

Roma, 24 marzo 2009

Alla Agenzia per le Organizzazioni  
Non Lucrative di Utilità Sociale

(rif. nota prot. 228-III/1.3 del 03/02/2009)

e, p.c. Alla Direzione Centrale Normativa e  
Contenzioso

Prot. 2009/40768

**OGGETTO:** Studi di settore e imprese sociali.

Con nota del 3 febbraio 2009, codesta Agenzia ha richiesto un parere circa l'applicabilità o meno degli studi di settore alle imprese sociali.

A tale riguardo, pare opportuno esaminare, dapprima, la fattispecie "impresa sociale", così come delineata dal legislatore, per poi analizzare se tale realtà sia o meno compatibile con l'istituto degli studi di settore.

Il D.Lgs. n. 155/2006, che ha dato attuazione alla legge delega n. 118 del 13 giugno 2005, ha regolamentato l'impresa sociale.

Secondo il dettato normativo, devono intendersi "imprese sociali le organizzazioni private senza scopo di lucro che esercitano in via stabile e principale un'attività economica di produzione o di scambio di beni o di servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale".

La qualifica di impresa sociale (e l'assoggettamento alla relativa disciplina) può essere acquisita dalle predette organizzazioni a condizione che esse siano in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla predetta legge.

L'impresa sociale, infatti, viene individuata sulla base del rispetto di alcuni fondamentali presupposti, collegati sia al tipo ed alle finalità dell'attività

svolta, sia all'adozione di un determinato modello organizzativo. Tali presupposti dipendono dalla natura privata dell'impresa, dall'esercizio in via stabile e principale di un'attività economica di produzione o di scambio di beni o di servizi di utilità sociale, dall'assenza dello scopo di lucro, dall'adozione di uno dei modelli organizzativi previsti dal libro I o dal libro V del codice civile e dal rispetto dei requisiti di forma, organizzazione e struttura proprietaria previsti dal D. Lgs. n. 155/2006.

In particolar modo, l'attività qualificante l'impresa sociale deve rispondere a finalità di interesse generale e deve concretizzarsi nella produzione di beni o servizi potenzialmente fruibili dalla collettività.

Lo stesso legislatore fornisce una definizione di beni e servizi di "utilità sociale", chiarendo, all'articolo 2 del citato decreto legislativo, che tali devono intendersi quelli prodotti o scambiati nei settori ivi elencati. Si tratta, ad esempio, del settore dell'assistenza sociale, dell'assistenza sanitaria, del settore dell'educazione, istruzione e formazione, della tutela dell'ambiente e dell'ecosistema.

L'articolo 1 del D. Lgs. 155/2006 non richiede poi che l'attività di "produzione o scambio di beni o servizi di utilità sociale", necessaria per l'acquisizione della qualifica di "impresa sociale" sia esclusiva: è infatti sufficiente che tale attività economica sia esercitata "in via stabile e principale".

Inoltre, il secondo comma del citato articolo 2 stabilisce che, indipendentemente dall'esercizio delle attività di impresa definite di "utilità sociale" dal precedente primo comma, possono acquisire la qualifica di impresa sociale anche le organizzazioni che, pur non operando nei settori della produzione di beni e servizi di utilità sociale, esercitano attività di impresa al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti che siano lavoratori svantaggiati o lavoratori disabili.

Al fine di evitare che le finalità della legge possano essere eluse, il quarto comma stabilisce che per il conseguimento della qualifica di impresa sociale occorre che i lavoratori svantaggiati o disabili inseriti siano in misura non inferiore al trenta per cento dei lavoratori impiegati a qualunque titolo nell'impresa.

L'articolo 14 del citato decreto, al secondo comma, ammette, inoltre, anche la prestazione di attività di volontariato nel limite del cinquanta per cento dei lavoratori a qualunque titolo impiegati nell'impresa sociale.

Ulteriore requisito, fondamentale per il conseguimento della qualifica dell'impresa sociale, è l'assenza dello scopo di lucro.

Il primo comma dell'articolo 3 del decreto in argomento, infatti, stabilisce che l'impresa sociale deve destinare tutti gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.

Infine, per quanto riguarda la natura giuridica delle imprese sociali, a norma dell'articolo 1, del citato D. Lgs. 155/2006, possono acquisire la qualifica

di impresa sociale sia gli enti con finalità non lucrative (e cioè le associazioni e le fondazioni, riconosciute e non riconosciute) disciplinate dal libro I del codice civile, sia le società con finalità di lucro, disciplinate dal libro V del codice civile.

Fatta questa sommaria ricostruzione dell'istituto "impresa sociale", pare opportuno enucleare le caratteristiche salienti degli studi di settore per verificare se le analisi effettuate da codesta Agenzia per le Onlus siano condivisibili.

Gli studi di settore sono il risultato di un processo di analisi economica e di valutazione delle modalità di funzionamento delle piccole e medie imprese, ovvero degli esercenti attività di lavoro autonomo, considerate nell'ambiente economico in cui vivono ed operano.

Questo processo è finalizzato a rilevare la capacità produttiva dell'azienda o del professionista, il grado di efficienza e quindi, in ultima analisi, la capacità di realizzare ricavi o compensi tenuto conto dei prodotti, dei processi produttivi, delle risorse disponibili, dei vincoli operativi, dei mercati, oltre che del territorio in cui l'operatore è ubicato.

Gli studi si pongono, quindi, l'obiettivo di determinare un ricavo o compenso "potenziale" in condizioni di normalità, individuando il processo logico-matematico in grado di cogliere le relazioni esistenti all'interno delle singole attività economiche tra le variabili contabili e le variabili strutturali.

All'interno di ogni studio i contribuenti vengono distinti in gruppi omogenei sulla base delle caratteristiche strutturali dell'attività esercitata ed in seguito, si elabora lo studio con riferimento ai diversi gruppi omogenei che sono stati così individuati.

Inoltre, gli studi di settore prevedono un meccanismo di controllo, basato sul posizionamento del contribuente rispetto al valore di alcuni indicatori di coerenza, che consente di individuare comportamenti anomali, da analizzare in sede di verifica. Al riguardo, i contribuenti che in relazione a tali indicatori risultano anomali rispetto a quelli appartenenti al medesimo gruppo omogeneo potrebbero nascondere comportamenti fiscali scorretti.

Per quanto concerne l'utilizzo in fase di controllo degli studi di settore, la potestà di accertamento degli uffici incontra una serie di importanti limitazioni nella previsione delle cause di esclusione e di inapplicabilità degli studi stessi.

Rispetto alle prime, la legge n. 146 del 1998, concernente le modalità di applicazione degli studi di settore in sede di accertamento, ha stabilito alcune cause che, a garanzia del contribuente, ne escludono l'applicazione.

In presenza di una causa di esclusione il contribuente non è tenuto alla compilazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Gli studi di settore non si applicano, invece, quando operano le "condizioni di inapplicabilità" previste dai decreti di approvazione degli studi stessi.

Costituisce, in genere, condizione di inapplicabilità degli studi di settore l'esercizio dell'attività da parte di:

- a) società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- b) società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

Si tratta, quindi, di esenzioni soggettive che si spiegano in considerazione della funzione economica non lucrativa, ma mutualistica in "senso stretto" che connota l'attività economica svolta dai soggetti consortili e cooperativi e dunque inibisce la riferibilità a tali soggetti di volumi di ricavi calcolati secondo criteri di economicità e produttività.

Diversamente da quanto avviene in presenza di cause di esclusione, al cui verificarsi non è possibile applicare né studi di settore né parametri, in presenza di una "causa di inapplicabilità" non si applicano gli studi di settore, bensì i parametri di cui ai commi da 181 a 189 dell'articolo 3 della legge n. 549 del 1993.

Sull'argomento, l'Agenzia è intervenuta più volte fornendo indicazioni ai dipendenti uffici.

Nella Circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 è stato chiarito che, "in caso di attività svolte in via non esclusiva, in sede di contraddittorio, qualora ricorrano le condizioni previste dall'art. 14 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, gli uffici terranno conto, comunque, che tali cooperative operano in situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti".

Inoltre, nella Risoluzione n. 333/E del 14 novembre 2007, l'Agenzia ha ribadito tale orientamento, esplicitando i requisiti delle società cooperative a c.d. mutualità prevalente e stabilendo che, sussistendo tali caratteristiche, gli uffici dovranno tener conto delle particolari "situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti".

In sostanza, in sede di contraddittorio ogni ufficio dovrà tener conto, di volta in volta, della sussistenza e degli impatti del requisito della mutualità, delle particolari situazioni locali e della tipologia di attività svolta, così da valutare la credibilità dei ricavi presunti a fronte di quanto dichiarato dal contribuente.

Tanto premesso, con riferimento al tema dell'impresa sociale, considerata la ratio della fattispecie in esame e soprattutto le finalità che il legislatore ha voluto con essa perseguire, sembra potersi affermare che si tratti di un'ipotesi "riconducibile", con i dovuti distinguo, a quella delle cooperative a mutualità prevalente, in cui lo strumento degli studi di settore si possa applicare con le opportune e necessarie cautele.

Infatti, la mancanza dello scopo di lucro e l'impiego di personale disabile o svantaggiato, potrebbero non conciliarsi perfettamente con un modello

statistico-matematico sviluppato sulla base di rapporti economici tra fattori produttivi. Gli stessi indicatori di coerenza, presenti negli studi di settore, potrebbero risultare sfalsati e non rappresentativi, dal momento che il fine ultimo dell'impresa sociale non è il profitto.

Nel ricordare, comunque, che le ipotesi di esclusione e di inapplicabilità degli studi di settore sono previste rispettivamente dalla legge e dai decreti ministeriali con i quali si approvano gli studi stessi, non rilevando, allo stato attuale, alcuna base normativa su cui fondare un'eventuale "esenzione" delle imprese sociali dall'applicazione degli studi di settore, si rappresenta che questa Agenzia, fornirà gli opportuni indirizzi in merito al trattamento delle "imprese sociali" ai dipendenti uffici in fase di redazione della circolare relativa agli studi di settore approvati per il periodo d'imposta 2008.

IL DIRETTORE CENTRALE

Luigi Magistro