. 312 e ss., spec. pp. 319-320, il quale evidenzia che in sede di valutazione della capacità contributiva, occorre tener conto della destinazione o dell'utilizzo che il privato fa della propria disponibilità finanziaria, esentando «quella quota parte della ricchezza o capacità economica che venga destinata a finalità repute anche (se non esclusivamente) di interesse pubblico o di pubblica utilità». Di diverso avviso sembra essere F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, 2005, 3, pp. 71 e ss., secondo il quale, se nel previgente sistema impositivo IRPEG fondato sul riconoscimento del credito di imposta ai soci la misura poteva ritenersi strutturale, nel sistema attuale essa dovrebbe annoverarsi «fra le norme di favore».



del combinato disposto dell'art. 3 e dell'art. 12 quelle derivanti dall'accantonamento degli utili delle imprese sociali.

Coerentemente con la natura e la funzione di dette riserve, le quali sono appunto indivisibili e non indisponibili, all'ultimo alinea del primo comma è inoltre stata espressamente e opportunamente<sup>102</sup> prevista la possibilità di utilizzare dette riserve a copertura delle eventuali perdite. In specie ivi si dispone che tale utilizzo non comporta la "decadenza dal beneficio fiscale" della detassazione ma che in tal caso la distribuzione di utili sarà preclusa fino alla ricostituzione delle riserve stesse.<sup>103</sup>

Da ultimo, al fine di prevenire «ogni possibile contestazione o dubbio interpretativo»,<sup>104</sup> al comma 2, analogamente a quanto previsto ancora una volta in tema di cooperative,<sup>105</sup> è stato precisato che 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 Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917](#). La disposizione di cui al periodo precedente è applicabile solo se determina un utile o un maggior utile da destinare a incremento del patrimonio ai sensi dell'articolo 3, comma 1"*.<sup>106</sup>

La finalità della disposizione è quella di evitare il c.d. effetto imposte su imposte che si verifica come conseguenza dell'applicazione del citato articolo 83, poiché la parte di utili accantonati a riserva e che non concorre alla formazione del reddito imponibile è correlata all'utile netto accantonato e non al reddito imponibile.<sup>107</sup>

<sup>102</sup> Anche tale previsione è mutuata dalla disciplina tributaria sulle cooperative, per le quali essa si era resa necessaria per superare i dubbi sulla legittimità di un siffatto impiego delle risorse. Cfr. art. 3, comma 1, della Legge 18 febbraio 1999, n.28. Sul significato di tale previsione e sul suo ambito di applicazione v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali. Profili civilistici contabili comunitari*, Torino, 2011, pp. 91 e 157. Quanto all'orientamento dell'amministrazione finanziaria v. Agenzia delle entrate, risoluzione 12 agosto 2009, n.216/E.

<sup>103</sup> La disposizione di carattere meramente fiscale ha evidentemente una *ratio* "cautelativa".

<sup>104</sup> Così relazione tecnica al D.Lgs. n.95/2018.

<sup>105</sup> Cfr. art. 21, co. 10, Legge 27 dicembre 1997, n.449.

<sup>106</sup> Cfr. art. 7, co. 1, lett. a), del citato D.Lgs. n.95/2018.

<sup>107</sup> Con riferimento all'analogia disposizione prevista per le cooperative dal citato art. 21, v. Circ.

L'analisi che precede sembra in conclusione confermare il carattere innovativo del regime di tassazione rispetto non solo ai principi previsti dal TUIR ma anche alle frammentate e circoscritte disposizioni in materia di enti *non profit*. In esso invero, per un verso si valorizza la destinazione non egoistica del risultato economico, assoggettando ad imposizione solo gli utili e gli avanzi di gestione distribuiti sotto qualsiasi forma, per l'altro non si attribuisce alcun rilievo né alla forma giuridica dell'ente né, fermo restando l'osservanza dei vincoli necessari per acquisire la qualifica, all'attività da cui deriva il risultato economico.<sup>108</sup> Altrimenti detto si detassa il reddito conseguito da un soggetto, costituito anche in forma societaria, il quale per avere lo *status* di impresa sociale deve esercitare in via principale un'attività di impresa con finalità sociali o meglio deve svolgere un'attività di interesse generale con una gestione economico-imprenditoriale, subordinando l'accesso allo *status* e dunque al relativo regime fiscale alla condizione che l'attività, prima, e il reddito, poi, siano etero-destinati ovvero generino innanzitutto un beneficio per la collettività.

È dunque l'attività di impresa ad essere ritenuta meritevole di uno specifico trattamento fiscale a patto che il soggetto ottemperi agli obblighi previsti per acquisire e mantenere la qualifica di impresa sociale.

Sotto il profilo sistematico sembra in sostanza che con la disposizione in esame sia stata introdotta una forma di discriminazione qualitativa del reddito di impresa, la quale poi pare sia fondata e al contempo giustificata dal vincolo di destinazione funzionale dello stesso, poiché per effetto di questo (vincolo), per un verso, l'ente che ha lo *status* di "impresa sociale" diventa soggetto terminale della capacità economica ad esso imputabile, per l'altro, detta forza economica

---

n.53/E del 18 giugno 2002, ove si precisa che «in presenza di una tassazione parziale degli utili che incide sul carico fiscale complessivo, la norma dovrà applicarsi in modo proporzionale rispetto alla quota di utile netto non imponibile» ovvero che la variazione in diminuzione da operare per evitare una doppia imposizione «dovrà essere proporzionale alla quota di utile non tassata e corrisponderà solo ad una quota della variazione in aumento corrispondente all'imposta liquidata sulle variazioni in aumento».

<sup>108</sup> Sotto quest'ultimi due profili è palese la differenza con la disciplina sulle ONLUS. Per le imprese sociali non osta all'accesso al regime la forma societaria e non sussistono vincoli in merito al tipo di attività "secondarie" che possono essere esercitate.

è *ex lege* funzionale alla produzione ed erogazione di beni e servizi cosiddetti di utilità sociale.

La finalità della detassazione, pur essendo anche ed indubbiamente di natura extra-fiscale, sembra invero essere interna alla logica e alla coerenza del tributo.

In specie, se si muove dall'assunto che nell'attuale sistema dell'IRES la tassazione dei redditi (al momento della loro produzione) in capo alla società si spiega in ragione sia dell'esistenza di «un'autonoma capacità economica degli enti collettivi, che giustifica una tassazione dei loro redditi prima ed indipendentemente dalla loro attribuzione ai partecipanti» sia della «esigenza finanziaria degli Stati di acquisire in via anticipata una parte del prelievo destinato a gravare sui percettori finali degli utili»,<sup>109</sup> allora sembra che la mancanza di una prospettiva di distribuzione del reddito conseguito sia già atta a giustificare il diverso trattamento fiscale dello stesso.<sup>110</sup>

Non pare in sintesi che ricorra un'agevolazione in senso stretto,<sup>111</sup> quanto

<sup>109</sup> Così D. STEVANATO, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da IRES degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?*, in *Dialoghi trib.*, 2010, p. 6. In particolare secondo l'A., sebbene il sistema della (parziale) esenzione, in vigore dal 1° gennaio 2004, avvalorati «maggiormente una visione del prelievo sugli utili societari non più come acconto dei futuri redditi di capitale dovuti dai soci sui dividendi percepiti, bensì quale prelievo in qualche misura autonomo», non si dovrebbe dimenticare che «l'imputazione o l'esenzione sono pur sempre sistemi di coordinamento tra fiscalità societaria e fiscalità dei soci, onde evitare o limitare fenomeni di doppia imposizione "economica" dell'utile societario, nell'implicito presupposto che i soci si appropriino, presto o tardi, degli utili societari». Si tratterebbe «d'altra parte di meccanismi tecnici, funzionali a scongiurare le doppie imposizioni, che non gettano una luce definitiva sulle giustificazioni di fondo dell'imposta societaria, nella quale a mio avviso convivono entrambe le spiegazioni su evidenziate». Sul tema v. anche D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, pp. 639 e ss., spec. pp. 662 e 679-680, ove l'A., pur affermando che «manifesta capacità di contribuire anche il reddito societario, indipendentemente dalla sua idoneità ad essere immediatamente destinato al consumo finale degli individui», in quanto è «indice di capacità contributiva anche il reddito prodotto, nel momento della sua produzione», ribadisce che «una delle fondamentali giustificazioni dell'imposta sul reddito, e della considerazione del reddito come indice di capacità contributiva, risiede nelle potenzialità di consumo che lo stesso sottende. Quando tuttavia il reddito è reinvestito nello svolgimento di attività economico-produttive, manca per definizione la possibilità di consumo privato, e al tempo stesso il reddito appare destinato a uno scopo socialmente utile e meritevole di più benevola considerazione».

<sup>110</sup> In questa prospettiva si ritiene che, qualora invece l'attività di impresa sia svolta da un ente diverso dalle società, la discriminazione possa spiegarsi in ragione dei vincoli alla distribuzione del patrimonio previsti dall'art. 12 citato.

<sup>111</sup> Definisce la nozione di agevolazione sulla base del profilo funzionale S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, I, vol. 1, Padova,

piuttosto un'ipotesi di "erosione" della base imponibile che, ancorché rispondente a criteri extrafiscali, trova legittimazione all'interno del sistema ed è l'effetto di scelte strutturali proprie del legislatore fiscale.<sup>112</sup>

Se poi si tiene conto del fatto che le imprese sociali attraverso la loro attività assolvono ad una funzione sociale e al contempo pubblica, sia perché erogano servizi che laddove prestati da un ente pubblico sarebbero finanziati con il gettito tributario, sia perché concorrono al pieno sviluppo della persona umana, allora non sembra possa dubitarsi anche della copertura costituzionale del regime in esame.<sup>113</sup>

La detassazione sarebbe dunque comunque giustificabile in termini sia di diversa attitudine alla contribuzione ex art. 53 Cost. in ragione del rigido vincolo posto dal legislatore all'effettiva disponibilità della ricchezza<sup>114</sup> sia della funzione

---

1994, pp. 403 e ss.. Ritiene invece che affinché sussista un'agevolazione in senso proprio debbano ricorrere tre diversi elementi "strutturali", essendo le agevolazioni caratterizzate dal carattere derogatorio, dal produrre effetti favorevoli per alcune fattispecie, e dalla dipendenza da un principio proprio in funzione promozionale F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pp. 32 e ss..

<sup>112</sup> Sul significato nel linguaggio normativo della parola "agevolazione" v. in tal senso S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, I, vol. 1, Padova, 1994, pp. 403 ss., spec. pp. 411-414; *id.*, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.*, XIII, 1989, pp. 1 e ss.. Secondo il chiaro Autore, le «fondamentali note caratteristiche, comuni a tutte le agevolazioni fiscali» che emergerebbero «già dal citato art. 9 della L. n.825/1971» sarebbero «a) il loro discendere da disposizioni aventi carattere derogatorio, rispetto alla generale disciplina dei singoli tributi, perché dettate da esigenze e finalità (solitamente dette di natura "extrafiscale") esterne ed estranee alla struttura dei prelievi; b) il loro dar luogo a vantaggi fiscali astrattamente censurabili dal punto di vista del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva individuale; o, se si vuole, con questo conciliabili laddove equivalenti a vere e proprie sovvenzioni in denaro».

<sup>113</sup> Per una efficace sintesi delle posizioni della dottrina in merito ai criteri da adottare per verificare la compatibilità tra l'art. 53 Cost. e le previsioni di agevolazioni ed esenzioni dettate anche da ragioni extrafiscali v. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni* (diritto tributario), in *Enc. dir.*, agg. V, 2001, pp. 48 e ss., spec. p. 51.

<sup>114</sup> Così V. FICARI, *Prime osservazioni sulla fiscalità degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 1, pp. 57 e ss. In particolare, l'Autore con riferimento alla fiscalità agevolata, riservata a tutti gli enti del Terzo settore (comprese le imprese sociali), evidenzia 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

pubblica assoluta.<sup>115</sup>

Da ultimo i caratteri che connotano le imprese sociali e gli obblighi a cui sono soggette, da un lato, e i tratti distintivi del regime fiscale dettato per loro, dall'altro, inducono a confidare nell'autorizzazione della disciplina da parte della Commissione ovvero nell'assenza di ragioni di incompatibilità con il divieto di aiuti di Stato di cui all'art. 107 del TFUE.<sup>116</sup>

Sul punto basti qui ricordare che nella sentenza 8 settembre 2011, C-78/08 *Paint Graphos - Adige Carni* la Corte di Giustizia (chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità comunitaria rispetto all'art. 107 del TFUE della normativa fiscale riservata alle società cooperative dagli artt. 10 e ss. del D.P.R. n.601/1973) – dopo avere affermato il principio secondo il quale per valutare il carattere selettivo delle esenzioni fiscali ivi previste occorre anzitutto appurare se le società cooperative si trovino di fatto «in una situazione analoga a quella di altri operatori costituiti in forma di società a scopo di lucro» – esclude «in via di principio» che «le società cooperative di produzione e lavoro ... si trovino in una situazione di fatto e di diritto analoga a quella delle società commerciali», anche in ragione del fatto che esse «non sono gestite per il lucro di investitori esterni», in quanto «le riserve e gli utili sono ... detenuti in comune, sono indivisibili e devono essere destinati all'interesse comune» e «il tasso di rendimento del capitale conferito e delle partecipazioni è limitato, il che rende l'investimento dei

---

soggettivo anche indiretto».

<sup>115</sup> Cfr. G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, cit., p. 320. Il chiaro Autore osserva che «la capacità contributiva può emergere dalla qualificazione solidaristica e dalle scelte di favore per determinate attività economiche e categorie di soggetti, individuati dalla Costituzione, ovvero dalla spontanea destinazione della ricchezza alle "spese pubbliche" intese nel senso sopra precisato». Sul punto v. anche M. MISCALI, *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale"*, in AA.VV., *La fiscalità del terzo settore*, a cura di G. ZIZZO, Milano, 2011, pp. 48 e ss., spec. p. 74, secondo il quale «il Terzo settore può ritenersi titolare di un diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale, cioè di un interesse giuridicamente protetto, di carattere pretensivo, a norme tributarie che consentano l'idoneo finanziamento di soggetti che perseguono finalità di interesse generale».

<sup>116</sup> In termini v. anche L. CASTALDI, *La disciplina fiscale dell'impresa sociale. Spunti di sistema?*, pp. 183-184; V. FICARI, *Prime osservazioni sulla fiscalità degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali*, p. 62.

soci in una società cooperativa meno vantaggioso». <sup>117</sup>

Poiché questi ultimi caratteri contraddistinguono anche le imprese sociali, sembra che queste, come le cooperative, già solo per tale motivo non versino in una situazione paragonabile a quelle dei soggetti che esercitano attività di impresa con scopo meramente lucrativo; sicché la normativa in esame non sarebbe atta ad alterare la concorrenza. <sup>118</sup>

Invero, le imprese sociali, al pari delle cooperative, segnano un passo ulteriore e diverso nella direzione di un mutamento nel modo di fare impresa, espressione non del capitalismo individualista che genera diseguaglianze, ma del capitalismo "altruista" il quale avvicina impresa privata e impresa pubblica, si preoccupa di generare utilità sociale ed è giustamente sorretto dalla legislazione anche di carattere fiscale.

---

<sup>117</sup> Corte di Giustizia, 8 settembre 2011, C-78/08, *Paint Graphos - Adige Carni*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 3, pp. 395 e ss., con commento di F. PEPE, *Il problema della «giusta» mutualità cooperativa e l'(in)efficacia dei controlli: osservazioni in tema di «aiuti di Stato» a margine della sentenza Paint Graphos della Corte di Giustizia delle Comunità europee*. Sul tema v. anche ex multis M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, cit., pp. 533 e ss., ove l'A. sottolinea che la disposizione sottrattiva ha una «sua autonomia operativa, volta a limitare l'applicabilità del tributo ad un tipo di soggetti passivi-società obiettivamente differente dagli altri soggetti passivi-società in ragione della mutualità perseguita dall'ente nell'esercizio dell'attività d'impresa, tanto da meritare una disciplina ad hoc in seno al diritto tributario italiano».

<sup>118</sup> Sottolinea che la prospettiva dalla quale il diritto comunitario guarda alla materia delle agevolazioni fiscali è quella della tutela della libera concorrenza e che «lo scopo perseguito è quindi essenzialmente quello di garantire parità di condizioni tra i soggetti che svolgono attività autonome a carattere economico» M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, p. 52.