

L'IMPRESA SOCIALE NON COOPERATIVA SOCIALE

Profili operativi
e temi professionali



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

L'IMPRESA SOCIALE NON COOPERATIVA SOCIALE

Profili operativi
e temi professionali



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbutto

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Michele de Tavonatti

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Eliana Quintili

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Gabriella Viggiano

Giuseppe Venneri

COLLEGIO DEI REVISORI

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti

CNDCEC

Piazza della Repubblica, 59

00185 - Roma

Tel. 06.47863300

Fax. 06.47863349

E-mail info@commercialisti.it

Web. www.commercialisti.it

Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

CONSIGLIO DI GESTIONE

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

COLLEGIO DEI REVISORI

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele

FNC

Piazza della Repubblica, 68

00185 - Roma

Tel. 06.4782901

Fax. 06.4874756

E-mail info@fncommercialisti.it

Web. www.fondazionenazionalecommercialisti.it

ISBN 978-88-99517-47-2

© Copyright Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti.

A cura della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti.

Ottobre 2025

Indice

Prefazione	4
Presentazione	6
Introduzione	7
1. Profili civilistici	10
1.1 Inquadramento normativo	10
1.2 Ambito di applicazione soggettivo	11
1.3 Attività di impresa di interesse generale	13
1.4 Assenza dello scopo di lucro e divieto di distribuzione (anche indiretta) di utili	20
1.5 Atto costitutivo e statuto dell'impresa sociale	24
1.5.1 Denominazione sociale	26
1.5.2 Cariche sociali	26
1.5.3 Ammissione ed esclusione di soci e associati	27
1.5.4 Organi di controllo interno	28
1.5.5 Coinvolgimento degli stakeholder	31
1.6 Assetti proprietari e disciplina dei gruppi	32
1.7 Operazioni straordinarie e devoluzione del patrimonio	33
1.7.1 Trasformazione, fusione, scissione,	35
1.7.2 Cessione d'azienda	36
1.7.3 Devoluzione del patrimonio	36
1.8 I controlli esterni ex art. 15 d.lgs. n. 112/2017	37
2. Profili di rendicontazione	41
2.1 La rendicontazione economico-finanziaria e lo schema di bilancio dell'impresa sociale	41
2.1.1 I principi di redazione del bilancio	42
2.1.2 Il bilancio di esercizio: peculiarità degli schemi dello stato patrimoniale e del conto economico	44
2.1.3 Il bilancio di esercizio: alcune peculiarità degli schemi della nota integrativa	45
2.1.4 Il bilancio di esercizio: brevi considerazioni sul rendiconto finanziario	47
2.1.5 Gli indicatori per la qualifica di impresa sociale	48
2.2 Rendicontazione sociale e valutazione d'impatto sociale	52

2.2.1	Linee guida per il bilancio sociale	54
2.2.1.1.	Principi di redazione	56
2.2.1.2.	Struttura del documento e contenuto	58
2.2.1.3.	Responsabilità	60
2.2.2	Linee guida per i sistemi di valutazione di impatto sociale	61
2.2.2.1.	Destinatari, principi ispiratori e fasi del processo	63
2.2.2.2.	Problematiche e suggerimenti	64
2.2.2.3.	Sviluppo normativo	65
2.2.3	Prassi di rendicontazione e di controllo	66
3.	Profili fiscali	71
3.1	Premessa	71
3.2	La detassazione degli utili e degli avanzi di gestione	73
3.3	I profili IVA rilevanti nel passaggio da Onlus a Impresa sociale	77
3.4	Le agevolazioni fiscali in materia di imposte indirette e di tributi regionali e locali	87
3.5	Le deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali effettuate a favore di imprese sociali	92
3.6	Il regime delle verifiche fiscali	94
3.7	Gli incentivi fiscali per quanti investono nelle imprese sociali	95
4.	Profili giuslavoristici	98
4.1	Le forme dell'impresa sociale	98
4.2	Coinvolgimento dei Lavoratori (art. 11)	100
4.3	Modalità di coinvolgimento	101
4.3.1	Calibrazione in base ai CCNL (ex art. 51 d.lgs. n. 81/2015)	102
4.3.2	Calibrazione in base alla Natura dell'Attività e alle Dimensioni dell'Impresa	104
4.4	Controllo e specialità della disciplina	106
4.5	Il lavoro nell'impresa sociale (art. 13)	107
4.5.1	Trattamento economico e normativo	107
4.5.2	Il trattamento retributivo massimo	110
4.6	Il volontariato	111
	Appendice	113
	Rendicontazione sul monitoraggio svolto dall'organo di controllo e attestazione di conformità del bilancio sociale	113

Prefazione

I Commercialisti accompagnano da sempre le imprese – e più in generale gli enti economici – nelle diverse fasi della loro vita, dalla nascita, allo sviluppo, fino alla gestione della crisi. Con la propria esperienza, spesso decisiva, gli iscritti all'albo agevolano le scelte più delicate e i cambiamenti di natura strutturale.

Tra le realtà ancora in parte da esplorare vi è l'impresa sociale, quale ente che "esercita in via stabile e principale una o più attività d'impresa di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale". Il presente volume ne offre una descrizione tecnica completa, approfondendo gli aspetti principali della normativa, nonché le condizioni per poter ottenere (e mantenere) la predetta qualifica. Si tratta di una prospettiva che potrà assumere crescente rilievo, soprattutto alla luce dell'entrata in vigore, "a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025", del nuovo regime fiscale di favore previsto dal d.lgs. n. 112 del 3 luglio 2017.

Oggi in Italia si contano circa 22.000 imprese sociali, in gran parte costituite come cooperative sociali. Gli enti che hanno già scelto – o sceglieranno – di assumere la qualifica di impresa sociale senza adottare la predetta forma cooperativa appartengono all'ampio mondo dell'economia sociale aventi varie forme giuridiche, come associazioni, fondazioni, società di persone o società di capitali. In questo scenario impossibile non considerare che le migliaia di Onlus ancora operanti nel "limbo" degli enti del Terzo settore "di diritto" dovranno decidere entro il 31 marzo 2026 se iscriversi o non iscriversi nel Registro unico nazionale del Terzo settore. A tale fine, l'opzione dell'impresa sociale rappresenta senza dubbio una soluzione interessante da approfondire, anche in considerazione del nuovo regime tributario a cui si è già fatto cenno, "avallato" dalla Commissione Europea con la comfort letter del marzo del presente anno.

L'impresa sociale può diventare un importante volano dell'economia, rafforzando il legame tra imprenditoria e comunità di riferimento con il pregio aggiuntivo indiscusso di perseguire obiettivi capaci di migliorare concretamente la qualità della vita dei soggetti interessati. Al contempo, molteplici sono le attività professionali richieste ai commercialisti: dalla tenuta della contabilità alla redazione del bilancio d'esercizio e sociale, dalle attività di controllo alle attestazioni del bilancio sociale, dalla consulenza fiscale all'organizzazione aziendale e giuslavoristica.

In questa breve prefazione desidero, in sintesi, richiamare due aspetti che considero centrali per comprendere il ruolo del commercialista nella gestione delle imprese sociali. In primo luogo, il professionista è oggi chiamato a supportare le imprese nel cogliere le opportunità offerte dal quadro normativo: le novità in arrivo rendono l'impresa sociale un'opzione evolutiva e di sviluppo da valutare con attenzione, laddo-

ve ne ricorrano evidentemente le condizioni, e spetta ai colleghi avere un quadro di insieme esaustivo e complessivo dei benefici e dei limiti correlati all'ottenimento della qualifica di impresa sociale. In secondo luogo, credo sia importante sottolineare che, in questo contesto, il commercialista ha la stimolante possibilità di coniugare la propria attività professionale con un impegno di valore sociale. Le imprese sociali operano a supporto – e talvolta in sostituzione – degli enti territoriali, rispondendo a bisogni concreti della collettività. La loro presenza contribuisce a migliorare le condizioni generali dei servizi e rendere più vivibile l'ambiente; e non vi è, a mio avviso, nulla di più gratificante che poter svolgere un lavoro qualificante come il nostro sapendo che a beneficiarne sono tutti i cittadini coinvolti.

Elbano de Nuccio

Presidente del Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Presentazione

Per la realizzazione dei propri scopi istituzionali, la Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti promuove e realizza progetti e iniziative editoriali finalizzati a supportare l'attività professionale e di studio degli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, favorendo, in particolare, l'acquisizione di strumenti utili allo sviluppo professionale del singolo iscritto e all'apprendimento di specifiche competenze tecniche per supportare le imprese e gli enti che questi assiste.

Nel solco della nostra tradizione, il volume *"L'impresa sociale non cooperativa sociale. Profili operativi e temi professionali"* nasce dunque dall'esigenza di dotare i professionisti, da un lato, e gli enti del settore no-profit dall'altro, delle conoscenze di base sul funzionamento dell'impresa sociale di cui al d.lgs. n. 3 luglio 2017, n. 112 per poterne comprendere i meccanismi che ne connotano la disciplina.

In questa prospettiva, l'opera, che giunge alle stampe in occasione del Congresso di Genova del 22, 23 e 24 ottobre 2025, mira a inquadrare l'istituto dell'impresa sociale sotto una generale prospettiva interdisciplinare, individuando i tratti salienti dell'impianto normativo e di prassi e approfondendone i risvolti pratici e operativi che potranno impattare sull'attività degli enti e dei professionisti impegnati nella transizione verso il modello dell'impresa sociale e nella organizzazione della forma giuridica prescelta per esercitarla. Il volume, senza alcuna pretesa di voler offrire una trattazione esaustiva e sistematica della normativa, intende pertanto dotare i professionisti che si avvicinano alla materia di un supporto per la propria attività di consulente o di organo dell'ente, combinando l'analisi giuridica con quella di tipo economico.

Dalle riflessioni dei nostri ricercatori è scaturito, dunque, un volume composto di quattro sezioni – corrispondenti a quattro distinti capitoli – in cui la disciplina dell'impresa sociale è stata esaminata considerando i principali ambiti di interesse professionale: i profili civilistici, i profili fiscali, i profili di rendicontazione economico-finanziaria e di rendicontazione sociale e infine i profili giuslavoristici.

A nome del Consiglio di gestione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti mi sia consentito ringraziare i ricercatori, i coordinatori e lo staff tecnico-amministrativo della Fondazione che hanno reso possibile la pubblicazione di questo volume.

Antonio Tuccillo

Presidente Fondazione Nazionale
di Ricerca dei Commercialisti

Introduzione

Reputando importante promuovere la conoscenza dell'impresa sociale che rappresenta una particolare declinazione dei modelli societari - in crescita e strategica per l'economia moderna - che richiede competenze societarie integrate, tra l'altro, con il diritto tributario e del lavoro, si è ritenuto opportuno fornirne un inquadramento della disciplina. Tenendo in considerazione l'attuale contesto economico e sociale, caratterizzato dalle politiche di sviluppo sostenibile, partenariato pubblico e privato, si è cercato di fornire un prodotto, indirizzato ai Collegi, che possa essere da supporto nelle valutazioni della forma societaria da adottare, anche in funzione di eventuali operazioni complesse e/o straordinarie future e della valutazione di eventuali rischi e/o opportunità che queste ultime presentano.

I dati aggiornati tratti dal registro unico del Terzo settore (RUNTS) ci informano che dei 137.347 enti del Terzo Settore iscritti nel RUNTS, 21.964 sono imprese sociali. Si tratta, dunque, di una realtà importante destinata con ogni probabilità a crescere significativamente. E ciò per due motivi.

Da un lato, vi è la significativa circostanza che il regime fiscale di favore previsto dal d.lgs. 3 luglio 2017 n. 112 che troverà applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 potrebbe fungere da impulso per le numerose Onlus ancora incerte sull'iscrizione nel RUNTS a optare per questa qualifica. Dall'altro lato, vi è la considerazione che la necessaria e oramai inarrestabile transizione verso valori differenti da quelli che connotano tradizionalmente la gestione imprenditoriale, quali sono il rispetto del green, l'inclusione sociale, la sostenibilità nel fare impresa, può mettere in evidenza il ruolo strategico e le potenzialità dell'impresa sociale nel nuovo contesto economico e sociale di riferimento.

Quella di impresa sociale, infatti, è una qualifica che, per disposto normativo, possono acquisire tutti gli enti privati, incluse le società, che esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, **senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività**. Poste alcune esclusioni dall'ambito applicativo della normativa (non possono acquisire la qualifica di impresa sociale le società costituite da un unico socio persona fisica, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati), acquisiscono di diritto la qualifica di impresa sociale le cooperative sociali e i loro consorzi. A tale riguardo, vale la pena di precisare che, considerate le peculiarità che ne connotano la disciplina, le disposizioni contenute nel d.lgs. 3 luglio 2017 n. 112 si applicano a questi enti solo nel rispetto della

normativa specifica delle cooperative e in quanto compatibili. Per questo motivo, dalla nostra indagine sono state escluse le cooperative sociali, bisognevoli di approfondimenti *ad hoc* in relazione alle condizioni che ne connotano i tratti caratteristici.

Alla luce di quanto sopra, il volume *“L'impresa sociale non cooperativa sociale. Profili operativi e temi professionali”* si sofferma sul funzionamento dell'impresa sociale nella prospettiva di supportare i professionisti che si avvicinano a questi temi o si confrontano con la struttura organizzativa dell'ente, svolgendo ruoli di amministrazione o di controllo.

In particolare, considerata l'attenzione che da sempre il Consiglio Nazionale riserva al funzionamento dell'organo di controllo, *rectius* al collegio sindacale, non poteva essere sottaciuta la rilevanza che il d.lgs. 3 luglio 2017 n. 112 riconosce a questo ultimo nella struttura organizzativa dell'impresa sociale e, più precisamente, l'importanza delle funzioni svolte dal collegio sindacale o dal sindaco unico, espressamente individuati dalla normativa nella veste di organo di controllo dell'impresa sociale.

Perché, a differenza di quanto previsto nel Codice del Terzo settore, il legislatore sgombra il campo da possibili equivoci e, fatte salve disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, declina il sistema di controllo interno dell'impresa sociale di modo che l'atto costitutivo preveda la nomina di **uno o più sindaci** aventi i requisiti di professionalità previsti nell'art. 2397, comma 2, e dei requisiti di indipendenza previsti nell'art. 2399 c.c.

L'aspetto è degno di nota e ha sollecitato alcune riflessioni sulle implicazioni operative della scelta.

Poste le attribuzioni dei sindaci per l'espletamento delle proprie funzioni di vigilanza nell'impresa sociale – rintracciabili dalla combinazione di differenti disposizioni del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, che esplicitano i contenuti dell'art. 10 recante la disciplina di massima sul funzionamento dell'organo di controllo – e, nella prospettiva di favorire il lavoro dei Collegghi, allora, abbiamo voluto inserire nell'Appendice del volume un modello di rendicontazione del monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale, con particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 2, 3, 4, 11 e 13 d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 e di attestazione che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 9, comma 2, del medesimo d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (si ricorda, peraltro, che il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci).

Confidando che il volume possa orientare i Collegghi che operano nel Terzo settore nelle scelte dei modelli societari maggiormente indicati per l'esercizio delle attività di interesse generale individuate nella normativa, continueremo a monitorare l'evoluzione della disciplina e i lavori ancora in corso per migliorarne l'efficienza e la praticabilità nel contemperamento degli interessi sotesi.

David Moro

Consigliere nazionale CNDCEC con delega al diritto societario

1. Profili civilistici

di Gabriella Trinchese

1.1 Inquadramento normativo

La disciplina dell'impresa sociale è stata introdotta per la prima volta nell'ordinamento italiano dal d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155¹.

In seguito all'abrogazione del d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155 e in attuazione della legge delega 6 giugno 2016, n. 106², l'attuale disciplina è contenuta nel d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (di seguito anche "d.lgs. n. 112/2017") recante *"Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106"*³.

L'impresa sociale è altresì inserita tra gli enti del Terzo settore (di seguito, anche ETS) di cui all' art. 4, comma 1, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 recante il Codice del Terzo settore (di seguito anche "CTS"); tuttavia, ai fini di un raccordo tra le disposizioni relative agli enti del Terzo settore e quelle previste per l'impresa sociale, l'art. 40 del medesimo CTS prevede espressamente che le imprese sociali sono disciplinate dalle specifiche disposizioni previste dal d.lgs. n. 112/2017.

Peraltro, come espressamente previsto dall'art. 1, comma 5, d.lgs. n. 112/2017, all'impresa sociale si applicano, se compatibili con la disciplina speciale, le disposizioni del Codice del Terzo settore e, in mancanza e per eventuali ulteriori aspetti non disciplinati, le norme del codice civile nonché le relative disposizioni di attuazione concernenti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita.

Le norme applicabili agli enti che intendono costituirsi o trasformarsi in imprese sociali devono pertanto essere individuate rispettando rigorosamente la gerarchia delle fonti sopra richiamate⁴.

¹ Il d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155 recante *"Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118"*, in G.U. n. 97 del 27 aprile 2006 è stato abrogato dall'art. 19 d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 in forza del quale *"Il decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, è abrogato e tutti i riferimenti a quest'ultimo decreto si intendono riferiti al presente decreto legislativo"*.

² La l. 6 giugno 2016, n. 106, recante *"Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale"*, è stata pubblicata in G.U. n. 141 del 18 giugno 2016.

³ Il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 pubblicato in G.U. n. 167 del 19 luglio 2017 è entrato in vigore il 20 luglio 2017.

⁴ Cfr. Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie, in Orientamenti societari, U.A.1 – (Impresa sociale: gerarchia delle fonti e criteri di applicazione - 1° pubbl. 9/21 – motivato 9/21).

In buona sostanza, l'impresa sociale è soggetta, in primo luogo, alle norme imperative presenti nel d.lgs. n. 112/2017 e, rivestendo anche la qualifica di ETS, alle disposizioni del Codice del terzo settore purché compatibili con la disciplina specifica.

In via residuale si applicano, infine, le regole codicistiche previste per il modello societario prescelto.

1.2 Ambito di applicazione soggettivo

L'impresa sociale rappresenta una qualificazione giuridica che può essere acquisita da tutte le tipologie di enti regolamentati nel libro I e nel libro V c.c., nonché dagli enti religiosi (con le sole esclusioni tassativamente elencate dall'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 112/2017 di seguito illustrate).

Più dettagliatamente, l'art. 1, comma 1, d.lgs. n. 112/2017 dispone testualmente che possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni contenute nel decreto, esercitano in **via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività⁵.

La richiamata previsione consente di definire l'impresa sociale come *"qualifica"* e dunque come attribuzione soggettiva a prescindere dal modello societario adottato, ma a condizione che siano rispettati i requisiti specifici prescritti dal d.lgs. n. 112/2017.

Quanto agli enti che rientrano nell'ambito applicativo delle disposizioni, sono inclusi sia quelli disciplinati dal Libro I che quelli di cui al Libro V del codice civile⁶.

⁵ Va segnalata la [Nota del Ministero del lavoro e delle Politiche sociali n. 4096 del 3 maggio 2019](#) secondo cui l'assenza dello scopo di lucro è espressamente prevista dall'art. 1 d.lgs. n. 112/2017 quale requisito essenziale ai fini della qualificazione di un ente quale impresa sociale. Il lucro cui si fa riferimento è il lucro soggettivo e non quello oggettivo: quest'ultimo corrisponde al profitto d'impresa ed è legato al normale svolgimento dell'attività organizzata in forma di impresa, mentre ciò che la norma intende vietare è l'arricchimento personale ed egoistico da parte di soggetti che, a vario titolo, partecipano all'attività d'impresa. L'art. 3 d.lgs. n. 112/2017 dispone poi che l'impresa sociale destini eventuali utili e avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio sociale che deve intendersi come vincolato in ragione delle specifiche finalità di carattere solidaristico e di utilità sociale dello stesso.

⁶ Si tratta dunque di: associazioni riconosciute (art. 14 ss. c.c.); associazioni non riconosciute (art. 36 ss. c.c.); fondazioni (art. 14 ss. c.c.); comitati (art. 36 ss. c.c.); società semplici (art. 2251 ss. c.c.), società in nome collettivo (art. 2291 ss. c.c.); società in accomandita semplice (art. 2313 ss. c.c.); società a responsabilità limitata (art. 2462 ss. c.c.); società per azioni (art. 2325 ss. c.c.); società in accomandita per azioni (art. 2452 ss. c.c.); società cooperative (art. 2511 ss. c.c.); consorzi con attività esterna (art. 2612 c.c.); società consortili (art. 2615-ter c.c.).

Non possono invece qualificarsi come impresa sociale, ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 112/2017, le società partecipate da un unico socio persona fisica, le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, e ss.mm.⁷ e gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione di beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati.

Per disposizione normativa, inoltre, le cooperative sociali e i loro consorzi sono considerate imprese sociali di diritto⁸, assoggettate tuttavia a un regime differente in forza delle loro peculiarità⁹.

Dalla formulazione letterale della disposizione di cui all'art. 1 d.lgs. n. 112/2017 si evince che il novero degli enti che possono assumere la qualifica di impresa sociale è più esteso degli enti del Terzo settore di cui all'art. 4 CTS; al riguardo, deve rilevarsi come la possibilità di ricorrere a uno dei modelli societari (società di persone o di capitali) per lo svolgimento delle attività di interesse generale descritte nell'art. 2 d.lgs. n. 112/2017 comporti necessariamente un'attenta valutazione delle regole organizzative del modello societario prescelto.

⁷ Ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

⁸ In forza dell'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 112/2017, le cooperative sociali e i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali.

⁹ Cfr. art. 1, comma 4, d.lgs. n. 112/2017 per il quale *"Alle cooperative sociali e ai loro consorzi, le disposizioni del presente decreto si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative ed in quanto compatibili, fermo restando l'ambito di attività di cui all'articolo 1 della citata legge n. 381 del 1991, come modificato ai sensi dell'articolo 17, comma 1", e quanto previsto nel successivo comma 5 per cui "Alle imprese sociali si applicano, in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto, le norme del codice del Terzo settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, e, in mancanza e per gli aspetti non disciplinati, le norme del codice civile e le relative disposizioni di attuazione concernenti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita"*. Su tali aspetti, cfr. Nota congiunta del Ministero dello Sviluppo Economico e del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali n. 29103 del 31 gennaio 2019.

	Impresa sociale	ETS
Ambito di applicazione soggettivo	art. 1, comma 1, d.lgs. n. 112/2017. Enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V c.c., che esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.	art. 4, comma 1, d.lgs. n. 117/2017. Organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali , incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale.

1.3 Attività di impresa di interesse generale

L'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 112/2017 rubricato *“Attività di impresa di interesse generale”* prevede l'esercizio in via stabile e principale di una o più attività d'impresa di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Come si esprime il comma 3 della disposizione, si intende svolta in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale¹⁰, secondo criteri di computo definiti con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali¹¹.

¹⁰ Giova osservare che anche con riguardo agli ETS sono previsti ex art. 6, d.lgs. n. 117/2017 specifici vincoli di strumentalità e secondarietà rispetto all'attività di interesse generale, definiti con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 19 maggio 2021, n. 107.

¹¹ In base al d.m. 22 giugno 2021, pubblicato in G.U. n. 203 del 25 agosto 2021, ai fini del computo della percentuale di cui all'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 112/2017, sono considerati al numeratore del rapporto, per ciascun anno di esercizio, esclusivamente i ricavi direttamente generati dal complesso delle attività d'impresa di interesse generale, come definite dall'art. 2, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 112/2017. Il medesimo decreto specifica che, ai fini del computo della suddetta percentuale, non sono considerati né al numeratore né al denominatore del rapporto i ricavi relativi a: a) proventi da rendite finanziarie o immobiliari; b) plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale; c) sopravvenienze attive; d) contratti o convenzioni con società o enti controllati dall'impresa sociale o controllanti la medesima. Nell'ipotesi in cui i ricavi non risultino chiaramente attribuibili alle attività d'impresa di interesse generale ovvero alle attività da queste diverse, l'attribuzione degli importi è effettuata in base alla media annua del numero di lavoratori impiegati in ciascuna delle due categorie di attività, calcolati per teste. Il mancato rispetto della percentuale minima comporta specifici obblighi e sanzioni come disciplinato dall'art. 3 d.m. 22 giugno 2021.

Nel dettaglio, il medesimo art. 2, comma 1, stabilisce che si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività d'impresa aventi ad oggetto:

- a.** gli interventi e i servizi sociali ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 2, l. 8 novembre 2000, n. 328, e ss. mm. ii. servizi e prestazioni di cui alla l. 5 febbraio 1992, n. 104, e ss.mm. e di cui alla l. 22 giugno 2016, n. 112, e ss. mm.;
- b.** gli interventi e le prestazioni sanitarie;
- c.** le prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e ss. mm.;
- d.** l'educazione, l'istruzione e la formazione professionale, ai sensi della l. 28 marzo 2003, n. 53, e ss. mm., nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- e.** gli interventi e i servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla produzione, all'accumulo e alla condivisione di energia da fonti rinnovabili a fini di auto-consumo, ai sensi del d.lgs. 8 novembre 2021, n. 199;
- f.** gli interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, e ss. mm.;
- g.** la formazione universitaria e post-universitaria;
- h.** la ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- i.** l'organizzazione e la gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato, e delle attività di interesse generale di cui all'art. 2 d.lgs. n. 112/2017;
- j.** la radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'art. 16, comma 5, l. 6 agosto 1990, n. 223, e ss. mm.;
- k.** l'organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l.** la formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo ed al contrasto della povertà educativa;
- m.** i servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da imprese sociali o da altri enti del Terzo settore;
- n.** la cooperazione allo sviluppo, ai sensi della l. 11 agosto 2014, n. 125, e ss. mm.;
- o.** le attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazio-

ne, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato, e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;

- p.** i servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'art. 2, comma 4, d.lgs. n. 112/2017;
- q.** l'alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, e ss. mm. nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r.** l'accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s.** il microcredito, ai sensi dell'art. 111 d.lgs. 1° settembre 1993, n. 385, e ss. mm.;
- t.** l'agricoltura sociale, ai sensi dell'art. 2, l. 18 agosto 2015, n. 141, e ss. mm.;
- u.** l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- v.** la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

L'art. 2 ha ampliato notevolmente, rispetto a quanto faceva il d.lgs. n. 155/2006¹², l'elenco delle attività che può svolgere l'impresa sociale; peraltro, non può essere tralasciata la circostanza che si tratta di un elenco non tassativo posto che, per espressa previsione del medesimo art. 2, comma 2, lo stesso potrà essere aggiornato con decreto del Presidente del consiglio dei Ministri da adottarsi con la procedura ivi prevista¹³.

Deve altresì rilevarsi che l'elencazione delle attività di interesse generale delle imprese sociali di cui all'art. 2 d.lgs. n. 112/2017 è molto simile a quella di cui all'art. 5

¹² Cfr. art. 2 d.lgs. n. 155/2006 (ora abrogato).

¹³ La *ratio* su cui si basa la non tassatività dell'elenco delle attività di interesse generale di cui al comma 1 d.lgs. n. 112/2017 si evince dalla formulazione dell'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 112/2017 in cui è previsto che *"Tenuto conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'articolo 1, comma 1, della legge n. 106 del 2016, nonché delle finalità e dei principi di cui agli articoli 1 e 2 del codice del Terzo settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, l'elenco delle attività d'impresa di interesse generale di cui al comma 1 può essere aggiornato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottarsi, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza unificata, acquisito il parere delle commissioni parlamentari competenti, che si esprimono entro trenta giorni dalla data di trasmissione del decreto, decorsi i quali quest'ultimo può essere comunque adottato"*.

CTS, dal momento che ricomprende le medesime attività di interesse generale di cui al comma 1, lett. da a) a t), d.lgs. n. 117/2017¹⁴ pur non comparando nell'elencazione del d.lgs. n. 112/2017 le attività indicate alle lettere u), w), x) e y) dell'art. 5, comma 1, CTS¹⁵; inoltre, giova osservare come nell'art. 2, lett. s), d.lgs. n. 112/2017, sia ricompresa l'attività di microcredito.

Oltre alle attività sopra indicate, stante la combinazione delle previsioni di cui all'art. 2, commi 4 e 5 d.lgs. n. 112/2017, si considera comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività d'impresa nella quale, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, siano occupati, in una misura non inferiore al trenta per cento dei lavoratori totali, lavoratori molto svantaggiati, persone svantaggiate o con disabilità nonché persone beneficiarie di protezione internazionale e persone senza fissa dimora iscritte nell'apposito registro anagrafico¹⁶.

Per gli enti religiosi di cui all'art. 1, comma 3, le disposizioni di cui ai commi 3 e 5 dell'art. 2 d.lgs. n. 112/2017 si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale specificate nel medesimo articolo.

¹⁴ Si evidenzia che, con particolare riguardo alle attività di cui all'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 117/2017 indicate alla lett. m) e p), le stesse sono ricomprese nell'art. 2, comma 1, lett. m) e p) con gli opportuni adattamenti (ad es. alla lett. m) è integrata l'attività di *"servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da imprese sociali o da altri enti del Terzo settore"*.

¹⁵ Ai sensi dell'art. dell'art. 5, comma 1, lett. u), w), x) e y), CTS, si tratta delle seguenti attività: u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla l. 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma dell'art. 5 d.lgs. 117/2017; v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata; lett. w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'art. 27 l. 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'art. 1, comma 266, l. 24 dicembre 2007, n. 244; x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della l. 4 maggio 1983, n. 184; y) protezione civile ai sensi della l. 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni.

¹⁶ Per il dettaglio dei soggetti svantaggiati, cfr. art. 2, comma 4, lett. a) e b), d.lgs. n. 112/2017: a) lavoratori molto svantaggiati ai sensi dell'art. 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e ss. mm.; b) persone svantaggiate o con disabilità ai sensi dell'art. 112, comma 2, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, e ss. mm., nonché persone beneficiarie di protezione internazionale ai sensi del decreto legislativo 19 novembre 2007, n. 251, e ss. mm., e persone senza fissa dimora iscritte nel registro di cui all'art. 2, comma 4, della legge 24 dicembre 1954, n. 1228, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia.

	Impresa sociale	ETS
Attività di impresa di interesse generale	art. 2 d.lgs. n. 112/2017. a) interventi e i servizi sociali ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 2, l. 8 novembre 2000, n. 328, e ss. mm. ii. servizi e prestazioni di cui alla l. 5 febbraio 1992, n. 104, e ss.mm. e di cui alla l. 22 giugno 2016, n. 112, e ss. mm.; b) interventi e le prestazioni sanitarie; c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e ss. mm.; d) educazione, l'istruzione e la formazione professionale, ai sensi della l. 28 marzo 2003, n. 53, e ss. mm. nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa; e) interventi e i servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla produzione, all'accumulo e alla condivisione di energia da fonti rinnovabili a fini di autoconsumo, ai sensi del d.lgs. 8 novembre 2021, n. 199; f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, e ss. mm.; g) formazione universitaria e post-universitaria; h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale; i) organizzazione e la gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato, e delle attività di interesse generale di cui all'art. 2 d.lgs. 112/2017;	art. 5 d.lgs. n. 117/2017. a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 2, l. 8 novembre 2000, n. 328, e ss. mm. ii. servizi e prestazioni di cui alla l. 5 febbraio 1992, n. 104, e ss.mm. e di cui alla l. 22 giugno 2016, n. 112, e ss. mm.; b) interventi e prestazioni sanitarie; c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e ss. mm.; d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della l. 28 marzo 2003, n. 53, e ss. mm. nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa; e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, alla tutela degli animali e alla prevenzione del randagismo, ai sensi della l. 14 agosto 1991, n. 281, nonché alla produzione, all'accumulo e alla condivisione di energia da fonti rinnovabili a fini di autoconsumo, ai sensi del d.lgs. 8 novembre 2021, n. 199; f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, e ss. mm.; g) formazione universitaria e post-universitaria; h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale; i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 d.lgs. 117/2017;

Impresa sociale	ETS
j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'art. 16, comma 5, l. 6 agosto 1990, n. 223, e ss. mm.;	j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'art. 16, comma 5, l. 6 agosto 1990, n. 223, e ss. mm.;
k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;	k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo ed al contrasto della povertà educativa;	l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
m) servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da imprese sociali o da altri enti del Terzo settore;	m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della l. 11 agosto 2014, n. 125, e ss. mm.;	n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della l. 11 agosto 2014, n. 125, e ss. mm.;
o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato, e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;	o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'art. 2, comma 4, d.lgs. 112/2017;	p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'art. 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'art. 1, comma 2, lettera c), l. 6 giugno 2016, n. 106;

Impresa sociale

ETS

q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, e ss. mm. nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) microcredito, ai sensi dell'art. 111 d.lgs. 1° settembre 1993, n. 385, e ss. mm.;

t) agricoltura sociale, ai sensi dell'art. 2, l. 18 agosto 2015, n. 141, e ss. mm.;

u) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

v) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e ss. mm., nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) agricoltura sociale, ai sensi dell'art. 2 l. 18 agosto 2015, n. 141, e ss. mm.;

t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla l. 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;

v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;

w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'art. 27 l. 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'art. 1, comma 266, l. 24 dicembre 2007, n. 244;

x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della l. 4 maggio 1983, n. 184;

y) protezione civile ai sensi della l. 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;

z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

	Impresa sociale	ETS
Attività diverse (da quelle di interesse generale)	art. 2, comma 3, d.lgs. n. 112/2017. Vincolo del 30% dei ricavi complessivi. Il 70% dei ricavi deve riguardare attività di interesse generale come da decreto MISE 22 giugno 2021.	art. 6 d.lgs. n. 117/2017. Rinvio espresso a decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 19 maggio 2021, n. 107. In ciascun esercizio, deve ricorrere (almeno) una delle seguenti condizioni: • i relativi ricavi non superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente; • i relativi ricavi non superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente.

1.4 Assenza dello scopo di lucro e divieto di distribuzione (anche indiretta) di utili

Fatte salve le specifiche previsioni di cui agli artt. 3, comma 3¹⁷, e 16 d.lgs. n. 112/2017¹⁸, l'art. 3, comma 1, dello stesso decreto statuisce che l'impresa sociale deve destinare eventuali utili e avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o a incremento del patrimonio.

Dal dettato normativo può desumersi che, sebbene sia consentito lo svolgimento dell'attività di impresa nel rispetto dei parametri fissati con decreto ministeriale, all'impresa sociale viene peraltro imposto un vincolo di destinazione, in quanto la stessa è tenuta al reinvestimento degli utili e degli avanzi di gestione.

Ne consegue che, ai fini predetti, è vietata, ai sensi del successivo comma 2 dell'art. 3, la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, di fondi e riserve comunque denominati, ai seguenti soggetti: fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali; tale divieto è san-

¹⁷ Come illustrato nel prosieguo, l'art. 3, comma 3, d.lgs. n. 112/2017 prevede una specifica deroga in tema di destinazione di una quota di utili e degli avanzi di gestione.

¹⁸ L'art. 16 d.lgs. n. 112/2017 dispone che le imprese sociali destinano il tre per cento degli utili netti annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, a fondi istituiti dagli enti e dalle associazioni costituite tra imprese sociali cui all'art. 15, comma 3, nonché dalla Fondazione Italia Sociale, oggi estinta, specificamente ed esclusivamente destinati alla promozione e allo sviluppo delle imprese sociali attraverso azioni ed iniziative di varia natura, quali il finanziamento di progetti di studio e di ricerca in tema di impresa sociale o di attività di formazione dei lavoratori dell'impresa sociale, la promozione della costituzione di imprese sociali o di loro enti associativi, o il finanziamento di specifici programmi di sviluppo di imprese sociali o di loro enti associativi. È altresì previsto che tali versamenti sono deducibili ai fini dell'imposta sui redditi dell'impresa sociale erogante.

cito anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto¹⁹.

Nelle imprese sociali costituite in forma societaria è però ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti.

La distribuzione di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve è espressamente vietata ai sensi dell'art. 3, comma 2, d.lgs. n. 112/2017, anche in forma indiretta, mediante:

- a.** la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
- b.** la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'art. 51 d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 112/2017;
- c.** la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a), d.lgs. n. 112/2017²⁰;
- d.** l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
- e.** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai 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, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'art. 2 d.lgs. n. 112/2017;

¹⁹ Tale previsione riproduce quanto disposto per gli ETS dall'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 117/2017, con l'aggiunta dei soci tra i soggetti elencati.

²⁰ L'elencazione contenuta nell'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 117/2017, prevista per gli ETS, è stata replicata per le imprese sociali nell'art. 3, comma 2, d.lgs. n. 112/2017 integrandola con la sopra richiamata lett. c).

- f.** la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento²¹.

Il vincolo di destinazione degli utili e degli avanzi di gestione statuito dall'art. 3, comma 1, d.lgs. n. 112/2017 nonché il divieto di distribuzione, anche indiretta, previsto nel comma 2 della disposizione, sono in parte derogati dal terzo comma del citato art. 3 che prevede espressamente la possibilità, per le imprese sociali costituite in forma societaria, di destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, 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'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato²².

Inoltre, all'impresa sociale è consentito destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, a erogazioni gratuite in favore di ETS diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

²¹ Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

²² La previsione di cui all'art. 3, comma 3, lett. a), ultimo periodo, d.lgs. n. 112/2017 riproduce la medesima disposizione in tema di requisiti statuari per le cooperative a mutualità prevalente ex art. 2514, comma 1, lett. a) c.c. Inoltre, con riguardo alle imprese sociali costituite in forma di società cooperativa, il d.lgs. 20 luglio 2018 n. 95 ha introdotto il comma 2-bis all'art. 3 d.lgs. n. 112/2017 prevedendo che 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'art. 2 d.lgs. n. 112/2017 effettuata ai sensi dell'art. 2545-sexies c.c. e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto, 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.

	Impresa sociale	ETS
Assenza dello scopo di lucro e divieto di distribuzione (anche indiretta) di utili	art. 3, comma 2, d.lgs. n. 112/2017. 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. Nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3, lettera a).	art. 8, comma 2, d.lgs. n. 117/2017. Divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.
	Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili (art. 3, comma 2, d.lgs. n. 112/2017):	Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili (art. 8, comma 3, d.lgs. n. 117/2017):
	a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;	a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
	b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'art. 51 d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 112/2017;	b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 117/2017;
	c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a), d.lgs. n. 112/2017;	
	d) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;	c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

Impresa sociale	ETS
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 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, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'art. 2 d.lgs. n. 112/2017; f) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Deroga al divieto di distribuzione anche indiretta degli utili di cui all'art. 3, comma 3, d.lgs. n. 112/2017.	d) 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 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, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'art. 5 d.lgs. n. 117/201; e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento.

1.5 Atto costitutivo e statuto dell'impresa sociale

Gli elementi che devono essere obbligatoriamente presenti nell'atto costitutivo e/o nello statuto sono espressamente indicati nell'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 112/2017.

Questa norma stabilisce che gli atti costitutivi, oltre a quanto specificamente previsto per ciascun tipo di organizzazione, secondo la normativa applicabile a ciascuna di esse, devono esplicitare il carattere sociale dell'impresa in conformità alle ulteriori disposizioni del d.lgs. n. 112/2017 e in particolare con riferimento all'oggetto sociale e all'assenza dello scopo di lucro.

Con riguardo alla forma dell'atto costitutivo dell'impresa sociale, a differenza degli ETS, è sempre richiesta la forma dell'atto pubblico²³. Il requisito formale della solenni-

²³ Cfr. art. 5, comma 1, d.lgs. n. 112/2017.

tà dell'atto prescinde dal modello organizzativo dell'ente (dunque anche se si tratti di associazione non riconosciuta o, a titolo d'esempio, di società semplice)²⁴.

Ai sensi dell'art. 5, comma 2, d.lgs. n. 112/2017 è altresì previsto che l'atto costitutivo e le sue eventuali modificazioni nonché altri atti relativi all'impresa sociale devono essere depositati, a cura del notaio o degli amministratori, nel Registro delle Imprese entro trenta giorni, per l'iscrizione in un'apposita sezione.

L'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese ha natura costitutiva ai fini dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale e, per espressa previsione dell'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 117/2017, soddisfa il requisito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore; per le imprese sociali costituite in forma di associazione o fondazione, al medesimo art. 11, comma 3, è altresì previsto che l'iscrizione al Registro delle imprese è efficace anche ai fini dell'acquisto della personalità giuridica ai sensi dell'art. 22 del Codice del Terzo settore²⁵.

Il controllo di legalità e la verifica dei requisiti che consentono l'iscrizione di un'impresa sociale nell'apposita sezione speciale del Registro delle imprese sono demandati alla competenza esclusiva del notaio che riceve il relativo atto costitutivo, modificativo o la delibera di trasformazione.

	Impresa sociale	ETS
Atto costitutivo e statuto	art. 5, comma 1, d.lgs. n. 112/2017. <u>È sempre richiesta la forma dell'atto pubblico.</u> Gli atti costitutivi, oltre a quanto specificamente previsto per ciascun tipo di organizzazione, secondo la normativa applicabile a ciascuna di esse, devono esplicitare il carattere sociale dell'impresa in conformità alle ulteriori disposizioni del d.lgs. n. 112/2017 e in particolare con riferimento all'oggetto sociale e all'assenza di scopo di lucro.	art. 21 d.lgs. n. 117/2017. Non è prevista alcuna forma specifica dell'atto costitutivo. L'atto costitutivo deve contenere gli elementi prescritti nell'art. 21 d.lgs. n. 117/2017.

²⁴ Cfr. *Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 11734 del 4 novembre 2020* secondo cui “l'art. 5 del d.lgs. n. 112/2017, in tema di costituzione, compiutamente dispone che “l'impresa sociale è costituita con atto pubblico”, senza previsioni di eccezioni o ammissibilità di deroghe implicite o esplicite al requisito della solennità dell'atto nei confronti degli enti che ai sensi del Codice del Terzo settore o del codice civile potrebbero essere costituiti anche senza di essa. Il predetto articolo 5 deve essere letto in combinato disposto con l'articolo 1350 c.c. che prevede espressamente che debbano essere redatti per atto pubblico a pena di nullità gli atti “specialmente indicati dalla legge”.

²⁵ Con d.m. 16 marzo 2018 recante “Definizione degli atti da depositare presso l'ufficio del registro delle imprese da parte dell'impresa sociale e delle relative procedure”, in G.U. Serie Generale n. 93 del 21 aprile 2018 è stata definita la procedura per il deposito degli atti al Registro delle imprese, sia in fase di costituzione che in caso di vicende modificative.

1.5.1 Denominazione sociale

L'art. 6 d.lgs. n. 112/2017 dispone che la denominazione o ragione sociale, in qualunque modo formate, devono contenere l'acronimo "impresa sociale" e di tale indicazione è obbligatorio farne uso negli atti e nella corrispondenza²⁶.

Pertanto, la denominazione o la ragione sociale di una società commerciale o di una società cooperativa non sociale che si assoggetti alla disciplina dell'impresa sociale deve contenere tanto l'indicazione di "impresa sociale" quanto le indicazioni prescritte per il tipo di società nella quale l'impresa è costituita²⁷.

	Impresa sociale	ETS
Denominazione sociale	art. 6 d.lgs. n. 112/2017. La denominazione o ragione sociale, in qualunque modo formate, devono contenere l'indicazione di impresa sociale .	art. 12 d.lgs. n. 117/2017. La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di ente del Terzo settore o l'acronimo ETS.

1.5.2 Cariche sociali

L'art. 7, comma 1, d.lgs. n. 112/2017 pur prevedendo la possibilità che l'atto costitutivo o lo statuto riservi a soggetti esterni all'impresa sociale la nomina di componenti degli organi sociali dispone che, in ogni caso, la nomina della maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione è riservata all'assemblea degli associati o dei soci dell'impresa sociale. L'art. 7, comma 2, prevede che non possono assumere la presidenza dell'impresa sociale i rappresentanti degli enti di cui all'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 112/2017 (società costituite da un unico socio persona fisica, enti con scopo di lucro e le amministrazioni pubbliche). Tale ultima disposizione è da intendersi nel

²⁶ Tale disposizione non si applica agli enti religiosi civilmente riconosciuti che acquisiscono la qualifica di impresa sociale. La richiamata norma prevede altresì che l'uso del suddetto acronimo o di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli è vietato soggetti diversi dalle imprese sociali (cfr. art. 6, commi 2 e 3). Si evidenzia che anche la disciplina degli ETS contiene una simmetrica disposizione per tutti gli ETS all'art. 12 d.lgs. n. 117/2017 in cui è previsto che la denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di ente del Terzo settore o l'acronimo ETS.

²⁷ Ad esempio, se è adottato il modello societario società in nome collettivo si avrà "s.n.c. con il nome di uno o più soci" o in caso di società in accomandita semplice "s.a.s. con il nome di almeno uno dei soci accomandatari", "s.p.a.", "s.a.p.a. con il nome di almeno uno dei soci accomandatari", "s.r.l.", o "società cooperativa". Cfr. Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie, in Orientamenti societari, U.A.2 - (Impresa sociale: denominazione - ragione sociale - 1° pubbl. 9/21 - motivato 9/21) secondo cui essendo l'impresa sociale anche un Ente del Terzo Settore, la sua denominazione o ragione sociale può contenere anche l'indicazione "Ente del Terzo Settore" o l'acronimo "ETS": ma tale circostanza è una possibilità, non un obbligo.

senso che le cariche sociali differenti dalla presidenza dell'ente possono essere assunte anche da soggetti nominati da enti aventi scopo di lucro, purché non si configuri la possibilità che attraverso di esse sia violato il divieto previsto dall'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 112/2017²⁸.

Con riguardo alle cariche sociali, si stabilisce, infine, che nell'atto costitutivo debbano essere previsti specifici requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza per coloro che assumono cariche sociali (art. 7, comma 3).

La disposizione riproduce con variazioni quanto previsto nell'art. 26 CTS²⁹; nel caso dell'impresa sociale, infatti, la previsione statutaria di requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza è obbligatoriamente sancita, e vale come regola generale, prevalendo sulle disposizioni di cui all'art. 2387 c.c. in ordine alla facoltatività prevista nella disciplina delle s.p.a.

	Impresa sociale	ETS
Cariche sociali:	art. 7, comma 3, d.lgs. n. 112/2017.	art. 26, comma 3, d.lgs. n. 117/2017.
requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza	Obbligo di prevedere nell'atto costitutivo specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali.	Facoltà di subordinare l'assunzione della carica di amministratore al possesso di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza.

1.5.3 Ammissione ed esclusione di soci e associati

Con riguardo alle modalità di ammissione ed esclusione di soci o associati, l'art. 8, comma 1, d.lgs. n. 112/2017 dispone che gli atti costitutivi o gli statuti disciplinano le stesse nonché il rapporto sociale secondo il principio di non discriminazione. Come chiarito nella Relazione Illustrativa al d.lgs. n. 112/2017, deroghe a tale principio possono essere giustificate in ragione della peculiarità della compagine sociale (come nel

²⁸ In tal senso cfr. Nota del Ministero del Lavoro n. 4096 del 3 maggio 2019 secondo cui “Difatti, la limitazione posta dall'art. 7 comma 2 più che ad ottenere che a qualsiasi soggetto espressione di un ente for profit sia preclusa la possibilità di rivestire cariche sociali diverse dalla presidenza, è volta, in conformità e unitamente al divieto previsto dall'art. 4 comma 3 del d.lgs. 112/2017, a prevenire lo sviamento dell'impresa sociale dalle finalità di legge. Infine, con riferimento alla carica di vicepresidente dell'impresa sociale, qualora questi, conformemente allo statuto, possa in caso di assenza del presidente, assumerne i relativi poteri e conseguentemente la relativa capacità di influenzare o indirizzare l'impresa, si ritiene che anche relativamente a quest'ultimo valgano le medesime considerazioni sopra formulate circa l'interpretazione dell'art. 7 comma 2 del d.lgs. 112/2017”.

²⁹ L'art. 26, comma 3, CTS, prevede che “L'atto costitutivo o lo statuto possono subordinare l'assunzione della carica di amministratore al possesso di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, anche con riferimento ai requisiti al riguardo previsti da codici di comportamento redatti da associazioni di rappresentanza o reti associative del Terzo settore. Si applica in tal caso l'articolo 2382 del codice civile”.

caso degli enti religiosi) o della struttura dell'ente, dovendo tenersi in considerazione la normativa applicabile alla forma giuridica assunta dal soggetto che esercita l'attività di impresa sociale.

Compatibilmente con la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, è previsto altresì ai sensi dell'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 112/2017 che gli atti costitutivi o gli statuti disciplinano la facoltà per l'istante di investire l'assemblea degli associati o dei soci, o un altro organo eletto dalla medesima, in relazione ai provvedimenti di diniego di ammissione o di esclusione di soci o associati.

1.5.4 Organi di controllo interno

Con specifico riguardo ai controlli interni dell'impresa sociale (a esclusione delle cooperative sociali³⁰), nell'art. 10 d.lgs. n. 112/2017 viene stabilito che, fatte salve le disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, l'atto costitutivo deve prevedere la nomina di uno o più sindaci, per i quali si richiede il possesso dei requisiti di cui all'art. 2397, comma 2, c.c.³¹ e l'insussistenza delle cause di ineleggibilità e di decadenza stabilite dall'art. 2399 c.c.³².

Con riguardo ai poteri e ai doveri propri dei sindaci dell'impresa sociale, l'art. 10, comma 2, d.lgs. n. 112/2017, combina quanto stabilito dall'art. 2403 c.c. e quanto stabilito dall'art. 30 CTS, prevedendo che i sindaci **vigilano sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione** anche con riferimento alle disposizioni del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231³³, qualora applicabili,

³⁰ Cfr. [Nota congiunta del Ministero dello Sviluppo Economico e del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 29103 del 31 gennaio 2019](#).

³¹ L'art. 2397 c.c. richiede che *“Almeno un membro effettivo ed uno supplente devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministro della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche”*.

³² L'art. 2399 c.c. prevede che *“Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:*

a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382;

b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;

c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.

La cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori legali e delle società di revisione legale e la perdita dei requisiti previsti dall'ultimo comma dell'articolo 2397 sono causa di decadenza dall'ufficio di sindaco.

Lo statuto può prevedere altre cause di ineleggibilità o decadenza, nonché cause di incompatibilità e limiti e criteri per il cumulo degli incarichi”.

³³ Il d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231 recante *“Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300”*, è stato pubblicato in. G.U. n. 140 del 19 giugno 2001.

nonché **sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.**

Inoltre, vengono attribuiti ai sindaci compiti specifici coerentemente alla qualifica e agli scopi dell'impresa sociale.

Il successivo comma 3 della disposizione prevede, infatti, che i sindaci dell'impresa sociale sono chiamati a:

- › esercitare **compiti di monitoraggio sull'osservanza delle finalità sociali** da parte dell'impresa, con particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 2, 3, 4, 11 e 13 d.lgs. n. 112/2017³⁴, **nonché attestare la conformità del bilancio sociale** alle linee guida adottate in materia dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali; a sua volta il bilancio sociale dovrà dare atto degli esiti del monitoraggio svolto dai soci.

Indicazioni operative circa i contenuti della rendicontazione dell'attività di monitoraggio e dell'attestazione sono forniti nel modello presente nell'Appendice.

Non è tutto.

Seguendo il modello previsto nell'art. 2403-*bis* c.c. è altresì previsto che i sindaci possono in qualsiasi momento procedere ad atti di **ispezione e di controllo**, chiedendo agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni o su determinati affari, anche con riferimento ai gruppi di imprese sociali.

È infine previsto ex art. 10, comma 5, d.lgs. n. 112/2017 che, qualora l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti dimensionali di cui all'art. 2435-*bis*, comma 1, c.c., sorgendo l'obbligo di sottoposizione dell'impresa sociale al controllo contabile da parte di un revisore legale, il collegio sindacale può esercitare anche quest'ultima funzione purché risulti composto da sindaci iscritti nel registro dei revisori legali.

Sia per il controllo interno che per quello contabile è in ogni caso fatta salva la disciplina più restrittiva prevista per ciascun tipo giuridico adottato dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale³⁵.

³⁴ Come chiarito nel testo, si tratta delle disposizioni che maggiormente connotano la qualifica di impresa sociale concernendo l'art. 2, le attività d'impresa di interesse generale; l'art. 3, l'assenza dello scopo di lucro; l'art. 4, la struttura proprietaria e disciplina dei gruppi, l'art. 11, il coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati alle attività; l'art. 13, il lavoro nell'impresa sociale.

³⁵ Si pensi, a titolo di esempio, all'impresa sociale costituita in forma di s.p.a. o di s.r.l., considerati, in tale ultimo caso, i parametri di cui all'art. 2477 c.c.

	Impresa sociale	ETS
Organo di controllo interno	art. 10, comma 1, d.lgs. n. 112/2017. Fatte salve disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, la nomina di uno o più sindaci aventi è sempre obbligatoria.	art. 30 d.lgs. n. 117/2017. La nomina di un organo di controllo, anche monocratico è sempre obbligatoria per: • Fondazioni del Terzo settore; • ETS che costituiscano patrimoni destinati. Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti: a. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 150.000 euro; b. ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 300.000 euro; c. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 7 unità.
Revisione legale	art. 10, comma 5, d.lgs. n. 112/2017. Fatte salve disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, la revisione legale dei conti è esercitata da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro, o da sindaci iscritti nell'apposito registro dei revisori legali, quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel art. 2435- <i>bis</i> , comma 1, c.c.: 1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 5.500.000 euro; 2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 11.000.000 euro; 3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.	art. 31 d.lgs. n. 117/2017. Le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti: a. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.500.000 euro; b. ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 3 milioni di euro; c. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità. La nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati. La revisione legale può essere esercitata dall'organo di controllo.

1.5.5 Coinvolgimento degli stakeholder

L'art. 11 d.lgs. n. 112/2017 dispone che nei regolamenti aziendali o negli statuti delle imprese sociali devono essere previste adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività, intendendosi per coinvolgimento qualsiasi meccanismo (di consultazione o di partecipazione) mediante il quale lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività siano posti in grado di esercitare un'influenza sulle decisioni dell'impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi³⁶.

In ogni caso la disposizione in commento stabilisce alcune prescrizioni minime, che investono la generalità delle imprese sociali. Più nello specifico, in forza dell'art. 11, comma 4, d.lgs. n. 112/2017 è previsto che gli statuti delle imprese sociali devono in ogni caso disciplinare:

- a. i casi e le modalità della partecipazione dei lavoratori e degli utenti, anche tramite loro rappresentanti, all'assemblea degli associati o dei soci;
- b. in caso di superamento di almeno due dei limiti indicati nel primo comma dell'art. 2435-*bis* c.c. ridotti della metà, la nomina, da parte dei lavoratori e, ove possibile, eventualmente anche degli utenti, di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo.

È infine previsto che il predetto art. 11 non trovi applicazione alle imprese sociali costituite nella forma di società cooperativa a mutualità prevalente e agli enti religiosi di cui all'art. 1, comma 3, d.lgs. n. 112/2017.

Gli aspetti della disciplina qui sommariamente esaminati sono approfonditi nel capitolo 4.

³⁶ Le modalità di coinvolgimento devono essere individuate dall'impresa sociale tenendo conto, tra gli altri elementi, dei contratti collettivi di cui all'art. 51 d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, della natura dell'attività esercitata, delle categorie di soggetti da coinvolgere e delle dimensioni dell'impresa sociale, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore. Delle forme e modalità di coinvolgimento deve farsi menzione nel bilancio sociale di cui all'art. 9, comma 2. Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali con il [decreto 7 settembre 2021](#) ha adottato le Linee guida per l'individuazione delle modalità di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti direttamente interessati alle attività dell'impresa sociale.

1.6 Assetti proprietari e disciplina dei gruppi

Particolare attenzione è dedicata alla struttura proprietaria e alla disciplina dei gruppi.

A tale riguardo, l'art. 4, comma 1, d.lgs. n. 112/2017 dispone in primo luogo che, relativamente all'attività di direzione e coordinamento trovi applicazione, in quanto compatibile, la disciplina codicistica in materia di direzione e coordinamento di società e di gruppo cooperativo paritetico. Il medesimo comma 1 contiene anche una definizione di direzione e coordinamento, prevedendo espressamente che esercita attività di direzione e coordinamento, il soggetto che, per previsione statutaria o per qualsiasi altra causa, abbia la facoltà di nomina della maggioranza dei componenti degli organi di amministrazione dell'impresa sociale.

In secondo luogo, al fine di evitare ingerenze nell'attività dell'impresa sociale da parte di amministrazioni pubbliche o di enti privati con scopo di lucro³⁷, è posto il divieto di esercitare attività di direzione e coordinamento o detenere, in qualsiasi forma, anche analoga, congiunta o indiretta, il controllo di un'impresa sociale ai sensi dell'art. 2359 c.c. per i seguenti soggetti³⁸:

- › le società costituite da un unico socio persona fisica;
- › gli enti con scopo di lucro;
- › le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165.

In caso di violazione del divieto, è prevista la possibilità di annullare la relativa decisione mediante impugnativa da proporsi entro centottanta giorni³⁹.

³⁷ Si evidenzia che con la Nota n. 4096 del 3 maggio 2019, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha specificato che il legislatore, nel definire le limitazioni previste dall'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 112/2017, ha utilizzato espressioni volutamente ampie, inserendole nel più ampio contesto normativo sopra descritto, al fine di escludere a monte la possibilità che soggetti aventi natura e finalità incompatibili con quelle proprie dell'impresa sociale possano essere in grado, anche solo potenzialmente, di distogliere quest'ultima dal perseguimento delle proprie finalità originarie. In senso conforme v. anche Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 880 del 28 gennaio 2019.

³⁸ Con la legge 11 febbraio 2019, n. 12, è stata introdotta un'eccezione al divieto di cui all'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 112/2017, per le associazioni o fondazioni di diritto privato (c.d. ex Ipab) derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza - ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1990, e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207; invero, in forza dell'ultimo inciso del medesimo comma 3, è consentito l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento e/o di detenzione alle ex Ipab in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti non costituisce fattispecie di controllo, configurandosi invece come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte di quest'ultima.

³⁹ In forza dell'art. 4, comma 4, d.lgs. n. 112/2017 *“Le decisioni assunte in violazione del divieto di cui al comma 3 sono annullabili e possono essere impugnate in conformità delle norme del codice civile entro il termine di centot-*

Giova osservare che, in merito alla rilevanza delle caratteristiche soggettive di coloro che sono in grado di esercitare il controllo dell'ente o comunque attività di direzione e coordinamento sullo stesso, la disciplina dell'impresa sociale risulta in definitiva più restrittiva anche di quella che il Codice del Terzo settore dedica agli altri ETS in generale, poiché l'art. 4, comma 2, CTS esclude dall'ambito applicativo della disciplina degli ETS gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dalle amministrazioni pubbliche, dalle formazioni e associazioni politiche, dai sindacati, dalle associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, dalle associazioni di datori di lavoro, senza menzionare gli enti con scopo di lucro e le società unipersonali costituite da un unico socio persona fisica.

	Impresa sociale	ETS
Attività di direzione e coordinamento	art. 4, comma 3, d.lgs. n. 112/2017. Divieto di esercitare attività di direzione e coordinamento o detenere, in qualsiasi forma, anche analoga, congiunta o indiretta, il controllo di un'impresa sociale ai sensi dell'art. 2359 c.c. per i seguenti soggetti: • le società costituite da un unico socio persona fisica; • gli enti con scopo di lucro; • le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165.	art. 4, comma 2, d.lgs. n. 117/2017. Esclusione dall'ambito applicativo della disciplina degli ETS degli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllo delle amministrazioni pubbliche, delle formazioni e associazioni politiche, dei sindacati alle associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, delle associazioni di datori di lavoro (senza menzionare le società costituite da un unico socio persona fisica e gli enti con scopo di lucro).

1.7 Operazioni straordinarie e devoluzione del patrimonio

All'impresa sociale è consentita la trasformazione, la fusione o la scissione in altre imprese sociali nonché la cessione d'azienda o di un ramo di essa relativo allo svolgimento dell'attività di impresa di interesse generale.

Con riguardo a tali operazioni, l'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 112/2017 dispone che, salvo quanto espressamente disposto per le società cooperative nel codice civile, la trasformazione, la fusione e la scissione delle imprese sociali devono essere realizzate in modo da preservare l'assenza di scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio e il perseguimento delle attività e delle finalità da parte dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere. Con specifico riferimento alla cessione d'azienda o di un suo

tanta giorni. La legittimazione ad impugnare spetta anche al Ministero del lavoro e delle politiche sociali”.

ramo, il predetto articolo dispone altresì che il trasferimento sia realizzato, previa relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede l'impresa sociale, attestante il valore effettivo del patrimonio dell'impresa, in modo da preservare il perseguimento delle attività e delle finalità da parte del cessionario.

Gli atti summenzionati devono essere posti in essere in conformità alle disposizioni dettate dal decreto adottato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore⁴⁰.

Il richiamato decreto ministeriale contiene una specifica procedura per il rilascio dell'autorizzazione alle operazioni straordinarie, definendo le modalità con cui le imprese sociali ivi indicate pongono in essere le operazioni straordinarie di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda ed effettuano la comunicazione dei beneficiari della devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento volontario o di perdita volontaria della qualifica.

L'organo di amministrazione dell'impresa sociale notifica al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con atto scritto avente data certa⁴¹, l'intenzione di procedere a una operazione straordinaria di trasformazione, fusione, scissione o cessione di azienda o di un ramo d'azienda relativo allo svolgimento dell'attività d'impresa di interesse generale, allegando la documentazione necessaria alla valutazione di conformità al predetto decreto, ovvero la denominazione dei beneficiari della devoluzione del patrimonio.

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sulla base di quanto prodotto dall'impresa sociale, svolge l'istruttoria verificando che a seguito delle operazioni straordinarie siano preservati l'assenza di scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio e il perseguimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 2 d.lgs. n. 112/2017 e delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ai sensi dell'art. 1, comma 1, d.lgs. n. 112/2017, da parte dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere.

In caso di cessione di azienda o di ramo di azienda, il Ministero verifica il perseguimento delle attività di interesse generale e delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale da parte del cessionario⁴².

Al termine dell'istruttoria, il Ministero rilascia l'autorizzazione richiesta o emette un provvedimento di diniego⁴³. Con riguardo all'efficacia degli atti di cui all'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 112/2017, è espressamente statuito che la stessa è subordinata

⁴⁰ Cfr. art. 12, comma 2, d.lgs. n. 112/2017, ai sensi del quale è stato emanato il decreto ministeriale 27 aprile 2018, n. 50 contenente le disposizioni in materia di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio da parte delle imprese sociali (pubblicato sulla G.U. 18 giugno 2018, n. 139).

⁴¹ Nel suddetto d.m. 27 aprile 2018, n. 50 è chiarito che *“per «atto scritto avente data certa» si intende un atto scritto la cui data di sottoscrizione è attestata da un notaio o da un pubblico ufficiale o con le altre modalità consentite dalla legge”*.

⁴² Cfr. art. 2, comma 2, d.m. 27 aprile 2018, n. 50.

⁴³ Cfr. art. 2, comma 3, d.m. 27 aprile 2018, n. 50, in cui è disposto anche che in assenza di un provvedimento espresso, l'autorizzazione si intende concessa decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione

all'autorizzazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, da intendersi concessa decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione⁴⁴.

1.7.1 Trasformazione, fusione, scissione,

Alle operazioni di trasformazione, fusione e scissione si applicano le disposizioni di cui agli artt. da 2498 a 2506-*quater* c.c., avendo riguardo alla configurazione giuridica dell'ente avente la qualifica di impresa sociale. Nel caso di operazioni straordinarie poste in essere da soggetti per i quali le norme vigenti richiedono la predisposizione di particolari documenti con contenuto informativo obbligatorio, è necessario adattare le informazioni alla natura degli stessi⁴⁵.

La procedura delle operazioni di trasformazione, fusione o scissione definita dal d.m. 27 aprile 2018, n. 50⁴⁶ specifica che l'organo di amministrazione dell'impresa sociale deve notificare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, almeno novanta giorni prima della data di convocazione dell'assemblea o di altro organo statutariamente competente a deliberare sull'operazione straordinaria, l'intenzione di procedere al compimento dell'operazione. A tale atto, avente forma scritta e data certa, che dovrà contenere una sintetica descrizione dell'operazione da porre in essere, è allegata la situazione patrimoniale⁴⁷ di ciascuno degli enti coinvolti e la relazione degli amministratori⁴⁸ redatta secondo le modalità indicate nel decreto stesso. È altresì previsto che dall'atto risulti la data in cui deve riunirsi l'organo statutariamente competente, nonché quella in cui deve essere depositato il progetto di fusione o scissione.

⁴⁴ Cfr. art. 12, comma 4, d.lgs. n. 112/2017 secondo cui è tra l'altro previsto che avverso il provvedimento del Ministero del lavoro e delle politiche sociali che nega l'autorizzazione è ammesso ricorso dinanzi al giudice amministrativo.

⁴⁵ Cfr. art. 3, d.m. 27 aprile 2018, n. 50.

⁴⁶ Cfr. art. 4, d.m. 27 aprile 2018, n. 50.

⁴⁷ L'art. 4, comma 2, d.m. 27 aprile 2018, n. 50 specifica la data a cui deve essere riferita la situazione patrimoniale degli enti coinvolti nell'operazione: in caso di trasformazione, a una data non anteriore di oltre centoventi giorni rispetto al giorno di convocazione dell'assemblea straordinaria o di altro organo statutariamente competente a deliberare sulla trasformazione; in caso di fusione o scissione, a una data non anteriore di oltre centoventi giorni rispetto a quella in cui il progetto di fusione o scissione viene depositato con le modalità previste dal codice civile. Il medesimo art. 4, al comma 3 prevede che la situazione patrimoniale deve comprendere i documenti costituenti il bilancio di esercizio ai sensi dell'art. 9 d.lgs. n. 112/2017 secondo le forme normalmente utilizzate dall'impresa sociale, ed essere redatta con l'osservanza dei principi di cui agli artt. 2423 e seguenti del codice civile mentre al comma 4, lett. a) e b) prevede i casi in cui la situazione patrimoniale può essere sostituita dall'ultimo bilancio di esercizio.

⁴⁸ Sul contenuto della relazione degli amministratori, cfr. art. 4, comma 2, d.m. 27 aprile 2018, n. 50: la stessa deve indicare: a) le ragioni che inducono a compiere l'operazione straordinaria; b) le modalità attraverso cui il soggetto risultante dall'operazione si impegna a garantire il rispetto del requisito dell'assenza dello scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio e il perseguimento delle attività e delle finalità proprie dell'impresa sociale; e) la prevedibile evoluzione dell'attività dell'impresa dopo l'effettuazione dell'operazione. È altresì previsto al comma 6, che qualora debba essere predisposta la relazione di cui all'art. 2500-*sexies* c.c. ovvero la relazione di cui all'art. 2501-*quinquies* c.c., le informazioni di cui al decreto possono essere inserite nel medesimo documento.

1.7.2 Cessione d'azienda

In caso di cessione d'azienda o di un ramo d'azienda relativo allo svolgimento dell'attività d'impresa di interesse generale, è previsto – come per le operazioni straordinarie prima esaminate – che l'organo di amministrazione dell'impresa sociale notifichi al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, almeno novanta giorni prima della data di convocazione dell'assemblea o di altro organo statutariamente competente a deliberare, l'intenzione di procedere all'operazione.

A tale atto, avente forma scritta e data certa e nel quale deve risultare la data in cui deve riunirsi l'organo statutariamente competente, è allegata la situazione patrimoniale dell'ente, la relazione giurata e la relazione degli amministratori come specificato nel d.m. 27 aprile 2018⁴⁹.

1.7.3 Devoluzione del patrimonio

Riproponendo il meccanismo di cui all'art. 9 CTS, in caso di scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, per espressa previsione dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 112/2017, e salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative, il patrimonio residuo è devoluto in favore di altri ETS costituiti e operanti da almeno tre anni o ai fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali di cui all'art. 16, comma 1, d.lgs. n. 112/2017 secondo le disposizioni statutarie. La disposizione di cui al presente comma non si applica agli enti religiosi di cui all'art. 1, comma 3, d.lgs. n. 112/2017.

Nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, è altresì prescritto l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo risultante dopo la restituzione del capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato o aumentato, e dedotti altresì i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti di cui all'art. 3, comma 3, lett. a), d.lgs. n. 112/2017.

Ai fini della devoluzione del patrimonio ai sensi dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 112/2017, il d.m. 27 aprile 2018 specifica che l'organo di amministrazione dell'impresa sociale notifica al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con atto scritto avente data certa, i dati identificativi dell'ente che devolve e dell'ente o degli enti beneficiari della devoluzione – ivi inclusi, per questi ultimi, qualora siano enti del terzo settore

⁴⁹ L'art. 5 d.m. 27 aprile 2018 specifica che: i) la situazione patrimoniale dell'ente deve essere riferita a una data non anteriore di oltre 120 giorni rispetto al giorno di convocazione dell'organo statutariamente competente a deliberare sulla cessione; ii) la relazione giurata, redatta da un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede l'impresa sociale, deve attestare il valore effettivo del patrimonio dell'impresa sociale; iii) la relazione degli amministratori deve indicare: a) le ragioni che giustificano il compimento della cessione; b) le modalità con cui il cessionario intenda garantire il perseguimento delle attività e finalità di interesse generale dell'impresa sociale cedente; e) la prevedibile evoluzione dell'attività dell'ente dopo il compimento dell'operazione; d) il prezzo di vendita previsto e i criteri di determinazione dello stesso.

costituiti e operanti da almeno tre anni, gli estremi di iscrizione al Registro unico del Terzo settore – e l'ammontare del patrimonio da devolvere.

È altresì previsto che all'atto di devoluzione siano allegati:

- a. il verbale dell'assemblea o di altro organo statutariamente competente, contenente la delibera di scioglimento e la messa in liquidazione oppure la decisione di rinunciare alla qualifica di impresa sociale;
- b. copia dell'atto costitutivo o dello statuto del soggetto che devolve, contenente le disposizioni sulla devoluzione nonché dell'atto costitutivo e dello statuto del beneficiario qualora lo stesso sia un ente del Terzo settore costituito e operante da almeno tre anni ai sensi dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 112/2017;
- c. accettazione della devoluzione da parte del beneficiario.

	Impresa sociale	ETS
Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente	art. 12, comma 5, d.lgs. n. 112/2017. Devoluzione in favore di altri ETS <u>costituiti e operanti da almeno tre anni</u> o ai fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali di cui all'art. 16, comma 1, d.lgs. n. 112/2017, secondo le disposizioni statutarie. Previsione specifica per devoluzione patrimonio delle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V c.c.	art. 9 d.lgs. n. 117/2017. Devoluzione del patrimonio ad altri ETS secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente.

1.8 I controlli esterni ex art. 15 d.lgs. n. 112/2017

In tema di controlli esterni sulle imprese sociali, l'art. 15 d.lgs. n. 112/2017 precisa che questi sono diretti a verificare il rispetto delle disposizioni contenute nel decreto da parte delle imprese sociali.

A tal fine, le funzioni ispettive sulle imprese sociali sono demandate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali all'ispettorato nazionale del lavoro⁵⁰.

⁵⁰ Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali per l'esercizio dell'attività ispettiva nei confronti delle imprese sociali può altresì avvalersi di enti associativi riconosciuti tra imprese sociali che soddisfino i requisiti dimensionali e di diffusione territoriale previsti dall'art. 15, comma 3, d.lgs. n. 112/2017, o delle associazioni nazionali di rappresentanza degli enti cooperativi riconosciuti dal Ministero dello sviluppo economico, ai sensi dell'art. 3 d.lgs. n. 220/2002.

Attenendosi alla normativa vigente, si osserva che, con riguardo alle forme, ai contenuti e alle modalità dell'attività ispettiva sulle imprese sociali, in attuazione dell'art. 15, comma 4, d.lgs. n. 112/2017 è stato emanato il d.m. 29 marzo 2022⁵¹ nel quale sono stati definiti tali aspetti nonché il contributo per l'attività ispettiva da porre a carico delle imprese sociali, i criteri, i requisiti e le procedure per il riconoscimento degli enti associativi ai fini dell'esercizio dell'attività ispettiva e le forme di vigilanza su tali enti da parte del Ministero del Lavoro.

Nell'art. 2 d.m. 29 marzo 2022, è specificato che sono assoggettati ai controlli del Ministero del Lavoro gli enti in possesso della qualifica di impresa sociale, compresi quelli in scioglimento volontario o in concordato preventivo, ad eccezione di quelli sottoposti alla gestione commissariale ai sensi dell'art. 18, comma 8-ter, d.lgs. n. 112/2017 e alle altre procedure concorsuali.

È altresì specificato che i predetti controlli si articolano in:

- › **controlli ordinari:** hanno luogo almeno una volta l'anno, sono finalizzati ad accertare il rispetto delle disposizioni del d.lgs. n. 112/2017, anche attraverso la verifica della gestione amministrativo-contabile; dell'effettivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociali; dell'effettivo svolgimento in via principale e in forma di impresa di una o più attività di interesse generale (di cui all'art. 2, comma 1) o del sussistere delle condizioni relative all'utilizzo di personale svantaggiato (di cui all'art. 2, commi 4 e 5); del rispetto dei limiti e delle condizioni concernenti il principio dell'assenza dello scopo di lucro (ai sensi dell'art. 3); dell'osservanza di quanto previsto dagli artt. 4, 7, 9 e 10, rispettivamente in tema di struttura proprietaria e disciplina dei gruppi, di nomina delle cariche sociali, di tenuta delle scritture contabili, dell'organo di controllo interno, nonché del rispetto delle disposizioni in materia di coinvolgimento dei lavoratori e degli altri soggetti interessati al governo dell'impresa⁵²;
- › **ispezioni straordinarie:** demandate all'Ispettorato nazionale del lavoro, ove si rendano necessari approfondimenti sugli esiti dei controlli, al fine di effettuare verifiche a campione, a seguito di esposti di soci e di soggetti privati, su segnalazione di pubbliche amministrazioni e comunque ogni qualvolta se ne ravvisi l'opportunità⁵³.

⁵¹ Cfr. [d.m. 29 marzo 2022 pubblicato in G.U. Serie Generale n. 100 del 30 aprile 2022](#) recante la "Definizione delle forme, dei contenuti e delle modalità dell'attività ispettiva sulle imprese sociali, nonché del contributo per l'attività ispettiva da porre a loro carico e l'individuazione dei criteri, dei requisiti e delle procedure per il riconoscimento degli enti associativi tra imprese sociali, e le forme di vigilanza su tali enti da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali".

⁵² Cfr. art. 12 d.m. 29 marzo 2022.

⁵³ Cfr. art. 17 d.m. 29 marzo 2022.

Le ispezioni straordinarie sono volte, in particolare, a verificare l'esatta osservanza delle norme legislative, regolamentari e statutarie dell'impresa sociale, la sussistenza dei requisiti della stessa, il regolare funzionamento dell'ente, il regolare svolgimento delle attività, la consistenza patrimoniale dell'impresa e delle relative attività e passività⁵⁴.

La vigilanza sulle imprese sociali costituite in forma di società cooperativa rimane attribuita al Ministero dello sviluppo economico e del Made in Italy, ai sensi del d.lgs. 2 agosto 2002, n. 220, nel rispetto delle attribuzioni, delle modalità e dei termini ivi previsti, nonché delle norme stabilite dal decreto del Ministero medesimo di cui all'art. 15, comma 5, d.lgs. n. 112/2017.

L'art. 15 d.lgs. n. 112/2017, nei successivi commi 6, 7, 8, reca la disciplina del procedimento ispettivo prevedendo, in caso di accertata violazione delle disposizioni del decreto in esame, un meccanismo sanzionatorio che richiede la diffida a regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un congruo termine, e che contempla, in caso di inottemperanza alla diffida o di ostacolo allo svolgimento dell'attività ispettiva, la nomina di un commissario *ad acta* (anche nella persona del legale rappresentante dell'impresa sociale) che affianchi gli organi dell'impresa sociale e provveda allo specifico adempimento richiesto, fino alla perdita della qualifica di impresa sociale, nel caso di irregolarità non sanabili o non sanate⁵⁵.

Il provvedimento che dispone la perdita della qualifica (da adottarsi da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, ovvero da parte del MIMIT, nel caso di enti cooperativi)⁵⁶, dispone altresì la devoluzione del patrimonio residuo dell'impresa sociale al fondo specificamente destinato alla promozione e allo sviluppo dell'impresa sociale, istituito dall'ente associativo cui l'impresa sociale aderisce, o in mancanza, dalla Fondazione Italia sociale, seppure la Fondazione risulti estinta per tramite della l. n. 104/2024, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative⁵⁷. Tale provvedimento è trasmesso ai fini della cancellazione dell'impresa sociale dall'apposita sezione del registro delle imprese⁵⁸.

⁵⁴ Cfr. art. 18 d.m. 29 marzo 2022.

⁵⁵ Con riguardo all'esito del controllo ordinario, l'art. 14 d.m. 29 marzo 2022 prevede che il controllo può concludersi con un verbale di avvenuto controllo senza rilievi oppure, se sono riscontrate irregolarità sanabili, in una richiesta di regolarizzazione entro un termine da 30 a 90 giorni. In caso di mancata ottemperanza, anche parziale, alla diffida, il controllore formalizza una motivata proposta, non vincolante, di adozione del provvedimento di nomina di un commissario *ad acta* o del provvedimento che dispone la perdita della qualifica di impresa sociale. Anche l'impossibilità di effettuare il controllo, a causa del comportamento ostativo del rappresentante legale, può determinare la nomina di un commissario *ad acta*, ove la precedente diffida risulti infruttuosa.

⁵⁶ Per le imprese sociali costituite in forma di società cooperativa, l'attività ispettiva è svolta dal Ministro delle Imprese e del Made in Italy nel rispetto delle attribuzioni, delle modalità e dei termini di cui al d.lgs. n. 220/2002. Cfr. art. 15, comma 5, d.lgs. n. 112/2017.

⁵⁷ È quanto disposto dall'art. 15, comma 8, d.lgs. n. 112/2017 in cui è altresì specificato che dal patrimonio residuo dell'impresa sociale da devolvere è dedotto, nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, il capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato o aumentato, e i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti di cui all'art. 3, comma 3, lett. a), d.lgs. n. 112/2017.

⁵⁸ Cfr. art. 20, comma 3, d.m. 29 marzo 2022, secondo cui "La perdita della qualifica di impresa sociale è comuni-

Si osserva infine che, per gli enti in possesso della qualifica di impresa sociale che sono sottoposti a vigilanza ai sensi dell'art. 15 d.lgs. n. 112/2017, non trova applicazione il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 7 agosto 2025⁵⁹.

cata, entro dieci giorni, dal Ministero all'Agenzia delle entrate, in conformità con l'art. 18, comma 8-bis del decreto legislativo n. 112 del 2017, nonché alla camera di commercio competente, ai fini della cancellazione dell'impresa dall'apposita sezione. La comunicazione viene effettuata alle medesime amministrazioni anche nell'ipotesi di rinuncia volontaria della qualifica di impresa sociale, ai sensi dell'art. 12, comma 5 del decreto legislativo n. 112 del 2017".

⁵⁹ Cfr. art. 1, comma 6, d.m. 7 agosto 2025, recante "Definizione di forme, contenuti, termini e modalità per l'esercizio delle funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio sugli enti del terzo settore". Il decreto è stato pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 214 del 15 settembre 2025.

2. Profili di rendicontazione

2.1 La rendicontazione economico-finanziaria e lo schema di bilancio dell'impresa sociale

di Nicola Lucido

Nelle imprese sociali, la rendicontazione economico-finanziaria deve essere in grado di tradurre in termini contabili la duplice natura dell'ente: da un lato, la dimensione economica legata alla gestione imprenditoriale e, dall'altro, la finalità sociale che giustifica la sua esistenza. In questa prospettiva, gli schemi di bilancio, la nota integrativa e gli indicatori assumono un ruolo centrale affinché si possa misurare la coerenza dell'attività commerciale con la missione sociale.

A tale fine, già l'art. 10 del d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155⁶⁰ richiama il libro giornale e il libro degli inventari, senza particolari dettami in merito alla redazione del bilancio stabilendo che l'impresa sociale doveva *“depositare presso il registro delle imprese un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa”*.

Alcuni anni dopo, il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, nell'ambito della riforma della normativa sull'impresa sociale, all'art. 9, ha chiarito gli obblighi di natura contabile, siano essi riferiti alla tenuta del libro giornale e degli inventari, che alla redazione del bilancio di esercizio ai sensi degli artt. 2423, 2435-*bis* o 2435-*ter* c.c. Si tratta di una disposizione, quest'ultima, che è richiesta affinché un'impresa possa mantenere la qualifica di “sociale” a prescindere dalla forma giuridica di riferimento. Pertanto, in caso di inosservanza di quanto indicato all'art. 9 l'ente, seppur non incorra in nessuna responsabilità, fuoriesce dallo status di “impresa sociale”.

Il chiarimento imposto da tale disposizione sottolinea come la rendicontazione finanziaria annuale, con cui tradizionalmente un'impresa rappresenta il proprio risultato economico, finanziario e patrimoniale, nel caso di imprese sociali si arricchisce di informazioni utili per esprimere un giudizio in merito anche ai risultati non-finanziari. Infatti, andando al di là del mero adempimento civilistico, la portata informativa della rendicontazione deve essere in grado di esprimere, in maniera trasparente e comprensibile, in che modo sono state utilizzate le risorse per generare valore attraverso lo svolgimento delle attività di interesse generale, a vantaggio dei portatori di interesse interni ed esterni. È evidente il ruolo centrale assegnato dal legislatore alla figura degli stakeholder, tanto da richiedere una modifica del paradigma dell'assetto organizzativo. Si passa, infatti, da un modello di tipo tradizionale incentrato prevalentemente

⁶⁰ Successivamente abrogato dal d.lgs. n. 112/2017.

mente sui soci e sui finanziatori a un modello organizzativo multi-stakeholder con cui si identifica un percorso finalizzato a intensificare il dialogo tra l'ente e una pluralità di portatori di interesse. Un modello organizzativo che trova la giusta collocazione nel d.lgs. n. 112/2017, interpretando la volontà del legislatore di rafforzare espressamente il ruolo attivo dei portatori di interesse, che possono contribuire al miglioramento del processo decisionale e di controllo dell'impresa sociale (art. 11), mettendo al centro dell'organizzazione e della gestione l'identità sociale dell'impresa stessa.

La rendicontazione finanziaria si inserisce in questo contesto poiché, oltre a fornire indicazioni di natura quantitativa, deve essere in grado di rappresentare, in particolare ai nostri fini in nota integrativa, informazioni di tipo qualitativo. A titolo esemplificativo, si pensi all'indicazione della presenza o meno di persone svantaggiate e/o di volontari, alla ripartizione tra ricavi da attività di interesse "sociale" e quelle escluse, all'informativa sulla destinazione dei contributi pubblici, e così via.

2.1.1 I principi di redazione del bilancio

Secondo quanto indicato nell'art. 9 d.lgs. n. 112/2017, i principi di redazione del bilancio sono quelli riportati nell'art. 2423 c.c. e nell'art. 2423-bis del c.c.

L'art. 2423, secondo comma, c.c., fa richiamo ai postulati che potremmo definire di primo livello, vale a dire il principio della "chiarezza", della "veridicità" e della "correttezza". Si tratta di principi che assumono una valenza ancor più significativa in funzione del ruolo sociale che viene attribuito a questa tipologia d'impresa.

Con la "chiarezza" si chiama in causa la necessità di presentare documenti e prospetti informativi in modo uniforme e coerente, rispettando le specifiche normative previste, assicurando così che le informazioni siano presentate in maniera comprensibile e standardizzata per tutti i lettori. In tal senso, l'adozione di un idoneo prospetto di bilancio può essere di supporto per il lettore, facilitandone l'analisi dei dati riportati. Nell'impresa sociale, la chiarezza può essere interpretata, in maniera più ampia, come trasparenza informativa sulla destinazione delle risorse per finalità di interesse generale, con il fine ultimo di rafforzare il rapporto di fiducia tra l'impresa e gli stakeholder.

I principi della rappresentazione "veritiera" e "corretta" mirano, invece, a escludere, o comunque a limitare, comportamenti opportunistici da parte degli estensori di bilancio, garantendo la coerenza e l'attendibilità tra i valori in esso riportati, con particolare riferimento alle poste maggiormente soggette a stime e valutazioni di tipo discrezionale⁶¹. Il fine ultimo è sicuramente quello di avere una rappresentazione fedele della situazione reddituale, patrimoniale e finanziaria, all'interno di un contesto che persegue finalità sociali.

⁶¹ In tal senso i riferimenti sono alle poste di bilancio come le rimanenze di magazzino, gli ammortamenti, gli accantonamenti a fondi rischi, ecc.

L'art. 2423-*bis* c.c. richiama, invece, i principi⁶² della prudenza, competenza economica, continuità operativa, costanza di valutazione, prevalenza della sostanza sulla forma, separata valutazione e divieto di compensazione. Analizziamoli brevemente.

Il principio della prudenza stabilisce la necessità e l'opportunità di evidenziare le perdite presunte future, ma non gli utili presunti futuri. Il fine ultimo è quello di garantire la determinazione del reale reddito prodotto, evitando sopravvalutazioni di componenti positivi o sottovalutazioni di componenti negativi che possano intaccare l'integrità economica del capitale.

Il principio della "continuità aziendale" impone valutazioni delle poste di bilancio in un'ottica di *going concern* e non di *break up*, al fine di attribuire ai beni dell'impresa un valore in funzione della loro residua utilità. La continuità nell'impresa sociale potrebbe, per esempio, interessare non solo la sopravvivenza economica, ma la durata della missione sociale, con una particolare attenzione alla persistenza o meno dei benefici percepiti dagli utilizzatori di un prodotto e/o servizio. Si pensi, a titolo esemplificativo, a un'impresa sociale impegnata in un progetto di recupero persone svantaggiate inserite in una comunità terapeutica.

Il principio della "competenza" indica quali debbano essere i presupposti affinché in bilancio siano iscritti solo i costi ed i ricavi di competenza economica dell'esercizio, indipendentemente dalla loro effettiva manifestazione monetaria (art. 2423-*bis*, comma 3, c.c.): ipotizziamo dei contributi erogati dallo Stato per il finanziamento di un progetto, per i quali è necessario considerare le differenti fasi di realizzazione per una più puntuale assegnazione del contributo secondo il principio della competenza.

Il principio della "prevalenza della sostanza sulla forma" stabilisce che la rilevazione dei fatti gestionali debba trovare una collocazione in bilancio in funzione della "sostanza economica" piuttosto che in funzione degli aspetti giuridici e legali. Ad esempio, si pensi all'impiego dei beni ottenuti in comodato spesso presenti nell'impresa sociale che, pur non avendo natura strettamente finanziaria, hanno comunque un impatto rilevante sull'attività.

Il principio della "valutazione separata degli elementi eterogenei" sancisce il divieto di sommare algebricamente i valori di alcune poste di bilancio, ad esempio, di stessa natura e di segno opposto. Questo principio risulta strettamente collegato a quello della prudenza, poiché mira ad impedire di mascherare perdite attraverso la compensazione con utili potenziali.

Il principio relativo alla "costanza di applicazione dei criteri di valutazione" migliora la comparabilità nello spazio e nel tempo delle informazioni contabili, riferiti ad altre realtà economiche (comparabilità nello spazio) e/o rispetto ai bilanci della stessa impresa riferiti a periodi amministrativi differenti (comparabilità nel tempo).

⁶² Definiti nell'OIC 11 come postulati.

2.1.2 Il bilancio di esercizio: peculiarità degli schemi dello stato patrimoniale e del conto economico

Volendo passare dall'aspetto più teorico-descrittivo dei principi di redazione agli schemi previsti dall'art. 2424 c.c. e ss., sarebbe utile interrogarsi sulla rappresentazione contabile e su alcune voci che, nel bilancio di impresa sociale, assumono significati specifici rispetto a quanto avviene nelle imprese tradizionali.

Come in precedenza evidenziato, l'art. 9 d.lgs. n. 112/2017 stabilisce che il bilancio delle imprese sociali sia redatto secondo gli artt. 2423 ss. c.c., e dunque in conformità agli schemi previsti per le società di capitali. In tale contesto, l'art. 2423-ter. c.c. dispone che le poste precedute da numeri arabi possano essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente, e possano essere raggruppate nel caso in cui il raggruppamento risulti irrilevante o favorisca la chiarezza del bilancio. L'articolo prevede poi, ancora, che debbano essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli artt. 2424 e 2425 c.c. e debbano essere adattate quando la natura dell'attività esercitata lo esiga.

Ne consegue che i prospetti dello stato patrimoniale e del conto economico non subiscono di base modifiche "strutturali", seppur, per alcune voci, possa dover risultare opportuno considerare taluni aspetti peculiari e rilevanti ai fini della rappresentazione dello stato di salute dell'impresa. Si consideri, a tal proposito:

- › **contributi pubblici e liberalità** che, a differenza delle imprese tradizionali, nelle imprese sociali spesso rappresentano un'importante fonte di supporto finanziario. Oltre alla divisione tra contributi in conto impianti e contributi in conto esercizio, potrebbe essere utile comprendere se i medesimi siano da considerarsi come delle vere e proprie liberalità, quindi non ricavi legati ad una performance, rispetto alle ipotesi in cui, ad esempio, l'impresa sociale riceve contributi per l'erogazione di servizi convenzionati con le pubbliche amministrazioni. La trasparenza nella rappresentazione è essenziale per dimostrare l'uso corretto delle risorse per finalità di utilità sociale;
- › **utili non distribuiti e avanzi di gestione**, con riferimento all'art. 3 d.lgs. n. 112/2017, che vieta la distribuzione diretta e indiretta di utili e avanzi, fatti salvi i casi previsti nell'art. 3, comma 2-bis (per le cooperative sociali), art. 3, comma 3. Pertanto, nella voce "Patrimonio netto" lo schema civilistico, sarebbe opportuno evidenziare riserve vincolate non distribuibili, in modo da rendere chiara la differenza rispetto a una società commerciale;
- › **costi per attività di interesse generale e attività diverse**, in considerazione del fatto che il d.lgs. n. 112/2017 consente alle imprese sociali di svolgere attività diverse, purché strumentali e secondarie rispetto a quelle di interesse generale. Potrebbe essere utile che il Conto economico distingua, attra-

verso apposite voci, quanto sopra esposto, oltre alle informazioni previste mediante specifiche tabelle in Nota integrativa;

- › **fondi vincolati**, qualora presenti con riferimento a specifici progetti, potrebbero essere esposti separatamente per una migliore trasparenza, così da evitare di confondere la disponibilità generale dell'ente con risorse che hanno destinazioni predeterminate.

2.1.3 Il bilancio di esercizio: alcune peculiarità degli schemi della nota integrativa

La nota integrativa costituisce uno strumento utile per il rafforzamento dell'identità dell'impresa sociale poiché, alimentando l'informativa di bilancio, può contribuire ad esprimere la coerenza tra la gestione economico-finanziaria e le finalità civiche, solidaristiche e di carattere sociale dell'ente.

Come per gli schemi dello stato patrimoniale e del conto economico, anche per la nota integrativa evidenziamo alcuni aspetti che andrebbero approfonditi, vale a dire:

- › **composizione e movimentazione delle voci del patrimonio netto**, richiamata al punto 7-bis dell'art. 2427 del c.c., per cui è importante evidenziare la destinazione di utili e avanzi di gestione e qualora utilizzati, descrivere in modo chiaro e trasparente il motivo e le modalità con cui si sia proceduto alla destinazione. A ciò si aggiunga che potrebbe essere importante focalizzare l'attenzione sulle quote destinate a riserve indivisibili, quelle vincolate a specifici progetti sociali e quindi quelle eventualmente erogate nei limiti di legge;
- › **attività diverse e rispetto del limite del 30%**, che interessa la sezione n. 10 dell'art. 2427, in cui si riportano le informazioni sugli oneri e proventi di entità o incidenza eccezionali. In ottica di impresa sociale, la nota integrativa dovrebbe fornire un quadro chiaro della distinzione tra ricavi e costi relativi alle attività principali e quelli derivanti da attività diverse, premettendo di definire il superamento o meno della soglia del 30% (*infra*);
- › **composizione della forza lavoro**: come stabilito al punto n. 15 dell'art. 2427 occorre indicare il numero medio dei dipendenti suddivisi per categoria. Secondo quanto richiesto dall'art. 2, commi 4 e 5, d.lgs. n. 112/2017, attraverso la descrizione in nota integrativa, è possibile fornire informazioni aggiuntive, indicando i criteri adottati per il calcolo della percentuale di lavoratori svantaggiati occupati, quale dimostrazione del rispetto del requisito richiesto per il mantenimento della qualifica di impresa sociale. In questa sezione si potrebbero fornire al lettore del bilancio notizie in merito alle ore di volontariato prestate e al loro impatto sulla gestione dell'ente. Alcune organizzazioni arrivano a stimare il "valore economico potenziale" del lavoro volon-

tario (ad esempio utilizzando il costo medio orario di un lavoratore equivalente), pur senza iscriverlo formalmente tra i costi, similmente a quanto avviene per gli "altri" ETS con riferimento ai componenti figurativi: ciò rafforza l'informativa e rende più leggibile il reale apporto delle risorse non monetarie;

- › **compensi ad amministratori**, la cui indicazione è prevista al n. 16 della nota integrativa, per cui potrebbe essere opportuno descrivere compiti e responsabilità per giustificare il compenso erogato, dimostrando che non si tratti di utili distribuiti sotto forma indiretta;
- › **informazioni sugli strumenti finanziari**, con riferimento al punto 19 dell'art. 2427 c.c., in cui occorre fornire informazioni sugli strumenti finanziari emessi. Non bisogna infatti dimenticare che l'impresa sociale può emettere strumenti diversi dalle azioni, ma con il vincolo legato alla remunerazione nel rispetto di quanto indicato dall'art. 3 d.lgs. n. 112/2017, comma 2, lett. c). Pertanto, può essere utile dimostrare il mancato superamento dei suddetti limiti;
- › **contributi pubblici, liberalità e erogazioni vincolate**, richiamando l'art. 2427, n. 20, c.c. che impone di indicare separatamente i contributi in conto esercizio, in conto capitale e in conto impianti. Per l'impresa sociale, l'informativa potrebbe distinguere tra contributi ricevuti come liberalità, contributi corrispettivi legati a convenzioni con la Pubblica Amministrazione e contributi vincolati a specifici progetti, come in precedenza menzionato. Appare opportuno descrivere non solo la natura, ma anche la destinazione delle somme, affinché gli stakeholder possano verificare l'effettivo utilizzo delle risorse per le finalità dichiarate;
- › **rapporti con parti correlate**, nella sezione prevista dall'art. 2427, n. 22-bis, c.c. in cui si richiede di riportare le operazioni con parti correlate; si potrebbe pensare di illustrare in modo chiaro eventuali operazioni con amministratori o soggetti a essi collegati, verificando se i corrispettivi praticati siano in linea con i valori di mercato, ovvero non rappresentino un meccanismo per ottenere un vantaggio indiretto. Laddove siano concesse condizioni particolari, l'ente dovrebbe motivarne la coerenza con la missione sociale, ad esempio nel caso di tariffe agevolate per categorie fragili che rientrano tra i beneficiari statuari;
- › **apporti in natura e comodati d'uso**, che potrebbero essere inseriti nella sezione 22-ter dell'art. 2427 c.c., seppur il codice civile non preveda alcun obbligo di segnalare in bilancio apporti in natura che non comportino acquisizione di proprietà, come beni concessi in comodato gratuito. Tuttavia, poiché per un'impresa sociale tali apporti costituiscono spesso risorse determinanti, sarebbe buona prassi farne menzione in nota integrativa.

2.1.4 Il bilancio di esercizio: brevi considerazioni sul rendiconto finanziario

Parlando di schemi di bilancio un breve cenno deve essere fatto alla previsione legislativa dell'art. 2435-ter c.c., ovvero al rendiconto finanziario.

A tal proposito, richiamiamo le sezioni e gli schemi contemplati dall'OIC 10, che distingue le macrocategorie di flusso finanziario tra: operativa, d'investimento e di finanziamento. Nello specifico:

- › per l'area operativa, la separazione dei flussi di cassa derivanti dalla gestione caratteristica, ovvero dalla gestione delle attività di interesse generale, rispetto a quelle diverse, migliorando il processo informativo sul vincolo di prevalenza del 70% dei ricavi da attività di interesse generale (art. 2, comma 3, d.lgs. n. 112/2017), permette di dimostrare agli stakeholder come l'attività economica, liberando risorse finanziarie, rappresenta la principale fonte a vantaggio della missione sociale. Un rendiconto che separi in modo trasparente le entrate e le uscite legate alle due aree favorisce, inoltre, l'evidenza di eventuali squilibri, con l'obiettivo di intervenire tempestivamente qualora l'attività secondaria rischi di assumere un peso eccessivo. Non da ultimo, questa distinzione permette una valutazione sull'impiego delle risorse pubbliche anche da parte degli enti finanziatori;
- › per l'area degli investimenti, i flussi di cassa connessi assumono un significato che va oltre la mera rappresentazione contabile delle uscite e delle entrate legate all'acquisto o alla dismissione di beni durevoli. Essi riflettono le scelte strategiche con cui l'ente decide di consolidare o ampliare la propria capacità di generare valore sociale nel tempo. Gli investimenti, infatti, sia materiali (acquisto o alla ristrutturazione di immobili, di attrezzature, ecc.) sia immateriali (piattaforme digitali per il welfare, siti internet, ecc.), non sono destinati solo a garantire la continuità operativa, come accade in un'impresa tradizionale, ma hanno spesso la funzione di rafforzare il radicamento sul territorio e di creare le condizioni per la realizzazione di servizi di interesse collettivo;
- › per l'area dei finanziamenti, l'acquisizione di fonti finanziarie, come capitale proprio, potrebbe essere più complesso, poiché i vincoli alla distribuzione quasi integrale degli utili ne riducono in parte l'attrattività. Tuttavia, possono essere attivati strumenti di finanza di lungo termine che abbiano come approccio quello di coprire investimenti atti a produrre socialità o comunque valore per i portatori di interesse. Il rendiconto finanziario consente di rendere chiara la dipendenza da fonti esterne di finanziamento e la capacità dell'impresa di rimborsare il debito senza comprometterne la missione sociale. Si migliora, inoltre, la trasparenza, in quanto si può mostrare che il ser-

vizio del debito non assorbe risorse destinate agli scopi sociali, assicurando sia i creditori sia la comunità.

2.1.5 Gli indicatori per la qualifica di impresa sociale

Affinché un'impresa mantenga la qualifica di "sociale", il legislatore ha ritenuto opportuno stabilire alcuni indicatori oggettivi che permettano di qualificare l'ente come tale, al fine di verificare, nel tempo, la correlazione tra l'attività economica e la sua missione.

Ad ogni modo, è bene precisare che gli indicatori, oltre a rappresentare dei parametri che per legge devono essere rispettati, possono esprimere valori segnaletici per *stakeholder* interni ed esterni, per poter valutare se l'ente persegue realmente utilità sociale nell'ambito della sua attività imprenditoriale.

A seguire richiamiamo i principali indicatori presenti nel d.lgs. n. 112/2017:

a. Indicatori di natura gestionale

L'art. 2, comma 3, stabilisce che l'attività principale dell'impresa sociale è quella che genera almeno il 70% dei ricavi complessivi. In questo modo si evita che la finalità sociale venga relegata a un'attività marginale rispetto ad altre a vocazione commerciale⁶³. Ciò comporta che l'impresa sociale può svolgere delle attività diverse o secondarie, purché i ricavi da esse generati non superino il 30% delle entrate (da interpretarsi come ricavi) complessive dell'ente.

Nella determinazione della quota dei ricavi da computare ai fine del calcolo, rispetto al totale dei ricavi, il d.m. del 22 giugno 2021, art. 2, comma 1, chiarisce che, ai fini del computo della percentuale dei ricavi, ovvero del 70%, non si considerano al numeratore piuttosto che al denominatore i rapporti che derivano da:

- › i proventi da rendite finanziarie o immobiliari;
- › le plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale;
- › le sopravvenienze attive;
- › i contratti o convenzioni con società o enti controllati dall'impresa sociale o controllanti la medesima.

⁶³ Quanto previsto per le imprese sociali presenta delle differenze rispetto agli altri ETS, per i quali il d.m. del 19 giugno 2021 offre la possibilità di determinare il peso percentuale delle attività secondarie utilizzando il criterio dei ricavi o, in alternativa, quello dei costi. Per il criterio dei costi, possono ritenersi secondarie le attività i cui ricavi non eccedono il 66% dei costi complessivi sostenuti dall'ente nello stesso esercizio.

Inoltre, l'art. 2 del decreto ministeriale, al comma 2, offre una via d'uscita qualora non si riesca in modo chiaro a risalire all'effettiva attività impresa di interesse generale. In questo caso, adottando un criterio indiretto, l'attribuzione degli importi relativi ai ricavi viene eseguita considerando la media annua del numero di lavoratori calcolati per teste, che sono stati impegnati nello svolgimento delle due attività.

b. Indicatori occupazionali

L'inserimento lavorativo di persone svantaggiate, così come indicato dall'art. 2, commi 4 e 5 d.lgs. n. 112/2017, costituisce un criterio alternativo per qualificare un'impresa come "sociale", indipendentemente dall'oggetto dell'attività. Con la presente disposizione, infatti, il legislatore ha voluto enfatizzare come l'impatto sociale possa essere valutato non solo attraverso i settori di attività elencati al comma 1, ma anche attraverso la funzione di inclusione lavorativa esercitata dall'impresa.

A tal proposito, il decreto stabilisce che un ente si qualifica "soggettivamente" come impresa sociale qualora:

- › almeno il 30% dei lavoratori rientri nelle categorie di persone svantaggiate o con disabilità⁶⁴, molto svantaggiate⁶⁵, beneficiarie di protezione internazionale⁶⁶ e persone senza fissa dimora⁶⁷ che versino in una condizione di povertà tanto da non riuscire a acquisire e mantenere un'abitazione in autonomia;
- › i lavoratori molto svantaggiati possono rappresentare al massimo 1/3 della quota (quindi 10% del totale) e possono essere computati per massimo 24 mesi dall'assunzione.

La disposizione è stata ulteriormente chiarita dal Ministero del Lavoro, nella nota 3 maggio 2019, n. 4097, in cui si è disposto che, in relazione alla percentuale del 30% il calcolo deve essere effettuato per "teste" e non in base alle ore lavorate.

⁶⁴ Ai sensi dell'art. 112, comma 2, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, e successive modificazioni.

⁶⁵ Ai sensi dell'art. 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni.

⁶⁶ Ai sensi del decreto legislativo 19 novembre 2007, n. 251, e successive modificazioni.

⁶⁷ Iscritte nei registri anagrafici di cui all'art. 2, quarto comma, della legge 24 dicembre 1954, n. 1228.

c. Indicatori di natura patrimoniale

L'art. 3 d.lgs. n. 112/2017 rappresenta il nucleo identitario della disciplina dell'impresa sociale. In tal senso, come detto in precedenza, il legislatore ha stabilito che gli eventuali utili e avanzi di gestione non possano essere distribuiti, né in forma diretta né indiretta, a soci, amministratori, lavoratori o altri soggetti legati all'ente, ma devono essere reinvestiti per lo svolgimento dell'attività di interesse generale.

Tra le forme di distribuzione indiretta, il riferimento è alle seguenti casistiche:

- › **compensi agli amministratori e organi sociali** non proporzionati rispetto all'attività svolta e alla responsabilità che essa comporta, in relazione alle competenze normalmente riconosciute da altri organismi operanti in settori analoghi. Trattandosi di un parametro molto soggettivo, sarebbe auspicabile formalizzare ruolo, compiti e responsabilità degli amministratori e degli altri organi offrendo un ulteriore dettaglio per la valutazione di congruità del compenso;
- › **retribuzioni ai lavoratori dipendenti o compensi a lavoratori autonomi**, che eccedano del 40% i livelli previsti dai contratti collettivi nazionali, fatta eccezione per le ipotesi in cui il maggior valore è giustificabile dall'acquisizione di specifiche competenze;
- › **remunerazione di strumenti finanziari differenti rispetto ad azioni o quote** che, se erogate a soggetti non bancari o non intermediari autorizzati, non possono essere superiori considerando l'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo;
- › **acquisto di beni o servizi**, qualora venissero applicati prezzi che risultano superiori al valore normale, senza che ciò sia giustificabile da valide ragioni economiche;
- › **cessioni di beni o servizi a condizioni di favore a soggetti "interni" o comunque ad essi collegati**, quali: soci, fondatori, amministratori, finanziatori tramite liberalità, nonché loro parenti (entro il terzo grado) e affini (entro il secondo grado), anche se per tramite di società da questi controllate o con essi collegate. È fatta salva l'ipotesi in cui si tratti di beni non rientranti in quelli di interesse generale richiamati dall'art. 2 d.lgs. n. 112/2017;
- › **corresponsione di interessi passivi su prestiti ricevuti**, se effettuati a soggetti diversi da banche o intermediari finanziari autorizzati, qualora venissero stabiliti tassi superiori di quattro punti rispetto al "tasso annuo di riferimento" fissato dal MEF come parametro generale per i rapporti finanziari.

La distribuzione indiretta presenta una serie di eccezioni, secondo quanto indicato nei commi 2-bis e 3 dell'art. 3, tali da permettere la destinazione e distribuzione di utili e avanzi. Nello specifico:

- › per le imprese sociali costituite in forma cooperativa, non si considera distribuzione, né diretta né indiretta, la ripartizione ai soci di ristori mutualistici connessi alle attività di interesse generale di cui all'art. 2 d.lgs. n. 112/2017. Affinché ciò avvenga, è necessario che lo statuto o l'atto costitutivo chiariscano i criteri di ripartizione e che vi sia un avanzo effettivo della gestione mutualistica;
- › per le imprese sociali costituite nelle forme societarie, la norma permette di destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi annuali, dedotte eventuali perdite pregresse, se finalizzato;
- › in caso di aumento gratuito del capitale sociale se sottoscritto e versato dai soci, entro i limiti della variazione annua dell'indice ISTAT relativo al costo della vita;
- › nell'ipotesi di limitata distribuzione dell'utile mediante erogazione dei dividendi, anche sotto forma di aumento gratuito o emissione di strumenti finanziari, purché la remunerazione non superi l'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi maggiorato di due punti e mezzo, calcolato considerando il capitale effettivamente versato;
- › in caso di erogazione gratuita, per finanziare progetti di utilità sociale, a favore di altri enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali), purché i medesimi non siano fondatori, associati o soci dell'impresa sociale e tanto meno ETS controllati dall'impresa sociale.

Aree di intervento	Riferimenti normativi
Principi di redazione	Applicazione degli artt. 2423 e 2423-bis c.c. (chiarezza, veridicità, correttezza, prudenza, competenza, continuità, prevalenza della sostanza sulla forma). Interpretati in chiave sociale, con enfasi sulla trasparenza verso gli stakeholder.
Stato patrimoniale	Schemi civilistici ex art. 2424 c.c.; possibili adattamenti in funzione della normativa sulla distribuzione degli utili e la contabilizzazione delle riserve (art. 3 d.lgs. n. 112/2017). Necessaria distinzione tra disponibilità generali e risorse con destinazioni predeterminate.
Conto economico	Schemi ex art. 2425 c.c.; utile distinguere tra ricavi e costi di attività di interesse generale e ricavi e costi di attività diverse (art. 2 d.lgs. n. 112/2017). Importanza della corretta classificazione di contributi pubblici, liberalità, corrispettivi convenzionati.

Aree di intervento	Riferimenti normativi
Nota integrativa	Rafforzamento dell'informativa: destinazione utili e avanzi (art. 2427, n. 7- <i>bis</i> c.c.), distinzione attività principali/secondarie (n. 10); forza lavoro e lavoratori svantaggiati (n. 15, art. 2, commi 4-5, d.lgs. n. 112/2017), lavoro volontario e apporti in natura; compensi amministratori (n. 16), strumenti finanziari (n. 19), contributi e liberalità (n. 20), rapporti con parti correlate (n. 22- <i>bis</i>).
Rendiconto finanziario	Ove applicabile per limiti dimensionali, ex art. 2435- <i>ter</i> c.c. e OIC 10. Distinzione dei flussi: operativi (separazione attività generali/diverse e rispetto soglia 70%), investimenti (beni materiali e immateriali per finalità sociali), finanziamenti (capitale proprio e debito in coerenza con vincoli alla distribuzione). Strumento dei flussi finanziari verso stakeholder e finanziatori.
Indicatori di qualifica	Di tipo: • Gestionali: prevalenza attività di interesse generale (70% ricavi), computo ex d.m. 22 giugno 2021; • Occupazionali: almeno 30% lavoratori svantaggiati (art. 2, commi 4 e 5, d.lgs. n. 112/2017); • Patrimoniali: divieto di distribuzione utili, con eccezioni regolamentate (art. 3, commi 2-<i>bis</i> e 3, d.lgs. n. 112/2017).

2.2 Rendicontazione sociale e valutazione d'impatto sociale

di Lorenzo Magrassi

Tra gli elementi della riforma del Terzo settore cui è possibile associare maggiori benefici potenziali nell'ottica di un aumento della trasparenza e dell'*accountability* dei comportamenti degli ETS vanno certamente inserite le disposizioni relative alla rendicontazione sociale.

Questa importante attività di *accountability*, specialmente quando riferita alle organizzazioni che operano senza fini di lucro e nel solco del principio di sussidiarietà orizzontale, si realizza, nel contesto della riforma del Terzo settore, attraverso tre strumenti: il bilancio sociale che attribuisce particolare rilevanza alle responsabilità dell'organizzazione nei confronti delle diverse tipologie di stakeholder; la valutazione di impatto sociale che mira a individuare e misurare gli effetti diretti e indiretti di lungo termine generati dall'organizzazione nel contesto di riferimento; la relazione di missione che – parte integrante del bilancio di esercizio degli ETS – è volta a comunicare il livello di perseguimento della missione istituzionale dell'organizzazione.

L'obbligo di redazione del bilancio sociale è una delle principali novità introdotte dalla riforma: questo documento ha lo scopo di illustrare in modo trasparente e completo l'impatto sociale, ambientale ed economico delle attività svolte dall'impresa, mostrando come essa persegua i propri obiettivi sociali, oltre a quelli finanziari.

In attuazione delle disposizioni inerenti alla rendicontazione non finanziaria degli ETS e, in particolare, ai sensi dell'art. 9, comma 2, d.lgs. 112/2017 e dell'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 117/2017 (CTS), che prevedono l'obbligo di redazione, pubblicazione e deposito del bilancio sociale, rispettivamente, per le imprese sociali (comprese le cooperative sociali e i loro consorzi) e i gruppi di imprese sociali (tenuti a redigere il bilancio sociale consolidato), e per gli ETS di maggiori dimensioni (*"con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro"*) e i Centri di Servizio per il Volontariato (indipendentemente dalla loro dimensione economica), il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha emanato il decreto 4 luglio 2019, *"Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore"* (pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 186 del 9 agosto 2019)⁶⁸.

Le Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli ETS (d'ora in poi "Linee guida BS") definiscono i contenuti del bilancio sociale e le modalità con cui redigerlo nella prospettiva di perseguire quegli obiettivi di trasparenza e completezza della *disclosure* per le diverse tipologie di stakeholder che ispirano tanta parte della riforma del Terzo settore⁶⁹.

Segnando una discontinuità rispetto all'approccio adottato nel 2010 dall'Agenzia per il Terzo settore, le Linee guida BS prevedono indicazioni alquanto prescrittive che, da un lato, tendono a favorire la comparabilità delle informazioni nello spazio e nel tempo e, dall'altro, circoscrivono i margini di discrezionalità nell'intervento dei redattori ai fini di una calibrazione del reporting a peculiarità settoriali e operative inerenti all'attività dell'ente. La struttura del documento redatto secondo le Linee guida BS dovrebbe comunque essere idonea a illustrare le motivazioni, gli obiettivi e l'approccio nel procedimento di rendicontazione, le peculiarità giuridiche e organizzative dell'ente, le attività statutarie realizzate e i risultati conseguiti nell'esercizio.

⁶⁸ In particolare, ai sensi dell'art. 9, comma 2, d.lgs. n. 112/2017 (analogamente a quanto disposto dall'art. 14, comma 1, del CTS per le altre tipologie di ETS), l'impresa sociale deve depositare presso il registro delle imprese e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale *"redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, [...], e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa sociale, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte"*.

⁶⁹ Peraltro, gli enti che scelgano volontariamente di redigere il bilancio sociale *"ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 117/2017"* devono comunque fare riferimento agli schemi di cui alle Linee guida BS, sebbene possano elaborarne eventualmente una forma *"ridotta"* secondo le proprie specificità. La relazione illustrativa al CTS ricorda che *"Tutti gli altri enti del Terzo settore, ancorché non obbligati, possono ovviamente redigere un bilancio sociale, soprattutto qualora intendano in tal modo documentare e testimoniare l'impatto sociale delle proprie attività di interesse generale"*. Le condizioni di conformità alle Linee guida della *"esposizione ridotta in relazione alle specificità proprie dell'ente"* sono stabilite al paragrafo 6 delle stesse: *essa è consentita nella misura in cui "sia comunque in grado di rispondere alle finalità informative del bilancio sociale quale strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte dall'organizzazione"*.

Il bilancio sociale deve inoltre dare conto dell'attività svolta dall'organo di controllo, il quale, oltre ai doveri di cui ai decreti delegati, spetta il compito di esaminare il bilancio sociale, integrandolo "con le informazioni sul monitoraggio e l'attestazione di conformità alle linee guida".

Le modalità di diffusione del bilancio sociale possono essere diverse ma, ai fini della conformità alle Linee guida BS, occorre che il documento sia pubblicato sul sito Internet dell'ente o della rete cui aderisce.

Nella prospettiva del legislatore delegante, circostanza ribadita in molteplici passaggi sia della legge delega sia dei decreti delegati, l'ambito della rendicontazione sociale si completa/sovrappone con quello della valutazione dell'impatto sociale. Peraltro, sebbene anche l'art. 14, comma 1, del CTS e, in maniera analoga, l'art. 9, comma 2, d.lgs. n. 112/2017 dispongano che il bilancio sociale debba essere redatto *"secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, [...] tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte"*, il decreto ministeriale di cui alle Linee guida BS non tratta della valutazione dell'impatto sociale (VIS), che costituisce oggetto di altro specifico provvedimento. In effetti, a meno di tre settimane dall'emanazione delle Linee guida BS, in attuazione di varie disposizioni di cui alla legge 6 giugno 2016, n. 106 (legge delega per la riforma del Terzo settore) e, in particolare, ai sensi dell'art. 7, comma 3, il Ministero del Lavoro ha emanato il decreto 23 luglio 2019, "Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore" (pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 214 del 12 settembre 2019).

Finalità delle Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli ETS (d'ora in poi, "Linee guida VIS") è quella di definire criteri e metodologie condivisi secondo i quali gli ETS possano valutare, sulla base di dati oggettivi e verificabili, i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmati, fornendo agli stakeholder informazioni sistematiche sugli effetti delle attività realizzate.

La valutazione dell'impatto sociale non coincide evidentemente con il bilancio sociale, motivo per il quale le Linee guida VIS prevedono una disposizione di raccordo secondo la quale la valutazione di impatto sociale può divenire parte integrante del bilancio sociale se, nel bilancio sociale, siano incluse *"informazioni qualitative e quantitative sulle azioni realizzate nelle diverse aree di attività, sui beneficiari diretti e indiretti, sugli output risultanti dalle attività poste in essere e, per quanto possibile, sugli effetti di conseguenza prodotti sui principali portatori di interessi"*.

2.2.1 Linee guida per il bilancio sociale

In adesione al disposto normativo della legge delega, le Linee guida BS hanno lo scopo di definire i contenuti e le modalità di redazione del bilancio sociale per consentire ai soggetti coinvolti di adempiere all'obbligo normativo e agli utilizzatori di dispor-

re degli elementi informativi essenziali e rilevanti sull'operato degli enti e dei loro amministratori nonché sui risultati conseguiti nel tempo⁷⁰.

Al par. 2, "Finalità", definiscono il bilancio sociale come *"strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione"*⁷¹.

Le Linee guida BS lasciano ai redattori del bilancio un margine di flessibilità nella pianificazione delle attività da realizzare nel processo di rendicontazione e nella scelta delle metodologie da adottare nell'elaborazione del documento; d'altro canto, sono perentorie nell'indicare la struttura del bilancio sociale: al par. 6, infatti, forniscono l'elenco delle sezioni in cui il bilancio sociale deve essere articolato ed esplicitano le sotto-sezioni informative di cui deve essere composto, salvo adeguata argomentazione delle ragioni che abbiano portato alla mancata esposizione di specifiche informazioni.

Le Linee guida BS, quindi, sono per molti versi vincolanti. La struttura di un bilancio sociale predisposto ai sensi di legge non potrà discostarsi da quella prevista dal decreto; i suoi contenuti dovranno ricalcare quelli specificati in dettaglio dal riferimento tecnico al par. 6. Tale soluzione dovrebbe favorire la comparabilità, riducendo al contempo la possibilità di "modellare" lo schema in funzione delle esigenze informative e del modello gestionale dell'organizzazione.

Le Linee guida BS constano di 7 paragrafi, scindibili, idealmente e ai soli fini espositivi, in tre parti:

- › una prima parte "introduttiva" (par. 1-4), in cui si illustrano la cornice normativa nell'ambito della quale sono inserite, le loro finalità e i destinatari della disclosure sociale;
- › una seconda parte "contenutistica" (par. 5 e par.6), che ne costituisce il cuore e in cui sono individuati e descritti i criteri di redazione del documento, la sua struttura e gli elementi informativi di cui deve essere composto;
- › una terza parte "conclusiva" (par. 7), che individua la tempistica di approvazione e le modalità di pubblicazione del bilancio sociale nell'ottica del perseguimento dell'accessibilità e della reperibilità delle informazioni che contiene.

Come accennato, le Linee guida BS non si occupano di "valutazione d'impatto sociale", sebbene dispongano che il bilancio sociale debba essere redatto *"tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte"*: dunque, la valutazione dell'impatto sociale non coincide con il bilancio sociale, seppure, evidentemente, il bi-

⁷⁰ Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore ([d.m. 4.7.2019 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali](#)).

⁷¹ La definizione è mutuata dalle "Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit" dell'Agenzia per il Terzo settore del 2011.

lancio sociale si dovrà soffermare anche sulla misurazione dell'impatto dell'attività svolta per il contesto di riferimento.

2.2.1.1. Principi di redazione

La rappresentazione delle attività poste in essere e del loro contributo al perseguimento della missione istituzionale e l'indicazione circoscritta delle responsabilità assunte dagli organi di governo nei confronti dei vari interlocutori dell'ente implicano la necessità che il procedimento di redazione debba coinvolgere gli stakeholder in misura più o meno consistente e che la rilevazione delle informazioni e la pubblicazione dei bilanci debbano avvenire in modo regolare nel tempo.

Come la maggior parte degli standard tecnici sul reporting, anche le Linee guida BS indicano, proponendone una definizione, i principi cui fare riferimento nel processo di "redazione del bilancio sociale" (si legga: nel processo "di rendicontazione"), che ricalcano per lo più quelle proposte a suo tempo dall'Agenzia per il Terzo settore:

- › **rilevanza:** occorre rendicontare le aree di attività "rilevanti", motivando eventuali esclusioni o limitazioni delle attività rendicontate, dove per rilevanza si intende l'idoneità del fenomeno a influenzare in modo sostanziale le valutazioni degli stakeholder;
- › **completezza:** occorre identificare gli stakeholder che influenzano e/o sono influenzati dall'organizzazione e inserire tutte le informazioni ritenute utili per consentire agli stessi stakeholder di valutare i risultati sociali, economici e ambientali dell'organizzazione non profit;
- › **trasparenza:** occorre rendere chiaro il procedimento logico di rilevazione e classificazione delle informazioni;
- › **neutralità:** le informazioni devono essere rappresentate in maniera imparziale e riguardare gli aspetti sia positivi sia negativi della gestione;
- › **competenza:** le attività e i risultati rendicontati devono essere quelli manifestatisi nell'anno di riferimento;
- › **comparabilità:** l'esposizione deve consentire il confronto temporale e, per quanto possibile, spaziale delle informazioni fornite;
- › **chiarezza:** occorre esprimere le informazioni in modo chiaro, comprensibile e accessibile anche ai lettori non esperti;
- › **veridicità:** i dati e le informazioni devono far riferimento a fonti informative utilizzate, devono cioè essere veritiere e verificabili;
- › **attendibilità:** i dati positivi devono essere oggettivi e non sovrastimati, i dati negativi e i rischi non devono esser sottostimati;
- › **autonomia delle terze parti:** quando soggetti esterni siano incaricati di trattare aspetti del bilancio sociale e di formulare valutazioni e commenti, devono essere loro garantite autonomia e indipendenza.

Rispetto alle Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit dell'Agenzia per il Terzo settore (2011), peraltro, mancano i due seguenti principi (non secondari) di redazione: **coerenza** e **inclusione**⁷².

Nell'approfondire il rapporto tra i diversi principi di redazione, la circolare del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), "Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative", si sofferma sul binomio "rilevanza" e "completezza"⁷³. Entrambi i principi sembrano infatti incidere sulle informazioni da riportare nel bilancio sociale. La definizione delle informazioni rilevanti riprende genericamente la definizione di *materiality* già contenuta nei principi contabili internazionali sul *financial reporting*, nelle direttive contabili europee e nella relativa normativa nazionale di recepimento, ma non quelle più pertinenti sviluppate in ambito internazionale con specifico riguardo al *sustainability reporting*⁷⁴. Il principio della completezza parrebbe relazionare e "legare" la rilevanza alla "identificazione" degli stakeholder, rendendo prioritarie, di fatto, le informazioni che interessano i principali interlocutori dell'ente. Ne origina quindi un percorso logico che porta dalla "mappatura" degli stakeholder alla identificazione delle informazioni rilevanti.

In altri termini, alle iniziative di stakeholder engagement (pur genericamente richiamate nelle Linee guida BS) potrebbe risultare opportuno associare un approccio di "*primary stakeholders selection*" o di "*stakeholder needs selection*", onde mitigare il rischio di una *disclosure* superflua o fuorviante⁷⁵.

⁷² Coerenza: occorre fornire informazioni idonee a far comprendere agli stakeholder il nesso tra la missione dichiarata, gli obiettivi strategici, le attività effettivamente svolte e i risultati prodotti; inclusione: sarebbe opportuno coinvolgere gli stakeholder principali per assicurare che il processo e il contenuto del bilancio sociale rispondano alle loro ragionevoli aspettative e/o esigenze, motivando eventuali esclusioni o limitazioni.

⁷³ CNDCEC "Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative", 2021, par. 4.3.

⁷⁴ Secondo i principali riferimenti tecnici di settore – quali ad esempio i Sustainability Reporting Standards della Global Reporting Initiative e l'Integrated Reporting Framework dell'International Integrated Reporting Council – la rilevanza degli argomenti e delle informazioni, in ogni caso, dovrebbe trovare complemento nell'applicazione del principio di "materialità" (come elaborato e sviluppato nella letteratura internazionale inerente al *non-financial reporting* e al *sustainability reporting*), teso all'attribuzione di un peso quantitativo e/o qualitativo in funzione di valutazioni effettuate dall'organizzazione in senso complessivo o rispetto a una serie di determinati parametri o circostanze di contesto (e non solo, o soprattutto, in base a "tutte" le aspettative di "tutti" i suoi stakeholder). Cercando di chiarire un po' meglio... Nei principi contabili internazionali IFRS la materialità è un concetto "incluso" nella rilevanza e ha una connessione diretta con la dimensione o il contesto in cui la rilevanza deve essere applicata: la materialità è un aspetto entity specific della rilevanza, basato sulla natura o la magnitudine degli elementi a cui si riferiscono le informazioni nel contesto della rendicontazione della singola organizzazione. Nella rendicontazione di sostenibilità, poi, è chiaro come anche la definizione di "materiality" negli IFRS possa risultare "stretta" e "limitante": nell'economia di sostenibilità, infatti, la rilevanza (qui in senso lato), intesa come "importanza", "rilievo", non pertiene solo alle informazioni, ma anche a fenomeni, fattori, impatti, rischi e opportunità, il cui "peso" implica sovente una valutazione qualitativa in termini di ragionevolezza e di sensibilità, rispetto alla quale, tra l'altro, è spesso sostanziale o determinante la considerazione delle aspettative delle specifiche tipologie di interlocutori a cui, per quella informazione, per quel fenomeno, per quell'impatto, ci si rapporta.

⁷⁵ Sulla definizione e l'applicazione dei principi di rilevanza e materialità nella rendicontazione non finanziaria nonché sul loro rapporto, si veda: CNDCEC (2018), "Rilevanza (e materialità) Rilevanza (e materialità) nella di-

2.2.1.2. Struttura del documento e contenuto

Il par. 6, "La struttura e il contenuto del bilancio sociale" indica dettagliatamente le informazioni da includere nella rendicontazione sotto le sezioni: "Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale", "Informazioni generali sull'ente", "Struttura, governo e amministrazione", "Persone che operano per l'ente", "Obiettivi e attività", "Situazione economico-finanziaria", "Altre informazioni":

- › Sezione 1, "Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale": spiega la metodologia utilizzata per la redazione del bilancio, indicando gli standard di riferimento e il processo di coinvolgimento degli stakeholder;
- › Sezione 2, "Informazioni generali sull'ente": fornisce informazioni circa l'impresa sociale, la sua missione e i valori, descrivendo il contesto in cui essa opera;
- › Sezione 3, "Struttura, governo e amministrazione": illustra l'assetto organizzativo dell'impresa, compresi gli organi di governo e le loro responsabilità; viene specificata la composizione della base sociale, le modalità di elezione degli organi e il sistema di controllo interno; un aspetto fondamentale è l'indicazione del rispetto del limite massimo del rapporto di uno a otto tra la retribuzione più alta e quella più bassa del personale dipendente;
- › Sezione 4, "Persone che operano per l'ente": è dedicata alla rendicontazione del personale, sia dipendente sia volontario; si descrive la composizione, la tipologia, la retribuzione e le politiche di gestione delle risorse umane, come la formazione e la parità di genere;
- › Sezione 5, "Obiettivi e attività": è dedicata agli obiettivi che l'impresa si è prefissata, di carattere sia generale sia specifici per l'esercizio di riferimento; occorre descrivere come le attività svolte abbiano contribuito al loro raggiungimento, presentando i risultati in termini non solo economici ma anche di impatto sociale tramite indicatori di natura quantitativa e qualitativa;
- › Sezione 6, "Situazione economico-finanziaria": fornisce un quadro sintetico dei dati economici e finanziari dell'impresa, evidenziando il valore aggiunto generato e la sua distribuzione tra le diverse tipologie di stakeholder: l'obiettivo non è sostituire il bilancio d'esercizio, ma ampliarne la prospettiva con informazioni di natura non finanziaria, ESG e di sostenibilità;
- › Sezione 7, "Altre informazioni": include dettagli su eventuali contenziosi, l'impatto ambientale delle attività e altre informazioni rilevanti per gli stakeholder;
- › Sezione 8, "monitoraggio svolto dall'organo di controllo": include una relazione dell'organo di controllo (se presente) sulle modalità e sugli esiti dell'attività di monitoraggio svolto dal medesimo;

sclosure non finanziaria. Definizioni e criticità anche ai fini della compliance alle disposizioni del decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254, sulla rendicontazione non finanziaria", a cura di MAGRASSI L., RAOLI E.

Anche in ragione della lettura degli ultimi paragrafi delle Linee guida BS, in specie della sezione 8 del par. 6, “Monitoraggio svolto dall’organo di controllo”, e del par. 7, “L’approvazione, il deposito, la pubblicazione e la diffusione del bilancio sociale”, sembra implicito che il processo di rendicontazione e di diffusione si sviluppi attraverso le seguenti fasi:

- a. mandato degli organi istituzionali e definizione dell’oggetto della rendicontazione;
- b. organizzazione del lavoro tramite l’istituzione di un gruppo interno e pianificazione delle attività di rilevazione ed elaborazione;
- c. raccolta delle informazioni e stesura del documento, con il coinvolgimento dei principali stakeholder interni (amministratori, dipendenti) ed esterni (istituzioni, beneficiari delle attività poste in essere);
- d. approvazione del documento da parte dell’organo di governo (e, se previsto dallo statuto, dell’eventuale organo assembleare) e sua pubblicazione secondo un piano coerente in rapporto agli obblighi giuridici e agli obiettivi di “trasparenza informativa” per cui è stato redatto;
- e. valutazione delle informazioni rispetto alle quali il successivo bilancio sociale potrà rappresentare lo strumento di controllo.

Oltre alla responsabilità giuridica secondo le previsioni di legge, l’articolazione del processo comporta che al vertice direttivo spetti anche la responsabilità operativa di pianificare eventuali iniziative di coinvolgimento degli stakeholder affinché si realizzino le politiche di “bilancio partecipato” auspiccate dalle Linee guida BS e previste esplicitamente dall’art. 11 d.lgs. n. 112/2017. Le Linee guida BS, del resto, non prevedono esplicitamente azioni di *stakeholder engagement* oltre all’azione “monodirezionale di tipo informativo” della pubblicazione del bilancio sociale sul sito Internet dell’organizzazione. In altri termini, non vi sono prescrizioni o indicazioni in merito a questo aspetto del processo di redazione né suggerimenti sull’opportunità di attivare strumenti “monodirezionali di tipo consultivo” (per esempio, questionari di valutazione sul bilancio sociale), attuare azioni “bidirezionali di dialogo” (ad esempio, workshop o altre modalità d’incontro per l’approfondimento delle aspettative dei propri interlocutori), realizzare iniziative “di partnership” (per esempio, *focus group* finalizzati alla collaborazione con gli stakeholder esterni per lo sviluppo del processo di rendicontazione).

2.2.1.3. Responsabilità

Ai sensi dell'art. 48, comma 5, del CTS⁷⁶, gli amministratori dell'ETS sono responsabili del deposito degli atti, e dunque anche del bilancio sociale, della completezza delle informazioni e dei relativi aggiornamenti (con l'applicazione dell'art. 2630, c.c.)⁷⁷.

Secondo quanto stabilito al par. 7 delle Linee guida BS, il bilancio sociale *“deve essere approvato dall'organo statutariamente competente, dopo essere stato esaminato dall'organo di controllo che lo integra con le informazioni sul monitoraggio (n.d.r.: e sui suoi esiti) e l'attestazione di conformità alle linee guida”*:

- › l'attività di monitoraggio dell'organo di controllo (di cui agli artt. 10, comma 3, d.lgs. n. 112/2017 per le imprese sociali e 30, comma 7, del CTS per gli altri ETS) riguarda l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale e delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli altri ETS, e i suoi aspetti sono specificamente elencati nella sezione 8, “Monitoraggio svolto dall'organo di controllo (modalità di effettuazione ed esiti)”, del par. 6, “La struttura e il contenuto del bilancio sociale”, delle Linee guida BS; nelle imprese sociali il monitoraggio riguarda, in breve, la verifica del rispetto delle disposizioni normative in materia di: svolgimento in via stabile e principale delle attività di cui all'art. 2 d.lgs. n. 112/2017; assenza di scopo di lucro soggettivo, coinvolgimento degli stakeholder; adeguatezza del trattamento economico e normativo dei lavoratori;
- › l'attestazione di conformità costituisce attività volta ad accertare, appunto, la conformità del bilancio sociale alle previsioni (struttura, contenuti, principi di redazione) delle Linee guida ministeriali (in questo senso, l'organo di controllo deve verificare che le informazioni incluse nel bilancio sociale rispecchino l'attività dell'ente e siano coerenti con le richieste informative del citato decreto).

La normativa richiede all'organo di controllo di dare conto di tali verifiche tramite, rispettivamente, una “relazione” e una “attestazione” da includere nel bilancio sociale quali “parti integranti” dello stesso (circostanza non secondaria, anche sotto il profilo delle responsabilità giuridiche).

Nell'ambito delle sue funzioni, l'organo di controllo verifica che il bilancio sociale sia predisposto nei termini e con le modalità previsti dallo statuto e dalla normativa di

⁷⁶ L'art. 48 d.lgs. n. 117/2017 è dedicato a “Contenuto e aggiornamento “del RUNTS.

⁷⁷ Il comma 4 dello stesso articolo prevede che *“In caso di mancato o incompleto deposito degli atti e dei loro aggiornamenti nonché di quelli relativi alle informazioni obbligatorie di cui al presente articolo (n.d.r.: tra i quali il bilancio sociale richiamato al primo capoverso del comma 3) nel rispetto dei termini in esso previsti, l'ufficio del registro diffida l'ente del Terzo settore ad adempiere all'obbligo suddetto, assegnando un termine non superiore a centottanta giorni, decorsi inutilmente i quali l'ente è cancellato dal Registro.”*

riferimento e che sia depositato e pubblicato secondo le disposizioni dettate in materia: dunque, l'organo di controllo vigila sull'osservanza, da parte dell'organo statutariamente competente, delle disposizioni di cui all'art. 9, comma 2, del d.lgs. n. 112/2017, nonché delle previsioni di cui alle Linee guida BS relative al procedimento di formazione, controllo, approvazione e pubblicazione del bilancio sociale, anche riguardo (per le imprese sociali):

- a. al deposito del bilancio sociale presso il Registro delle imprese entro il 30 giugno con riferimento all'esercizio precedente o, se costituite in forma societaria, secondo quanto previsto dalle relative discipline, entro la scadenza loro consentita per il deposito del bilancio di esercizio (quando previsto);
- b. alla pubblicazione del documento sul sito internet dell'ente o, qualora esso ne sia sprovvisto, su quello della rete associativa cui aderisce.

In proposito, con riguardo a tutta l'attività di vigilanza e controllo nell'ambito degli ETS, e quindi anche alle attività di predisposizione, deposito e pubblicazione del bilancio sociale, nel dicembre 2020 il CNDCEC ha pubblicato le "Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore", in cui si suggeriscono e raccomandano modelli comportamentali da adottare per svolgere correttamente l'incarico di componente dell'organo di controllo di un ETS.

A complemento delle Norme di comportamento e delle relative raccomandazioni, il CNDCEC ha altresì pubblicato un *template* per la relazione dell'organo di controllo sulle attività di monitoraggio delle finalità dell'ETS e per l'attestazione di conformità del bilancio sociale alle Linee guida ministeriali⁷⁸.

In Appendice si pubblica un modello di rendicontazione sul monitoraggio svolto dall'organo di controllo e attestazione di conformità del bilancio sociale, specificamente riferito alla realtà delle imprese sociali.

2.2.2 Linee guida per i sistemi di valutazione di impatto sociale

Nelle Linee guida VIS la definizione del concetto di valutazione dell'impatto sociale ricalca precisamente quella di cui all'art. 7, comma 3, della legge delega⁷⁹: *"Per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato"*. Il concetto è richiamato varie volte nelle disposizioni della legge delega con riguardo a questioni inerenti agli obiettivi di lungo periodo della riform

⁷⁸ CNDCEC, "La relazione dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore all'assemblea degli associati (o di altro organo equivalente delle fondazioni) in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio", aprile 2025.

⁷⁹ Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore ([d.m. 23 luglio 2019](#)).

ma; tra queste, l'art. 4, comma 1, lett. o), prevede che la revisione organica della disciplina debba *“valorizzare il ruolo degli enti nella fase di programmazione, a livello territoriale [...] e individuare criteri e modalità per l'affidamento agli enti dei servizi d'interesse generale, improntati al rispetto di standard di qualità e impatto sociale del servizio, obiettività, trasparenza e semplificazione [...]”*⁸⁰.

In questa prospettiva, le Linee guida VIS specificano che le PP.AA., nell'ambito di procedure di affidamento di servizi di interesse generale, *“possano”* prevedere la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale da parte degli ETS, nell'ottica di valutare i risultati in termini di qualità ed efficacia delle prestazioni e delle attività poste in essere. Le Linee guida VIS chiariscono quindi che, nell'ambito di tali procedure, la valutazione di impatto sia applicabile a progetti e iniziative di media e lunga durata (almeno diciotto mesi) e di entità economica superiori al milione di euro se sviluppati in ambito interregionale, nazionale o internazionale.

Le Linee guida VIS affidano agli ETS la facoltà di scegliere le metriche ritenute più adeguate al tipo di iniziative realizzate, pur nel rispetto di alcuni principi ispiratori della valutazione; nondimeno, indicano in dettaglio gli elementi dai quali l'analisi non potrà prescindere, tra i quali: il processo di partecipazione alla definizione delle dimensioni di valore della misurazione di impatto da parte di un insieme di stakeholder; le attività volte a rispondere ai bisogni dei beneficiari; i servizi realizzati che abbiano avuto una standardizzazione di costo e/o una codificazione regolamentare; gli input, gli output e gli outcome del processo di valorizzazione economica e sociale nel contesto di riferimento. Le imprese sociali dovranno quindi prevedere all'interno del proprio sistema di valutazione una raccolta di dati sia quantitativi sia qualitativi, considerando indicatori e indici, monetari e non monetari, coerenti e appropriati ai propri settori di attività di interesse generale.

Ai fini degli effetti delle disposizioni normative, è interessante notare come le Linee guida VIS limitino l'oggetto della valutazione dell'impatto sociale alle attività di interesse generale specificate nei decreti delegati e si autodefiniscano *“strumento sperimentale di valutazione finalizzato a generare un processo concettuale e al contempo misurabile nel medio e lungo termine”*.

⁸⁰ Oltre alla sua definizione generale nell'art. 7 e all'associazione agli obiettivi di lungo periodo della riforma nell'art. 4, il concetto è inoltre richiamato in altre disposizioni della legge delega: l'art. 9, (Misure fiscali e di sostegno economico), comma 1, specifica che i decreti legislativi (di attuazione) della legge delega disciplinano le misure agevolative e di sostegno economico in favore degli ETS, con una *“revisione complessiva [...] e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente”*, e l'art. 10 (Fondazione Italia sociale), comma 1, vincola il sostegno dalla Fondazione, oggi estinta, anche mediante l'apporto di risorse finanziarie, alla realizzazione di interventi da parte di ETS *“caratterizzati dalla produzione di beni e servizi con un elevato impatto sociale e occupazionale e rivolti, in particolare, ai territori e ai soggetti maggiormente svantaggiati.”*

2.2.2.1. Destinatari, principi ispiratori e fasi del processo

In una prospettiva *"inside-out"*, le Linee guida VIS individuano le categorie di stakeholder a cui è diretto il processo di valutazione; i destinatari di questo processo sono: finanziatori e i donatori presenti o futuri; i beneficiari ultimi di un intervento e tutti gli altri stakeholder interessati a comprendere, anche se in misura diversa, le ricadute sociali ed economiche generate dall'organizzazione (es. comunità locale, lavoratori, utenti, ecc.); i lavoratori, collaboratori, soci e volontari dell'organizzazione; i cittadini interessati a conoscere come e con quali risultati vengano impiegate le risorse pubbliche; i soggetti pubblici che sono interessati a valutare i benefici sociali generati da un intervento nel territorio e nelle comunità locali di appartenenza.

La VIS si ispira ai seguenti principi:

1. **intenzionalità:** il sistema di valutazione deve essere connesso alla valutazione di obiettivi strategici dell'organizzazione;
2. **rilevanza:** inclusione di tutte le informazioni utili a dare evidenza dell'interesse generale perseguito e della dimensione comunitaria dell'attività svolta;
3. **affidabilità:** informazioni precise, veritiere ed eque, con specifica indicazione delle fonti dei dati;
4. **misurabilità:** le attività oggetto di valutazione che possono essere ricondotte a parametri quantitativi devono essere opportunamente misurate. A tal fine, gli ETS dovranno prevedere un sistema di valutazione che identifichi:
 - › le dimensioni di valore che le attività perseguono;
 - › gli indici e gli indicatori coerenti con le attività oggetto della valutazione;
5. **comparabilità:** restituzione dei dati che consenta la comparabilità nel tempo;
6. **trasparenza e comunicazione:** restituzione pubblica della valutazione di impatto e del processo partecipativo degli stakeholder.

È evidente che nelle definizioni dell'elenco vi siano dei disallineamenti rispetto alle definizioni dei principi esplicitati nelle Linee guida BS.

Infine, il processo per arrivare a misurare l'impatto sociale (si noti) *"deve"* prevedere le seguenti fasi:

1. **analisi del contesto e dei bisogni** partecipata dagli stakeholder;
2. **pianificazione degli obiettivi di impatto;**
3. **analisi delle attività e scelta di metodologia, strumento, tempistica** della misurazione rispetto agli obiettivi prefissati e alle caratteristiche dell'intervento;
4. **valutazione:** attribuzione di un valore, cioè di un significato ai risultati conseguiti dal processo di misurazione;

5. comunicazione degli esiti della valutazione che costituiranno la base informativa per la riformulazione di strategie e conseguenti obiettivi che l'organizzazione si porrà per lo sviluppo futuro delle proprie iniziative.

Rispetto a questo elenco di attività, infine, è lecito porsi almeno le seguenti questioni. Nell'analisi di contesto occorre includere i rischi *outside-in* rispetto alle diverse categorie? Quali potrebbero essere, meglio, come individuare i limiti temporali e dimensionali per pianificare gli impatti? Di quale valore parliamo (per la società, per l'organizzazione)?

C'è poi un problema metodologico tra i due strumenti di rendicontazione: il bilancio sociale può o deve contenere elementi informativi inerenti alla valutazione d'impatto sociale? Il combinato disposto tra le formulazioni dei due provvedimenti si presta a una certa ambiguità: infatti, le informazioni richiamate nella norma di raccordo costituiscono una precisa e perentoria sottosezione informativa del bilancio sociale, inclusa nella sezione 5, "Obiettivi e attività", del paragrafo 6, "Struttura e contenuto", e il termine "impatto" compare esplicitamente (qui adottato forse con eccessiva disinvoltura) nella sottosezione "Informazioni di tipo ambientale" della sezione 7, "Altre informazioni", con riferimento, appunto, alle conseguenze dell'attività dell'ETS sull'ambiente: sembrerebbe, quindi, che il bilancio sociale si debba comunque soffermare anche sulla misurazione dell'impatto dell'attività svolta in relazione al contesto di riferimento.

2.2.2.2. Problematiche e suggerimenti

Si segnalano infine tre profili di dubbio sull'impostazione delle Linee guida VIS.

Il primo dubbio riguarda la semantica del concetto. Seguendo l'IIRC, la valutazione d'impatto può identificarsi in un "incremento o decremento di una delle tipologie di capitale identificate nell'IR Framework"; nella Guida alle start up innovative del MISE del 21 gennaio 2015 la valutazione di impatto è definita come "assegnazione (in termini misurabili) alle attività di un'organizzazione degli effetti più ampi e di lungo termine, intesi come potenziali benefici o cambiamenti che l'intervento genera nella comunità in termini di conoscenze, attitudini, stato, condizioni di vita, valori".

Per fornire un contributo alla realizzazione del processo di valutazione, anche nella prospettiva di interpretazione dei fenomeni che si verificano nel contesto degli enti coinvolti dalla riforma del Terzo settore, si potrebbero fornire le seguenti possibili (ulteriori) definizioni concettuali:

- › impatto sociale: incremento o decremento del capitale umano, sociale o relazionale dei principali destinatari cui è rivolta l'attività tesa al perseguimento del fine ultimo istituzionale dell'ente;

- › impatto (in maniera più ampia): incremento o decremento del capitale finanziario, produttivo, intellettuale, umano, sociale/relazionale, naturale, dei destinatari dell'attività dell'ente.

Il secondo dubbio riguarda i destinatari della valutazione. Ai fini dell'applicazione del principio di rilevanza, sarebbe stato ragionevole che le Linee guida VIS avessero indicato chiaramente i processi tramite i quali svolgere l'analisi di materialità, o ne avessero delimitato quantomeno i confini, con riguardo sia alle informazioni relative agli effetti e alle conseguenze dirette dell'attività sia a quelle inerenti agli impatti di medio-lungo periodo, e se riferirli, in particolare, alla sola catena del valore o all'intero contesto di sostenibilità dell'ETS. Questo però è un problema di carattere più generale che coinvolge tanta altra parte della cornice normativa nazionale in materia di rendicontazione e riguarda il concetto stesso del principio di materialità nonché l'integrazione nell'ordinamento normativo degli sviluppi tecnici di settore.

Il terzo dubbio riguarda la coerenza tra processi applicativi e disposizioni di *disclosure* di sostenibilità. Sarebbe auspicabile che i processi metodologici e applicativi per la VIS fossero coerenti con le disposizioni obbligatorie in materia di *disclosure* di sostenibilità nel settore *profit*, almeno per ciò che concerne il rapporto tra i concetti di impatto potenziale e di rischio (nelle loro varie e molteplici manifestazioni), per evitare che siano percepite (laddove non si configurino proprio) quali nuovi principi di rendicontazione in un panorama già nutrito di documenti di specie, anche considerando che molti enti non lucrativi (non solo quelli di maggiori dimensioni) già adottano metodologie di rendicontazione sociale in linea con gli standard di rendicontazione non finanziaria più diffusi.

Ogni problematica applicativa andrebbe comunque affrontata tenendo sempre in considerazione il fine dichiarato del sistema di valutazione dell'impatto sociale: "far emergere e far conoscere: il valore aggiunto sociale generato; i cambiamenti sociali prodotti; la sostenibilità dell'azione sociale".

2.2.2.3. Sviluppo normativo

In ultimo, si segnala che, con il decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali n. 124 del 7 agosto 2025, è stato recentemente emanato l'atto di indirizzo recante, per l'anno 2025, l'individuazione degli obiettivi generali, delle aree prioritarie di intervento e delle linee di attività finanziabili attraverso il Fondo per il finanziamento di progetti e attività nel Terzo settore nonché attraverso le altre risorse specificamente destinate al sostegno degli ETS di cui agli artt. 72 e 73 del CTS, e la programmazione per il triennio 2025 - 2027 delle stesse risorse finanziarie.

Il documento non prevede la VIS quale elemento obbligatorio nella predisposizione dei bandi ma include la stessa tra i criteri per la selezione dei progetti a rilevanza nazionale. In pratica, sulla base della cornice delineata dal d.m. 23 luglio 2019 e in continuità con la raccomandazione n. 13287/23 del Consiglio dell'Unione europea sullo

sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale, l'atto di indirizzo costituisce un ulteriore passaggio verso lo sviluppo della cornice giuridica rispetto alla VIS, individuando nella stessa un criterio amministrativo nella selezione e nella valutazione dei progetti ("Nella determinazione dei criteri di selezione e di valutazione, nonché delle modalità di assegnazione ed erogazione del finanziamento, dei progetti e delle iniziative destinatari del finanziamento di cui al presente atto di indirizzo, si terrà conto della previsione della valutazione d'impatto sociale ai sensi del d.m. 23 luglio 2019").

Quindi, diversamente dal passato, l'atto di indirizzo non riguarda solamente la necessità di coerenza dei progetti con le aree prioritarie d'intervento, bensì rimarca praticamente la rilevanza della VIS quale elemento sostanziale nella loro definizione. Riuscire ad avviare processi di valutazione degli impatti dei progetti contribuisce a far emergere il valore generato dalle attività realizzate dagli ETS, a livello di singolo ente e di sistema complessivo. Occorre tuttavia affrontare delle problematiche operative tra le quali l'affinamento metodologico delle tecniche di misurazione di outcome e impatti e il disallineamento tra limiti dimensionali di applicazione della VIS individuati nei diversi provvedimenti normativi.

2.2.3 Prassi di rendicontazione e di controllo

Gli sviluppi tecnici (tanto nella letteratura quanto nella prassi) della *disclosure* "non finanziaria" o "di sostenibilità" (tralasciamo in questa sede le peculiarità delle due locuzioni) e, specificamente, della rendicontazione sociale, sono ormai importanti sotto il profilo sia quantitativo sia qualitativo; questa circostanza permette di cogliere, con un intervallo di confidenza piuttosto ampio, la rilevanza, in positivo o in negativo, di alcuni elementi osservati nei bilanci sociali pubblicati da ETS in (presunta) conformità agli schemi ministeriali. Per fornire un contributo all'efficacia della rendicontazione nel Terzo settore, si evidenziano alcuni tra questi elementi, ciascuno pertinente a una diversa sezione informativa prevista dall'articolazione della struttura e del contenuto del bilancio sociale esplicitati nel paragrafo 6 delle Linee guida BS⁸¹.

Per quanto concerne la pianificazione e la realizzazione del processo di *reporting*, nella sua natura reiterata e continuativa, si raccomanda di porre particolare attenzione alla dimensione dinamica e strategica della rendicontazione. Tra gli altri elementi

⁸¹ Alcune delle prassi riportate, con le motivazioni e le argomentazioni che ne chiariscono il rilievo, sono il risultato di un confronto tra i comportamenti rilevati nei bilanci relativi al 2024 di una trentina di imprese sociali, individuate con un procedimento di selezione "casuale" in rete, e le indicazioni fornite nei seguenti documenti di ricerca: Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS), Gruppo di lavoro Rendicontazione non profit e Terzo settore, ["Rendicontazione sociale nel non profit e riforma del Terzo settore", research document n. 17](#), Franco Angeli, dicembre 2020; CNDCEC, Gruppo di lavoro per la riforma del Terzo settore, ["Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative"](#), (revised) 28 luglio 2021; MAGRASSI L., ["Rendicontazione sociale degli ETS: linee guida ministeriali e prassi nei bilanci 2020"](#), in Modulo 24 Terzo settore, 24 ORE Professionale, n. 1, 16 febbraio 2022.

che scaturiscono dai concetti definitivi illustrati nella prima parte delle Linee guida BS, è attribuita grande importanza al “sistema di valori” dell’ente e alla sua declinazione nelle scelte strategiche, nei comportamenti gestionali, nei loro risultati ed effetti: è evidente, anche per la natura del processo di rendicontazione e per le finalità cui normativamente tende (trasparenza dei processi e comparabilità, spaziale e temporale, delle informazioni) che, per acquisire senso, scelte strategiche, impegni assunti e obiettivi di miglioramento non possano che assumere una dimensione dinamica, con uno sguardo rivolto al futuro piuttosto che nella sola proiezione statica/rendicontativa; peraltro, l’inclusione, tra gli obiettivi del bilancio sociale, della possibilità di fornire ai soggetti interessati informazioni per “conoscere il valore generato dall’organizzazione ed effettuare comparazioni nel tempo dei risultati conseguiti” appare, ragionevolmente, una tipologia di valutazione inscindibile da una prospettiva di medio-lungo termine.

Per favorire poi la chiarezza nella esposizione e la comprensione nella lettura delle informazioni fornite, è ragionevole e utile (e anche abbastanza agevole) predisporre un glossario da inserire all’inizio degli strumenti di *disclosure* con la specificazione dei termini (cruciali e/o tecnici) impiegati ed esemplificazioni opportune quando si utilizzino metodi di quantificazione di intangibili, di elaborazione di opinioni e simili. Il glossario dovrebbe costituire una premessa (non un’appendice), che orienti i lettori, agevolando la comprensione dell’attività rendicontata e supportando l’interpretazione/valutazione generale sulla disclosure dell’ente.

Sezione 1, “Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale”. Nella sottosezione “Eventuali standard di rendicontazione utilizzati” è appunto previsto il riferimento a ulteriori standard di rendicontazione eventualmente adottati insieme alle Linee guida BS, senza però che vi sia alcuna indicazione volta a un impiego complementare dei medesimi con gli schemi ministeriali; ora, anche sottili difformità terminologiche o semantiche nei differenti standard possono originare sostanziali conseguenze nell’applicazione dei principi di rendicontazione e nei relativi comportamenti di *disclosure*. A titolo d’esempio, con riguardo ai concetti di “rilevanza” e di “materialità” (dei temi o delle informazioni), la prima costituisce un principio di redazione mentre la seconda un processo di identificazione e di individuazione delle priorità in relazione ai temi da indagare o delle informazioni da fornire (al fine di “attribuire il peso” a quelli rilevanti); nella prassi, si è osservato che l’ambiguità o il disallineamento terminologico tra diversi riferimenti tecnici possano generare (cosiddette) matrici di materialità costruite, tra l’altro, su variabili diverse rispetto a quelle previste dagli stessi standard cui l’ente si riferiva, o incoerenti con le indicazioni del legislatore per il Terzo settore; tale contingenza (la limitazione nella conformità rispetto a singoli aspetti approfonditi nei riferimenti adottati), ancorché ammissibile, non dovrebbe in ogni caso compromettere la coerenza interna degli elementi di processo e di contenuto degli standard considerati, la congruenza con i principi calibrati per il Terzo settore e, in definitiva, la trasparenza della rendicontazione.

Sezione 2, "Informazioni generali sull'ente". Per una più efficace rappresentazione delle sottosezioni "Aree territoriali di operatività, "Attività statutarie", Attività strumentali" e "Relazioni con altri ETS" può risultare utile fornire una descrizione dei prodotti/servizi resi (natura del bene o del servizio prodotto, se pubblico, comunitario o misto, con l'evidenza delle caratteristiche distintive) e una descrizione delle politiche pubbliche nel settore di attività rispetto alla missione dell'ETS e alla sua strategia. Nella sottosezione "Contesto di riferimento" sono apparsi considerevolmente più efficaci gli enti che abbiano fornito una descrizione del contesto di riferimento, con informazioni inerenti alle caratteristiche economiche e sociali dello stesso e una rappresentazione grafica complessiva del modello di gestione, in specie quando correlata a variabili quantitative di altre sezioni, quali la sezione 5, "Obiettivi e attività" e/o la sezione 6, "Situazione economico-finanziaria".

Sezione 3, "Struttura, governo e amministrazione". Nelle sottosezioni "Sistema di governo e controllo" e "Aspetti di democraticità" risulta opportuna un'attenzione particolare alla completezza e all'accuratezza della informazioni fornite poiché le evidenze della democrazia dell'ente deve essere garantita da indicazioni più analitiche di quanto si manifesti oggi nella prassi, specie con riguardo al profilo dei componenti degli organi direttivi, al resoconto sulle attività degli organi di controllo, al funzionamento del governo, all'esistenza di un eventuale codice etico, alle deleghe ai componenti degli organi direttivi, ai casi di potenziale conflitto d'interesse. Nella sottosezione "Mappatura degli stakeholder" è risultata opportuna la rappresentazione grafica dei principali interlocutori individuati in base ai fini istituzionali o ad altre considerazioni inerenti alle politiche dell'ente. Oltre all'immediatezza della comunicazione che tale pratica fornisce rispetto a un'informazione così dirimente per le varie tipologie di *user*, la segnalazione degli stakeholder primari risulta importante ai fini dell'applicazione dei principi di redazione, in particolare rispetto al bilanciamento tra rilevanza e completezza della *disclosure*; l'effetto è ancor più consistente quando l'infografica viene arricchita tramite l'incrocio con una variabile da cui emerga la priorità degli argomenti o le iniziative di *engagement* per ciascuna tipologia di stakeholder.

Sezione 4, "Persone che operano per l'ente". A complemento della *disclosure* di cui alla sezione 3, rispetto agli stakeholder e alla loro mappatura, si raccomanda una adeguata illustrazione della partecipazione e del coinvolgimento delle varie tipologie di soci e delle loro attribuzioni con riguardo alle opportunità e alle capacità di contribuire alle scelte dell'ente e ai suoi processi decisionali.

Sezione 5, "Obiettivi e attività". Nella sottosezione "Elementi che possono compromettere i fini istituzionali e procedure per prevenire tali situazioni" si fa riferimento al concetto di gestione dei rischi, la cui individuazione risulta determinante (si legga "indispensabile") ai fini dell'applicazione dei principi di attendibilità e di rilevanza: il primo richiede l'indicazione di rischi non sottostimati, il secondo è in alcuni standard esplicitamente connesso a quello di *risk management*. In questo senso, sono apparsi preziosi i contributi informativi forniti da strumenti, anche infografici (per esempio, la matrice dei rischi), in cui i potenziali rischi di natura ESG e non finanziaria e i relativi

presidi di controllo siano stati posti in relazione diretta con i diversi livelli di materialità dei temi coinvolti nell'espletamento dell'attività operativa⁸².

Sezione 6, "Situazione economica e finanziaria". Nella sottosezione "Specifiche informazioni sulle attività di raccolta fondi" si rimarca l'estrema efficacia dell'utilizzo degli indici di efficienza istituzionale e della raccolta fondi (prassi, peraltro, già ampiamente diffusa tra primarie organizzazioni non profit dagli inizi della rendicontazione di settore). Tali indici – e altri indicatori – erano apparsi nel Codice unico per le aziende non profit del CNDCEC (Raccomandazione n. 10) e poi riportati nelle Linee guida per il bilancio sociale degli enti non profit dell'Agenzia per il Terzo settore, quando ancora la volontarietà caratterizzava ogni comportamento di rendicontazione non finanziaria. Con riferimento a questa sezione, inoltre sembra particolarmente importante dedicare una maggiore attenzione al riequilibrio delle sezioni del bilancio (poiché nei bilanci sociali degli ETS la sezione riguardante gli aspetti economico-patrimoniali è quasi sempre la più debole) e alla creazione di una specifica sezione dedicata ai rischi e alle disposizioni e iniziative per il loro controllo.

Sezione 7, "Altre informazioni". Nella sottosezione "Altre informazioni di natura non finanziaria" la cui relativa nota rimanda alle disposizioni di rendicontazione non finanziaria per le imprese del d.lgs. n. 254/2016, vi è un esempio del cortocircuito che una lacuna nell'esplicitazione concettuale del legislatore può generare nelle prassi di rendicontazione. Rispetto alla rendicontazione non profit, il paradigma tecnico della *disclosure* nel settore delle imprese si sta sviluppando in maniera più complessa, più dinamica e attualmente, per certi versi, più delicata (ma non s'intenda che tali termini implicino, per chi scrive, una maggiore o minore importanza socioeconomica) sotto il profilo della sostenibilità sistemica; si fonda su presupposti distintivi e si muove in una direzione in cui il cambiamento nella percezione del concetto stesso di "valore" sta producendo una rivoluzione nei modelli di valorizzazione economica, nella valutazione aziendale e nei processi di integrazione della rendicontazione finanziaria e non finanziaria: in questo scenario, acquistano senso i caratteri tipici del *non-financial reporting* e del *sustainability reporting*, la cui esplorazione, evidentemente, non può essere trattata nel contesto delle indicazioni di massima per la rendicontazione delle realtà del Terzo settore.

Sezione 8, "Monitoraggio svolto dall'organo di controllo". In questa sezione informativa, si è riscontrata una varietà di attestazioni nella forma e nella sostanza, rispet-

⁸² In particolare, con riguardo alle sezioni 5 e 6, non sfugge il rapporto che la rendicontazione è chiamata a evidenziare tra il valore generato (anche attraverso la descrizione delle attività poste in essere, dei beneficiari diretti e indiretti e degli output della gestione), gli elementi che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali e le procedure realizzate per prevenire tali situazioni (si legga: i rischi); del resto, nella sezione 6, si richiama espressamente tale concetto con riguardo alla rappresentazione della situazione economico-finanziaria ("segnalazione da parte degli amministratori di eventuali criticità emerse nella gestione ed evidenziazione delle azioni messe in campo per la mitigazione degli effetti negativi"). È evidente che questa tipologia di informazioni non possa essere disgiunta dalla considerazione del ruolo e delle attività dell'ente con l'ambiente di riferimento (come indicato nella legge delega) e dal potenziale o effettivo impatto generato dall'ente.

to alle quali appare evidente la necessità dell'assunzione di principi di comportamento più uniformi e meno soggettivi, per regolare una situazione in cui l'eterogeneità nell'attività di controllo risente, altresì, di un quadro normativo ancora incompleto.

Rispetto alla predisposizione della relazione di monitoraggio sulle finalità dell'ETS e dell'attestazione di conformità del bilancio sociale, le "Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore" del CNDCEC forniscono, nella sezione 7, "Relazioni dell'organo di controllo", un interessante contributo operativo sviluppato nelle (nuove) Norme ETS 7.2.1, "Struttura e contenuto della relazione sul monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale" e 7.2.2, "Struttura e contenuto dell'attestazione di conformità del bilancio sociale".

Per quanto attiene alla relazione sul monitoraggio dell'osservanza delle finalità dell'ETS, la normativa dispone un elenco perentorio degli aspetti sui quali l'organo di controllo deve focalizzare la propria attenzione ma non fornisce indicazioni in merito alla struttura della relazione, la cui forma è rimessa alla valutazione dell'organo di controllo. In proposito, peraltro, il CNDCEC rileva che tale relazione, costituendo parte integrante del bilancio sociale, dovrebbe essere redatta nel rispetto della coerenza con i principi di redazione del bilancio sociale di cui al paragrafo 5 delle Linee guida BS.

Con riferimento all'attestazione di conformità, il CNDCEC evidenzia come, anche qui, la normativa non fornisca alcuna indicazione circa la struttura dell'attestazione e la metodologia con cui attestare la conformità del bilancio sociale alle Linee guida BS. D'altro canto, in questo caso, esistono diversi standard e documenti tecnici per la verifica di conformità della rendicontazione agli standard di riferimento o per lo svolgimento di altre tipologie di asseverazione dei relativi processi e il documento del CNDCEC non manca di segnalare alcuni pilastri fondamentali da porre a fondamento metodologico per lo svolgimento dei processi di verifica e nella predisposizione dei documenti che ne rappresentano gli esiti.

3. Profili fiscali

di Viviana Capozzi

3.1 Premessa

L'impresa sociale, introdotta nel nostro ordinamento già nel 2006 (dal d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155), nel suo primo decennio di vita, non ha trovato un'ampia diffusione. Lo scarso successo riscontrato dal nuovo modello di impresa è per lo più imputabile al fatto che, a fronte del divieto di distribuzione degli utili, il legislatore non aveva adottato alcuna forma di "correttivo" e/o "incentivo" a favore dei soggetti che sceglievano di assumere la qualifica di impresa sociale. Nel vigore della precedente disciplina, infatti, divenire un'impresa sociale non determinava alcun effetto fiscale: ciascun ente continuava ad applicare i modelli impositivi operanti con riferimento alla propria "veste" giuridica (associazioni, fondazioni, società, ONLUS⁸³, etc...) e non beneficiava di alcun regime agevolativo.

La legge delega di riforma del Terzo settore⁸⁴, volendo incentivare lo sviluppo delle imprese sociali nonché recepire le indicazioni fornite dai principali organismi europei in tema di economia sociale⁸⁵, ha previsto un'ampia riforma della normativa di riferimento, indirizzando il legislatore delegato a introdurre per le imprese sociali la "possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici, in analogia a quanto previsto per le start-up innovative" e "misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale"⁸⁶.

In attuazione della delega, l'art. 18 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, nell'ambito di una più ampia revisione della disciplina normativa dell'impresa sociale, ha introdotto alcune misure agevolative, finalizzate a incentivarne lo sviluppo. Come si vedrà più approfonditamente nel prosieguo, sotto il profilo fiscale, il comma 1 dell'art. 18 ha previsto

⁸³ Il comma 1 dell'art. 17 del d.lgs. n. 155/2006, in proposito, disponeva che "1. Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e gli enti non commerciali di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie previste dal medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previsti".

⁸⁴ L. 6 giugno 2016, n. 106.

⁸⁵ Fra gli altri, si vedano: la [Risoluzione del Parlamento europeo del 10 settembre 2015 documento \(2015\) 0320](#); le [Raccomandazioni di ottobre 2016 dell'Expert Group on social Entrepreneurship](#) e le Conclusioni del Consiglio UE del 7 dicembre 2015.

⁸⁶ Art. 9, comma 1, lett. f) della l. n. 106/2016.

la non imponibilità delle somme destinate a riserva e introdotto degli incentivi fiscali per quanti decidono di investire nelle imprese sociali.

L'efficacia di queste disposizioni, che ci si appresta ad esaminare nel dettaglio, originariamente era stata subordinata all'intervento dell'autorizzazione della Commissione UE⁸⁷, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nel rispetto della disciplina comunitaria in materia di Aiuti di Stato, ex art. 108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

In base a tale previsione, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nel corso del 2024, ha svolto le opportune interlocuzioni con i competenti organi della Commissione UE per ottenere le autorizzazioni. Dette interlocuzioni non hanno portato a una vera e propria autorizzazione, ma a una *comfort letter* a mezzo della quale la Direzione Generale Concorrenza della Commissione UE ha sostanzialmente confermato la compatibilità delle misure fiscali previste (fra l'altro⁸⁸) per le imprese sociali con la disciplina europea sugli aiuti di Stato.

In sostanza, la Commissione UE, con la *comfort letter*, ha riconosciuto che i vari enti del Terzo settore (incluse le imprese sociali) condividono una caratteristica comune che ne consente la distinzione dalle imprese a scopo di lucro: perseguono attività di interesse generale e tutti i loro proventi devono essere destinati a tale scopo.

Nello specifico, ai sensi del comma 1 dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017, le imprese sociali sono esentate dalla tassazione sul reddito solo a condizione che i loro utili siano allocati a riserve legalmente vincolate alla realizzazione di attività di interesse generale. Viceversa, gli utili sono assoggettati all'ordinaria tassazione del reddito quando sono destinati a: (1) distribuzione ai soci (che, comunque, non può andare oltre il 50% degli utili, fermo restando che la remunerazione del capitale di rischio non può eccedere l'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato del 2,5%); oppure (2) all'aumento del capitale dell'impresa sociale.

Alla luce di tali considerazioni, la Commissione UE ha riscontrato che le agevolazioni fiscali previste per gli enti del Terzo settore (comprese le imprese sociali) si applicano unicamente a redditi che, non potendo essere destinati a remunerare il capitale di rischio, non possono essere considerati "posseduti". Per questi motivi, detti enti si collocano in una posizione giuridica e di fatto differente da quella delle ordinarie imprese a scopo di lucro e le agevolazioni fiscali loro riservate non appaiono selettive, non costituiscono aiuti di Stato.

La *comfort letter*, tuttavia, non si estende a tutte le disposizioni di rilievo fiscale e finanziario contenute nel d.lgs. n. 112/2017. Infatti, l'efficacia della disciplina recata dai commi 3 e 4, dell'art. 18⁸⁹, nonché dall'art. 16, del d.lgs. n. 112/2017 è stata rinviata

⁸⁷ Cfr. art. 18, comma 9, del d.lgs. n. 112/2017 nel suo dato testuale originario.

⁸⁸ La *comfort letter* del 7 marzo 2025, infatti, ha ad oggetto non solo la disciplina fiscale e finanziaria del d.lgs. n. 112/2017 ma anche quella del c.d. Codice del Terzo settore, vale a dire il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117.

⁸⁹ Disposizioni che, come si vedrà diffusamente nel prosieguo, individuano un beneficio in favore delle persone fisiche (sotto forma di detrazione IRPEF) e delle persone giuridiche (sotto forma di deduzione IRES), parametrato all'importo investito nel capitale sociale di imprese sociali costituite da non oltre 5 anni.

a una valutazione da parte della Direzione Finanze della Commissione UE, in considerazione del possibile impatto selettivo delle agevolazioni ivi previste.

In sostanza, come disposto dal comma 9 dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017, come modificato dall'art. 14, comma 1, lett. a) e b), del d.l. 17 giugno 2025, n. 84, conv. con mod. dalla l. 30 luglio 2025, n. 108, l'efficacia delle disposizioni da ultimo richiamate è subordinata, ai sensi dell'art. 108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, al rilascio di apposita autorizzazione da parte della Commissione UE richiesta dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Salvo quanto previsto per le misure di sostegno ancora in attesa di valutazione da parte della Commissione UE (di cui ai citati commi 3 e 4 dell'art. 18 in esame), il novellato comma 9 dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017 stabilisce altresì che la disciplina fiscale dell'impresa sociale, di cui al medesimo art. 18, si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

Ferma restando dunque la richiamata efficacia temporale delle misure fiscali dettate per le imprese sociali, di seguito si entrerà nel merito delle singole misure.

3.2 La detassazione degli utili e degli avanzi di gestione

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

L'acquisizione della qualifica, tuttavia, comporta l'assunzione di determinati vincoli, fra cui l'obbligo di destinare i propri utili o avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o a incremento del proprio patrimonio, con possibilità di distribuzione ai soci solo nei limiti previsti dall'art. 3, comma 3 del d.lgs. n. 112 del 2017.

Tale limitazione alla facoltà di distribuzione degli utili o degli avanzi di gestione è stata compensata, in occasione della riforma del Terzo settore, con l'adozione di alcune ipotesi di detassazione degli utili, in analogia con quanto già previsto per le cooperative sociali⁹⁰ e per i consorzi tra piccole e medie imprese⁹¹. Tenuto conto della peculiarità degli enti che acquisiscono la qualifica di impresa sociale, le misure introdotte con la riforma del Terzo settore si collocano in un'ottica di equità fiscale e pieno rispetto dei principi costituzionali che fondano il nostro ordinamento⁹².

⁹⁰ Di cui alla l. 8 novembre 1991, n. 381.

⁹¹ Di cui alla l. 21 maggio 1981, n. 240.

⁹² Come riconosciuto anche dalla Commissione UE con la *comfort letter*, infatti, la detassazione degli utili delle imprese sociali, così come le altre misure fiscali adottate per gli enti del Terzo settore risultano giustificabili in

Entrando, quindi, nel merito delle misure adottate, va in primo luogo evidenziato che le medesime sono state oggetto di consistenti modifiche a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. 20 luglio 2018, n. 95 (il c.d. "Decreto correttivo"); il quale, per quanto concerne la disciplina relativa alla detassazione degli utili e degli avanzi di gestione delle imprese sociali, ha perseguito il principale obiettivo di chiarirne il significato semplificandone il contenuto⁹³.

In particolare, il comma 1 dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017, nel testo attualmente vigente, prevede la non imponibilità delle somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'art. 15 del citato d.lgs. n. 112/2017⁹⁴ e delle somme destinate a riserva, ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, commi 1 e 2, del medesimo decreto legislativo. In sostanza, il legislatore ha scelto di non duplicare all'interno dell'art. 18 il concetto di riserva già desumibile dall'art. 3 del d.lgs. n. 112/2017.

Rispetto al dato testuale originario⁹⁵, vanno evidenziati alcuni elementi di novità. In primo luogo, si osserva che, in base alla nuova disposizione, risulta imponibile qual-

termini di diversa attitudine alla contribuzione ex art. 53 Cost., in ragione di un rigido vincolo posto dal legislatore all'effettiva disponibilità della ricchezza.

⁹³ Si legge, infatti nella Relazione illustrativa al Decreto correttivo (art. 7) che *"Il nuovo comma 1 (dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017, n.d.r.) esprime i medesimi concetti in una forma più semplice e coordinata con l'impianto civilistico del decreto"*.

⁹⁴ Ai sensi di quanto disposto dall'art. 15 del d.lgs. n. 112/2017, la titolarità dei poteri di controllo sulle imprese sociali (finalizzati a verificare il rispetto delle disposizioni recate dal medesimo decreto) è radicata in capo al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, eccezion fatta per le imprese sociali aventi forma di società cooperativa per le quali l'autorità vigilante è il Ministero dello sviluppo economico. Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, a sua volta, demanda le funzioni ispettive agli ispettorati del lavoro (comma 2 dell'art. 15 del d.lgs. n. 112/2017), così sfruttando le competenze tecniche del personale di questi ultimi nonché il loro radicamento sul territorio. La definizione delle forme e dei contenuti di detta attività ispettiva è demandata ad apposito decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali il quale, ai sensi di quanto disposto dal comma 4 del cennato art. 15, dovrà anche regolamentare il contributo da porre a carico delle imprese sociali per l'attività ispettiva. Sul punto si vedano l'art. 23 del d.m. 29 marzo 2022 e il d.m. 20 luglio 2022.

⁹⁵ Ai sensi di quanto disposto dal comma 1 dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017, nella versione vigente prima dell'entrata in vigore del Decreto correttivo, gli utili e gli avanzi di gestione delle imprese sociali non costituiscono reddito imponibile (ai fini delle imposte dirette) qualora, in sede di approvazione del bilancio di esercizio, l'assemblea li destini ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta.

Al fine di usufruire della detassazione in esame, era altresì necessario che detti utili e avanzi di gestione, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, risultassero effettivamente e alternativamente destinati come segue:

- allo svolgimento dell'attività statutaria;
- a incremento del patrimonio;
- al versamento del contributo per l'attività ispettiva organizzata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 112/2017.

La destinazione degli utili e degli avanzi di gestione doveva risultare dalle scritture contabili. In sostanza, detti utili e avanzi di gestione beneficiavano di una "temporanea" detassazione, della durata di un biennio, entro il quale i medesimi dovevano essere effettivamente destinati a specifiche finalità. Solo a seguito di tale destinazione la detassazione diveniva definitiva. Il comma 2 del medesimo art. 18 (sempre nel dato testuale vigente prima dell'entrata in vigore del correttivo) prevedeva una ulteriore ipotesi di detassazione degli utili delle imprese sociali. In particolare, non concorrevano alla formazione del reddito gli utili e gli avanzi di gestione destinati ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate

siasi forma di distribuzione di utili ai soci, anche qualora ciò avvenga sotto forma di aumento gratuito del capitale, nei limiti delle variazioni ISTAT. Inoltre, il nuovo comma 1 dell'art. 18 in esame contiene un'importante precisazione volta a chiarire che è consentito l'utilizzo di dette riserve a copertura di perdite e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non vengano distribuiti utili fino a quando le riserve non sono state ricostituite⁹⁶.

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

In proposito, sembra utile osservare che le ipotesi di detassazione degli utili descritte dovrebbero operare anche con riferimento agli utili e avanzi di gestione che derivino dallo svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali (attività che, comunque, non devono eccedere la soglia del 30% dei ricavi complessivi, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 112/2017), sempre a condizione che siano rispettati i cennati presupposti normativamente fissati.

Infatti, con riferimento ai proventi derivanti dall'esercizio di attività diverse da quelle di interesse generale, si legge nella Relazione illustrativa all'art. 18 del d.lgs. n. 112 del 2017 che *“si ritiene che anche questi proventi vadano esclusi dalla tassazione ai fini delle imposte dirette, nella misura in cui l'impresa proceda a reinvestirli nelle modalità sopra specificate”* (vale a dire, quelle sin qui brevemente illustrate).

In proposito, tuttavia, va evidenziato che l'Agenzia delle entrate si è espressa in senso contrario a quanto affermato dal legislatore nella cennata relazione illustrativa. Infatti, con la risposta a [interpello 5 agosto 2020, n. 243](#), l'Agenzia ha specificato che, in base all'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017, esclusivamente l'utile e l'avanzo di gestione derivanti dallo svolgimento dell'attività statutaria, destinati a incremento del patrimonio dell'impresa sociale, non concorrono alla formazione del reddito di periodo⁹⁷. Tale impostazione non può essere trascurata, sebbene non risulti aderente al dato normativo che, al fine di riconoscere l'agevolazione, richiede esclusivamente che gli utili o gli avanzi di gestione siano destinati allo svolgimento delle attività di interesse generale.

Nella medesima Relazione illustrativa viene evidenziato altresì che, per ovvie ragioni di simmetria fiscale, sono viceversa imponibili gli utili e gli avanzi di gestione distribuiti sotto qualsiasi forma. Come, per esempio, mediante l'emissione di strumenti finanziari, l'aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto o versato dai soci, o anche

dall'ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti.

⁹⁶ La disposizione è mutuata dalla normativa tributaria sulle cooperative e, in particolare, dall'art. 3 della l. 18 febbraio 1999, n. 28.

⁹⁷ Per completezza espositiva, si ricorda che il medesimo documento di prassi ha altresì specificato che *“le plusvalenze realizzate per la vendita dei terreni, non potendo essere ricondotte di per sé allo svolgimento dell'attività statutaria dell'impresa sociale, concorrono alla formazione del reddito secondo le ordinarie modalità di imposizione applicabili alla tipologia di soggetto fiscale che rappresentano”*.

le erogazioni liberali in favore di altri 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 (ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, comma 3, lett. b), del d.lgs. n. 112/2017).

Infine, il comma 2 dell'art. 18 in esame, come sostituito dal decreto correttivo, analogamente a quanto previsto per le cooperative dall'art. 21, comma 10, della l. 27 dicembre 1997, n. 449, riconosce il diritto a una deduzione dal reddito d'impresa pari all'IRES dovuta in conseguenza delle variazioni fiscali (effettuate ai sensi dell'artt. 83 e ss. del Tuir) per evitare che tale imposta possa costituire un elemento imponibile, così determinando un effetto di imposte applicate su imposte⁹⁸.

Stando a quanto si legge nella Relazione illustrativa all'art. 7 del decreto correttivo, *"Mediante questa clausola si intende dunque prevenire ogni possibile contestazione o dubbio interpretativo, evitando che l'importo dovuto a titolo di IRES in seguito a variazioni fiscali possa essere, a sua volta, tassato quale costo non ammesso in deduzione ed oggetto di ripresa in aumento"*.

⁹⁸ A commento dell'art. 21, comma 10, della l. n. 449 del 1997, si legge nella [circolare 18 giugno 2002, n. 53/E](#): *"Il meccanismo di funzionamento della norma postula la necessità di effettuare - in sede di dichiarazione - una variazione in diminuzione corrispondente alla variazione in aumento operata con riferimento all'imposte pagate. Come espressamente indicato, la norma è applicabile solo se tale variazione in diminuzione determina un utile o un maggior utile da destinare alle riserve indivisibili. Essa non si applica, invece, nell'ipotesi in cui l'utile sia distribuito in favore dei soci. La disposizione ha la finalità di evitare l'effetto "imposte su imposte" che verrebbe a determinarsi in presenza di un carico fiscale superiore al 36 per cento"*. Riprendendo l'esempio numerico riportato nel documento di prassi citato (rispetto al quale abbiamo aggiornato l'aliquota IRES dal 36% al 24%) ne consegue che con un utile lordo pari a 1000 e variazioni in aumento (ex artt. 83 e ss. del Tuir) pari a 100, il carico fiscale sarebbe pari a 24 (24% di 100), supponendo che venga accantonato a riserva indivisibile l'intero utile disponibile al netto delle imposte ($976 = 1000 - 24$). Per ottenere tale risultato è tuttavia necessario, come previsto dalla norma, riconoscere un'ulteriore variazione in diminuzione di 24, pari all'imposta dovuta sulle variazioni in aumento. Diversamente il reddito imponibile sarebbe pari a: $1000 + 100 - 976 = 124$ cui corrisponde un'imposta di 30 e non di 24; con la conseguenza di dover ricalcolare l'importo dell'utile da accantonare a riserva indisponibile e di rideterminare l'imponibile stesso. Per effetto della norma in esame, invece, può essere effettuata un'ulteriore variazione in diminuzione pari al 24% di 100 e, pertanto, la quantificazione dell'imponibile sarà: $1000 + 100 - 976 - 24 = 100$.

Disposizione	Agevolazione	Efficacia temporale
Art. 18, comma 1	Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva e le somme destinate a riserva. L'utilizzo di dette riserve a copertura di perdite è consentito e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non vengano distribuiti utili fino a quando le riserve non sono state ricostituite. Viceversa, è imponibile qualsiasi forma di distribuzione di utile ai soci.	A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.
Art. 18, comma 2	Diritto a una deduzione dal reddito d'impresa pari all'IRES dovuta in conseguenza delle variazioni fiscali (effettuate ai sensi degli artt. 83 e ss. del Tuir) per evitare che tale imposta possa costituire un elemento imponibile, così determinando un effetto di imposte applicate su imposte.	A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025

3.3 I profili IVA rilevanti nel passaggio da Onlus a Impresa sociale

Con l'introduzione del Codice del Terzo Settore, di cui al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (di seguito anche solo CTS), sono stati previsti alcuni adeguamenti normativi riguardo alle disposizioni di esenzione IVA che interessano le ONLUS, al fine di coordinarle con la prossima abrogazione del regime fiscale loro destinato.

Tali modifiche normative, secondo un'interpretazione che emerge da alcuni documenti della prassi amministrativa, vincolerebbero la fruibilità dei regimi di esenzione IVA oggi destinati alle ONLUS all'acquisizione e conservazione da parte di detti soggetti della natura di ente del Terzo Settore di natura non commerciale e quindi sarebbero in parte preclusi agli enti che volessero acquisire la qualifica di imprese sociali.

La questione ci sembra dunque che meriti particolare attenzione in questa sede, al fine di poter meglio guidare la scelta che i soggetti oggi iscritti all'Anagrafe delle ONLUS dovranno effettuare in merito all'opportunità (o meno) di iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (di seguito anche solo RUNTS) ed eventualmente con la qualifica di impresa sociale.

In proposito, è utile brevemente ricordare che per le attuali ONLUS l'art. 101, comma 8, del CTS ha sancito il principio di continuità dell'ente nonostante l'evoluzione dell'organizzazione e della relativa struttura in uno degli enti del Terzo settore disciplinati nel CTS. Pertanto, la perdita della qualifica di ONLUS a seguito dell'iscrizione nel

RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente, ai sensi e per gli effetti di quanto previsto nell'art. 10, comma 1, lett. f), del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e nell'art. 4, comma 7, lett. b) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In tal caso, l'ente dovrà unicamente decidere come modificare il proprio statuto in funzione della categoria di ETS ente del Terzo settore prescelta e procedere alla relativa iscrizione.

Viceversa, laddove l'ente non opti per l'iscrizione in una delle sezioni del RUNTS, continuerà a esistere e a operare applicando, ai fini delle imposte dirette, le disposizioni normative del Tuir. Tali enti, tuttavia, perdendo la qualifica di ONLUS, saranno tenuti alla devoluzione del patrimonio⁹⁹.

Come noto, per le ONLUS trova applicazione il d.P.R. n. 633/1972 così come modificato dall'art. 14 del d.lgs. n. 460/1997, in occasione dell'entrata in vigore del regime delle ONLUS. Tale ultima norma ha esteso, infatti, alle ONLUS alcune fattispecie di esenzione IVA, inerenti determinate attività ritenute di rilevanza sociale. Nello specifico, la norma ha incluso le ONLUS tra i soggetti che possono fruire del regime di esenzione in relazione alle prestazioni di servizi previste dalle seguenti voci dell'art. 10, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972:

- 15) prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati;
- 19) prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto;
- 20) prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati;
- 27-ter) prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

Si ricorda inoltre che, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 15 luglio 2016](#), n. 31/E, le operazioni di cui ai nn. 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 non fruiscono del regime di esenzione ma applicano l'aliquota IVA agevolata del 5%¹⁰⁰ quando sono rese da cooperative sociali (anche se qualificate

⁹⁹ In proposito, si ricorda che, con riguardo alle modalità della devoluzione del patrimonio della ONLUS, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare 31 ottobre 2007, n. 59/E](#), ha chiarito che essa deve essere limitata all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui l'ente ha fruito della qualifica di ONLUS, facendo salvo, pertanto, il patrimonio acquisito anteriormente alla data di iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS.

¹⁰⁰ Cfr. art. 1 della Tabella A, parte II-bis, del d.P.R. n. 633/1972.

come ONLUS di diritto¹⁰¹) senza in tal caso poter optare per il regime di esenzione IVA¹⁰².

Inoltre, l'art. 14 del d.lgs. n. 460/1997 è intervenuto anche ad agevolare alcune operazioni IVA nelle quali le ONLUS figurano come soggetti passivi. In tal senso, le ONLUS sono state aggiunte fra i soggetti beneficiari della disposizione di cui all'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 633/1972.

Tale ultima norma, in deroga al principio generale secondo il quale le prestazioni di servizi sono rilevanti ai fini IVA se effettuate verso corrispettivo, include, come è noto, nell'ambito di applicazione del tributo le prestazioni a titolo gratuito effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore (tipiche ipotesi di autoconsumo di servizi) e per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Da queste ultime prestazioni sono state espressamente escluse alcune fattispecie, tra cui le operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio dell'attività istituzionale di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle ONLUS.

Infine, sempre con riferimento ai regimi agevolati di operazioni IVA nelle quali le ONLUS figurano come committenti, è utile ricordare che sono esenti IVA anche le cessioni gratuite di beni, a favore delle ONLUS, per le quali l'imprenditore abbia operato la detrazione dell'imposta al momento dell'acquisto o dell'importazione, ai sensi dell'art. 10, n. 12) del d.P.R. n. 633/1972.

Passando a esaminare le operazioni di cui ai richiamati numeri 15), 19), 20) e 27-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, nelle quali le ONLUS figurano quali prestatori delle operazioni ivi elencate, è utile osservare che il loro inserimento è risultato da subito non necessario, tenuto conto del fatto che anche le ONLUS, per poter effettuare le attività in questione, avrebbero dovuto comunque presentare i requisiti (di riconoscimento e autorizzazione) richiesti dalle singole disposizioni. Infatti, in queste fattispecie la qualificazione del soggetto nei confronti della Pubblica Amministrazione è esclusivamente funzionale ad attestare la qualità della prestazione, accertata in via preventiva e verificata a posteriori¹⁰³.

¹⁰¹ Cfr. art. 10, comma 8, del d.lgs. n. 460/1997.

¹⁰² In senso analogo, più di recente, la [risposta a interpello 15 luglio 2019, n. 240/E](#).

¹⁰³ In tal senso, con riferimento alle prestazioni di ricovero e cura, di cui al n. 19) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, si legge nella [circolare del Ministero delle finanze del 3 agosto 1979, n. 25/364695](#): *"Atteso il carattere oggettivo della esenzione, si chiarisce che la stessa si rende applicabile indipendentemente dalla struttura organizzativa dei soggetti sopra menzionati (enti, organismi associativi o societari). Si pone in evidenza che l'esenzione, per quanto concerne le cliniche o case di cura, è subordinata al fatto che la prestazione sanitaria sia resa in regime di convenzione con le Regioni o con altri organismi ammessi a stipularle; ne restano, conseguentemente escluse le prestazioni "libere" anche se rese da cliniche che abbiano stipulato convenzioni parziali"*. Similmente, con riferimento alle prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale (di cui al n. 20) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972), la [circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22/E del 2008](#) ha chiarito che sono riconducibili nell'ambito applicativo del beneficio dell'esenzione dell'IVA le prestazioni approvate e finanziate da enti pubblici; infatti, nel finanziamento della gestione e dello svolgimento del progetto educativo e didattico è insita l'attività di controllo e vigilanza da parte dell'ente pubblico e la rispondenza dell'attività resa agli obiettivi formativi

A suffragio di siffatta interpretazione milita, peraltro, anche la disciplina euro-unitaria di riferimento. L'art. 132 della direttiva n. 2006/112/CE, infatti, prevede che gli Stati membri esentino (fra le altre) le seguenti operazioni, a condizione che il soggetto erogatore sia autorizzato o riconosciuto dall'autorità pubblica e non che integri determinate caratteristiche soggettive:

- b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni a esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti¹⁰⁴;
- g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;
- h) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;
- i) l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;
- p) il trasporto di malati o feriti in veicoli all'uopo equipaggiati da parte di organismi debitamente autorizzati.

di interesse pubblico. Il finanziamento del progetto costituisce, in sostanza, il riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere e detto riconoscimento è requisito idoneo a fruire del regime di esenzione IVA.

¹⁰⁴ Unicamente con riferimento alle operazioni di cui alle richiamate lett. b) ed i) (v. *infra* nel testo), l'art. 133 della medesima direttiva n. 2006/112/CE prevede che gli Stati membri possano subordinare la concessione delle esenzioni a organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

- a. gli organismi in questione non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;
- b. gli organismi in questione devono essere gestiti e amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione;
- c. gli organismi in questione devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette all'IVA;
- d. le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

Come anticipato, con l'introduzione del CTS sono stati previsti alcuni adeguamenti riguardo alle suddette disposizioni IVA che interessano le ONLUS. La disciplina di coordinamento normativo è contenuta nell'art. 89 del CTS che, come previsto dall'art. 104, comma 2, del medesimo CTS, in quanto rientrante tra le disposizioni del titolo X, si applica "agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025".

Nello specifico, il comma 7 del cennato art. 89 del CTS al primo capoverso dispone, in via generale, che "si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'art. 82, comma 1, le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto". Il secondo capoverso del medesimo comma 7, ponendosi in continuità con il richiamato principio generale, apporta le seguenti modifiche all'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972:

- › all'art. 3, comma 3, primo periodo, le parole "di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)" sono sostituite dalle seguenti: "di enti del Terzo settore di natura non commerciale";
- › all'art. 10, comma 1, ai nn. 15), 19), 20) e 27-ter), la parola "ONLUS" è sostituita dalle seguenti: "enti del Terzo settore di natura non commerciale".

In base alle disposizioni da ultimo richiamate, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, in sostituzione delle ONLUS, saranno ammessi alle suddette ipotesi di esenzione IVA i soli enti del Terzo settore fiscalmente considerati non commerciali (ai sensi di quanto disposto dall'art. 79 del CTS).

Stando a un'interpretazione rigidamente letterale del quadro normativo sin qui brevemente richiamato, ne discenderebbe che le ONLUS che decideranno di acquisire la qualifica di ente del Terzo settore potranno continuare a fruire delle agevolazioni in esame esclusivamente acquisendo (e mantenendo) la qualifica di ente del Terzo settore non commerciale. Questi ultimi, al fine dell'applicazione del descritto regime di esenzione IVA, dovranno effettuare una valutazione prospettica riguardo la propria qualificazione fiscale. L'eventuale cambiamento di natura (non commerciale o commerciale) in corso d'esercizio comporterebbe, infatti, un'errata applicazione della disciplina IVA sulle operazioni già svolte dall'ente del Terzo settore nell'anno in corso.

Tuttavia, un giudizio definitivo sulla commercialità o non commercialità dell'ente potrà essere dato esclusivamente a fine esercizio. Solo a tale data, infatti, si potrà avere conferma di avere operato correttamente in regime IVA di esenzione e, qualora la risposta dovesse essere in senso negativo, l'ente si troverebbe nell'assurda situazione di dover versare un'IVA che non è stata incassata, oltre peraltro le relative sanzioni. Ne consegue che un'interpretazione restrittiva della cennata modifica normativa porterebbe con sé alcune importanti difficoltà operative, nonché, come si vedrà fra breve,

tradirebbe la ratio normativa sottesa alle misure agevolative in esame, così come chiarita dalla Corte di Giustizia UE, nonché recepita dalla nostra Corte di cassazione.

Viceversa, con un'interpretazione di tipo sistematico, si potrebbe ipotizzare che, in presenza di tutti gli altri requisiti posti dalle singole misure, il regime di esenzione IVA non venga meno per il solo fatto che il soggetto che eroga il servizio ha perso la qualifica di ONLUS senza aver acquisito quella di ente del Terzo settore non commerciale, essendo, per ipotesi, divenuta un'impresa sociale.

A suffragio di siffatta impostazione, basti pensare che, per le operazioni di cui al n. 20) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, l'esenzione IVA compete (a prescindere dal possesso del requisito soggettivo di ONLUS) in presenza di prestazioni didattiche ed educative rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni. Ebbene, una volta che la parola "ONLUS" verrà sostituita da "enti del Terzo settore di natura non commerciale", non si vede per quale motivo un istituto o una scuola che ha la presa d'atto da parte della pubblica Amministrazione e che quindi continua a essere un istituto o una scuola "riconosciuta", dovrebbe perdere il regime di esenzione per il solo fatto di aver perso la qualifica di ONLUS, senza essere divenuto un ente del Terzo settore di natura non commerciale.

Analoghe considerazioni potrebbero farsi con riferimento alle ONLUS che attualmente svolgono attività socio-assistenziali (di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633/1972) attraverso un'organizzazione in forma di impresa che, quindi, una volta persa la qualifica di ONLUS, non consentirebbe loro di acquisire la qualifica di ente del Terzo settore di natura non commerciale (ex comma 5 dell'art. 79 del CTS).

Detto regime di esenzione, come noto, compete in presenza di prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicosofici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da: (i) organismi di diritto pubblico; (ii) istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'art. 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833; (iii) enti aventi finalità di assistenza sociale; (iv) ONLUS (o "enti del Terzo settore di natura non commerciale").

Ebbene, anche in questo caso, la qualifica di ONLUS (o di ente del Terzo settore di natura non commerciale) non è l'unico requisito soggettivo a mezzo del quale è possibile fruire del regime di esenzione in commento; l'esenzione viene, infatti, riconosciuta (fra l'altro) anche alle prestazioni rese da organismi che siano qualificabili come "enti aventi finalità di assistenza sociale". E, con riferimento a tale ultima qualifica, la Corte di cassazione, con l'ordinanza 10 maggio 2019, n. 12491, ha affermato che il nostro ordinamento non prevede un formale riconoscimento della finalità assistenziale dell'ente erogatore, potendo il relativo accertamento essere rimesso al giudice del caso concreto.

Inoltre, la medesima Corte ha chiarito, con principio poi consolidatosi nel tempo¹⁰⁵, che non osta all'operatività di detta esenzione la natura societaria dell'ente, atteso che la Corte di Giustizia UE, con la [decisione 26 maggio 2005, Kingscrest, C-498/03](#), ha affermato che la nozione di “*organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro*” non esclude enti privati che perseguano fini di lucro.

In linea con i richiamati orientamenti giurisprudenziali, dovrebbe ritenersi, quindi, che i predetti regimi di esenzione IVA, in presenza di tutti gli altri requisiti normativamente posti, siano applicabili anche alle ex ONLUS che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale (e non già quella di “ente del Terzo settore di natura non commerciale”).

Inoltre, con specifico riferimento alla tipologia di prestazioni socio-sanitarie di cui al n. 27-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, va incidentalmente osservato che alcune di esse potrebbero essere ricondotte anche nell'ambito di applicazione della misura di esenzione di cui al precedente n. 21) del medesimo art. 10 che, anche secondo l'Amministrazione finanziaria, ha un ben più esteso ambito soggettivo di applicazione¹⁰⁶.

Ciò posto, è utile evidenziare che l'Amministrazione finanziaria, in merito all'ambito soggettivo di applicazione delle esenzioni di cui ai nn. 15), 19), 20) e 27-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, a seguito della sostituzione della parola “ONLUS” con “enti del Terzo settore di natura non commerciale”, ha in alcuni casi abbracciato un'interpretazione restrittiva di tipo letterale.

In tal senso, con la [risposta a interpello 3 giugno 2021, n. 388](#) l'Agenzia delle entrate ha negato la possibilità di estendere l'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633/1972 qualora il prestatore rivesta la qualifica di impresa sociale. Si legge nel cennato documento di prassi che, “*poiché l'impresa sociale, nella forma di società a responsabilità limitata, per espressa previsione normativa non può acquisire la qualifica di ONLUS in forza del citato art. 10, comma 1, del d.lgs. n. 460 del 1997 e né può rientrare nell'ambito degli “enti del Terzo settore di natura non commerciale” in base al comma 1 dell'art. 79 del CTS, le prestazioni socio-sanitarie e di assistenza domiciliare o ambulatoriale rese dalla stessa impresa sociale in favore di soggetti con disabilità sensoriale (non vedenti e ipovedenti) all'interno dell'Istituto in esame*

¹⁰⁵ In tal senso, si veda: Cass. 2 novembre 2021, n. 30975; Cass. 20 ottobre 2021, n. 29105 e Cass. 30 dicembre 2019, n. 34612.

¹⁰⁶ Ai sensi del cennato n. 21), infatti, sono esenti da IVA le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani “e simili”, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie. Secondo quanto chiarito con le risoluzioni [25 novembre 2005, n. 164/E](#); [8 gennaio 2002, n. 1/E](#); [28 giugno 1990, n. 551353](#); [28 febbraio 1992, n. 431409](#) e [20 aprile 1999, n. 66/E](#), la cennata disposizione ha carattere oggettivo e, in quanto tale, esenta da IVA le prestazioni di servizi ivi elencate, “*non avendo rilievo la natura giuridica del soggetto che le effettua*”. Nulla osterebbe, pertanto, a considerare esente IVA un'operazione riconducibile alla cennata disposizione anche quando effettuata da una impresa sociale o da altro ente del Terzo settore di natura commerciale.

*non rientrano nel campo di applicazione del citato articolo 10, n. 27-ter), del d.P.R. n. 633 del 1972*¹⁰⁷.

Tuttavia, il medesimo documento di prassi giunge a diverse e opposte conclusioni con riferimento all'esenzione di cui al precedente n. 20) del citato art. 10.

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, ai fini di quest'ultima fattispecie di esenzione è necessario unicamente che le prestazioni siano: (i) di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale; e (ii) rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni. Sono altresì riconducibili nell'ambito applicativo della norma in esame le prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici (Amministrazioni statali, Regioni, enti locali, Università, ecc.). Infatti, nel finanziamento della gestione e dello svolgimento del progetto educativo e didattico è insita l'attività di controllo e di vigilanza da parte dell'ente pubblico avente ad oggetto i requisiti soggettivi e la rispondenza dell'attività resa agli obiettivi formativi di interesse pubblico che l'ente è preposto a tutelare.

Al verificarsi dei richiamati presupposti di carattere oggettivo, pertanto, l'esenzione di cui al n. 20) del più volte richiamato art. 10 opera anche qualora il soggetto prestatore sia un'impresa sociale.

In sostanza, stando ai richiamati orientamenti interpretativi della prassi amministrativa, le ONLUS che dovessero decidere di iscriversi al RUNTS come imprese sociali perderebbero l'esenzione IVA di cui al n. 27-ter) dell'art. 10, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972 – mentre conserverebbero quella di cui al n. 20) del medesimo art. 10 – e vedrebbero le proprie prestazioni gravate dall'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria, con il rischio di dover praticare prezzi non concorrenziali e comunque di penalizzare la propria utenza.

Come anticipato, tuttavia, un orientamento interpretativo di tipo restrittivo solleva alcune importanti difficoltà applicative per gli operatori del sistema e rende complesso il passaggio delle ONLUS a ente del Terzo settore. A tale ultimo proposito, infatti, è appena il caso di ricordare che, mentre l'attuale disciplina ONLUS prevede una generale de-commercializzazione sia delle attività istituzionali che di quelle connesse, nel passaggio a ETS diviene viceversa necessaria una valutazione delle concrete modalità di svolgimento delle attività, del tipo di entrate da esse derivanti, nonché dell'incidenza delle attività diverse eventualmente esercitate. Di conseguenza, potrebbe accadere che le ONLUS maggiormente strutturate e più orientate al mercato non riescano a

¹⁰⁷ Sempre con riferimento alle operazioni di cui al n. 27-ter) dell'art. 10, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972, la [risposta a interpello 15 luglio 2021, n. 475](#) ha assunto una posizione esegetica ancora più stringente. In detta occasione, infatti, l'Agenzia delle entrate ha affermato che la richiamata norma non può trovare applicazione quando l'erogatore del servizio è un'impresa sociale. L'impresa sociale, infatti, non integra un ente del Terzo settore non commerciale, né può rientrare fra gli "enti aventi finalità di assistenza sociale". Si legge nel cennato documento di prassi che *"Il citato articolo 89, comma 7, lettera b) del CTS, sostituendo la parola "ONLUS" con "enti del Terzo settore di natura non commerciale" ha evidenziato la volontà del legislatore di escludere dal novero dei soggetti che possono applicare la disposizione contenuta nell'art. 10, comma 1, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972, tutti gli enti che hanno natura commerciale e di conseguenza anche le imprese sociali che per definizione sono enti di carattere commerciale"*.

rientrare nei parametri di non commercialità degli enti del Terzo settore e, quindi, decidano di assumere la qualifica di impresa sociale, al fine di beneficiare del relativo regime di detassazione degli utili; rischiando, tuttavia, in tal caso di perdere il beneficio dell'esenzione IVA rispetto ad alcune delle attività svolte.

Restano ferme, peraltro, ulteriori incertezze interpretative legate al fatto che la prassi amministrativa non si è ancora pronunciata con riferimento a tutte le fattispecie di esenzione IVA oggi espressamente applicabili alle ONLUS.

Da ultimo, con riferimento alle ulteriori ipotesi di esenzione IVA (diverse da quelle espressamente rivolte alle ONLUS o agli enti del Terzo settore non commerciali), è utile sottolineare che la prassi amministrativa continua a riconoscerne la natura oggettiva e, conseguentemente, l'applicabilità anche alle imprese sociali, ogni qualvolta siano integrati i relativi presupposti normativi.

In tal senso, con la [risposta a interpello 12 settembre 2024, n. 179](#), l'Agenzia delle entrate ha ribadito che l'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 21), del d.P.R. n. 633/1972¹⁰⁸ ha natura oggettiva nel senso che si applica a prescindere dal soggetto che effettua la prestazione¹⁰⁹ e, conseguentemente, può trovare applicazione anche nei confronti di un'impresa sociale. Infatti, l'elencazione contenuta nella cennata disposizione non è da intendersi tassativa e le prestazioni rese da organismi "simili" sono esenti quando con le stesse si assicura l'alloggio, eventualmente unito ad altre prestazioni considerate di fatto accessorie alla prestazione principale, a persone che per il loro *status* sono bisognose di protezione, assistenza e cura¹¹⁰ (in senso analogo si era peraltro già espressa anche la [risposta a interpello 3 giugno 2021, n. 388/E](#)).

Inoltre, con riferimento alle prestazioni di cui al n. 18) dell'art. 10, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972¹¹¹, il medesimo documento di prassi (la risposta a interpello 12 settembre 2024, n. 179) ha ricordato che tale disposizione trova fondamento nell'art. 132, par. 1, lett. c), della direttiva n. 2006/112/CE¹¹² e, in linea con la giurisprudenza

¹⁰⁸ La disposizione prevede, tra l'altro, l'esenzione IVA per le prestazioni proprie "dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo e simili, (...) comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie".

¹⁰⁹ Cfr. risoluzione 27 aprile 2022, n. 221; risoluzione 27 settembre 2018, n. 74/E; risoluzione 25 novembre 2005, n. 164/E; risoluzione 8 gennaio 2002, n. 1/E; risoluzione 16 marzo 2004, n. 39/E; risoluzione 9 aprile 2004, n. 60/E.

¹¹⁰ Cfr. risoluzione 25 novembre 2005, n. 164/E; risoluzione 12 giugno 2002, n. 188/E; risoluzione 17 aprile 1986, n. 322651; risoluzione 17 febbraio 1987, n. 345266 e, in giurisprudenza, la sentenza Cass., 3 settembre 2001, n. 11353.

¹¹¹ La citata misura prevede che sono esenti IVA "le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministero della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze".

¹¹² Ai sensi della cennata disposizione, gli Stati membri esentano (fra le altre) "le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato".

unionale¹¹³ e con diversi documenti di prassi¹¹⁴, l'applicazione dell'esenzione IVA alle prestazioni sanitarie deve essere valutata in relazione alla natura delle prestazioni fornite, riconducibili nell'ambito della diagnosi, cura e riabilitazione, e in relazione ai soggetti prestatori, i quali devono essere abilitati all'esercizio della professione, a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto che le rende.

Di conseguenza, al ricorrere dei predetti requisiti oggettivi e soggettivi richiesti dalla norma in argomento, anche per i servizi resi da un'impresa sociale troverà applicazione il regime di esenzione IVA di cui al n. 18) del citato art. 10.

Disposizione	Operazione	Documento di prassi	Orientamento interpretativo
Art. 10, comma 1, n. 15)	Prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati	Non presente	
Art. 10, comma 1, n. 18)	Prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze	Risposta a interpello 12 settembre 2024, n. 179/E	Si applica anche alle imprese sociali
Art. 10, comma 1, n. 19)	Prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto	Non presente	
Art. 10, comma 1, n. 20)	Prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati	Risposta a interpello 3 giugno 2021, n. 388/E	Si applica anche alle imprese sociali

¹¹³ Cfr. Corte di Giustizia UE 10 settembre 2002, causa C-141/00.

¹¹⁴ Cfr. risoluzione 27 dicembre 1989, n. 550555; risoluzione 28 maggio 2003, n. 119/E; risoluzione 20 agosto 2010, n. 87/E; risoluzione 20 dicembre 2011, n. 128/E.

Disposizione	Operazione	Documento di prassi	Orientamento interpretativo
Art. 10, comma 1, n. 21)	Prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie	Risposta a interpellato 12 settembre 2024, n. 179/E Risposta a interpellato 3 giugno 2021, n. 388/E	Si applica anche alle imprese sociali
Art. 10, comma 1, n. 27-ter)	Prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psichici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.	Risposta a interpellato 3 giugno 2021, n. 388/E	Non si applica alle imprese sociali

3.4 Le agevolazioni fiscali in materia di imposte indirette e di tributi regionali e locali

L'art. 82 del CTS disciplina in modo organico le agevolazioni relative a molteplici imposte indirette e tributi regionali e locali (nello specifico: imposta sulle successioni e donazioni; imposta di registro; imposte ipotecaria e catastale; imposta di bollo; IMU; TASI; IRAP; altri tributi locali; imposta sugli intrattenimenti e tassa sulle concessioni governative) che, prima dell'attuazione della riforma del Terzo settore, venivano perlopiù regolate all'interno dei singoli atti normativi riguardanti ciascun tributo. L'ambito soggettivo di applicazione delle misure recate dall'art. 82 del CTS varia in funzione del singolo tributo, ma la maggior parte sono riferite anche alle imprese sociali, in taluni casi con l'eccezione delle imprese sociali costituite in forma societaria.

Sotto il profilo temporale si evidenzia che le agevolazioni introdotte dall'art. 82 del CTS sono entrate in vigore il 1° gennaio 2018 e, quindi, anticipatamente rispetto alle

altre misure fiscali della riforma. Tali disposizioni, tuttavia, fino alla piena operatività del RUNTS hanno trovato applicazione esclusivamente nei confronti delle ONLUS, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale¹¹⁵.

Per comodità di immediato riscontro, di seguito si elencano le agevolazioni riferite anche alle imprese sociali, evidenziandone i diversi ambiti soggettivi di applicazione.

Trasferimenti a titolo gratuito

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

La norma si rivolge a una platea di beneficiari potenzialmente più vasta rispetto alle corrispondenti disposizioni ante-riforma. Si pensi, in particolare, all'art. 3 del d.lgs. n. 346/1990, nonché agli artt. 1 e 10 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, che si riferiscono esclusivamente a enti pubblici, fondazioni, associazioni riconosciute e ONLUS, o anche all'art. 8 della l. 11 agosto 1991, n. 266 riferito alle sole organizzazioni di volontariato.

Atti costitutivi, modifiche statutarie e operazioni straordinarie

Il successivo comma 3 del medesimo art. 82 introduce una misura agevolativa, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali operanti con riferimento agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie poste in essere dagli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria. Alle modifiche statutarie l'agevolazione si applica a condizione che le medesime abbiano lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative.

La norma, soprattutto nel suo tenore originario, replicava in buona sostanza l'art. 11-*bis* della Tariffa, Parte I, acclusa al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che applica l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le ONLUS.

Quest'ultima disposizione, tuttavia, veniva interpretata in senso restrittivo dall'Amministrazione finanziaria, la quale esigeva le imposte in misura proporzionale (anziché fissa) in caso di operazioni che: (i) comportino il trasferimento di beni e (ii) coinvolgano enti non commerciali. In sostanza, secondo tale orientamento, le operazioni degli enti non commerciali sono state sempre considerate escluse dall'agevolazione in esame.

Una conferma di questa impostazione veniva ravvisata nella lettera dell'art. 4 della citata Tariffa, Parte I, che prevede la tassazione a imposta di registro in misura fissa per le operazioni straordinarie eseguite da società o enti commerciali. Tale dato, secondo

¹¹⁵ Cfr. art. 104, comma 1, secondo periodo, del CTS.

l'Amministrazione finanziaria era indicativo del fatto che, a differenza di quanto avviene per le società, le operazioni degli enti non commerciali non fossero agevolate¹¹⁶.

Con l'introduzione del CTS si è inteso superare questa impostazione, risalente per certi versi a un'epoca in cui gli enti non commerciali erano caratterizzati da una gestione più "statica" e che, nei fatti, comportava notevoli e ingiustificati oneri a carico di soggetti particolarmente meritevoli.

Inoltre, l'ambito applicativo dell'agevolazione in esame è stato oggetto di un importante ampliamento in occasione dell'adozione del c.d. decreto semplificazioni del 2022. Infatti, l'art. 26, comma 1, lett. a), n. 2) del d.l. 21 giugno 2022, n. 73, conv. con mod. dalla l. 4 agosto 2022, n. 122, integrando il comma 3 dell'art. 82 del CTS, ha previsto che per tutti gli enti del Terzo settore, comprese le imprese sociali costituite in forma societaria, l'imposta di registro si applica in misura fissa agli atti, ai contratti, alle convenzioni e a ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le pubbliche amministrazioni (di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165), con l'Unione europea, con amministrazioni pubbliche straniere o con altri organismi pubblici di diritto internazionale.

Trasferimenti di immobili a titolo oneroso

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

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

La norma reintroduce, con un più vasto ambito applicativo, le agevolazioni un tempo esistenti a favore delle ONLUS, successivamente abrogate (a far data dal 1° gennaio 2014) dall'art. 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, in occasione di una complessiva revisione delle modalità di applicazione dell'imposta di registro ai trasferimenti immobiliari.

Sul punto la Relazione illustrativa al d.lgs. n. 112/2017 spiega che *«la disposizione si inserisce tra quelle che comportano l'ampliamento del favor verso gli enti del Terzo settore,*

¹¹⁶ Si legge, infatti, nella risoluzione dell'Agenzia delle entrate 15 aprile 2008, n. 152/E: *"Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, infatti, l'applicazione alle operazioni di fusione dell'imposta in misura fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano fra società od enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola". Nel caso in esame, invero, l'operazione di fusione interviene tra due enti non commerciali, per i quali l'attività commerciale è da considerare, pertanto, oggetto non esclusivo o principale dell'attività di impresa. Ne consegue che, nel caso di specie, l'imposta di registro deve essere applicata nella misura proporzionale del 3%, così come dispone l'articolo 9 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986."* In senso analogo, in giurisprudenza: Cass., 27 febbraio 2009, n. 4763.

andando incontro ad una esigenza segnalata anche dalla Legge delega che, all'articolo 9, lettera l), prevede l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo settore».

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

Agevolazione o esenzione IRAP

Il comma 8 dell'art. 82 in rassegna riconosce alle Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano la possibilità di disporre una riduzione o esenzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione europea) a favore degli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria.

La norma postula un più ampio ambito applicativo rispetto alle disposizioni vigenti ante-riforma, ma occorrerà verificare se e in che misura le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano potranno estendere agevolazioni che, attualmente, sono riservate perlopiù alle sole ONLUS.

Agevolazioni relative ad altri tributi

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

In particolare, il comma 5 dell'art. 82 in esame dispone l'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria.

Il comma 5-bis dell'art. 82 del CTS, aggiunto dall'art. 26, comma 1, lett. b), n. 3), del d.l. n. 73/2022, dispone che sono esenti dall'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero da tutti gli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali, e le imprese sociali non costituite in forma societaria.

In sostanza, con la cennata disposizione, il legislatore, nel rispetto della simmetria fiscale, ha inteso estendere l'esenzione dall'imposta di bollo prevista per i conti correnti e i conti titoli detenuti in Italia anche a quelli detenuti all'estero da quegli enti del Terzo settore che ivi svolgono la loro attività benefica, che altrimenti sarebbero stati sottoposti all'IVAFE.

Ai sensi del comma 9 del medesimo art. 82, l'imposta sugli intrattenimenti non è dovuta per le attività indicate nella tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, svolte dagli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali

costituite in forma non societaria, occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, al concessionario di cui all'art. 17 del d.P.R. n. 640/1972.

Anche in questa ipotesi, il legislatore delegato ha previsto, per la misura in esame, un ambito soggettivo di applicazione decisamente più ampio di quello ammesso dalle norme vigenti ante-riforma, incentrate soprattutto sulle ONLUS¹¹⁷.

Infine, il comma 10 dell'art. 82 del CTS prevede l'esenzione dalle tasse sulle concessioni governative di cui al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641 per gli atti e i provvedimenti relativi agli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria.

Disposizione	Agevolazione
Art. 82, comma 2, CTS	Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, e dalle imposte ipotecarie e catastali, per tutti i trasferimenti a titolo gratuito di beni utilizzati nel perseguimento delle finalità istituzionali, effettuati a favore degli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali, ad eccezione di quelle costituite in forma societaria.
Art. 82, comma 3, CTS	Per tutti gli enti del Terzo settore, comprese le imprese sociali non costituite in forma societaria, l'imposta di registro si applica in misura fissa alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione (a condizione che le medesime abbiano lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative). Per tutti gli enti del Terzo settore, comprese tutte le imprese sociali, l'imposta di registro si applica in misura fissa agli atti, ai contratti, alle convenzioni e a ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le pubbliche amministrazioni (di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165), con l'Unione europea, con amministrazioni pubbliche straniere o con altri organismi pubblici di diritto internazionale.
Art. 82, comma 4, CTS	Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa ai trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore di tutti gli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali, anche se costituite in forma societaria.
Art. 82, comma 5, CTS	Sono esenti dall'imposta di bollo gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato, posti in essere o richiesti dagli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria.
Art. 82, comma 5-bis, CTS	Sono esenti da IVAFE i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero da tutti gli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali, e le imprese sociali non costituite in forma societaria.

¹¹⁷ Cfr.: art. 27-bis della Tariffa acclusa al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, art. 23 del d.lgs. n. 460/1997 e art. 13-bis, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641.

Disposizione	Agevolazione
Art. 82, comma 8, CTS	Le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre una riduzione o esenzione IRAP (nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione europea) a favore degli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria.
Art. 82, comma 9, CTS	Sono esenti dall'imposta sugli intrattenimenti le attività indicate nella tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, svolte dagli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria, occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.
Art. 82, comma 10, CTS	Sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative gli atti e i provvedimenti relativi agli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria.

3.5 Le deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali effettuate a favore di imprese sociali

In attuazione della riforma del Terzo settore, con l'art. 83 del CTS, si è inteso razionalizzare nonché incentivare le misure agevolative riconosciute a fronte di erogazioni liberali effettuate a favore di enti del settore *no profit*, procedendo a una semplificazione delle scelte che devono operare quanti intendano finanziare gli enti del Terzo settore, nonché a un ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione delle agevolazioni in esame, che risultano anche rafforzate sotto il profilo quantitativo.

Le misure introdotte dall'art. 83 del CTS sono entrate in vigore il 1° gennaio 2018 e, quindi, anticipatamente rispetto alle altre misure fiscali della riforma. Tali disposizioni, tuttavia, fino alla piena operatività del RUNTS hanno trovato applicazione esclusivamente nei confronti delle ONLUS, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale¹¹⁸.

Dal punto di vista soggettivo, il nuovo regime di deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali effettuate è, in via generale, riconosciuto unicamente qualora dette liberalità siano rese a favore di enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria. Il comma 3 della norma in rassegna sottopone la fruibilità dell'agevolazione all'ulteriore condizione che le liberalità ricevute siano da questi enti utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale¹¹⁹.

¹¹⁸ Cfr. art. 104, comma 1, secondo periodo, del CTS.

¹¹⁹ La disciplina inerente al regime di deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali effet-

Entrando nello specifico della misura in esame, nel caso in cui il soggetto erogatore sia una persona fisica, è istituita una detrazione dall'IRPEF pari al 30 per cento delle erogazioni in natura o in denaro per un importo complessivo della donazione non superiore a 30.000,00 euro annui. La detrazione è consentita a condizione che (per le erogazioni in denaro) il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali, nonché altri sistemi che ne garantiscono la tracciabilità, previsti dall'art. 23 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

In alternativa, è prevista la possibilità di dedurre la liberalità effettuata dal reddito complessivo netto nei limiti del 10 per cento del dichiarato. Se la deduzione supera il reddito complessivo netto (vale a dire al netto di tutte le deduzioni) l'eccedenza può essere portata in avanti nei quattro periodi d'imposta successivi, fino a concorrenza del suo ammontare.

Per l'ipotesi in cui il soggetto erogatore sia un ente o una società sottoposta all'imposta sul reddito delle società (IRES), è possibile la sola deduzione delle erogazioni in denaro o in natura nei limiti del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato. E, qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo netto (vale a dire al netto di tutte le altre deduzioni), l'eccedenza potrà essere computata dal

tuate a favore di enti del Terzo settore è stato oggetto di ampia trattazione nel Documento di Ricerca FNC *"Riforma del Terzo settore: le erogazioni liberali e il Social bonus"* del 28 dicembre 2017, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

Nella lettura di detto Documento, tuttavia, va tenuto presente che l'art. 26, comma 1, lett. c), del d.l. n. 73/2022 (il c.d. Decreto semplificazioni), ha apportato alcune modifiche alla "struttura" dell'art. 83 del CTS che non incidono sulla portata sostanziale della norma in esame, essendo unicamente finalizzate a semplificarne la lettura ed eliminare un evidente refuso determinatosi nel corso dell'iter normativo.

Infatti, come emerge dalla Relazione illustrativa all'art. 26 del d.lgs. 3 agosto 2018, n. 105 (il c.d. "Decreto Correttivo" al CTS), il regime di deduzioni e detrazioni fiscali in esame era stato originariamente pensato con riferimento ai soli enti del Terzo settore non commerciali e, solo nel corso del suo iter normativo, si è deciso di estenderne la portata a tutti gli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma societaria. A seguito di tale estensione, tuttavia, non si è provveduto al necessario coordinamento del dettato normativo. Determinando così l'insorgere di diversi dubbi interpretativi e difficoltà operative.

Con il citato Decreto semplificazioni del 2022 si è provveduto ad eliminare dal comma 3 dell'art. 83 del CTS la disposizione che prevedeva alcuni adempimenti supplementari a carico dei soli enti del Terzo settore non commerciali (che erano divenuti ormai irrazionali, superflui e sproporzionati) e a inserire l'indicazione che le misure agevolative in esame si applicano a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento delle attività di interesse generale, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (disposizione in precedenza contenuta nel successivo comma 6 del medesimo articolo che è stato, viceversa, abrogato).

Inoltre, la clausola contenuta anch'essa nell'abrogato comma 6 dell'art. 83 del CTS, con cui si ammetteva l'applicazione delle agevolazioni in oggetto a favore delle cooperative sociali e delle imprese sociali non costituite in forma di società è stata spostata nel testo dei commi 1 e 2, della medesima disposizione, sostituendo le parole enti del Terzo settore "non commerciali di cui all'art. 79 comma 5" con le parole enti del Terzo settore "di cui all'art. 82, comma 1". Conseguentemente è stato abrogato il comma 6 dell'art. 83 del CTS.

Infine, sempre nell'ottica di rendere più chiaro il tenore letterale della norma, al secondo periodo del comma 2 è stato espunto l'inciso "Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni", prevedendo direttamente che "l'eventuale" eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

donante in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

L'individuazione della tipologia di beni in natura che danno diritto alle descritte detrazioni e deduzioni, nonché dei criteri di valutazione dei medesimi, è rimessa alla disciplina recata dal d.m. 28 novembre 2019.

Infine, ai sensi di quanto disposto dal comma 4 dell'art. 83 in rassegna, entrambi i regimi di detrazione/deduzione non sono cumulabili né fra di loro, né con altre analoghe agevolazioni fiscali, previste a fronte delle medesime erogazioni liberali.

Disposizione	Soggetti erogatori	Agevolazione
Art. 83, comma 1, CTS	Soggetti passivi IRPEF	Detrazione IRPEF pari al 30% delle erogazioni liberali in natura o in denaro, per un importo complessivo della donazione non superiore a 30.000,00 euro annui, rese a favore di enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria.
Art. 83, comma 2, CTS	Soggetti passivi IRPEF	Deduzione IRPEF della liberalità effettuata, dal reddito complessivo netto nei limiti del 10% del dichiarato. Se la deduzione supera il reddito complessivo netto, l'eccedenza può essere portata in avanti nei quattro periodi d'imposta successivi, fino a concorrenza del suo ammontare.
Art. 83, comma 2, CTS	Soggetti passivi IRES	Deduzione IRES della liberalità effettuata, dal reddito complessivo netto nei limiti del 10% del dichiarato. Se la deduzione supera il reddito complessivo netto, l'eccedenza potrà essere computata dal donante in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

3.6 Il regime delle verifiche fiscali

Analogamente a quanto previsto per gli altri enti del Terzo settore dall'art. 94 del CTS, il comma 8-*bis* dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017¹²⁰, disciplina le modalità di svolgimento delle verifiche e di scambio delle informazioni fra autorità vigilanti sugli enti che assumono la qualifica di impresa sociale.

¹²⁰ Comma aggiunto dall'art. 7, comma 1, lett. h), del d.lgs. 20 luglio 2018, n. 95, a decorrere dall'11 agosto 2018, ai sensi di quanto disposto dall'art. 10, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 95/2018.

Nello specifico, la cennata disposizione prevede che, ai fini dell'applicazione del regime fiscale riservato alle imprese sociali, le Amministrazioni vigilanti sugli enti che assumono la qualifica di impresa sociale trasmettano all'Agenzia delle entrate gli esiti dei controlli di loro competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti. Al contempo, anche l'Agenzia delle entrate, cui è riservato un autonomo potere di controllo, deve trasmettere alle altre Amministrazioni vigilanti ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale perdita della qualifica di impresa sociale¹²¹.

Sotto il profilo sanzionatorio, il successivo comma 8-ter¹²² prevede che la violazione delle disposizioni recate dall'art. 18 in rassegna comporta, oltre alla decadenza dai relativi regimi fiscali agevolati (con conseguente recupero delle imposte in misura ordinaria, oltre a sanzioni e interessi), l'eventuale sottoposizione dell'impresa sociale alla gestione commissariale, ai sensi dell'art. 2545-*sexiesdecies* del c.c.

Infine, il precedente comma 7 del medesimo art. 18 prevede che alle imprese sociali non si applicano:

- › le disposizioni relative alle società di comodo (art. 30 della l. 23 dicembre 1994, n. 724);
- › gli indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 9-*bis* del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, conv. con mod. dall'art. 1, comma 1, della l. 21 giugno 2017, n. 96).

Tali esclusioni sembrano trovare giustificazione e fondamento nella particolare tipologia di attività svolta dalle imprese sociali, nonché nella totale assenza di scopo di lucro¹²³.

3.7 Gli incentivi fiscali per quanti investono nelle imprese sociali

Sempre nell'ottica di "compensare" i limiti di remunerazione del capitale cui soggiacciono le imprese sociali a dispetto delle società lucrative, la legge delega per la riforma del Terzo settore ha fissato un criterio direttivo secondo il quale l'attuazione

¹²¹ Cfr. art. 15, comma 18, del d.lgs. n. 112/2017.

¹²² Comma aggiunto dall'art. 7, comma 1, lett. h), del d.lgs. 20 luglio 2018, n. 95, a decorrere dall'11 agosto 2018, ai sensi di quanto disposto dall'art. 10, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 95/2018.

¹²³ Per completezza espositiva, si segnala che, ai sensi del citato comma 7 dell'art. 18 in commento, non si applicano alle imprese sociali anche le seguenti disposizioni, ormai abrogate:

- la disciplina delle società in perdita sistematica (art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies* del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, conv. con mod. dalla l. 14 settembre 2011, n. 148);
- gli studi di settore (art. 62-*bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con mod. dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427);
- i parametri contabili (art. 3, commi da 181 a 189, della l. 28 dicembre 1995, n. 549).

della riforma avrebbe dovuto prevedere l'adozione di "misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale nelle imprese sociali"¹²⁴.

In attuazione di tale principio, il legislatore delegato ha inserito nell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017 delle misure agevolative sostanzialmente disegnate sul modello di quanto già previsto per le start-up innovative (art. 29 del d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, conv. con mod. dall'art. 1, comma 1, della l. 17 dicembre 2012, n. 221) e per le piccole e medie imprese innovative (art. 4 del d.l. 24 gennaio 2015, n. 3, conv. con mod. all'art. 1, comma 1, della l. 24 marzo 2015, n. 33).

In particolare, ai sensi di quanto disposto dal comma 3 dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017, le persone fisiche possono detrarre dall'IRPEF lorda un importo pari al 30 per cento della somma investita, successivamente al 20 luglio 2017 (data di entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017), nel capitale sociale di una o più società, incluse le società cooperative, che hanno acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.

Per ciascun periodo d'imposta, l'investimento massimo detraibile non può superare l'importo di 1.000.000,00 di euro e deve essere mantenuto per almeno cinque anni, a pena di decadenza dal beneficio. L'eventuale ammontare di investimento non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione nei periodi successivi, ma non oltre il terzo.

Qualora l'investimento venga ceduto (anche solo parzialmente) prima che sia decorso un quinquennio, interviene la decadenza dal beneficio concesso e, di conseguenza, il contribuente è tenuto a restituire l'importo detratto, maggiorato degli interessi legali.

Per i soggetti passivi dell'IRES è prevista una deduzione dalla base imponibile pari al 30 per cento della somma investita, successivamente al 20 luglio 2017¹²⁵, nel capitale di un'impresa sociale costituita in forma societaria o cooperativa¹²⁶. Anche in questa ipotesi, la misura si applica a condizione che la società abbia acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.

L'investimento deve essere mantenuto per cinque anni e non può eccedere, per ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1.800.000,00 euro. L'eventuale cessione anticipata, anche se solo parziale, dell'investimento comporta la decadenza dal beneficio e il recupero a tassazione delle somme dedotte, oltre agli interessi sulle maggiori imposte dovute.

Come previsto dal comma 5, primo periodo, dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017, le descritte detrazioni IRPEF e deduzioni IRES operano anche in relazione agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura che siano stati posti in essere, successivamente al 20 luglio 2017¹²⁷, in favore di fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.

¹²⁴ Cfr. art. 9, comma 1, lett. f), della l. 6 giugno 2016, n. 106.

¹²⁵ Data di entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017.

¹²⁶ Cfr. comma 4 dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017.

¹²⁷ Data di entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017.

Viceversa, analogo beneficio non opera per le imprese sociali a forma associativa. Stando a quanto si legge nella Relazione illustrativa all'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017, tale esclusione è imputabile al fatto che le imprese sociali in forma associativa *“hanno con maggior facilità (stante la base personale che al pari delle società le contraddistingue) la possibilità di acquisire per trasformazione la forma societaria qualora intendano avvalersi di capitale di rischio, ed usufruire delle agevolazioni di cui al presente decreto”*.

Con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dello sviluppo economico, saranno individuate le modalità attuative delle misure agevolative in esame.

Come si è detto in premessa, sebbene entrambe le descritte misure siano entrate in vigore il 20 luglio 2017, la loro efficacia è subordinata, ai sensi dell'art. 108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione UE, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali¹²⁸.

Per questo motivo, al fine di preservare l'applicazione delle misure in esame nei confronti di soggetti costituitisi prima della efficacia delle stesse, il comma 5, secondo periodo, dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017 prevede che fino al quinto periodo d'imposta successivo a detta autorizzazione le medesime si applicheranno anche alle somme investite nel capitale delle società che hanno acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente al 20 luglio 2017¹²⁹. Tuttavia, in base al tenore letterale della disposizione, l'estensione dell'ambito di applicazione degli incentivi in rassegna non opera con riferimento alle fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale.

Disposizione	Agevolazione	Efficacia temporale
Art. 18, commi 3 e 5, d.lgs. n. 112/2017	Detrazione IRPEF di un importo pari al 30% della somma investita (successivamente al 20 luglio 2017) nel capitale sociale di una società (incluse le cooperative) o di una fondazione, che hanno acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. L'investimento deve essere mantenuto per cinque anni e, per ciascun periodo d'imposta, non può superare l'importo di 1.000.000,00 di euro. L'eventuale ammontare di investimento non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione nei periodi successivi, ma non oltre il terzo.	A seguito dell'intervenuta autorizzazione della Commissione UE
Art. 18, commi 4 e 5, d.lgs. n. 112/2017	Deduzione dalla base imponibile IRES pari al 30% della somma investita (successivamente al 20 luglio 2017) nel capitale di una società (incluse le cooperative) o di una fondazione che abbia acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. L'investimento deve essere mantenuto per cinque anni e non può eccedere, per ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1.800.000,00 euro.	A seguito dell'intervenuta autorizzazione della Commissione UE

¹²⁸ Cfr. art. 18, comma 9, del d.lgs. n. 112/2017.

¹²⁹ Data di entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017.

4. Profili giuslavoristici

di Alessandro Ventura

4.1 Le forme dell'impresa sociale

L'impresa sociale, come delineata dal d.lgs. n. 112 del 2017, non introduce un nuovo modello di ente dotato di un apparato organizzativo autonomo, ma si configura come qualificazione giuridica attribuibile a forme organizzative già note al nostro ordinamento, quali: associazioni; comitati; fondazioni; società.

Tale impostazione si fonda sull'assunto che ciascuna di queste forme sia astrattamente idonea a svolgere un'attività d'impresa orientata alla produzione di utilità sociale, purché nel rispetto dei vincoli normativi che presidiano le finalità solidaristiche e di interesse generale perseguite dal legislatore.

Come esaminato nel cap. 1, l'art. 1 del d.lgs. n. 112/2017 consente l'acquisizione della qualifica di impresa sociale a tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al Libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.

Restano escluse le società unipersonali, le pubbliche amministrazioni e gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati.

Non è esclusa a priori la possibilità di acquisizione della qualifica di impresa sociale agli enti religiosi civilmente riconosciuti, a condizione che per le relative attività sia adottato un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del d.lgs. n. 112/2017. Per lo svolgimento delle suddette attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili.

Quanto alle cooperative sociali ed ai loro consorzi, già disciplinate dalla legge 8 novembre 1991, n. 381, la qualifica di imprese sociali è acquisita automaticamente, applicandosi ad esse il d.lgs. n. 112/2017 nel rispetto della normativa specifica delle cooperative ed in quanto compatibili, fermo restando l'ambito di attività di cui all'art. 1, legge n. 381/1991, come modificato dall'art. 17, comma 1, d.lgs. n. 112/2017.

Giova ribadire che la disciplina delle imprese sociali non è contenuta solo nel d.lgs. n. 112/2017, in quanto l'art. 1, comma 5, rinvia al codice del Terzo settore (d.lgs. n. 117/2017), e, in mancanza e per gli aspetti non disciplinati, alle norme del codice civile e alle relative disposizioni di attuazione concernenti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita.

Ne consegue che l'ordinamento ammette l'adozione di qualsiasi modello organizzativo, salvo le espresse esclusioni menzionate, a condizione che l'ente:

- › eserciti in via stabile e principale¹³⁰ un'attività di impresa di interesse generale, priva di scopo di lucro e destinata al perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale¹³¹ (questa clausola di carattere generale viene declinata in modo più esaustivo dall'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 112/2017)¹³²;
- › conformi la propria autonomia statutaria ai requisiti e alle limitazioni previste dal decreto legislativo ai fini dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale.

L'attività svolta non è l'unico criterio che consente di conseguire la qualificazione di impresa sociale. Infatti, ai sensi dell'art. 2, comma 4, d.lgs. n. 112/2017¹³³, l'impresa è sociale indipendentemente dal suo oggetto, quando per lo svolgimento dell'attività d'impresa sono occupati¹³⁴:

- a.** lavoratori molto svantaggiati ai sensi dell'art. 2, n. 99, del reg. (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014;

¹³⁰ Ai sensi dell'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 112/2017, si intende svolta in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al 70% dei ricavi complessivi dell'impresa sociale, secondo criteri di computo definiti con decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali.

¹³¹ Esaminando il Rapporto di Unioncamere 2014, Imprese, comunità e creazione di valore. L'economia reale attraverso il contributo delle imprese familiari, della cooperazione e dell'imprenditoria sociale, Centro Studi Unioncamere, Roma, emerge che, sebbene in termini strutturali quasi la metà di tali imprese si concentri nell'istruzione (198 imprese; 23,2% del totale) e nell'assistenza sociale non residenziale (187 imprese; 21,9%), tra maggio 2013 e maggio 2014 si è assistito ad una crescita complessiva che ha interessato anche settori legati all'ambiente e al turismo, come le attività di servizi per edifici e paesaggio (da 33 a 40) e le attività di ristorazione (da 8 a 19).

¹³² Dall'elenco delle attività elencate si evince che l'impresa sociale assicura ai meno abbienti l'accesso a beni o servizi (prestazioni socio-sanitarie, educazione e ricerca, cultura e sport, inserimento nel mercato del lavoro, commercio e agricoltura sociale), altrimenti inaccessibili, che garantiscono uno standard di vita che va al di là della mera sopravvivenza.

¹³³ Per il computo dei lavoratori svantaggiati nell'impresa sociale si veda la Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 4097 del 3.05.2019.

¹³⁴ L'impiego di queste categorie di soggetti è funzionale esclusivamente al conseguimento della qualifica di impresa sociale, purché sia pari almeno al 30% dei lavoratori ed ai fini del computo di questa percentuale minima, i lavoratori molto svantaggiati non possono contare per più di un terzo e per più di 24 mesi dall'assunzione.

- b. persone svantaggiate o con disabilità ai sensi dell'art. 112, comma 2, d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, e successive modificazioni;
- c. persone beneficiarie di protezione internazionale ai sensi del d.lgs. 19 novembre 2007, n. 251, e successive modificazioni;
- d. persone senza fissa dimora iscritte nel registro di cui all'art. 2, comma 4, legge 24 dicembre 1954, n. 1228, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia.

Ciò detto e rinviando al capitolo I per gli approfondimenti in ordine ai restanti tratti che connotano la disciplina dell'impresa sociale¹³⁵, può osservarsi che l'impianto normativo, nel suo complesso, persegue una pluralità di obiettivi:

- › promuovere l'impresa di interesse generale, favorendo modelli organizzativi sostenibili e accessibili a differenti tipologie di soggetti giuridici;
- › prevenire derive speculative, impedendo che soggetti con finalità lucrative possano esercitare attività di direzione o di controllo sull'impresa sociale¹³⁶;
- › assicurare la coerenza funzionale dell'attività rispetto alle finalità civiche e solidaristiche, tutelando nel contempo l'integrità del patrimonio e la destinazione degli utili a scopi di utilità collettiva.

4.2 Coinvolgimento dei Lavoratori (art. 11)¹³⁷

Gli statuti o i regolamenti aziendali delle imprese sociali, ai sensi del primo comma dell'art. 11, devono prevedere ***“adequate forme di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività”***. Come prescrive il terzo comma dell'art. 11 le modalità di coinvolgimento devono essere individuate dall'impresa sociale tenendo conto, tra gli altri elementi, dei contratti collettivi di cui all'art. 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, della natura dell'attività eserci-

¹³⁵ Alla luce delle prescrizioni di cui all'art. 3, d.lgs. n. 112/2017, la qualifica di impresa sociale si connota per l'assenza di scopo di lucro. Il divieto concerne il lucro soggettivo, inteso come arricchimento personale ed egoistico dei soggetti partecipanti, mentre rimane ammissibile il profitto oggettivo, ossia il risultato economico positivo derivante dal regolare esercizio dell'attività imprenditoriale. Al pari degli ETS, all'impresa sociale è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, pure nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento del rapporto, assimilando a distribuzione di utili la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale.

¹³⁶ Cfr. art. 4, comma 3, d.lgs. n. 112/2017.

¹³⁷ L'art. 11 non si applica alle cooperative a mutualità prevalente e agli enti religiosi di cui all'art. 1, comma 3.

tata, delle categorie di soggetti da coinvolgere e delle dimensioni dell'impresa sociale, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore. Inoltre, per la stessa disposizione, delle forme e modalità di coinvolgimento deve farsi menzione nel bilancio sociale di cui all'art. 9, comma 2.

Le Linee Guida¹³⁸ – adottate con il [decreto ministeriale del 7 settembre 2021](#) (d'ora innanzi "d.m. 2021") – specificano che lo statuto è lo strumento più appropriato per contenere le norme sull'organizzazione e il funzionamento, in quanto atto modificabile dall'organo competente per adeguarsi alle necessità operative dell'impresa sociale. L'obbligo di coinvolgimento non configura una mera raccomandazione, ma un requisito essenziale per l'acquisizione e il mantenimento della qualifica di impresa sociale che, per tale ragione, si caratterizza non solo in funzione delle finalità di interesse generale perseguite, ma anche per l'adozione di *"modalità di gestione responsabili e trasparenti"* che favoriscano un sistema di governance che non sia chiuso ai soli soci o amministratori, ma aperto alla partecipazione di tre categorie di stakeholder: lavoratori, utenti (i destinatari dei beni e servizi) e *"altri soggetti direttamente interessati"* (una categoria aperta che il d.m. 2021 identifica in volontari, finanziatori, enti del territorio, ecc.).

4.3 Modalità di coinvolgimento

Per coinvolgimento, ai sensi dell'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 112/2017 si intende il *"meccanismo di consultazione o di partecipazione mediante il quale lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività siano posti in grado di esercitare un'influenza sulle decisioni dell'impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi."* Da tale definizione discende la natura **sostanziale del processo di coinvolgimento**, destinato a produrre effetti concreti sulle scelte dell'impresa.

I profili essenziali di tale processo possono essere così delineati:

- › **finalità:** lo scopo del coinvolgimento è *"esercitare un'influenza sulle decisioni"*, il che implica la necessità di garantire agli stakeholder una effettiva possibilità di incidere sull'indirizzo strategico e operativo dell'ente, superando forme di partecipazione puramente simboliche o prive di reale impatto;
- › **strumenti:** il coinvolgimento deve attuarsi tramite l'informazione, la consultazione o la partecipazione¹³⁹.

¹³⁸ Allegato I.

¹³⁹ Cfr. Allegato I, par. 2., d.m. 2021.

- › **oggetto:** l'influenza deve potersi esercitare, in via prioritaria, sulle condizioni di lavoro, per quanto riguarda i lavoratori, e sulla qualità dei beni e dei servizi, con riferimento agli utenti.

In ogni caso, l'obbligo di coinvolgimento non si traduce in un modello unico e rigido, ma richiede un'attenta "calibrazione" da parte di ogni impresa sociale.

Questo processo di personalizzazione deve tenere conto di tre variabili fondamentali: **i Contratti Collettivi Nazionali di Lavoro (CCNL) applicabili; la natura specifica dell'attività svolta; le dimensioni dell'impresa.**

4.3.1 Calibrazione in base ai CCNL (ex art. 51 d.lgs. n. 81/2015)

Le modalità di coinvolgimento previste dallo statuto dell'impresa sociale devono integrarsi e coordinarsi con il sistema di relazioni sindacali già disciplinato dal CCNL applicato dall'impresa sociale, senza sovrapporsi o entrare in conflitto.

I CCNL, infatti, contengono già disposizioni dettagliate in materia di:

- › **Diritti di informazione e consultazione.** I contratti collettivi prevedono procedure e tempistiche precise con cui il datore di lavoro deve informare e, in certi casi, consultare le Rappresentanze Sindacali Unitarie (RSU) o le Rappresentanze Sindacali Aziendali (RSA) su materie cruciali come l'organizzazione del lavoro, i piani di investimento, le ristrutturazioni, la formazione e la sicurezza.
- › **Organismi paritetici.** Molti CCNL istituiscono organismi bilaterali (nazionali o territoriali) con compiti specifici in ambiti come la formazione, la sicurezza sul lavoro e il welfare aziendale, rappresentando già una forma di partecipazione strutturata.
- › **Contrattazione di secondo livello.** I CCNL delegano alla contrattazione aziendale o territoriale la regolamentazione di aspetti specifici dell'organizzazione del lavoro, incentivando un dialogo diretto a livello di impresa.

Pertanto, "calibrare" il coinvolgimento significa che le previsioni statutarie dell'impresa sociale devono essere adeguate a quanto già previsto e **rispettare le prerogative sindacali** attraverso forme di coinvolgimento dei lavoratori che non siano idonee a interferire o "indebolire" il ruolo delle rappresentanze sindacali previsto dalle discipline di legge e contratto. Per esempio, un comitato di lavoratori istituito per la consultazione su temi organizzativi dovrà coordinarsi con le RSU, che mantengono le loro prerogative legali e contrattuali. Inoltre, la calibrazione del coinvolgimento dovrà connotarsi in chiave di integrazione e arricchimento, quindi non di una duplicazione, di quanto già previsto dal CCNL, così come chiarito dal d.m. 2021. Le disposi-

zioni collettive continueranno ad essere applicate *“ferme restando le eventuali prassi più favorevoli contenute [...] nei contratti collettivi nazionali di lavoro”*.

Il CCNL costituisce, in tale prospettiva, la soglia minima dei diritti di informazione e consultazione, delineando un livello essenziale di tutela e di coinvolgimento. Lo statuto – o il regolamento aziendale – muovendo da questa base, può – e, in un certo senso, deve introdurre forme di partecipazione più evolute, estendendo il perimetro del coinvolgimento ad altre categorie di stakeholder, quali utenti, volontari, finanziatori e comunità locale, in coerenza con la propria missione di interesse generale.

Giova osservare, poi, che come prescrive l'art. 11, comma 4, d.lgs. n. 112/2017 gli statuti delle imprese sociali devono in ogni caso disciplinare:

- a. i casi e le modalità della partecipazione dei lavoratori e degli utenti, anche tramite loro rappresentanti, all'assemblea degli associati o dei soci;
- b. nelle imprese sociali che superino due dei limiti indicati nel primo comma dell'art. 2435-*bis* c.c. ancorché ridotti della metà, la nomina, da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti di almeno un componente, sia dell'organo di amministrazione, sia dell'organo di controllo¹⁴⁰.

In questa prospettiva, le linee guida ministeriali adottate con il d.m. 2021 prevedono, che nelle realtà sopra menzionate il diritto di consultazione si estrinsechi nella nomina di un rappresentante dei lavoratori nell'organo di amministrazione – ma anche nell'organo direttivo di enti non societari – e nell'organo di controllo e che gli statuti delle imprese che presentino tali parametri dimensionali possono prevedere che un componente dell'organo di amministrazione e/o di quello di controllo sia nominato da parte degli utenti, potendo altresì individuare eventuali specifici requisiti o attribuire allo stesso specifiche funzioni, così da garantire un'influenza effettiva sui processi decisionali¹⁴¹.

In sintesi, il contratto collettivo nazionale di lavoro non esaurisce la disciplina della partecipazione, ma rappresenta la base sulla quale l'impresa sociale è chiamata a costruire un modello più ampio e inclusivo, capace di riflettere la sua vocazione solidaristica e di assicurare la piena realizzazione delle finalità di interesse generale che ne ispirano l'attività.

¹⁴⁰ Non può essere trascurata la circostanza che la legge n. 76/2025 ha introdotto disposizioni per la partecipazione dei lavoratori alla gestione, al capitale e agli utili delle imprese, regolamentando in chiave promozionale forme e modalità di coinvolgimento dei lavoratori nella gestione dell'impresa stesse. La disciplina presenta alcune analogie con quella delle imprese sociali, pur restando ovviamente gli ambiti di applicazione non sovrapponibili. La legge n. 76/2025, infatti, appare principalmente rivolta alle imprese e agli enti aventi scopo di lucro in quanto introduce istituti la cui adozione è facoltativa ed eventuale; diversamente, gli istituti di cui al d.lgs. n. 112/2017 hanno carattere obbligatorio.

¹⁴¹ Cfr. par. 2, pt. 3, Allegato I, d.m. 2021.

4.3.2 Calibrazione in base alla Natura dell'Attività e alle Dimensioni dell'Impresa

Il principio di adeguatezza, espresso nell'art. 11, comma 1, e richiamato esplicitamente dal d.m. 2021, impone che le modalità di coinvolgimento siano proporzionate e funzionali al contesto specifico dell'impresa.

Lo statuto, quindi, deve identificare chiaramente le categorie di stakeholder da coinvolgere e definire meccanismi appropriati per ciascuna, in relazione agli aspetti dell'attività che li toccano più da vicino.

La tipologia di attività di interesse generale svolta (es. assistenza sanitaria, servizi socio-assistenziali, educazione, cultura, inserimento lavorativo) determina gli **stakeholder rilevanti e gli argomenti di interesse**. Oltre ai lavoratori, gli stakeholder "direttamente interessati" cambiano a seconda dell'attività. In un centro diurno per anziani, gli utenti e le loro famiglie sono stakeholder primari. In un progetto di riqualificazione urbana, lo è la comunità locale. In un'attività di inserimento lavorativo, lo sono i soggetti svantaggiati inseriti. Per altro aspetto, varia anche il coinvolgimento degli stakeholder, variando i casi e le materie su cui esercitare l'influenza. In via esemplificativa, per gli utenti di un servizio sanitario, il tema cruciale è la "qualità dei beni o dei servizi" mentre per i lavoratori afferisce alle "condizioni di lavoro".

Inoltre, come qualsiasi assetto organizzativo adeguato, la complessità e la formalità degli strumenti di coinvolgimento devono adeguarsi, vale a dire risultare proporzionate alla **dimensione dell'organizzazione**.

A tale riguardo, giova osservare come il d.m. 2021 ha tradotto il principio generale dell'art. 11 in un sistema articolato su tre livelli crescenti di coinvolgimento: informazione, consultazione e partecipazione.

Il primo livello è quello della **informazione**.

Si tratta del livello base, obbligatorio per tutte le imprese sociali. L'ente deve mettere a disposizione, almeno una volta all'anno (o con maggiore frequenza se necessario), informazioni chiare e accessibili su temi di centrale rilevanza per gli stakeholder, quali: l'andamento, effettivo e prevedibile, dell'attività d'impresa; la natura e la qualità dei beni o servizi erogati; la situazione economica e occupazionale; le criticità emerse a seguito dall'attività di vigilanza dell'organo di controllo; le decisioni aziendali che possono impattare sull'organizzazione del lavoro, sui contratti, sulla salute e sicurezza; le decisioni che comportano cambiamenti rilevanti per gli utenti.

Le informazioni devono essere rese disponibili tramite strumenti idonei a garantire un facile accesso, come il sito internet aziendale o newsletter periodiche.

Il secondo livello è quello della **consultazione**.

La consultazione costituisce un livello più avanzato di coinvolgimento in quanto non è finalizzata soltanto a fornire informazioni, bensì alla raccolta attiva di pareri, osservazioni e proposte, favorendo un'interazione effettiva tra impresa e stakeholder.

Il d.m. 2021 distingue due diverse tipologie di consultazione, una ordinaria, l'altra straordinaria. Attraverso la **consultazione ordinaria**, l'impresa deve prevedere mo-

dalità stabili (es. comitati, assemblee speciali) attraverso cui i rappresentanti degli stakeholder possano esprimere pareri non vincolanti per gli amministratori sulle materie oggetto di informazione.

La **consultazione straordinaria è obbligatoria**, e prevista al verificarsi di circostanze “eccezionali” che incidono notevolmente sugli interessi degli stakeholder, rispetto alle quali l'organo di amministrazione ha l'obbligo di richiedere un parere, sebbene non vincolante, ai rappresentanti. Tra tali circostanze il d.m. 2021 include la delocalizzazione, il trasferimento o la chiusura di sedi; i licenziamenti collettivi; modifiche statutarie rilevanti (es. cambio delle attività di interesse generale, rinuncia alla qualifica di impresa sociale, modifica delle stesse modalità di coinvolgimento). Un elemento centrale della consultazione è rappresentato dall'obbligo, per l'organo amministrativo, di fornire una motivazione scritta qualora decida di non aderire ai pareri ricevuti. Tale obbligo, pur non conferendo carattere vincolante ai pareri, rafforza notevolmente il processo consultivo, imponendo agli amministratori di considerare con attenzione e ponderare seriamente le istanze degli stakeholder.

Il livello più elevato di coinvolgimento è quello della **partecipazione attiva** che si traduce nella presenza fisica degli stakeholder all'interno degli organi sociali.

Il d.m. 2021 prevede due forme di partecipazione.

La prima è la **partecipazione alle assemblee** statutariamente disciplinate.

Gli statuti devono prevedere, infatti, che almeno un rappresentante per ciascuna categoria (lavoratori, utenti, altri interessati) possa partecipare alle assemblee dei soci o degli associati, sia ordinarie che straordinarie, senza diritto di voto e di essere consultati su temi specifici.

La seconda è la **partecipazione agli organi di direttivi, di amministrazione e controllo** (obbligatoria per le imprese più grandi, come accennato) prevista per le imprese sociali che superano per due esercizi consecutivi due dei seguenti tre limiti dimensionali (ridotti della metà rispetto a quelli dell'art. 2435-*bis* c.c.): totale dell'attivo dello stato patrimoniale pari ad € 2.200.000; ricavi delle vendite e delle prestazioni pari ad € 4.400.000; un numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio pari a 25 unità. Le imprese di grandi dimensioni hanno l'obbligo di prevedere la nomina, da parte dei lavoratori, di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione sia dell'organo di controllo. Al ricorrere dei medesimi presupposti dimensionali, gli statuti possono inoltre prevedere la nomina di un rappresentante degli utenti nell'organo di amministrazione e/o nell'organo di controllo, individuando altresì eventuali specifici requisiti o attribuire allo stesso specifiche funzioni.

4.4 Controllo e specialità della disciplina

Il rispetto delle norme sul coinvolgimento non è lasciato alla mera discrezionalità dell'impresa. L'organo di controllo interno (obbligatorio per tutte le imprese sociali ex art. 10 d.lgs. n. 112/2017) ha il compito specifico di monitorare l'effettiva applicazione di queste disposizioni. Gli esiti di tale monitoraggio devono essere riportati anche nel bilancio sociale. Inoltre, la violazione di tali obblighi può essere accertata in sede di vigilanza da parte degli ispettorati del lavoro e delle altre autorità competenti.

È importante sottolineare il carattere di specialità della disciplina dell'impresa sociale (d.lgs. n. 112/2017) rispetto a quella generale del CTS per gli altri ETS. Ciò significa che le regole sull'impresa sociale, come quelle dell'art. 11, prevalgono su quelle generali. Un ETS che sceglie la qualifica di impresa sociale adotta un "pacchetto" normativo specifico e non può derogarvi.

Con specifico riferimento al tema che ci occupa, è doveroso evidenziare come il bilancio sociale¹⁴² è lo strumento fondamentale attraverso cui l'impresa sociale dà conto all'esterno del rispetto dei propri principi fondanti, inclusa la governance partecipativa. Non è un adempimento burocratico, ma un atto di accountability verso tutti gli stakeholder.

Le Linee Guida per la redazione del bilancio sociale (d.m. 4 luglio 2019), richiamate anche dal d.m. 2021 sul coinvolgimento, prevedono che l'impresa fornisca informazioni specifiche e dettagliate sulle **modalità di coinvolgimento previste**, descrivendo le clausole statutarie e le procedure adottate per garantire l'informazione, la consultazione e la partecipazione dei diversi stakeholder. Inoltre, il bilancio sociale deve rendicontare come tali meccanismi sono stati concretamente utilizzati nel corso dell'esercizio (es. numero di riunioni dei comitati, argomenti trattati, pareri formulati, iniziative intraprese a seguito delle consultazioni) così da dimostrarne l'effettiva attuazione.

L'art. 10 d.lgs. n. 112/2017 affida all'organo di controllo¹⁴³ il compito di vigilare sul rispetto delle finalità sociali e delle disposizioni del decreto. Il d.m. 2021 specifica al riguardo che tale monitoraggio si estende al rispetto delle norme sul coinvolgimento e che *"gli esiti del monitoraggio sono diffusi anche attraverso il bilancio sociale"*.

In questo modo, il bilancio sociale chiude il cerchio: l'impresa definisce nello statuto le proprie regole di governance partecipativa, le attua nella gestione quotidiana e, infine, ne rende conto pubblicamente, sottoponendosi al giudizio degli stakeholder e garantendo la massima trasparenza sul proprio operato.

¹⁴² Si rinvia per approfondimenti al cap. 2.

¹⁴³ Sulla disciplina dell'organo di controllo dell'impresa sociale si rinvia al cap 1.

4.5 Il lavoro nell'impresa sociale (art. 13)

L'art. 13 d.lgs. n. 112/2017 regola in maniera puntuale e inderogabile i rapporti di lavoro e l'impiego dei volontari all'interno dell'impresa sociale.

Tale disposizione costituisce il giunto cardiano del modello di impresa sociale, in quanto traduce in obblighi giuridici i principi di **equità, trasparenza e tutela del lavoro** che ne ispirano la missione.

4.5.1 Trattamento economico e normativo

Il primo periodo del comma 1¹⁴⁴ dell'art. 13 enuncia un principio di tutela essenziale, imponendo che ai lavoratori dell'impresa sociale sia garantito un trattamento economico e normativo non inferiore a quello stabilito dai contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, come previsto dall'art. 51 d.lgs. n. 81/2015.

Questo obbligo ha la duplice finalità di **garantire le tutele standard**, assicurando ai lavoratori dell'impresa sociale le medesime garanzie (salario minimo, ferie, orario, inquadramento) dei lavoratori di imprese for-profit operanti nel medesimo settore nonché di **prevenire il dumping sociale**, impedendo che la natura "sociale" dell'ente venga utilizzata come pretesto per competere sul mercato attraverso la compressione dei costi del lavoro.

Proprio l'equità retributiva, disciplinata dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 112/2017, rappresenta uno dei pilastri etici e gestionali che definiscono l'identità dell'impresa sociale. Questo principio si traduce in una regola precisa e vincolante: **la differenza retributiva tra i lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto di uno a otto**. Lo stesso art. 13, poi, prevede una deroga al suddetto limite, ammettendo **il rapporto tra livelli di retribuzione nel rapporto di uno a dodici**, in presenza di comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 2 d.lgs. n. 112/2017. Le imprese sociali che si avvalgono della deroga al tetto retributivo dovranno dare conto del rispetto di tali parametri nel proprio bilancio sociale.

La finalità di questa disposizione non è meramente tecnica, ma profondamente legata alla natura stessa dell'impresa sociale. L'introduzione di un tetto al divario salariale, infatti, è coerente con le finalità non lucrative dell'impresa sociale che si so-

¹⁴⁴ I lavoratori dell'impresa sociale hanno diritto a un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. La retribuzione dei lavoratori di cui all'art. 2, comma 4, lett. a), può essere inferiore a quella prevista dal contratto collettivo applicato, purché non sia inferiore al maggior valore tra la retribuzione annua lorda prevista dal contratto collettivo per l'inquadramento più basso e la retribuzione annua lorda del lavoratore più pagato divisa per otto.

stanza anche nell'assenza di scopo di lucro soggettivo, ovvero dal divieto di arricchimento personale dei soci o degli amministratori. Il limite alla forbice retributiva è la diretta conseguenza di questo principio applicato alla struttura del personale che impedisce che il valore economico generato dall'attività di interesse generale venga concentrato nelle mani di poche figure apicali, garantendo invece che sia reinvestito nella missione sociale o distribuito con maggiore equità tra tutti i collaboratori. Inoltre, un divario retributivo contenuto contribuisce a creare un clima aziendale più coeso e collaborativo. La riduzione delle disparità economiche in seno all'impresa sociale può rafforzare il senso di appartenenza e la condivisione della missione sociale, elementi cruciali per la motivazione del personale in un ente del Terzo Settore. Per quanto concerne, invece, l'ambito della responsabilità sociale e della trasparenza, il rispetto del rapporto 1:8 è un indicatore oggettivo e misurabile che l'impresa può comunicare all'esterno (ad esempio nel bilancio sociale) per rafforzare la propria reputazione e la fiducia degli stakeholder.

Circa l'ambito di applicazione del rapporto di equità retributiva, è fondamentale definire con precisione a chi si applica questo vincolo.

La norma fa esplicito riferimento ai "lavoratori", da intendersi quali dipendenti dell'impresa sociale in considerazione dell'adozione della "retribuzione annua lorda" quale parametro utilizzato per la comparazione. La retribuzione, infatti, è il corrispettivo economico spettante al lavoratore che si obbliga a collaborare nell'impresa prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore. Cosicché nel calcolo devono essere inclusi tutti i lavoratori legati all'impresa da un contratto di lavoro subordinato, a prescindere dal livello di inquadramento (operai, impiegati, quadri e dirigenti).

La determinazione dei compensi degli amministratori, invece, sembrerebbe esclusa dal calcolo del rapporto 1:8. La remunerazione dei membri dell'organo di amministrazione è disciplinata da una norma specifica, l'art. 3, comma 2, lett. a) d.lgs. n. 112/2017, che stabilisce che si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni.

Si tratta quindi di due tetti distinti e non sovrapponibili: uno per la forbice salariale interna ai dipendenti (art. 13) e uno per il compenso massimo degli amministratori (art. 3).

La normativa non assoggetta a limitazione l'ammontare dei compensi che l'impresa sociale corrisponde in favore dei lavoratori autonomi. Stando alla lettera della legge, i collaboratori autonomi (consulenti, professionisti con partita IVA, collaboratori coordinati e continuativi) sono esclusi da limitazioni. Il vincolo si applica solo alla struttura dei costi del personale dipendente. Tuttavia, un utilizzo elusivo di contratti di lavoro autonomo per figure apicali al solo fine di aggirare il limite potrebbe essere oggetto

di valutazione da parte degli organi di vigilanza in un'ottica di prevalenza della sostanza sulla forma.

Definito l'ambito di applicazione, è necessario comprendere quali siano gli elementi economico-retributivi da prendere in considerazione per il calcolo del rapporto 1:8.

Il calcolo deve essere effettuato sulla base della **“retribuzione annua lorda” (RAL)** che include tutte le componenti fisse e variabili della retribuzione che hanno natura corrispettiva della prestazione lavorativa. Vi rientrano, a titolo esemplificativo: paga base (minimo tabellare); scatti di anzianità; indennità di contingenza; superminimi individuali o collettivi; premi di risultato, bonus e altre componenti variabili legate alla performance; mensilità aggiuntive (tredicesima, quattordicesima se prevista); valore convenzionale di eventuali benefit in natura (es. auto aziendale ad uso promiscuo). Sono esclusi i rimborsi spese a piè di lista e le somme erogate a titolo di welfare aziendale che non costituiscono reddito da lavoro dipendente.

Così determinate le basi di confronto, il rapporto si calcola confrontando la RAL più alta corrisposta a un lavoratore dipendente con la RAL più bassa corrisposta a un altro lavoratore dipendente all'interno della stessa impresa sociale¹⁴⁵.

Per i lavoratori a tempo parziale, la loro RAL deve essere riparametrata su base annua come se lavorassero a tempo pieno (c.d. “full-time equivalent”) per garantire un confronto omogeneo e corretto. In caso contrario, la presenza di un lavoratore part-time con una RAL molto bassa potrebbe falsare il calcolo, consentendo retribuzioni apicali sproporzionate.

Il rispetto del rapporto 1:8, non essendo una mera raccomandazione bensì un requisito essenziale per il mantenimento della qualifica di impresa sociale, è soggetto ad uno specifico regime di monitoraggio e vigilanza. L'**organo di controllo** dell'impresa sociale ha il compito specifico di vigilare sul rispetto delle disposizioni del d.lgs. n. 112/2017, incluso il principio l'osservanza da parte dell'organo di amministrazione del principio di equità retributiva (art. 10, comma 3). Gli esiti di questo **monitoraggio interno** devono essere resi pubblici. Esternamente, il rispetto della norma può essere verificato anche in sede di ispezione da parte degli Ispettorati territoriali del lavoro e delle altre amministrazioni competenti con funzioni di vigilanza. La violazione di questo requisito, se accertata e non sanata, può portare alla **perdita della qualifica di impresa sociale**, con la conseguente cancellazione dall'apposita sezione del Registro delle Imprese e la decadenza da tutti i benefici connessi.

¹⁴⁵ A titolo di esempio: se il lavoratore con la retribuzione più bassa percepisce una RAL di 22.000 euro, la RAL del lavoratore più pagato (incluso il dirigente più alto in grado, se dipendente) non potrà superare i 176.000 euro (22.000 x 8).

4.5.2 Il trattamento retributivo massimo

Il divieto di perseguire un fine di lucro è ulteriormente assicurato dall'esistenza di un tetto massimo di retribuzione erogabile ai lavoratori dell'impresa sociale, ai sensi dell'art. 3, comma 2, lett. b), d.lgs. n. 112/2017. Le imprese sociali non possono corrispondere ai lavoratori subordinati o autonomi retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi.

Nell'originaria impostazione della norma, tali limiti erano derogabili solo in presenza di comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle seguenti attività di interesse generale: interventi e prestazioni sanitarie; formazione universitaria e post-universitaria; ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

La legge 3 luglio 2023, n. 85 di conversione in legge, con modificazioni del decreto legge n. 48 del 2023 (c.d. decreto lavoro) ha previsto una revisione degli artt. 8 e 16 CTS e degli artt. 3 e 13 della disciplina sull'impresa sociale, tutti riferiti ai limiti retributivi dei lavoratori.

L'art. 29 del decreto lavoro è intervenuto abrogando il riferimento ai tre ambiti di attività citati, rispetto ai quali era possibile derogare ai limiti di retribuzione massima, con l'effetto che gli enti del terzo settore e le imprese sociali possono, in presenza di comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze, prescindere da quale sia l'attività di interesse generale svolta.

Alle medesime condizioni può, inoltre, essere derogata la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti che può arrivare a un rapporto di uno a dodici (anziché di uno a otto) da calcolarsi sulle retribuzioni lorde.

Resta quindi essenziale per beneficiare delle citate deroghe stabilire quando sussistano "comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze".

Sul punto è intervenuta la Direzione Generale del Terzo settore del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali con la nota 2088 del 27 febbraio 2020 che, con riferimento alla simmetrica previsione contenuta nell'art. 16 CTS, ha chiarito che le professionalità per le quali si voglia derogare al limite retributivo previsto dalla norma devono essere oggettivamente necessarie per l'ente e funzionali all'esercizio delle attività di interesse generale, sia direttamente attraverso le prestazioni da svolgersi nello specifico settore di attività, sia indirettamente attraverso prestazioni parimenti connotate dall'elevato profilo di professionalità che siano comunque necessarie, in presenza della particolare complessità del modello organizzativo dell'ente, ai fini dell'efficace coordinamento delle attività medesime, e senza le quali, pertanto, si genererebbe un pregiudizio alle attività di interesse generale. Il richiamato rapporto di necessaria causalità dovrà essere evidenziato da adeguata documentazione, a partire dal *curriculum* del lavoratore e dalla relativa deliberazione assunta dal competente organo, che dovrà contenere un esaustivo e logico sviluppo del percorso motivazio-

nale alla base della costituzione del rapporto di lavoro, che dovrà essere particolarmente stringente nella rappresentazione del nesso teleologico sopra descritto, specialmente nell'ipotesi di funzionalizzazione indiretta.

4.6 Il volontariato

L'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 112/2017¹⁴⁶ disciplina la possibilità per le imprese sociali di avvalersi di volontari¹⁴⁷. La disposizione introduce un limite quantitativo della presenza di volontari nell'organizzazione di lavoro, così da preservarne la natura imprenditoriale.

Vale per l'impresa sociale la definizione di cui all'art. 17, comma 2, CTS, a mente della quale il *volontario* è una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ETS, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà.

La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro (subordinato o autonomo) con l'ente di cui è socio o tramite cui svolge l'attività e, elemento qualificante la fattispecie, la sua prestazione non può essere retribuita in alcun modo, stante il principio di gratuità¹⁴⁸. La disciplina ammette soltanto la possibilità di attribuzione di valori a titolo di **rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate** per l'attività prestata, entro limiti e condizioni predefiniti dall'ente¹⁴⁹.

L'utilizzo improprio della figura del volontario per mascherare un rapporto di lavoro subordinato ("lavoro nero") espone l'ente a gravi sanzioni. La giurisprudenza è costante nel riqualificare il rapporto sulla base delle modalità di fatto della prestazione (eterodirezione, orario fisso, inserimento stabile nell'organizzazione indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalle parti).

Con riguardo ai limiti di contingentamento, il vincolo numerico si palesa più stringente e distintivo per l'impresa sociale rispetto ad altri ETS (come le Organizzazioni di Volontariato, che devono avvalersi in modo prevalente di volontari). Il d.lgs. n. 112/2017 prescrive infatti che il numero dei volontari iscritti nell'apposito registro non può essere superiore a quello dei lavoratori (dipendenti o con altre forme di rapporto di lavoro retribuito). La finalità è duplice, come si diceva, di salvaguardare la natura "imprenditoriale" ovvero di assicurare che l'attività economica si fondi primariamente

¹⁴⁶ L'impresa sociale può avvalersi di volontari. Il numero dei volontari non può essere superiore a quello dei lavoratori.

¹⁴⁷ Il volontariato è definito in dettaglio dall'art. 17 d.lgs. n. 117/2017 (CTS).

¹⁴⁸ Art. 17, comma 3, CTS.

¹⁴⁹ Art. 17, comma 4, CTS.

su lavoro retribuito e strutturato, e non prevalentemente su prestazioni gratuite, nonché di promuovere l'occupazione, incentivando la creazione di posti di lavoro stabili come veicolo per il perseguimento della missione sociale.

L'impresa sociale, inoltre, deve assicurare i volontari che prestano attività di volontariato nell'impresa medesima contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi.

Infine, il d.lgs. n. 95/2018 ha introdotto nell'articolo della norma il comma 2-*bis*, al fine di disciplinare la materia del computo del costo del lavoro nei servizi dell'impresa sociale ai fini della partecipazione a gare d'appalto e, più in generale, per l'adempimento di contratti stipulati con amministrazioni pubbliche.

Nello specifico, mutuando quanto disposto in materia di cooperative sociali, il comma 2-*bis* prevede che le prestazioni dei soci volontari possano essere utilizzate solo in misura complementare e non sostitutiva rispetto ai parametri di impiego di operatori professionali. Inoltre, le prestazioni dei soci volontari non concorrono alla determinazione dei costi di servizio, fatta eccezione per gli oneri assicurativi contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi.

Art. 11 - Coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle attività

Modalità	Soggetti Coinvolti	Contenuti Minimi	Strumenti
Informazione (Annuale)	Lavoratori, utenti, stakeholder	Andamento aziendale, qualità servizi, situazione economica, decisioni rilevanti	Sito web, newsletter, documenti presso sede
Consultazione (Strutturata)	Rappresentanze costituite	Pareri non vincolanti su tematiche specifiche, proposte migliorative	Comitati, assemblee speciali, consultazioni online
Partecipazione Assembleare	Rappresentanti designati	Presenza senza voto in assemblee ordinarie/straordinarie	Statuto aziendale, regolamenti interni
Nomina Organi (Grandi imprese)	Lavoratori (obbligatorio), utenti (facoltativo)	Almeno 1 componente organo direttivo e controllo	Procedure elettive previste da statuto

Soglie per nomina negli organi: Attivo patrimoniale > 2,2M€, ricavi > 4,4M€, dipendenti > 25 (due parametri su tre)

Appendice

Modello

Rendicontazione sul monitoraggio svolto dall'organo di controllo e attestazione di conformità del bilancio sociale

Bilancio sociale al 31.12.202X - [XYZ] impresa sociale

AI soci, gli associati o altro organo equivalente di Fondazione

Relazione sull'attività di monitoraggio e sui suoi esiti

Ai sensi dall'art. 10, comma 3, d.lgs. n 112/2017 (d'ora in avanti Decreto), abbiamo svolto nel corso dell'esercizio 202X l'attività di monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali da parte di [XYZ] impresa sociale, con particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 2, 3, 4, 11 e 13 dello stesso Decreto.

Tale monitoraggio, eseguito in aderenza alla normativa vigente e tenendo conto della forma giuridica adottata dall'impresa sociale, ha avuto per oggetto, in particolare, quanto segue:

- › la verifica dell'esercizio in via stabile e principale di una o più attività di interesse generale di cui all'art. 2, comma 1, del Decreto per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, in conformità con le norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, nonché, eventualmente, di attività diverse da quelle indicate nell'art. 2, comma 1, del Decreto, purché nei limiti del predetto art. 2, comma 3 e delle previsioni statutarie, determinati in base ai criteri stabiliti con decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 22 giugno 2021;
- › l'assenza dello scopo di lucro, attraverso la verifica della destinazione dell'utile d'esercizio allo svolgimento dell'attività statutaria, nonché l'osservanza del divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, soci, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali, tenendo conto delle indicazioni di cui all'art. 3 del Decreto;
- › la verifica della struttura proprietaria dell'impresa sociale, accertando che la stessa non risulta soggetta ad attività di direzione e coordinamento da parte di uno dei soggetti di cui all'art. 4, comma 3, del Decreto;

- › l'analisi dello statuto e dei regolamenti aziendali al fine di verificare che negli stessi, nel rispetto di quanto disposto dall'art. 11 del Decreto e dalle linee guida del decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 7 settembre 2021, sono state previste adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle attività d'impresa, individuate tenendo conto, tra gli altri elementi, dei contratti collettivi nazionali di lavoro, delle categorie di soggetti da coinvolgere e delle dimensioni dell'impresa sociale;
- › la verifica, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del Decreto, che il trattamento economico e normativo dei lavoratori dipendenti non è inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all'art. 51 d.lgs. n. 81/2015 e che, non essendosi verificate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 2 del Decreto, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti dell'impresa sociale non è superiore al rapporto uno ad otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda;
- › la verifica, ai sensi dell'art. 13, commi 2 e 2-bis, del Decreto, che il numero dei volontari impiegati nell'attività dell'impresa sociale non è stato superiore a quello dei lavoratori e che il loro impiego è risultato complementare e non sostitutivo rispetto ai parametri di impiego degli operatori professionali; la verifica che l'impresa sociale abbia assicurato i volontari che prestano attività di volontariato contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi.

Attestazione di conformità del bilancio sociale alle Linee guida di cui al decreto 4 luglio 2019 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

Ai sensi dall'art. 10, comma 3, del Decreto, abbiamo svolto nel corso dell'esercizio 202X l'attività di verifica della conformità del bilancio sociale, predisposto da [XYZ] impresa sociale, alle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore, emanate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 luglio 2019.

La [XYZ] impresa sociale ha dichiarato di predisporre il proprio bilancio sociale per l'esercizio 202X in conformità alle suddette Linee guida [eventualmente: e in conformità/parziale conformità agli standard/linee guida nazionali/internazionali di rendicontazione].

Ferma restando le responsabilità dell'organo di amministrazione [o di altro organo equivalente della impresa sociale] della predisposizione del bilancio sociale secondo le modalità e le tempistiche previste nelle norme che ne disciplinano la redazione, l'organo di controllo ha la responsabilità di attestare, nei termini legali previsti, la conformità del bilancio sociale alle Linee guida del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali di cui al predetto decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 luglio 2019.

All'organo di controllo compete inoltre di rilevare se il contenuto del bilancio sociale risulti manifestamente incoerente con i dati riportati nel bilancio d'esercizio e/o con le informazioni e i dati in suo possesso.

Abbiamo, quindi, verificato che le informazioni contenute nel bilancio sociale siano coerenti con le richieste informative previste dalle Linee guida ministeriali di riferimento. Il nostro comportamento è stato improntato, per quanto compatibile, alle indicazioni in materia contenute nelle Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore. In questo senso, abbiamo verificato anche i seguenti aspetti:

- › conformità della struttura del bilancio sociale rispetto all'articolazione per sezioni di cui al paragrafo 6 delle Linee guida;
- › presenza nel bilancio sociale delle informazioni di cui alle specifiche sottosezioni esplicitamente previste al paragrafo 6 delle Linee guida, salvo adeguata illustrazione delle ragioni che abbiano portato alla mancata esposizione di specifiche informazioni;
- › rispetto dei principi di redazione del bilancio sociale di cui al paragrafo 5 delle Linee guida, tra i quali i principi di rilevanza e di completezza che possono comportare la necessità di integrare le informazioni richieste esplicitamente dalle linee guida.

Sulla base del lavoro svolto non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che facciano ritenere che il bilancio sociale di [XYZ] impresa sociale non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle previsioni delle Linee guida di cui al decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 luglio 2019.

[- in alternativa:

Sulla base del lavoro svolto si attesta che il bilancio sociale di [XYZ] impresa sociale è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle previsioni delle Linee guida di cui al decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 luglio 2019].

Luogo, data

L'organo di controllo



9

788899

517472