

Impresa sociale

Impresa sociale: approvati i decreti attuativi mancanti

di **Monica Poletto***

In data 24 gennaio 2008, il Ministero della Solidarietà Sociale e il Ministero dello Sviluppo Economico hanno emanato i **decreti** necessari a dare **attuazione alla disciplina dell'impresa sociale**.

L'impresa sociale era stata recepita nel nostro ordinamento con la Legge 13 giugno 2005, n. 118, che recava la delega al Governo "ad adottare[...]uno o più decreti legislativi recanti una disciplina organica, ad integrazione delle norme dell'ordinamento civile, relativa alle imprese sociali".

Con il D.Lgs. n. 155 del 13 giugno 2006, la legge era stata quasi completamente attuata.

Per completare la disciplina mancavano all'appello ancora **quattro provvedimenti**, relativi a:

- definizione dei criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale del **70% dei ricavi complessivi dell'impresa** ai fini della determinazione dell'attività principale (art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 155/2006);
- definizione degli **atti** che devono essere **depositati presso l'ufficio del registro delle imprese** e delle relative procedure (art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 155/2006);
- linee guida per la redazione del **bilancio sociale** (art. 10, comma 2, D.Lgs. n. 155/2006);
- linee guida relative a **operazioni di trasformazione**

Il D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 155 ha iniziato a dare attuazione alla Legge delega 13 giugno 2005, n. 118 relativa all'Impresa Sociale. Con l'emanazione degli ultimi quattro decreti ancora mancanti all'appello, l'iter dell'Impresa Sociale è completo.

I decreti riguardano:

- la definizione dei criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale del settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa
- la definizione degli atti che devono essere depositati presso l'ufficio del registro delle imprese e delle relative procedure
- le linee guida per la redazione del bilancio sociale
- le linee guida relative a operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda.

ne, fusione, scissione e cessione d'azienda (art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 155/2006).

Essi sono stati emanati e ora, a tutti gli effetti, l'impresa sociale può iniziare a muovere i primi passi.

Di seguito illustriamo i decreti recentemente emanati, rimandando per una trattazione più completa della disciplina dell'impresa sociale ad articoli precedentemente pubblicati su questa rivista¹.

Settori di attività

Ai sensi dell'articolo 1 del D.Lgs. n. 155/2006 "possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al Libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produ-

* Dottore commercialista in Torino.

¹ Cfr. M. Poletto, *Delegata al Governo la disciplina dell'impresa sociale*, in questa rivista n. 7/2005, pag. 461; L. Bagnoli, *Impresa sociale: obblighi informativo-contabili nella legge delega*, in questa rivista n. 10/2005, pag. 605; L. Bagnoli, *Impresa sociale: approvato il decreto attuativo della legge delega*, in questa Rivista n. 4/2006, pag. 217.

zione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale”.

I **beni e i servizi di utilità sociale** che l'impresa sociale deve produrre o scambiare, sono relativi a settori di attività che l'articolo 2 del medesimo decreto elenca:

- a) **assistenza sociale**, ai sensi della legge 8 novembre 2000, n. 328, recante “Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali”;
- b) **assistenza sanitaria**, per l'erogazione delle prestazioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 29 novembre 2001, recante “Definizione dei livelli essenziali di assistenza”, e successive modificazioni, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 33 dell'8 febbraio 2002;
- c) **assistenza socio-sanitaria**, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 14 febbraio 2001, recante “Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001;
- d) **educazione, istruzione e formazione**, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, recante “Delega al Governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale”;
- e) **tutela dell'ambiente e dell'ecosistema**, ai sensi della legge 15 dicembre 2004, n. 308, recante “Delega al Governo per il riordino, il coordinamento e l'integrazione della legislazione in materia ambientale e misure di diretta applicazione, con esclusione delle attività, esercitate abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi”;
- f) **valorizzazione del patrimonio culturale**, ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42;
- g) **turismo sociale**, di cui all'articolo 7, comma 10, della legge 29 marzo 2001, n. 135, recante “Riforma della legislazione nazionale del turismo”;
- h) **formazione universitaria e post-universitaria**;
- i) **ricerca ed erogazione di servizi culturali**;
- l) **formazione extra-scolastica**, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo;
- m) **servizi strumentali alle imprese sociali**, resi da

enti composti in misura superiore al 70% da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale.

Definizione dei criteri quantitativi e temporali per il computo del 70% dei ricavi d'impresa

All'articolo 2 viene precisato che tali attività si intendono svolte in via principale quando i relativi ricavi “sono superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale”.

La norma rinvia poi la definizione dei criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale ad un decreto da emanarsi da parte del Ministro delle attività produttive e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Il decreto, emanato in data 24 gennaio 2008 dal Ministero dello Sviluppo Economico ed il Ministero della Solidarietà Sociale, definisce “*ricavi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale*”:

- *tutti i proventi che concorrono positivamente alla realizzazione del risultato gestionale nell'esercizio contabile di riferimento, se nella propria ordinaria gestione – compatibilmente con i vincoli di legge – l'organizzazione che esercita l'impresa sociale adotta i principi di contabilità per competenza;*
- *tutte le entrate temporalmente riferibili all'anno di riferimento, se nella propria ordinaria gestione – compatibilmente con i vincoli di legge – l'organizzazione che esercita l'impresa sociale adotta principi di contabilità per cassa”.*

Pertanto, il decreto prevede la possibilità che l'impresa sociale tenga la **contabilità anche “per cassa”**.

In proposito, si osserva che la **definizione** data all'articolo 1 del D.Lgs. n. 155/2006 **di impresa sociale**, “*organizzazioni private [...] che esercitano in via stabile e principale un'attività economica*”, ha una pronta ricaduta fiscale.

Stante la definizione di **ente non commerciale** dettata dalla nostra legislazione fiscale, che attribuisce tale qualifica agli enti che “*non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale*”, **l'impresa sociale apparterebbe alla sfera degli enti commerciali**.

Certamente questa lettura presenta dei margini di opinabilità: infatti la norma fiscale ritiene determinante, ai fini della qualifica, l'oggetto perseguito, mentre il decreto sull'impresa sociale si attesta sull'esercizio di attività.

In ogni caso, pare **difficile** poter **affermare che l'impresa sociale** sia da considerarsi **fiscalmente ente non commerciale**.

Pertanto, ad essa saranno applicabili le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi relative agli enti commerciali, che prevedono la determinazione del reddito di impresa secondo il **principio della competenza** (art. 109, comma 1, D.P.R. n. 917/1986), salvo in alcuni casi tassativamente previsti.

Pertanto, possiamo affermare che l'impresa sociale, almeno per quanto riguarda la contabilità "fiscale", dovrà imputare la **contabilità "per competenza"**.

Ai fini del computo della soglia minima del 70%, il decreto in esame stabilisce che vengano considerati:

- al **numeratore del rapporto** - per ogni esercizio - solo i ricavi generati dall'attività di utilità sociale, come definiti dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 155/2006;
- al **denominatore** i ricavi complessivi dell'organizzazione.

I seguenti **ricavi** non vengono invece considerati, né al numeratore né al denominatore del rapporto e sono pertanto **esclusi**:

- a) proventi da rendite finanziarie o immobiliari;
- b) plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale;
- c) sopravvenienze attive;
- d) contratti o convenzioni con società ed enti controllati dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale o controllanti la medesima.

In merito all'elencazione dei ricavi esclusi dal computo, si osservi che una voce di "ricavo" tipica di realtà che svolgono un ruolo di pubblica utilità sono le **erogazioni liberali**. Attualmente l'impresa sociale non gode di alcuna forma agevolativa alla donazione, non essendo prevista la deducibilità delle erogazioni liberali effettuate in suo favore.

In ogni caso, ai sensi dell'articolo 88 del TUIR, le erogazioni sono fiscalmente considerate **sopravvenienze attive**, di conseguenza, ai fini del calcolo del 70% dei ricavi, esse saranno da considerarsi ininfluenti.

Per quanto riguarda la lettera d) dell'elencazione, è evidente l'intento di impedire che fatturazioni tra soggetti legati da vincoli di controllo possano artificialmente portare gli enti alla soglia di ricavi "tipici" necessari per la qualificazione in impresa sociale.

In proposito, si osserva che i vincoli di controllo, rinvenibili tra gli enti di cui al Libro V del codice civile, sono inesistenti tra gli enti di cui al Libro I e tra le cooperative a mutualità prevalente.

Le informazioni relative alla composizione dei ricavi di esercizio devono essere annualmente esplicitate all'interno del **bilancio sociale**.

Nel caso in cui il limite minimo del 70% dei ricavi "tipici" non venga rispettato, tale inosservanza deve essere segnalata - a cura dell'organizzazione stessa - al Ministero della solidarietà sociale e agli uffici del registro delle imprese, nei termini di trenta giorni dalla data di approvazione del bilancio da parte degli organi societari. Il decreto nulla dice circa i provvedimenti che verranno presi, né dei tempi entro i quali essi debbono essere attuati.

Ricordiamo che gli **enti ecclesiastici** e gli **enti delle confessioni religiose** con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese possono vedere applicate le norme relative all'impresa sociale limitatamente allo svolgimento delle attività previste per l'impresa sociale stessa.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del D.Lgs. n. 155/2006 per tali enti le disposizioni relative ai ricavi si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività afferenti al "*ramo impresa sociale*".

Procedure per il deposito degli atti presso il registro imprese

Il secondo decreto in esame è stato anch'esso emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico e dal Ministero della Solidarietà Sociale e definisce le procedure per il deposito degli atti presso il registro delle imprese territorialmente competente da parte delle imprese sociali e per l'accesso agli stessi da parte del Ministero della Solidarietà Sociale e dell'Agenzia per le Onlus.

Le imprese sociali, al fini di iscriversi nel registro imprese - come stabilito dall'articolo 5, comma 2 del D.Lgs. n. 155/2006 - devono **depositare per via telematica o su supporto informatico i seguenti documenti**:

- a) atto costitutivo e statuto (e modificazioni degli stessi);
- b) un documento che rappresenti la situazione economica e patrimoniale dell'impresa;
- c) il bilancio sociale;
- d) per i gruppi di imprese sociali, i documenti di cui alle precedenti lettere b) e c) in forma consolidata;
- e) ogni altro atto e documento previsto dalla vigente normativa.

I codici attività attribuiti all'impresa sociale saranno

quelli della classificazione ICNPO (International Classification of non Profit Organizations) elaborata dalle Nazioni Unite, che dovrà essere raccordata con la classificazione NACE-Ateco.

La **classificazione ICNPO** prevede la suddivisione delle attività in **dodici categorie**:

- 1) attività culturali e ricreative;
- 2) istruzione e ricerca;
- 3) sanità;
- 4) assistenza sociale;
- 5) attività ambientalista;
- 6) promozione dello sviluppo economico e sociale della comunità locale; tutela degli inquilini e sviluppo del patrimonio abitativo
- 7) diritti civili, tutela legale e politica
- 8) intermediari filantropici e promozione del volontariato;
- 9) attività internazionali;
- 10) organizzazioni religiose;
- 11) organizzazioni economiche, di titolari di impresa, professionali e sindacali
- 12) altre attività.

Linee guida per la redazione del bilancio sociale

L'articolo 10, comma 2, del D.Lgs. n. 155/2006 stabilisce che le imprese sociali devono redigere il bilancio sociale "secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in modo da rappresentare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale."

Il bilancio sociale in questi anni è stato oggetto di importanti studi e ricerche, tra le quali quella condotta dall'associazione **Gruppo Bilancio Sociale** che ha portato alla emanazione dei "Principi di redazione del Bilancio Sociale", presentati a Roma presso il CNEL il 3 maggio 2001.

Il decreto emanato è, però, la **prima norma** che detta le linee guida per la **redazione di tale strumento**.

Le informazioni che il decreto richiede nel bilancio sociale sono molte e molto dettagliate. Esse sono relative a:

- **informazioni generali sull'ente e sugli amministratori**: questa sezione, oltre a informazioni relative alla impresa, dovrà contenere l'elenco nominativo degli amministratori e di coloro che ricoprono cariche istituzionali, il periodo per il quale essi rimango-

no in carica, il settore di attività e l'indicazione dei beni e servizi prodotti o scambiati;

- **struttura, governo e amministrazione dell'ente**: in questa sezione dovranno essere dettagliate molte informazioni relative allo statuto. Inoltre, per le sole associazioni, dovrà essere indicato il numero dei soci in essere, di quelli ammessi ed esclusi nell'esercizio, e dovrà essere descritta la vita associativa – con indicazione del numero dei soci partecipanti alle assemblee. Per tutte le imprese sociali, indipendentemente dalla loro forma giuridica, dovranno essere forniti:
 - la mappatura degli interessi coinvolti;
 - i compensi corrisposti agli amministratori e a coloro che ricoprono cariche;
 - l'indicazione del valore minimo e massimo delle retribuzioni lorde dei lavoratori dipendenti;
 - i compensi corrisposti per prestazioni di lavoro diverse da quelle regolate da contratto di lavoro dipendente (con distinta evidenza del valore della retribuzione e della tipologia di contratto);
 - il numero di donne sul totale dei lavoratori;
 - le eventuali partecipazioni in o di altre imprese sociali o enti senza scopo di lucro;
 - le reti di collaborazioni con enti pubblici e altri enti in essere;
 - il totale dei volontari attivi e il tipo di impiego nell'organizzazione;
 - il numero dei beneficiari, diretti e indiretti, delle attività svolte
 - una valutazione degli amministratori circa i rischi economico finanziari dell'impresa.
- **obiettivi e attività**: dovranno essere dettagliate le finalità principali dell'ente, con specifico riferimento agli obiettivi di gestione dell'esercizio; dovranno essere riassunte le principali attività poste in essere, in relazione all'oggetto sociale e dovranno essere analizzati i fattori rilevanti per il conseguimento degli obiettivi; dovranno essere valutati i risultati conseguiti e l'impatto sul tessuto sociale – evidenziando altresì gli scostamenti dalle previsioni; dovrà essere dettagliata la forma di coinvolgimento dei lavoratori e dei beneficiari delle attività; dovrà essere illustrata l'attività di raccolta fondi e data indicazione delle strategie a medio lungo termine.
- **esame della situazione finanziaria**: dovranno essere esaminate entrate e uscite; si dovrà indicare come le spese sostenute abbiano supportato gli obiettivi chiave dell'ente e analizzare i fondi, distinguendo-

li tra disponibili, vincolati e di dotazione. Inoltre occorrerà analizzare l'attività di raccolta fondi, indicando quante delle entrate siano destinate alla copertura dei costi di raccolta dei fondi e analizzare gli investimenti effettuati, in relazione alla modalità del loro finanziamento e alla loro funzionalità per il perseguimento degli obiettivi dell'ente.

Viene altresì richiesto che, quando ciò sia consentito dalla natura delle attività svolte, nella valutazione dei risultati conseguiti vengano coinvolti i beneficiari – diretti e indiretti – delle attività.

In ogni caso, tale valutazione dovrà essere realizzata con il coinvolgimento di tutti coloro che operano nell'impresa sociale, compresi i volontari.

Il bilancio sociale dovrà essere **approvato dai medesimi organi che approvano il bilancio di esercizio** ed esso dovrà essere **depositato** presso il competente **registro imprese** entro trenta giorni dalla sua approvazione.

Linee guida per le operazioni straordinarie

L'articolo 13, comma 2, del D.Lgs. n. 155/2006 disciplina le operazioni straordinarie dell'impresa sociale.

Il comma 1, dell'articolo citato prevede che, per le organizzazioni che esercitano un'impresa sociale, *“la trasformazione, la fusione e la scissione devono essere realizzate in modo da preservare l'assenza di scopo di lucro [...] dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere; la cessione d'azienda deve essere realizzata in modo da preservare il perseguimento delle finalità di interesse generale [...] da parte del cessionario”*.

Il successivo comma 2 demanda l'applicazione della norma a linee guida da adottarsi con decreto del Ministro della solidarietà sociale, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Viene poi stabilito che, salvo quanto disposto in tema di cooperative, *“in caso di cessazione dell'impresa, il patrimonio residuo è devoluto ad organizzazioni non lucrative di utilità sociale, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici, secondo le norme statutarie”*.

Per gli **enti ecclesiastici e gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose** con i quali lo Stato ha stipulato patti, accordi e intese, le disposizioni relative alle operazioni straordinarie si applicano limitatamente al **“ramo d'azienda”** impresa sociale. Inoltre, agli stessi non si applica la disposizione in materia di devoluzione del patrimonio.

Gli enti devono **notificare al Ministero della solidarietà sociale** l'intenzione di **procedere ad una operazione straordinaria** e depositare altresì la documentazione relativa all'operazione. L'efficacia degli atti è subordinata **all'autorizzazione del Ministero**, sentita l'Agenzia per le Onlus, che si intende concessa decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione. Nel caso in cui il beneficiario dell'atto sia un'altra impresa sociale, le disposizioni sopra richiamate non trovano applicazione.

Le linee guida emanate dal Ministero della Solidarietà Sociale disciplinano la procedura relativa al **rilascio dell'autorizzazione alle operazioni straordinarie**, dettando i tempi e le modalità delle comunicazioni.

Per quanto riguarda le operazioni di **trasformazione, fusione e scissione**, viene operato un rinvio alla disciplina codicistica (articoli dal 2498 al 2505 *quater* del codice civile), disponendo l'adeguamento delle comunicazioni alla particolare natura dell'impresa sociale.

Nel caso in cui l'impresa sociale ponga in essere tali operazioni, essa deve notificare al Ministero della solidarietà sociale, secondo tempi e modalità stabiliti dal decreto, l'intenzione di procedere, **allegando** – tra gli altri documenti – anche una **situazione patrimoniale** degli enti coinvolti nell'operazione. La situazione patrimoniale dovrà essere redatta secondo gli schemi predisposti e pubblicati dall'Agenzia per le Onlus entro 90 giorni dalla pubblicazione del decreto e dovrà essere costituita da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e nota integrativa.

Il decreto prevede una **deroga alla predisposizione della situazione patrimoniale**, secondo lo schema previsto dall'Agenzia per le Onlus, nel caso in cui la delibera di trasformazione avvenga entro sei mesi dalla chiusura del bilancio di esercizio o nel caso in cui il progetto di fusione o scissione venga depositato presso le sedi sociali entro il medesimo termine. In questi casi, alla situazione patrimoniale sopra descritta potrà essere allegato il bilancio di esercizio integrato da una relazione degli amministratori contenente un supplemento di informazioni.

Relativamente alla **cessione d'azienda**, gli amministratori dell'ente, che esercita l'impresa sociale, dovranno notificare al Ministero della solidarietà sociale l'intenzione di procedere all'operazione, anche in questo caso allegando, tra gli altri documenti, anche una situazione patrimoniale redatta secondo le emanande linee guida.

Conclusioni

L'iter normativo dell'impresa sociale è, almeno sulla carta, attuato.

Porre in essere una impresa sociale richiede **adempimenti complessi**, sottopone l'ente a **obblighi di pubblicità e di trasparenza** significativi, implica la redazione di un **bilancio sociale** decisamente **molto articolato** e i costi amministrativi si prospettano rilevanti.

D'altra parte, l'impresa sociale **genera pubblica utilità**, realizza servizi che contribuiscono al miglioramento del tessuto sociale e realizza un sistema di *welfare* senza il quale il nostro Paese perderebbe un importantissimo strumento di risposta ai bisogni.

La vera conclusione dell'iter sarà pertanto realizzata

quando all'impresa sociale verrà effettivamente **ricosciuto il proprio ruolo**, anche attraverso agevolazioni adeguate all'utilità che essa realizza.

Altrimenti ci si chiede perché una fondazione che gestisce una scuola debba sottoporsi ai notevoli aggravii organizzativi e amministrativi imposti dalla legge, senza che questi maggiori costi siano in qualche modo compensati.

È importante che una norma abbia riconosciuto che la **pubblica utilità può essere perseguita e realizzata da soggetti privati**, che l'attività di impresa può essere attuata da enti senza scopo di lucro e che l'assenza di scopo di lucro può caratterizzare anche una società.

Occorre però che questi soggetti possano essere messi nella condizione di operare.