

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

Scuola di Dottorato in Diritto Dell'Economia

**Facoltà di Economia**

Dottorato di Ricerca in Diritto dell'Economia – XXIV° CICLO

**TESI DI DOTTORATO**

***“L'IMPRESA SOCIALE: DISCIPLINA ATTUALE E PROSPETTIVE  
EVOLUTIVE”***

DOCENTE TUTORE:

Ch.mo Prof. Consiglia Botta

DOTTORANDO:

dott. Mario Vellecco

## Sommario

<i>INTRODUZIONE</i> .....	4
<i>CAPITOLO 1</i> .....	8
<i>IL TERZO SETTORE, IL NO PROFIT, L'IMPRESA SOCIALE E L'INIZIATIVA     IMPREDITORIALE</i> .....	8
<b>1.1 Definizione di Terzo Settore: inquadramento legislativo ed ipotesi di riforma</b> .....	8
<b>1.2 La Teoria del “doppio fallimento” ed il Terzo settore</b> .....	11
<b>1.3. La costituzione, il codice civile ed il terzo settore</b> .....	13
<b>1.4 Lo sviluppo del non profit nel settore dei servizi</b> .....	17
<b>1.5 Le società e lo scopo di lucro</b> .....	23
<b>1.6 Le figure di società senza fine di lucro</b> .....	29
<b>1.7 L'attività economica nel libro I e nel V del codice civile</b> .....	36
<i>CAPITOLO 2</i> .....	43
<i>GLI ELEMENTI CARATTERIZZANTI L'IMPRESA SOCIALE</i> .....	43
<b>2.1 Il concetto di impresa sociale e il D.lgs. 155/2006</b> .....	43
<b>2.2 Impresa sociale tra attività economica e assenza di scopo di lucro</b> .....	46
<b>2.3 Il divieto di distribuzione diretta e indiretta</b> .....	54
<b>2.4 Gli obblighi di devoluzione in caso di scioglimento</b> .....	59
<b>2.5 Le interrelazioni dell'impresa sociale con il D.lgs. 460/97</b> .....	60
<i>CAPITOLO 3</i> .....	67
<i>LA DISCIPLINA DELL'IMPRESA SOCIALE</i> .....	67
<b>3.1 L'atto pubblico e la trasparenza dell'impresa sociale</b> .....	67
<b>3.2 La disciplina dei gruppi di imprese sociali</b> .....	69
<b>3.3 L'autonomia patrimoniale e la sana gestione</b> .....	70
<b>3.4 Gli obblighi contabili</b> .....	74
<b>3.5 Il coinvolgimento dei lavoratori</b> .....	75
<b>3.6 Funzioni di controllo e altri principi importanti</b> .....	77

<b><i>CAPITOLO 4</i></b> .....	83
<b><i>L'IMPRESA SOCIALE NEL DIRITTO TRIBUTARIO</i></b> .....	83
<b>4.1. Le agevolazioni per il Terzo settore</b> .....	83
<b>4.2. L'impresa sociale e l'assenza di incentivi fiscali</b> .....	86
<b>4.3 L'impresa sociale sotto il profilo di ente commerciale</b> .....	96
 <b><i>CAPITOLO 5</i></b> .....	 118
<b><i>L'IMPRESA SOCIALE: IPOTESI DI RIFORMA ED ESPERIENZE STRANIERE</i></b> .....	118
 <b>5.1. Le proposte di modifica del D.lgs. 155/2006</b> .....	 118
<b>5.1.2 Le possibili agevolazioni fiscali</b> .....	120
<b>5.2. L'impresa sociale nel contesto europeo</b> .....	123
<b>5.2.1 Le community interest company</b> .....	127
 <b><i>CONCLUSIONI</i></b> .....	 133

## **INTRODUZIONE**

Il Decreto legislativo n. 155, emanato dal Consiglio dei Ministri del 2 marzo 2006<sup>1</sup>, in attuazione della legge delega del 13 giugno 2005 n. 118, ha sancito la nascita dell'*impresa sociale*.

A spingere il legislatore verso tale intervento normativo, è stata la necessità di semplificare il quadro giuridico del terzo settore che è ancora oggi confuso e frammentato.

I numerosi provvedimenti, adottati per lo più negli anni Novanta<sup>2</sup> hanno determinato, infatti, la nascita di una moltitudine di soggetti *non profit*, evento che non ha certo contribuito alla creazione di un quadro giuridico organico, all'interno del quale coordinare agevolmente le varie normative civilistiche e fiscali vigenti.

Uno dei principali obiettivi del D.lgs. n. 155/2006 è stato quello di risolvere definitivamente la disputa circa la possibilità o meno per gli enti e le organizzazioni del libro I del codice civile<sup>3</sup> di svolgere le attività indicate all'art. 2195 dello stesso<sup>4</sup>. Secondo la stessa Relazione di accompagnamento al decreto, infatti, scopo della disciplina sull'*impresa sociale* è quello di temperare la “*rigida dicotomia*” tra gli enti non lucrativi (libro I c.c.) e quelli lucrativi (libro V c.c.)<sup>5</sup>, con riferimento alla possibilità di esercitare un'attività commerciale che, per lungo tempo, è stata riconosciuta ai soli enti del libro V<sup>6</sup>.

---

1 Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 97 del 27 aprile 2006.

2 Si pensi alla legge n. 460/1997 sulle Onlus e sugli enti non commerciali; alla legge n. 381/1991 sulle cooperative sociali; alla legge n. 266/1991 sul volontariato; alla legge n. 383/2000 sulle associazioni di promozione sociale; alla legge n. 49/1987 sulle organizzazioni non governative.

3 Associazioni (riconosciute e non), fondazioni e comitati.

4 Sono le cosiddette attività commerciali e cioè: attività industriali dirette alla produzione e scambio di beni e servizi, attività intermedie nella circolazione di beni, attività di trasporto per terra, acqua e aria, attività bancarie e assicurative, attività ausiliarie delle precedenti.

5 “*In particolare come è noto l'art. 2249 c.c. individua un numerus clausus di forme societarie per l'esercizio di un'attività commerciale rinviando tassativamente ai tipi regolati ai ca. III e seguenti del Titolo V*”, dalla Relazione di accompagnamento al D. lgs. n. 155/2006.

6 Discorso diverso per la fattispecie “speculare, ossia società senza scopo di lucro che, invece, è stata sempre vista favorevolmente.

Nonostante ciò, i vari provvedimenti legislativi che si sono susseguiti, hanno contribuito alla risoluzione di tale limitazione, consentendo anche ad alcuni enti associativi di svolgere (entro determinati limiti) attività commerciale<sup>7</sup>.

Il D.lgs. n. 155/2006 contiene, inoltre, norme tese alla tutela degli interessi dei lavoratori dell'impresa sociale, e soprattutto dei soggetti che con essa vengono in contatto (ovvero destinatari dell'attività e creditori)<sup>8</sup>.

I molteplici punti messi in luce e contemplati nel decreto istitutivo dell'impresa sociale rappresentano, in realtà, esigenze che da tempo erano avvertite dagli stessi operatori del Terzo settore, i quali rivendicavano il loro pieno riconoscimento giuridico, o meglio, richiedevano che fosse loro riconosciuta la possibilità di svolgere attività di impresa.

Tuttavia, gli stessi operatori del *for profit* avevano più volte invocato un intervento normativo che potesse porre fine alla sistematica “concorrenza sleale” che veniva operata nei loro confronti dai soggetti *non profit*, i quali pur esercitando di fatto attività economiche, non erano sottoposti alla disciplina dell'imprenditore commerciale<sup>9</sup>.

Il legislatore, inoltre, attraverso il D.lgs. n. 155/2006, ha tentato di rispondere alle molteplici istanze della società civile, interessata allo sviluppo di quella che, da autorevole dottrina, è stata definita “economia civile”<sup>10</sup>, intendendo, con tale espressione, una nuova modalità di produzione che ha come principio regolatore non lo “scambio” bensì la “reciprocità”.

---

<sup>7</sup> “Ci si riferisce, in particolare, alle nozioni di marginalità di attività economiche, richiesta per le organizzazioni di volontariato dalla legge n. 266 del 1991 o a quelle di occasionalità, complementarietà, svantaggio, diretta connessione, richieste invece per gli enti non commerciali e le Onlus dal D.lgs. n. 460 del 1997”, dalla Relazione di accompagnamento al D.lgs. n. 155/2006.

<sup>8</sup> Vedi sempre la Relazione di accompagnamento al D.lgs. n. 155/2006.

<sup>9</sup> Le associazioni, fondazioni e gli altri enti non commerciali non sono soggetti a fallimento e ad altre procedure concorsuali, all'iscrizione nel registro delle imprese e all'obbligo di tenuta delle scritture contabili. Per non parlare delle agevolazioni tributarie loro concesse.

<sup>10</sup> ZAMAGNI dice: “L'economia civile non si contrappone all'economia privata e all'economia pubblica ma le completa” in *Gli incentivi fiscali al non profit, un ponte verso la legge quadro*, in *Il Sole 24 ore*, 11 luglio 1996; lo stesso ZAMAGNI ha espresso parole di profondo apprezzamento per la legge sull'impresa sociale definendola “un'occasione storica da non sprecare” e “un evento di straordinaria rilevanza che va salutato con soddisfazione e compiacimento”, *La legge sull'impresa sociale: un'occasione storica da non sprecare*, in *Impresa sociale* n. 2/2005.

Tale nuovo fenomeno, che si colloca all'interno del mercato, potrebbe se non risolvere, quanto meno attenuare l'attuale crisi del "welfare state"<sup>11</sup>. La nostra società, infatti, attraversa una crisi che si esplica nell'incapacità, sia dello Stato che del mercato, di assicurare a tutti gli individui, almeno i livelli minimi di assistenza sociale e sanitaria, istruzione, formazione, protezione e tutti gli altri servizi alla persona.

La nascita dell'impresa sociale, infine, era auspicata anche da autorevoli esponenti della dottrina economica, decisi ad assegnare al Terzo settore italiano un ruolo economico completamente autonomo, in modo tale da permettere il contenimento dei costi legati al sistema degli appalti dei *servizi sociali*.

Ma cosa è in realtà *l'impresa sociale*? Come e dove si colloca rispetto ai soggetti del Terzo settore e degli enti *non profit*?

Si cercherà di comprendere un fenomeno, ormai tutt'altro che marginale nella nostra società, e di assegnare la giusta collocazione al soggetto giuridico nato con il D.lgs. n. 155/2006, nell'ambito del vasto panorama delle organizzazioni senza scopo di lucro.

Si procederà con la trattazione dei concetti di *impresa*, *imprenditore* e di *commercialità* delle attività, punti cardine intorno a cui si muove il nostro ordinamento giuridico sia civilistico che fiscale.

È solo la conoscenza di questi concetti, infatti, che può consentire il corretto inquadramento dell'*impresa sociale*, sia dal punto di vista civilistico che fiscale ed è solo in questo modo che sarà possibile assegnare "cittadinanza giuridica" alla figura dell'*imprenditore sociale*.

Nei capitoli successivi, si analizzerà, sulla base della legge delega, del decreto attuativo e dei concetti sopra menzionati la disciplina dell'*impresa sociale*, focalizzando l'attenzione anche sui suoi risvolti in campo fiscale. Non si tralascerà,

---

<sup>11</sup> Il "welfare state" è inteso come quel "particolare sistema sociale in cui lo Stato garantisce a tutti i cittadini un livello minimo di reddito disponibile e l'accesso a quei servizi (come l'abitazione, la tutela della salute, l'istruzione) che sono ritenuti socialmente indispensabili ma che, se offerti ai prezzi di mercato, risulterebbero preclusi a consistenti fasce di cittadini meno abbienti", in L'universale-La grande enciclopedia tematica-Economia, Edizione GARZANTI.

ovviamente, un inevitabile confronto con le altre organizzazioni che, ormai da anni, operano nel terzo settore.

Infine, verranno tratte le conclusioni sul nuovo istituto giuridico, cercando di comprendere l'eventuale evoluzione della disciplina del D.lgs. n. 155/2006 e le possibilità di diffusione del soggetto nascente.

## CAPITOLO 1

### **IL TERZO SETTORE, IL NO PROFIT, L'IMPRESA SOCIALE E L'INIZIATIVA IMPRENDITORIALE**

#### **1.1 Definizione di Terzo Settore: inquadramento legislativo ed ipotesi di riforma**

Si definiscono imprese sociali “le organizzazioni private senza scopo di lucro che esercitano in via stabile principale un’attività economica di produzione o di scambio di beni o di servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale”<sup>12</sup>.

La definizione appena dettata è abbastanza chiara ed univoca e ci permette, senza alcun dubbio, di collocare l’impresa sociale nell’ambito del settore non profit<sup>13</sup> il quale, allo stato attuale, si presenta come un universo molto ampio, costituito da una moltitudine di soggetti aventi differenti forme giuridiche<sup>14</sup>.

Il settore non profit, però, sebbene stia crescendo a ritmi esponenziali<sup>15</sup> è ancora privo di una definizione giuridica tale da permetterne un’identificazione chiara e precisa, in quanto i numerosi provvedimenti legislativi emanati in materia non hanno fatto altro che complicare il quadro giuridico di riferimento, avendo affrontato, in modo parziale e frammentario, le problematiche in tema di Terzo settore (assenza di una definizione giuridica, pluralità delle forme, eventuale organizzazione imprenditoriale degli enti non profit etc.)<sup>16</sup>.

---

<sup>12</sup> Cfr. Art. 1, comma 1, della legge delega n. 118/2005. L’impresa sociale è, ovviamente, definita anche nel decreto delegato (D.Lgs. n. 155/2006), in cui però le caratteristiche principali della stessa si rinvengono in più articoli.

<sup>13</sup> Le organizzazioni senza scopo di lucro vengono, in alcuni casi, indicate anche con l’espressione no profit; tuttavia la formulazione corretta è non profit, che sta ad indicare la situazione in cui l’organizzazione può realizzare il profitto ma non distribuirlo. L’espressione no profit, invece, sottende la totale assenza di profitto. Vedi R. BRIGANTI, *Organizzazioni non profit e ONLUS*, IPSOA 2000.

<sup>14</sup> REALE definisce il settore non profit “una realtà multiforme e sfaccettata”, in *I soggetti non profit nell’ordinamento giuridico italiano*, Liguori 2002.

<sup>15</sup> Nel 2001 si contavano 235.232 organizzazioni del Terzo settore cresciute del 28,3% dal 1991 al 2001, con entrate per 37,8 miliardi di euro, capace di attrarre donazioni per oltre 5 miliardi di euro, in Libro Bianco del Terzo settore.

<sup>16</sup> L. VIOLINI e A. ZUCHELLA parlano di “approccio caratterizzato da modalità settoriali e disorganiche, tutte imperniate sulla riproduzione nel settore non profit di schemi di intervento propri del settore profit ma anche su una subordinazione del primo a logiche”, *il Terzo settore tra cittadinanza di impresa e contesto sussidiario* in Non Profit 2/2002; G.P. BARBETTA, invece, dice: “La tecnica normativa italiana per il Terzo settore ha preferito procedere

Basti pensare che il più importante provvedimento in materia, il D.lgs. n. 460/1997, istitutivo delle Onlus è di natura prettamente fiscale e, in sostanza, detta solo una serie di parametri da rispettare per usufruire di alcune agevolazioni tributarie, non preoccupandosi minimamente né di definire dal punto di vista civilistico gli enti in esame<sup>17</sup> né tanto meno di porre in atto la revisione del libro I del c.c..

Quest'ultima, da anni, ormai, è unanimemente considerata un passo necessario per i futuri sviluppi del non profit<sup>18</sup>, per il fatto che sono proprio gli enti del libro I del c.c. (associazioni riconosciute e non, fondazioni e anche i comitati) i tipici soggetti operanti nel Terzo settore<sup>19</sup>.

La riforma del libro I del c.c., è richiesta, a gran voce, da tutti coloro che considerano la disciplina degli enti associativi non sufficientemente articolata per far fronte al crescere del fenomeno delle “associazioni-imprese”.

Sempre più spesso ormai, gli enti del libro I del c.c., al fine di realizzare le loro tipiche finalità di natura ideale, pongono in essere “attività economiche”; tuttavia,

---

attraverso un approccio parcellizzato -generando norme riferite a singoli soggetti, distinti prevalentemente sulla base di caratteristiche organizzative piuttosto che delle finalità perseguite [...] —anziché produrre una normativa civilistica che integrasse e correggesse le regole insufficienti previste dall'ormai datato libro I del codice civile del 1942”, Arriva l'impresa sociale, in *Impresa Sociale* n. 2/2005; infine ne IL SOLE 24 ORE dell'8 gennaio 2007 fa riferimento ad “un'attenzione normativa tanto assidua che disordinata” nei confronti delle organizzazioni non profit. Di diverso avviso FUSARO che dice: “La legislazione del Terzo settore procede per accumulo: gli interventi successivi fanno tesoro dei precedenti”, *I modelli imprenditoriali nella legislazione del Terzo settore*, in riv. crit. dir. priv., 2002.

<sup>17</sup> Il D.lgs. 460/1997 introduce la categoria “fiscale” delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), L'art. 10 del cit. decreto detta una serie di caratteristiche che devono essere inserite nell'atto costitutivo affinché un'organizzazione possa acquisire la qualifica di Onlus e godere dei relativi benefici fiscali. In sintesi le Onlus, ai sensi dell'art. 10: debbono operare solo in determinati settori, perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale, hanno il divieto di distribuire utili (sia in modo diretto che indiretto) e i di destinare tali utili alle attività istituzionali e a quelle ad esse connesse, hanno l'obbligo di devolvere il patrimonio residuo ad altre Onlus, hanno l'obbligo di redigere annualmente il bilancio e l'obbligo dell'uso della locuzione “Onlus”. Quella di Onlus è una semplice “qualifica fiscale”, la quale può essere acquisita da diverse tipologie di persone giuridiche: associazioni, comitati, fondazioni, cooperative etc., al riguardo, tuttavia, PETTINATO sostiene che quella assegnata al D.lgs. 460/1997 “è solo una potenziale qualifica fiscale, cioè una nozione classificatoria incapace di designare, in nessuna misura, precise casistiche soggettive veramente destinatarie di effetti o di operazioni giuridiche”, *Impresa sociale e Onlus passando per L'agenzia: rapporti concettuali ambigui in attesa di novità*, in *Impresa sociale*, n. 3/2006.

<sup>18</sup> Sulla riforma degli enti del libro I del codice civile vedi SANTUARI, *L'impresa sociale: un concetto giuridico? Sulla riforma del libro I del codice civile in materia di enti non profit*, in *il Diritto di famiglia e delle persone*, 2000. La dottrina, ormai consolidata, considera che gli enti del libro I del c.c., (in negativo) sono tutti quelli che non posseggono i requisiti dell'art. 2247 c.c., uno dei quali è lo scopo di lucro.

attualmente, tale nuova realtà non trova riscontro, o comunque non è adeguatamente disciplinata, nella legislazione civilistica, la quale, dal canto suo, è ancora fondata, prevalentemente, sulla scissione netta tra enti societari ed enti morali (o anche enti non societari).

I primi sono trattati in modo alquanto rigoroso, lasciando poco spazio ad ambiguità e “zone grigie”; i secondi, invece, sono regolamentati in modo superficiale dando vita così ad un sistema “monco”<sup>20</sup> che, per quanto concerne gli enti del libro I c.c. tralascia completamente le problematiche strettamente economiche e non tratta (o lo fa in modo approssimativo) gli aspetti legati alla governance, ai controlli (interni ed esterni), alle tutele dei terzi e quelle dei creditori etc..

In uno scenario come quello attuale, dove il settore non profit cresce rapidamente, la riforma della prima parte del codice civile è, dunque, ritenuta di primaria importanza. Tuttavia il legislatore, fino ad oggi, non ha ritenuto necessario porre in essere tale intervento riformatore nonostante non sia remota l’ipotesi, che la legge sull’impresa sociale nasca proprio per sopperire alle lacune del libro I c.c..

Al riguardo, infatti., il D.lgs n. 155/2006 ha sancito, per la prima volta in modo esplicito, che un ente non profit, l’impresa sociale appunto, può svolgere attività economica organizzata.

L’impresa sociale, quindi, è “impresa” ex art. 2082 c.c. a tutti gli effetti e, in quanto tale, essa è assoggettata alla medesima disciplina dell’imprenditore commerciale dettata dal codice civile (libro V), dalla Costituzione (artt. 41 e ss.) nonché dal legislatore fiscale.

In sintesi, si può dire, che il D.lgs. n.155/2006, nella sua specificità, contribuisca a rendere maggiormente articolata e dettagliata la disciplina degli enti non profit, e quindi anche quella degli enti del libro I del c.c..

---

<sup>20</sup> Non è irrilevante il fatto che associazioni, fondazioni e comitati sono trattati in soli 32 articoli (artt. 11- 42 c.c. mentre le società sono disciplinate in più di 300 articoli. CAMPOBASSO lo ha definito “sistema claudicante”, *Associazioni e attività d’impresa*, in nv. Dir. civ., 1994, p.582.

La legge sull'impresa sociale, tuttavia, è pur sempre una legge a carattere speciale che, in quanto tale, non può certamente sostituirsi alla riforma del libro I del c.c., la quale resta, inevitabilmente, un provvedimento legislativo urgente e necessario al fine della regolamentazione giuridica degli enti che perseguono finalità ideali, anziché lucrative.

## **1.2 La Teoria del “doppio fallimento” ed il Terzo settore**

Il Terzo settore, in base alla teoria, ormai consolidata, del “doppio fallimento”, formulata sin dai primi anni Ottanta nasce e si sviluppa in seguito al fallimento dello Stato e del Mercato in tema di erogazione dei cosiddetti servizi di pubblica utilità<sup>21</sup>.

Il primo, infatti, non riesce più ad erogare a costi contenuti un quantum di servizi soddisfacenti per gli individui, mentre il secondo vede ormai circoscritto il proprio raggio di azione solo a parte della popolazione complessiva.

Tale approccio teorico, dunque, ha offerto la giustificazione alla crisi del welfare moderno<sup>22</sup> la quale, tuttavia, è stata affrontata in modi differenti a seconda delle estrazioni culturali, politiche e sociali dei diversi Paesi e delle rispettive situazioni economiche e finanziarie.

I Paesi anglosassoni, in linea generale, hanno optato per la totale privatizzazione degli ex “servizi pubblici”, mentre in Italia e negli altri Paesi dell'Europa “continentale”, solo la gestione di tali servizi è stata demandata alle

---

<sup>21</sup> ZAMAGNI ritiene che la causa della nascita del welfare state sia stata la dicotomia Stato - Mercato. Il primo deputato a attuare il principio di uguaglianza (formale e sostanziale), il secondo, invece, i principi di libertà e di efficienza ma in questa situazione “il ruolo del Terzo settore non poteva che restare residuale. Se l'efficienza è garantita dal mercato (capitalistico) e l'equità dallo Stato, ai soggetti del Terzo settore non spetta altro ruolo che quello di correggere o, se del caso, porre rimedio ai cosiddetti fallimenti e del mercato e dello Stato”, *La legge sull'impresa sociale*. in op. cit.

<sup>22</sup> Sebbene il non profit si sviluppi soprattutto negli anni ottanta e novanta esso ha origini molto più antiche. BRIGANTI “Contrariamente a quanto molti ritengono, il non profit (o Terzo settore) non è un fenomeno di recente formazione, né è importato dai Paesi anglosassoni. Ha infatti una tradizione plurisecolare che affonda le sue radici nelle grandi istituzioni caritative di epoca medioevale. In quanto a realizzazioni sociali in alcuni settori come la sanità, l'educazione, o l'assistenza ai più sfortunati, l'Italia può vantare a buon diritto addirittura la primogenitura .... Risalgono a questo periodo (cioè il Medioevo) le opere destinate all'assistenza e alla cura di infermi, carcerati, orfani, ecc, fino ad arrivare alla strutturazione di forme prettamente economico-finanziarie, riguardanti il credito agevolato come ad esempio i Monti di Pietà”, op. cit.; sull'importanza storica del non profit in Italia vedi anche A. Santuari, op. cit..

organizzazioni private, lucrative e non, restando la titolarità e la rappresentanza degli stessi in capo all'Amministrazione Pubblica.

In tale scenario, dunque, il Terzo settore si propone come quella realtà la cui crescita è necessaria per la risoluzione della crisi dello Stato assistenziale, e non solo<sup>23</sup>. Inizialmente, infatti, l'attenzione del Terzo settore era rivolta principalmente alla sperimentazione di nuovi servizi e nuove modalità, per dare risposta a bisogni che né lo Stato né il privato riuscivano più a soddisfare. Con il passare degli anni, però, tali finalità si sono modificate: dalla sperimentazione di nuovi servizi e dalle attività a tutela dei diritti si è giunti alla produzione diretta e stabile di servizi alla persona e alla comunità.

Con il tempo si è, quindi, rafforzata e ampliata quella che inizialmente rappresentava per il Terzo settore una funzione esclusivamente di carattere marginale, ossia quella produttiva, ed i legislatori di numerosi Paesi europei sono più volte intervenuti sul tema che non solo in Italia, ma in tutto il vecchio continente ha prodotto grande fermento<sup>24</sup>.

La notevole rilevanza sociale che ha, ormai, assunto il fenomeno del Terzo settore e la sua diffusione in gran parte dei Paesi europei inducono, addirittura, a ritenere opportuno un intervento organico da parte della stessa Commissione europea, volto a dettare le linee guida generali della legislazione in materia<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> Di Stato assistenziale parla REALE "Ad essere entrato in crisi è lo Stato assistenziale, vale a dire la concezione che le finalità sociali, l'assistenza, educazione, formazione, ricadono essenzialmente sulle strutture dello Stato", op. cit p. 9

<sup>24</sup> L'Inghilterra ha recentemente approvato la una legge che ha introdotto le community interest company che associano il fine sociale e lo scopo lucrativo; il Belgio ha nel 1995 modificato la legge sulle Sociétés sans but lucratif. Inoltre, da una recente ricerca dell'istituto per lo sviluppo della formazione professionale dei lavoratori emerge che il fenomeno dell'impresa sociale, nonostante le differenze storico culturali è ormai diffuso in tutti e 25 i Paesi dell'Unione europea. Sul punto v. PENNINI, "Italia Oggi Sette" del 15 maggio 2006.

<sup>25</sup> " In realtà un primo passo è stato già fatto con la Comunicazione della Commissione europea adottata in data 2 luglio 2002 3471. t tale intervento, rivolto al Parlamento europeo, al consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle regioni, la commissione si è proposta di promuovere la "responsabilità sociale dell'impresa" e di realizzare uno sviluppo sostenibile". Sebbene tale atto non sia relativo specificamente al fenomeno del Terzo settore , è sicuramente indicativo della volontà del legislatore comunitario di legare il concetto di impresa a quelli di società, comunità, ambiente, disagio sociale etc.. In pratica, l'impresa, nel perseguire le finalità di profitto e di lucro, deve possedere anche una "responsabilità sociale", tale da consentire un miglioramento delle condizioni di vita generali o, per lo meno, la conservazione dell'attuale situazione sociale (si pensi al fenomeno dell'inquinamento).

### 1.3. La costituzione, il codice civile ed il terzo settore

Il Terzo settore è altra cosa, rispetto a tutto ciò che è Stato (o che dallo Stato deriva) e tutto ciò che è Mercato. Pur essendo Terzo le organizzazioni che vi operano presentano aspetti comuni sia con lo Stato che con il Mercato: con il primo, infatti, condividono le finalità della propria attività (l'interesse generale, gli scopi di pubblica utilità, i fini ideali e altruistici), mentre con il secondo la forma attraverso cui la stessa viene posta in essere, ossia quella privatistica nonché l'intero *modus operandi* vale a dire il comportamento, tipico degli imprenditori e delle imprese avente come presupposto la massimizzazione dei profitti<sup>26</sup>.

La tendenza del Terzo settore a spingersi sempre di più verso attività a carattere produttivo, ha determinato la “metamorfosi” delle organizzazioni in esso operanti, ed un vero e proprio suo cambiamento strutturale.

Le tradizionali forme dell'associazione e della fondazione risultavano, infatti, sempre più inadatte a fronteggiare tale fenomeno, per via del fatto che esse non svolgevano attività imprenditoriale.

Ciò ha favorito lo sviluppo delle cosiddette “associazioni - imprese”, ossia entità ibride in cui, soggetti del libro I del c.c. non solo sono dotati di “organizzazione di mezzi, di capitali e di lavoro”, ma svolgono anche l'attività tipica degli enti del libro V: l'attività commerciale.

Nello stesso tempo si è avuta la nascita di forme societarie senza fini di lucro (soggettivo) che possono essere definite come l'alter ego delle associazioni - imprese<sup>27</sup> poiché rappresentano forme giuridiche rientranti nel libro V del c.c. che non perseguono il loro “naturale” scopo egoistico (o lo perseguono in modo limitato) bensì quello ideale.

---

<sup>26</sup> CAMPOBASSO, *Associazioni ed attività di impresa*, op. cit. 1994, pag. 581; PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, 2003, p. 68; MARASA', *La disciplina degli enti non profit*, Torino 1998.

<sup>27</sup> Per la distinzione tra lucro soggettivo e lucro oggettivo *infra* Cap, I par. 1.5.

Ed è proprio in tale contesto che è stata concepita l'impresa sociale, organizzazione sorta proprio al fine di eliminare la netta separazione esistente tra le organizzazioni non profit e le società, da sempre sostenuta da dottrina e normativa civilistica<sup>28</sup>.

L'impresa sociale nasce, probabilmente, anche per dare finalmente attuazione all'art. 118 u.c. della Costituzione (modificato dalla legge n. 3/2001) che, in teoria, avrebbe dovuto promuovere lo sviluppo delle organizzazioni del Terzo settore. La Carta costituzionale, in realtà, prevedeva, ancor prima della legge 3/2001 e dell'introduzione dell'attuale art.118, numerose norme preposte alla tutela e alla promozione di "organizzazioni privatistiche con finalità sociale" tuttavia queste non si sono mai rilevate efficaci a garantire lo sviluppo del Terzo settore<sup>29</sup>.

Per questo motivo il legislatore, con l'u.c., dell'art.118 Cost., ha introdotto, nell'ordinamento, il cosiddetto principio di "sussidiarietà orizzontale", il quale mira a favorire l'autonoma iniziativa dei cittadini con un'importante novità: i privati possono attivarsi, nell'interesse generale, in modo autonomo, senza aspettare che sia lo Stato a doverglielo richiedere o ad autorizzarli. In pratica, il principio in questione prevede che si affidino ad organizzazioni privatistiche compiti tradizionalmente garantiti dal cosiddetto "Stato sociale", con l'obiettivo (è questa la ratio della norma) che tali organizzazioni possano garantire l'erogazione dei servizi e la produzione dei beni, tipicamente pubblici, in modo più efficiente e efficace rispetto allo Stato.

Alla base di questa innovazione vi è la considerazione che le persone non sono solo destinatarie di beni e servizi pubblici, ma possono essere, nel rapporto con la

---

<sup>28</sup> "L'impresa sociale sintetizzerebbe l'incontro tra Impiego *for profit* di forme non profit e la situazione speculare .... Essa interpreterebbe la pretesa fungibilità delle forme giuridiche, da tenere invece distinte in sintonia con l'opzione condivisa dal diritto tributario e da quello amministrativo ...." Cfr. FUSARO, op. cit., p. 291; SANTUARI esprime lo stesso concetto dicendo: "Si tratta di riconoscere all'interno della medesima struttura organizzativa la coniugazione di elementi imprenditoriali e motivazioni solidaristiche", op. cit.

<sup>29</sup> L'Art. 118 u. c. Cost. recita: "Stato, Regioni, Città metropolitane, province e comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dal cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà". Gli art. 3 comma 2, art. 4, art. 18, art. 53, art. 38 u.c., art. 39, art. 41, art. 49, art. 119, fanno riferimento allo sviluppo della persona umana e della collettività, all'associazionismo per finalità sociali, quali l'assistenza e la previdenza dei soggetti, alla libertà economica privata che non ostacola l'utilità sociale et... ponendo in sostanza tutti al centro del discorso sull'interesse generale. Sul punto v. BUCELLI, *Profili giuridici dell'impresa sociale*, in "Quaderni" pubblicati da docenti della Facoltà di Economia dell'Insubria.

Comunità, anche soggetti attivi, impegnandosi, attraverso attività socialmente utili, per la realizzazione del benessere della collettività. L'art.118 u.c. Cost., però, non si limita solo a promuovere lo sviluppo delle attività meritorie svolte da soggetti privati ma, in quanto norma a carattere precettivo introduce un vero e proprio dovere dello Stato a sostenere queste persone o organizzazioni che, in un certo senso, “completano” l'azione pubblica, in quanto entrambi perseguono obiettivi di interesse generale.

L'impresa sociale, dunque, in quanto organizzazione senza scopo di lucro che svolge un'attività economica ai fini dell'interesse generale, sembra poter rispondere alle esigenze sopra delineate e rientrare, quindi, nella fattispecie dell'art.118 Cost. Essa, dunque, opera, di diritto nel Terzo settore. Il Terzo settore comunque non è un sinonimo di non profit trattandosi di due concetti distinti. Quando si parla di Terzo settore, infatti, ci si riferisce ormai automaticamente al mondo delle organizzazioni non profit e viceversa anche se le due espressioni non sono perfettamente coincidenti.

Lo sviluppo del Terzo Settore è considerato ormai un fenomeno con il quale occorre necessariamente confrontarsi, tuttavia, almeno fino ad ora, non è stato emanato alcun provvedimento legislativo atto a inquadrare sotto tale profilo questa realtà. Allo stato attuale, infatti, il Terzo settore non dispone né di una definizione giuridica, né, tanto meno, di una disciplina organica.

Anche il concetto di “non profit” non è definito dal punto di vista giuridico; tuttavia, in questo caso, i numerosi studi effettuati negli ultimi anni hanno consentito di enunciare le principali caratteristiche delle organizzazioni non profit, le quali sono tutte contraddistinte da:

- formalità: devono essere formalmente costituite, cioè devono essere dotate di statuto o di atto costitutivo;
- natura giuridica privata: non devono essere organizzazioni pubbliche;
- autogoverno: deve trattarsi di enti indipendenti, cioè non controllati né da altre organizzazioni private né da enti pubblici;

- assenza di distribuzione di profitto;
- presenza di una certa quantità di lavoro volontario.

Tra le varie norme del nostro ordinamento, l'espressione "Terzo settore" viene citata, dal legislatore, solo all'art.5 della "Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali" (o legge quadro sull'assistenza, L. n. 328/2000) dove, il legislatore vi fa espresso riferimento accanto al principio "di sussidiarietà", stabilendo che "per favorire l'attuazione del principio di sussidiarietà, gli enti locali, le regioni e lo Stato ... promuovono azioni per il sostegno e la qualificazione dei soggetti operanti nel Terzo settore .... La norma non specifica, tuttavia, quali sono "I soggetti operanti nel Terzo settore", ma lo si potrebbe dedurre dall'art.1 della stessa legge, in cui, al comma 4, vengono elencati una serie di soggetti tutti accomunati dalla possibilità di ricevere agevolazioni da parte di enti pubblici, qualora svolgano attività "socialmente utili"<sup>30</sup>.

Dall'analisi dell'art.1 e dell'art.5 della Legge n.328/2000, possiamo dedurre una definizione "generica", ma importante di "Terzo settore", il quale, quindi, è costituito da tutte "le organizzazioni private che agiscono nell'interesse generale senza perseguire uno scopo di lucro"<sup>31</sup>.

A questo punto, dunque, emerge abbastanza chiaramente la differenza tra gli enti non profit e quelli di Terzo settore: i primi sono caratterizzati soltanto

---

<sup>30</sup> Organismi non lucrativi di utilità sociale, degli organismi della cooperazione, delle associazioni e degli enti di promozione sociale, delle fondazioni e degli enti di patronato, delle organizzazioni di volontariato, degli enti riconosciuti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese operanti nel settore della programmazione. Tra gli obiettivi di tali attività vi sono quelli di solidarietà sociale, con la valorizzazione delle iniziative delle persone, dei nuclei familiari, delle forme di auto-aiuto e di reciprocità e della solidarietà organizzata, (art. 1 agiscono nell'interesse generale comma 5 della legge n. 328/2000).

<sup>31</sup> FICI afferma: "Quella di terzo settore è dunque innanzitutto una nozione stipulativa mediante la quale si fa comune riferimento a tutte le i) organizzazioni ii) private iii) senza scopo di lucro iv) che forniscono beni e/o servizi di utilità sociale ovvero che per finalità collettive o che .... Questa nozione convenzionale di terzo settore è sostanzialmente confermata dalla legislazione, in materia di singole organizzazioni o categorie di organizzazioni, cui normalmente si fa riferimento come legislazione del terzo settore (verificheremo in seguito se lo sarà anche dalla recente legge delega sull'impresa sociale). Limitiamo la nostra analisi, in ordine cronologico, a:

- la legge 11 agosto 1991, n.266, Legge-quadro sul volontariato;
- la legge 8 novembre 1991, n.381, Disciplina delle cooperative sociali;
- il D.lgs. 4 dicembre 1997, n.460. Riordino della disciplina tributaria dei canali non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale ONLUS;
- la legge 7 dicembre 2000, n.383, Disciplina delle associazioni di "promozione sociale".

dall'assenza di scopo di lucro, mentre i secondi associano al divieto di distribuire utili, il perseguimento di finalità di interesse generale.

#### **1.4 Lo sviluppo del non profit nel settore dei servizi**

Come già accennato, uno dei motori che ha spinto verso l'emanazione della legge sull'impresa sociale è stato l'utilizzo da parte dei soggetti non profit di strutture organizzative e produttive. Comprendere come tale evoluzione abbia avuto luogo e come sia stata giustificata da un punto di vista giuridico è sicuramente fondamentale per questo lavoro.

Ai sensi del Titolo II, libro I del codice civile, le associazioni, le fondazioni, i comitati e le società appartengono ad un'unica (macro) categoria di soggetti, le persone giuridiche, ossia complessi organizzati di persone e di beni, che perseguono un determinato scopo (lucrativo o ideale) ai quali la legge riconosce lo status di soggetti di diritto, diversi dalle persone fisiche di cui essi si costituiscono.

Tuttavia l'art.13 del c.c. dispone che “le società sono regolate dalle disposizioni del libro V”, sancendo, in tal modo, la “scissione” tra le stesse e gli enti del Libro I (associazioni, fondazioni e comitati).

È nell'art.13 del c.c., dunque, che trova fondamento la teoria, che è stata quella prevalente per molti anni, in base alla quale gli unici enti ai quali il legislatore ha concesso la possibilità di esercitare attività d'impresa fossero le società.

Con il passare degli anni, gli enti del libro I del codice civile, hanno iniziato a svolgere attività di impresa. Le attività di erogazione, da essi storicamente svolte, sono state, sempre più frequentemente, affiancate, o addirittura sostituite, da attività economico-produttive e, di conseguenza, gli scopi “ideali”, sono stati perseguiti non più soltanto attraverso le donazioni, ma anche mediante “ricavi”<sup>32</sup>.

Si può dire, quindi, che le società hanno perso, ormai, il “diritto di esclusiva”, detenuto per lungo tempo, circa lo svolgimento dell'attività imprenditoriale e, di

---

<sup>32</sup> Non casualmente si utilizza l'espressione ricavi e non quella di proventi.

conseguenza, “la linea di separazione” sussistente tra enti del libro I e quelli del libro V, sta divenendo sempre più sottile e l’Impresa sociale ne è un esempio.

Riprendendo il criterio di classificazione civilistica degli enti non profit, analizziamo gli aspetti rilevanti delle strutture giuridiche esistenti dal punto di vista legislativo.

#### - Fondazioni

Le fondazioni, disciplinate dagli articoli 12-35 del Codice Civile sono enti di diritto privato dotati di personalità giuridica. La figura dell’ente è incentrata su due elementi: le finalità statutarie e il patrimonio che permette di conseguire tali finalità. La fondazione è un’organizzazione collettiva: istituita da un fondatore che ha devoluto e vincolato i propri beni al perseguimento di uno scopo di natura non economica; gestita dagli amministratori, con l’utilizzo del patrimonio della fondazione stessa. L’atto costitutivo, stipulato per atto unilaterale e non con un contratto come avviene per le associazioni, deve obbligatoriamente indicare lo scopo di pubblica utilità, e il patrimonio destinato al sostegno dell’attività della fondazione.

La fondazione è soggetta al controllo dell’autorità pubblica che vigila sull’amministrazione, nomina e sostituisce gli amministratori, annulla le deliberazioni illegittime, scioglie l’amministrazione e nomina i commissari straordinari.

#### - Associazioni

Le associazioni, disciplinate dagli articoli 12-42 del Codice Civile, sono organizzazioni collettive costituite per il perseguimento di uno scopo di natura ideale, e, comunque, non lucrativo. Nonostante il legislatore abbia chiarito che l’obiettivo dell’associazione non può essere di carattere economico è consentito tuttavia che essa, in via marginale, svolga attività di tipo commerciale, purché finalizzata al raggiungimento dello scopo sociale. L’associazione va collocata nel novero dei contratti, perché prende vita da un atto di autonomia contrattuale, il contratto di associazione.

Nell'ambito dell'associazione si può scegliere se dotare l'ente di personalità giuridica, attraverso il riconoscimento, oppure se creare un'associazione "non riconosciuta", senza personalità giuridica.

Con il conseguimento della personalità giuridica l'associazione acquista autonomia patrimoniale perfetta, e quindi delle obbligazioni risponde solo il patrimonio dell'ente, e, per effetto della registrazione nel registro delle persone giuridiche, gli amministratori non sono matrimonialmente responsabili per le obbligazioni assunte in qualità di organi dell'ente.

Le associazioni non riconosciute, non avendo personalità giuridica, non hanno autonomia patrimoniale perfetta; la disposizione codicistica evidenzia, infatti, la responsabilità per le obbligazioni assunte dai rappresentanti dell'associazione, di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione: è questo lo *status* giuridico di partiti e sindacati e di molte iniziative non profit. Non sono persone giuridiche, ma assicurano maggiore snellezza operativa, assenza di controlli pubblici e una più ampia sfera nella disciplina dell'ente, inoltre hanno un fondo comune che non può essere diviso finché dura l'associazione e che può essere aggredito dai terzi creditori. La stragrande maggioranza dei soggetti creati nel nostro Paese per l'esercizio dell'attività non profit è costituita con la forma giuridica dell'associazione non riconosciuta anche se scarsamente tipicizzata dal codice, situazione questa non priva di rischi per chi amministra tale associazione e contrae obbligazioni con i terzi in nome e per conto dell'associazione stessa.

#### - Comitati

Il Codice Civile dall'art.39 all'art.42, prevede anche la figura del comitato che, in realtà, rappresenta una sottospecie di associazione non riconosciuta con ampliamento delle responsabilità personali dei soggetti che ne fanno parte.

Il comitato è un'organizzazione volontaria di tipo associativo, composta da persone che promuovono una raccolta pubblica di fondi nell'ottica di raggiungere uno scopo di carattere non lucrativo, altruistico e sociale.

Gli elementi caratterizzanti del comitato delineano una struttura che ricalca e condivide aspetti sia delle fondazioni sia delle associazioni: come le fondazioni è finalizzato a formare un patrimonio da destinare allo scopo prefisso, ed è assoggettato a controllo e poteri pubblicistici; come l'associazione non riconosciuta è formato da più persone che perseguono uno scopo comune e che hanno una serie di responsabilità dei soggetti che per l'ente agiscono.

Gli organizzatori del comitato e i gestori dei fondi raccolti rispondono personalmente e solidalmente della conservazione dei fondi stessi e della loro destinazione allo scopo previsto. Inoltre, nell'assenza dell'acquisizione della personalità giuridica, la legge prevede che i componenti del comitato rispondono personalmente e solidalmente delle obbligazioni assunte.

- Le figure soggettive di legislazione speciale: le cooperative sociali.

Le cooperative sociali, disciplinate dalla legge 8 novembre 1991, n.381, sono organizzazioni diverse da quelle di natura associativa: la loro struttura giuridica, infatti, ha forma societaria, e tuttavia possono essere ricomprese nell'ambito del settore non profit in relazione alle finalità per cui sorgono.

L'art.1, legge 8 novembre 1991, n.381, definisce tali soggetti in “... *cooperative sociali – che – hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso la gestione dei servizi socio-sanitari ed educativi, lo svolgimento di attività diverse – agricole, industriali, commerciali o di servizi – finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate*”.

Il richiamato intervento normativo ha introdotto un soggetto giuridico nel quale confluiscono e si aggregano elementi privatistici, in riferimento alla forma organizzativa improntata a criteri di efficacia e efficienza come nelle imprese private, e elementi pubblicistici, relativamente agli scopi di utilità sociale pubblica verso cui orientare gli sforzi di gestione.

La cooperativa sociale a differenza delle associazioni e delle fondazioni rivolge il fine perseguito non al gruppo sociale che la costituisce ma a beneficio dell'intera collettività.

La costituzione di una cooperativa sociale avviene per atto pubblico a pena di nullità, con la costituzione acquista personalità giuridica e autonomia patrimoniale perfetta. Per quanto riguarda il patrimonio si applica il cosiddetto "principio della porta aperta", a prescindere dal fatto che la responsabilità sia limitata o illimitata, perché il capitale non è determinato in un ammontare prestabilito.

La cooperativa sociale può scegliere di adottare sia la disciplina della S.r.l., sia la disciplina della S.p.A; la scelta del sistema di amministrazione adottato va indicata nell'atto costitutivo, il quale deve prevedere anche il numero degli amministratori, i loro poteri e quali di essi abbia la rappresentanza della società.

Nella disciplina introdotta dal decreto n. 460/97. Le cooperative sociali sono considerate ONLUS di diritto con l'applicazione della relativa disciplina.

- Organizzazioni di volontariato

Le organizzazioni di volontariato sono disciplinate dalla legge 11 agosto 1991, n.266 "Legge quadro sul volontariato", la quale oltre a riconoscere il valore sociale e la funzione altamente morale di tale attività, garantisce l'interesse della collettività nazionale a promuoverne lo sviluppo stabilendo, tra l'altro, i principi cui le regioni e province autonome devono attenersi nel disciplinare i rapporti fra istituzioni pubbliche e organizzazioni di volontariato.

La legge definisce il volontariato come attività che deve essere prestata in modo personale, gratuito e spontaneo, tramite un'organizzazione che non persegua scopi di lucro ma sia indirizzata verso finalità puramente di tipo solidaristico, inoltre, per essere tali, devono svolgere la propria attività avvalendosi in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali dei propri associati.

Nello statuto devono essere espressamente previsti:

- l'assenza di finalità di lucro;
- la democraticità della struttura;

- l'elettività e la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti;
- i criteri di ammissione e di esclusione di questi ultimi;
- gli obblighi e i diritti;
- l'obbligo di redazione del bilancio e le modalità di approvazione dello stesso.

È prevista inoltre l'iscrizione in un apposito registro istituito dalle regioni e dalle Province autonome; il requisito della registrazione è necessario per ottenere i contributi pubblici, stipulare convenzioni, beneficiare delle agevolazioni fiscali.

La legge quadro sul volontariato ha introdotto il concetto di attività marginali attraverso le quali le organizzazioni di volontariato traggono le risorse finanziarie per realizzare gli scopi istituzionali. Tali attività sono caratterizzate per essere svolte in funzione degli scopi istituzionali, e per l'assenza di concorrenzialità e i proventi non sono considerati imponibili.

Nella disciplina introdotta dal decreto n.460/97, le organizzazioni di volontariato sono considerate ONLUS di diritto con applicazione della relativa disciplina.

- Le organizzazioni non governative

Le organizzazioni non governative operano nel campo della cooperazione con i paesi in via di sviluppo.

La legge 49/1987 che disciplina tali organizzazioni, prevede che possono ottenere il "riconoscimento di idoneità" purché siano costituite come associazioni o fondazioni, associazioni non riconosciute, comitati, abbiano come fine istituzionale quello di svolgere attività di cooperazione allo sviluppo in favore delle popolazioni del Terzo mondo, non perseguano finalità di lucro e prevedano l'obbligo di destinare ogni provento, anche derivante da attività commerciali accessorie o da altre forme di autofinanziamento, per fini istituzionali, non siano legate ad enti con finalità lucrative e accettino controlli dall'autorità pubblica.

Il riconoscimento dell'idoneità comporta la possibilità di ottenere contributi per lo svolgimento delle attività da loro promosse, e possono essere loro assegnati specifici

programmi di cooperazione, i cui oneri vengono finanziati dalle Direzione generale per la cooperazione allo sviluppo.

- Organizzazioni non lucrative di utilità sociale

Un discorso a parte meritano le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, le ONLUS, introdotte per effetto del D.lgs. 460/1997.

## **1.5 Le società e lo scopo di lucro**

La volontà del legislatore delegato di estendere la qualifica di impresa sociale agli enti di cui al libro V del codice civile ha abbracciato una corrente dottrinale, ormai diffusa, che ammette la presenza di forme societarie non lucrative nell'ordinamento italiano, basandosi sul presupposto di una distinzione netta tra l'elemento della realizzazione degli utili e la distribuzione degli stessi ai soci.

L'art. 2247 descrive i caratteri tipici del contratto di società del codice civile - *con il contratto di società due o più persone conferiscono beni e servizi per l'esercizio in comune di attività economica allo scopo di dividerne gli utili*. Queste caratteristiche non vengono meno nel caso in cui l'ente societario persegua la propria attività, osservando i presupposti di economicità, con la realizzazione di utili o avanzi di gestione. È il lucro soggettivo, inteso come diritto soggettivo dei membri dell'organizzazione imprenditoriale alla distribuzione dell'avanzo di gestione, a non esser consentito all'impresa sociale. È, invece, consentito perseguire uno scopo di lucro oggettivo, identificabile con l'economicità della gestione.

La distinzione tra lucro oggettivo e lucro soggettivo è ormai consolidata in dottrina. Con l'espressione lucro oggettivo si intende il momento della produzione dell'utile, mentre il lucro soggettivo è un concetto che identifica il momento finale della divisione degli utili ai soci.

È fondamentale per le società che l'attività venga svolta secondo modalità oggettive astrattamente lucrative, per contro non è rilevante il fatto che un profitto (ovvero l'eccedenza dei ricavi sui costi) venga poi realmente conseguito, né il fatto

che l'imprenditore devolva totalmente, a fini altruistici, il profitto conseguito. In sintesi si ritiene che sia sufficiente che l'attività venga svolta secondo modalità oggettive che, secondo il metodo economico, tendano a mantenere l'equilibrio tra costi e ricavi, non essendo necessario che le modalità di gestione tendano alla realizzazione di ricavi eccedendo i costi (metodo lucrativo).

Il problema dell'ammissibilità nel nostro ordinamento di forme societarie non lucrative rimanda alla definizione dei requisiti indispensabili affinché una società possa definirsi tale, e in particolare la rilevanza casuale dello scopo di lucro nella definizione stessa di società. Tali requisiti sono descritti nell'art.2247 del codice civile che detta gli elementi essenziali delle società:

- a) la pluralità delle persone, anche se l'introduzione nel nostro ordinamento della società uni personale a responsabilità limitata, disciplinata dagli artt.2475 e 2475 bis c.c., ha reso anacronistico questo concetto;
- b) il conferimento di beni o servizi, inteso come assunzione dell'obbligo di compiere una prestazione diretta al conseguimento del fine sociale;
- c) l'esercizio di un'attività economica in comune, ossia un'attività economica svolta nell'interesse comune, dal momento che una società può essere costituita per un singolo affare (società occasionale), anche se abbondano prestigiose tesi contrarie;
- d) la divisione degli utili, l'art.2247 conclude ribadendo che lo scopo della società è la divisione degli utili fra i soci.

Secondo la disciplina civilistica e la legislazione speciale il fine ultimo dell'attività svolta in forma societaria<sup>33</sup> non sarebbe affatto la realizzazione del lucro soggettivo.

Una sentenza della Corte di Cassazione(1921/61) stabiliva che : *“La produzione e la divisione degli utili, che costituiscono l'elemento oggettivo della causa del contratto di società, va riferita al complesso dell'attività societaria e*

---

<sup>33</sup> SANTUARI è molto drastico sull'argomento: “Ne discende che si ritiene l'attività dell'impresa ex art. 2082 c.c. quella svolta con metodo lucrativo [...]. In sintesi, la previsione statutaria del perseguimento in via diretta di un'attività economica, in base al criterio dell'obiettività economicità (o grazie al metodo lucrativo) consente di qualificare come imprenditore l'ente collettivo senza scopo di lucro del libro I”, op. cit.

*questa funzione economico-sociale tipica non viene meno se qualche atto o negozio, rientrando nell'oggetto sociale, sia esercitato senza fine lucro"; difatti una società può compiere atti di liberalità (antitetici allo scopo di lucro) solo se espressamente previsti dallo statuto ed in caso contrario solo se procede ad una modifica dello statuto stesso*<sup>34</sup>.

E' necessario sottolineare come la problematica delle società senza fine di lucro non riguardi, però, singoli atti, in quanto il momento strumentale della causa della società è un'attività. Ciò che è importante è soltanto il risultato dell'insieme degli atti complessivamente considerati mentre non è rilevante il compimento di uno o singoli atti di per sé contrastanti con il fine di lucro, a patto che la loro importanza non sia tale da incidere sull'esito dell'attività. In sintesi *"l'interesse preconstituito nel contratto, che presiede alla funzionalizzazione"* dell'attività *"ha riguardo al conseguimento del valore globale di una sequenza di operazioni, di un risultato e non degli effetti che tutti gli atti che seguono lo svolgimento dell'attività"*<sup>35</sup>.

Così come un singolo atto di natura non lucrativa non viola il divieto della distribuzione degli utili, allo stesso modo il fatto che, al termine di un esercizio sociale, gli azionisti decidano di destinare gli utili a favore di terzi non cambia la causa lucrativa, *"in tal senso, nell'ambito delle facoltà concesse ai soci assume particolare rilevanza la rinunciabilità del diritto alla distribuzione degli utili. A questo proposito la giurisprudenza (C. App. Milano 29/6/93) ha stabilito che il principio agli utili è certamente disponibile, e quindi deve riconoscersi la legittimità sia alla rinuncia del socio a riscuotere quanto di sua spettanza, sia dall'accordo intervenuto tra i soci che preveda la rinuncia alla percezione degli utili al fine di finanziare l'impresa sociale"*.

In giurisprudenza è d'uopo unire lo scopo di lucro soggettivo alla ratio societaria. *"Dal fatto definizione legislativa, l'ulteriore elemento della divisione degli utili, si deve trarre argomento per negare che la società stessa sia stata*

---

<sup>34</sup> *"Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali"*, Giorgio Santini, in Rivista di diritto civile, 1973, n.1, p.155.

<sup>35</sup> *"La tipicità delle società"*, Spada, Padova, 1974.

*legislativamente concepita come la figura ricorrente tutte le volte che un'attività economica venga collettivamente esercitata; e per affermare che essa è, in realtà, solo una- sia pure la più frequente- forma di esercizio collettivo di attività economiche; quella dell'attività economica collettivamente esercitata secondo l'espressa delimitazione contenuta nell'art. 2247 c.c. allo scopo di dividerne gli utili*<sup>36</sup>.

L'assenza dello scopo di lucro, secondo la giurisprudenza, non è un problema per la validità del contratto societario, bensì un problema di qualificazione del contratto associativo prescelto. La giurisprudenza, e principalmente il Supremo Collegio, ha ritenuto che la partecipazione dei soci agli utili è un requisito del contratto di società ed entra a far parte della causa di esso, quindi se due o più persone elargiscono determinati beni per esercitare in comune un'attività economica e destinare gli utili alla beneficenza, si rientra nello schema del contratto di associazione e non più nello schema del contratto di società.

In dottrina sono state avanzate diverse tesi in merito all'ammissibilità o meno di forme societarie non lucrative. Tra le tesi volte a respingere o quantomeno ad attenuare la rilevanza causale dello scopo di lucro vi è quella che riduce la causa della società al solo esercizio collettivo di impresa<sup>37</sup>. Solo la parte dell'art.2247 che si riferisce all'esercizio in comune di un'attività economica fa riferimento alla "causa" della società, mentre il riferimento al fine della divisione degli utili fra i soci non ha l'intento di imporre lo scopo lucrativo come elemento essenziale del contratto bensì quello di indicare un ulteriore scopo. Da causa del contratto, lo scopo di lucro viene degradato al rango di semplice motivo, solitamente presente ma non essenziale per l'identificazione del tipo contrattuale. La proposta di eliminare l'ultima parte dell'art.2247, non fa altro che ammettere la legittimità di un contratto di società dichiaratamente senza scopo di lucro. In sintesi, la lettura in chiave diversa<sup>38</sup> dell'articolo in questione svaluta la natura causale del fine di lucro che da scopo della

---

<sup>36</sup> App. Palermo, 7/4/1989.

<sup>37</sup> Ascarelli, Verrucoli, Casanova, Giordano citazione in *Le società senza scopo di lucro*, Giorgio Marasà, Giuffrè editore 1984, pp.85.

<sup>38</sup> "Gli enti collettivi senza scopo di lucro", Giulio Ponzanelli, G.Giappichelli, 1996, p.97

società diventa scopo dei suoi membri, da causa del contratto diviene semplicemente scopo individuale. Tale tesi è criticata per l'arbitrarietà, nel senso che le si contesta la diversa natura giuridica che riconosce all'art.2247 (di causa per l'esercizio in comune di attività economica e di motivo per il fine della distribuzione degli utili), in quanto si pensa che il legislatore abbia voluto considerare unitariamente i requisiti di una società, e quindi o l'art.2247 non definisce la causa del contratto di società oppure definisce tutta la causa del contratto di società.

In dottrina vi sono altre tesi che, invece, riconoscono in linea di massima il carattere vincolante di tutto l'art.2247 ma provano poi, con vari accorgimenti contrattuali, a sottovalutare l'effettiva portata causale. Tra queste vi è la *teoria del negozio indiretto*, concepita per affrontare il dibattito dei contratti di scambio ma poi trasferita nel campo delle società<sup>39</sup>. Secondo tale teoria eventuali scopi non lucrativi possono essere perseguiti soltanto in via indiretta, ovvero nella fase attuativa del contratto di società che, per essere valido deve formalmente rispettare tutti i requisiti indicati nell'art. 2247. Il conflitto tra lo scopo lucrativo dichiarato nel contratto ed il diverso scopo messo in atto non ha nessuna importanza per quanto riguarda la qualificazione e la conseguente disciplina del diritto privato; quando avviene in linea di fatto non comporta l'applicazione di una normativa diversa da quella richiamata dalla fattispecie società finché ciò non dipenda dalla presenza di un vincolo giuridico, cioè dall'adempimento di un obbligo sociale o parasociale. Il compimento di atti o lo svolgimento di un'attività contrastante con le indicazioni contenute nel contratto non ne intaccano la qualificazione che dipende esclusivamente da ciò che viene pattuito. È, quindi, ammissibile una società formalmente lucrativa che, in fatto, persegua fini benefici, deliberando di volta in volta di destinare gli utili conseguiti a terzi; ma non è, altresì, ammissibile, secondo questa tesi, una società in cui tale destinazione sia prevista dal contratto. Questa inammissibilità non comporta una diversa qualificazione del contratto, ma la nullità dello stesso. Il problema su cui ci si

---

<sup>39</sup> Ascarelli fu il primo a prospettare la trasposizione della teoria del negozio indiretto dal terreno dei contratti di scambio a quello delle società, motivato dallo scopo di ricondurre a tale teoria le "anonime anomale" (abbracciando di conseguenza anche ipotesi nelle quali l'elemento atipico investiva aspetti diversi dalla causa e non solo lo scopo di lucro).

interroga è quello di verificare se il rispetto della causa societaria nel contratto sia affidato unicamente ai soci o se sia quindi possibile con l'unanime e costante approvazione di tutti porre in essere un'attività non societaria, per difetto del fine di lucro oggettivo o soggettivo, dietro lo schermo di un contratto societario. Anche una società in cui i soci non perseguano in concreto uno scopo di lucro rimane pur sempre una società.

In altre parole, la “*costruzione giuridica*” della teoria del negozio indiretto consiste nell'operare “*sull'elemento di fatto*” in modo da presentarlo come una figura giuridicamente già prevista, ossia “*nel sussumere la fattispecie sotto uno schema legislativo tipico che le fornisce una compiuta disciplina*”<sup>40</sup>. Si ha una sorta di neutralità della struttura, cioè di una forma societaria cui venga affidata una finalità concreta, ma non necessariamente di uno scopo lucrativo tecnicamente inteso, che può essere sostituito in concreto da una finalità diversa.

Altra tesi analoga a quella appena esposta è quella sostenuta dal Bigiavi<sup>41</sup>. Secondo questa tesi anche una società in cui i soci non perseguono concretamente uno scopo di lucro rimane pur sempre una società, in quanto è sufficiente che l'attività sociale sia *astrattamente lucrativa*, cioè un'attività che può procurare lucro, ovvero è sufficiente che il testo dell'atto costitutivo non sia in contrasto con l'art.2247, che in definitiva non esclude il fine di lucro.

La valutazione sulla sufficienza di uno scopo astrattamente lucrativo si riferisce ad entrambi i profili dell'utile societario. Per quanto attiene al lucro oggettivo è società anche quella che abbia per oggetto un'attività economica, dalla quale però i soci siano certi di non poterne ricavare alcun utile; mentre, per quanto riguarda il lucro soggettivo, si rispetta l'art. 2247 anche quando nell'atto costitutivo si è detto che tutti gli utili andranno ripartiti tra i soci, ma in pratica sono fermamente decisi di devolvere tutti gli utili a fini benefici.

---

<sup>40</sup> “*Società e scopo di lucro*”, Marasà Giorgio in Rivista di diritto civile, 1981, n.1, p.176.

<sup>41</sup> “*La professionalità dell'imprenditore*”, Bigiavi citato in *Le società senza scopo di lucro*”, Giorgio Marasà, Giuffrè 1984.

## 1.6 Le figure di società senza fine di lucro

Finora è stato possibile considerare società manifestamente senza scopo di lucro, la cui non lucratività disposta *ex lege*, è insita nella soggettività peculiare dell'ente oppure società di fatto senza scopo di lucro, nelle quali concretamente manca il lucro soggettivo, ossia la ripartizione degli utili.

Queste due ipotesi sottolineano una caratteristica comune, ossia la presenza di una fattispecie conforme, sotto il profilo strutturale, ad uno dei tipi societari, cioè corrispondente ad uno dei moduli organizzativi per mezzo dei quali può essere svolta l'attività societaria. Tuttavia nel caso di società dichiaratamente senza fine di lucro si rileva una discordanza tra la fattispecie concreta ed il modello legislativo tipico dell'art.2247. Nel caso delle società di fatto senza scopo di lucro, invece, la fattispecie contrattuale è conforme a quella tipica, sia sotto l'aspetto funzionale che sotto l'aspetto organizzativo, ma si manifesta una diversità tra la funzione manifestata dal contratto e quella in concreto perseguita dalle parti nella fase di messa in atto del contratto stesso; diversità che riguarda quel momento causale che consiste nella produzione e/o divisione degli utili fra i soci. In entrambi i casi l'anomalia riguarda la funzione (lucrativa) e non l'organizzazione che deve corrispondere a quella di uno dei tipi societari e che quindi è integra. L'identità organizzativa spiega perché si possa parlare di "società" nonostante manchi uno dei requisiti causali essenziali del contratto che è sottolineato appunto dalla qualifica di "società senza scopo di lucro".

Quando si parla di società dichiaratamente prive di scopo di lucro si fa riferimento alle società consortili e, prima della modifica introdotta dalla L.586 del 18 novembre 1996, alle società sportive.

Per quanto riguarda le società consortili, così come disciplinate dall'art.2615 *ter* del codice civile, c'è un negozio-mezzo (in questo caso la struttura societaria) ed un negozio-fine (il consorzio).

Nelle società consortili non viene a cessare lo scopo di lucro, ma vi è un adeguamento di due discipline in quanto queste società hanno la forma della società e la sostanza del consorzio, di conseguenza resta fermo lo scopo mutualistico del

consorzio, il cui fine ultimo è quello di procurare un vantaggio agli associati. In conclusione, si ritiene che la struttura societaria non sia impiegata nella sua funzione tipica.

Per quanto riguarda le società sportive, l'art.10 co.2 della L.91 del 23 marzo 1981 prevedeva espressamente che non fossero distribuiti utili all'interno di dette società, ma che fossero reinvestiti nell'ambito dell'attività sportiva.

Questa dichiarata assenza di lucro soggettivo nell'ambito delle società sportive era inteso come principio generale e non come norma speciale. Con la Legge 586/96 è stata introdotta la possibilità per le società sportive di distribuire gli utili prodotti, anche il legislatore non si è espresso in positivo in merito, ma si è limitato ad abolire l'art.10 co. 2 della L.91/81, ossia la norma che imponeva alle società sportive di reinvestire gli utili in attività, appunto, sportive.

Quando si parla di società di fatto prive di scopo di lucro ci si riferisce a quelle società il cui Statuto formalmente prevede l'esercizio di una attività economica al fine della divisione degli utili, ma "di fatto" manca o il perseguimento del lucro oggettivo o il perseguimento del lucro soggettivo, ovvero possono aversi società in fatto senza scopo di lucro oggettivo e società in fatto senza scopo di lucro soggettivo. Quanto alla prima fattispecie, mancanza di lucro oggettivo, ci si riferisce a quelle società che non esercitano una attività economica, ma una semplice attività di godimento. Le società in fatto senza scopo di lucro possono essere ulteriormente suddivise a seconda che manchi l'attività economica intesa come attività idonea a produrre nuove utilità (produzione o scambio di beni e servizi), oppure intesa come produzione degli utili in senso stretto. Per la seconda fattispecie, mancanza di lucro soggettivo, ci si riferisce a quelle società nelle quali viene esercitata una attività economica, per antonomasia produttiva di utili, ma gli utili prodotti non vengono distribuiti fra i soci, bensì destinati a scopi altruistici o morali.

Il contrasto tra l'attività lucrativa dichiarata e l'attività non lucrativa messa in atto può essere dovuto ad un patto extrasociale fra tutti i soci oppure unicamente fra alcuni di essi (costituenti, però, sempre la maggioranza) e può verificarsi

immediatamente dopo la stipula del contratto sociale o può sopraggiungere in certo momento della vita sociale.

La normativa dell'impresa sociale rappresenta dunque una conferma di diritto positivo rispetto ad una prassi che, soprattutto negli ultimi anni, ha visto la costituzione di società, soprattutto a responsabilità limitata, nella forma di società senza scopo di lucro.

Prima dell'istituzione dell'impresa sociale per poter esercitare insieme una attività economica che non avesse il mero fine di dividere gli utili, bensì di destinarli a scopi morali ed altruistici, si poteva:

a) costituire una associazione che esercitasse un'attività commerciale, inserendo un clausola statuaria, nella quale veniva specificato che l'associazione, pur prevedendo nel proprio oggetto l'esercizio in comune di una attività economica, non si ponesse come scopo la distribuzione degli utili prodotti. Questi ultimi saranno destinati ad un fine altruistico o morale perseguito dall'associazione. Tale clausola è formulata in virtù del fatto che l'associazione, contrariamente alla società, può perseguire il lucro oggettivo (cioè può produrre utile), ma le è proibito perseguire il lucro soggettivo, cioè non le è consentito distribuire l'utile prodotto fra i soci.

b) costituire una società tipica e concludere *a latere* un patto parasociale di non distribuzione degli utili fra i soci, fermo restando l'efficacia puramente obbligatoria dei suddetti patti;

c) costituire una società di capitali tipica, prevedendo sia il lucro oggettivo, che quello soggettivo e concludendo un patto parasociale mediante il quale i soci si obbligano ad erogare quanto percepito a fini altruistici<sup>42</sup>; questa soluzione non mette in discussione né il lucro oggettivo né quello soggettivo, non incide neanche sul concetto di causa del contratto, ma considera solo il diritto individuale del socio, cioè prevede un atto di disposizione dell'utile che è già entrato nella sfera personale del singolo.

---

<sup>42</sup> Campobasso, "Associazioni ed attività di impresa", Riv.Dir.Civ., II, p.583, 1994..

L'estensione della qualifica di impresa sociale agli enti del V libro del codice civile ha scardinato il criterio teologico, criterio che basa la distinzione degli enti collettivi sulla valutazione dello scopo.

Sull'esempio di quanto già avviene in altri Paesi, anche nel nostro ordinamento sta prendendo piede il cosiddetto principio della neutralità delle forme giuridiche che affida agli operatori economici la possibilità di perseguire qualsiasi scopo avvalendosi di qualsiasi forma giuridica purché prevista dal codice civile, non importa se nel primo libro o nel quinto. Tale principio si traduce essenzialmente nella possibilità di perseguire con le strutture proprie di un tipo negoziale gli scopi che da principio sono propri di un altro.

Il criterio teologico è stato formulato dalla dottrina nel tentativo di individuare gli elementi che differenziano le società dalle associazioni e dalle fondazioni, le società dagli enti collettivi senza scopo di lucro. Esso stabilisce che l'elemento discriminante tra società, associazioni e fondazioni è lo scopo, che è egoistico nel primo caso, e altruistico nel secondo. Tale distinzione assume come criterio di differenziazione concettuale la destinazione dei risultati dell'attività svolta; nel caso di scopi egoistici, i risultati o gli utili che il gruppo si propone di realizzare andrebbero a vantaggio dei suoi membri o di coloro che, in diversi modi, finanziano o contribuiscono a finanziare l'ente (si parla in questo caso di autodestinazione); nel caso di scopi altruistici, invece, gli utili andrebbero a vantaggio di soggetti completamente estranei al contratto associativo (eterodestinazione).

Autorevole dottrina<sup>43</sup>, partendo dall'assunto di base che nella realtà esistono associazioni e fondazioni che perseguono statutariamente obiettivi diretti a garantire vantaggi immediati ai soci, ovvero riconoscendo che anche le associazioni possono consentire l'autodestinazione del risultato<sup>44</sup>, ha proposto la distinzione tra fini economici e fini ideali, conferendo il perseguimento dei primi alle società e dei secondi alle associazioni. Altra dottrina ha invece ritenuto necessaria la distinzione

---

<sup>43</sup> F.Galgano, "Associazioni non riconosciute", .

<sup>44</sup> Il riferimento è al caso in cui vengano fissate condizioni più favorevoli per i soci rispetto a quelle del mercato, come ad nel caso di associazioni di consumatori.

tra enti collettivi senza scopo di lucro e società in funzione della circostanza che i risultati autodestinati abbiano natura economica e provengano dalla svolgimento di attività imprenditoriale; la presenza di entrambi i presupposti qualifica il gruppo come società, mentre laddove viene a mancare uno dei requisiti il gruppo va qualificato come associazione.

Un altro criterio proposto nella distinzione tra finalità ideali ed economiche è quello del divieto della distribuzione degli utili. *“Il criterio di distinzione tra società ed enti profit deve quindi essere ricercato nello scopo, nell’interesse finale e sovraindividuale perseguito, scopo suscettibile di valutazione di finalità economica nelle società; non valutabile economicamente e quindi non patrimoniale (o ideale) nelle associazioni e fondazioni”*<sup>45</sup>. Tale tesi riconosce la divisione degli utili come elemento della fattispecie societaria e ritiene che l’ulteriore requisito affinché si possa costituire validamente un’associazione ed una fondazione sia il divieto assoluto del lucro soggettivo. Ciò che differenzia un’associazione che esercita un’attività economica da una società è proprio lo scopo e più precisamente lo scopo di lucro oggettivo e soggettivo (come sopra definiti) nelle società e di mero lucro oggettivo nelle associazioni. La neutralità delle forme giuridiche è stata studiata in particolare dal diritto commerciale e ha riscosso particolare interesse negli anni Settanta. Secondo la suddetta dottrina i vari tipi societari esprimono soltanto il “come” si intende svolgere l’attività economica, ma non il “perché” si agisce. La tipizzazione legale viene definita come *“un processo a doppio grado”*<sup>46</sup> che si attua con la configurazione, dapprima, di uno schema funzionale (art.2247) e, successivamente, di un gruppo di sub-fattispecie organizzative tutte utilizzabili per quella funzione. I diversi tipi di società sono dei sottotipi nell’ambito del tipo funzionale generale dell’art.2247 c.c.. L’utilizzazione indiretta dei tipi societari si inserisce in un ampio contesto che racchiude pressoché tutte le forme organizzative.

I sostenitori della neutralità della forma giuridica hanno messo in evidenza come il legislatore abbia progressivamente attenuato la rilevanza dello scopo

---

<sup>45</sup> *“Gli enti collettivi senza scopo di lucro”*, Giulio Ponzanelli, G.Giappichelli, 1996.

<sup>46</sup> *Giorgio Marasà, “Le società senza scopo di lucro”*, Giuffrè 1984.

lucrativo delle società e contemporaneamente, come si vedrà in seguito, abbia riconosciuto in misura sempre maggiore l'esercizio di attività economica da parte di enti non lucrativi, finendo così per cancellarne le differenze.

Tra le circostanze che hanno indotto parte della dottrina a parlare di un vero e proprio "tramonto dello scopo lucrativo"<sup>47</sup> va menzionato il testo dell'art. 2332 del codice civile, novellato nel 1969, nella cui elencazione tassativa delle cause di nullità delle società per azioni non vi è inclusa l'ipotesi della mancanza di scopo lucrativo. Dalla circostanza che il legislatore abbia ritenuto di non sanzionare con la nullità la mancanza di lucro nel contratto di società, si ritiene si possa ricavare, a contrario, l'argomento per cui l'unica valutazione che l'ordinamento richiede attiene alla presenza dello scopo mezzo, cioè di un oggetto sociale conforme alla previsione dell'art. 2247, mentre lo scopo ultimo dei contraenti non sarebbe soggetto ad alcun controllo. Un'altra argomentazione sulla non essenzialità dello scopo di lucro si basa sull'inesistenza nel nostro ordinamento di una sanzione a carico di una società che, pur validamente costituita ed omologata, non persegua nei fatti lo scopo di lucro.

Al riguardo si argomenta che una società nel cui statuto sia stato escluso lo scopo di lucro sarebbe una società non omologabile e che una società che lo abbia escluso, di fatto, sarebbe una società soggetta a dichiarazione di nullità per simulazione; ma per quanto riguarda quest'ultimo punto dottrine e giurisprudenza prevalenti ritengono inammissibile la nullità della società per simulazione.

Contro tali interpretazioni si argomenta che se una società di capitali nel cui atto costitutivo non sono indicati tutti gli elementi previsti dall'art.2328 c.c. è una società non omologabile e quindi inesistente vuol dire che la disciplina sanzionatoria manca non perché il legislatore non abbia voluto sanzionare la fattispecie in questione, ma perché non si può sanzionare una fattispecie inesistente.

L'art.2328 c.c. n. 7 prevede espressamente che l'atto costitutivo "deve indicare" le norme secondo cui devono essere ripartiti gli utili. Pertanto il giudice, in sede di controllo di legittimità formale (e non nel controllo di merito), nel verificare

---

<sup>47</sup> "Tramonto dello scopo di lucro nelle società di capitali", Santini, in *Rivista di diritto civile*, 1973, I.

che lo Statuto sia conforme alla normativa vigente in materia, negherà l'omologazione per la mancata previsione delle disposizioni di cui agli art.2328 n.7 e 2433 c.c., cioè per la mancata previsione del lucro oggettivo e del lucro soggettivo.

Ultima argomentazione sulla non essenzialità dello scopo di lucro si basa sul fatto che lo scopo della società non si esaurisce certo nella mera distribuzione degli utili prevista dall'art. 2247 del codice civile, potendosi fingere scopo mutualistico (art.2511 e 2515 cod. civ.) o consortile (art.2625 *ter* cod. civ.).

Inoltre sembrano affievolire la caratteristica lucrativa delle società numerosi provvedimenti legislativi. Così ad esempio la disciplina delle società per azioni controllate dal capitale pubblico, delle società tra professionisti, delle società consortili, dei fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. Tuttavia l'argomento desumibile dalle leggi speciali ha poco peso perché le leggi speciali possono certamente derogare alle disposizioni del codice ma, appunto perché speciali e quindi dettate in relazione a specifici casi, non possono elevarsi a disciplina generale.

La tesi della neutralità delle forme giuridiche è stata rifiutata da quanti osservano che tale tesi sia scarsamente rispondente al dettato normativo, in quanto la distinzione tra enti non lucrativi e società sarebbe ben presente nel dettato legislativo. Questi sostengono che il legislatore non avrebbe neppure ritenuto opportuno esplicitare tale distinzione perché palese ed ovvia nel nostro ordinamento. Sintomatico in tal senso sarebbe il caso della qualificabilità delle società cooperative come organizzazioni di volontariato. La circolare del Ministero delle Finanze del 25 febbraio 1992 n.3 detta così: *“la compatibilità con lo scopo solidaristico, soprattutto, la necessità dell'assenza del fine di lucro rende impossibile per le organizzazioni di volontariato destinatarie della legge in oggetto la costituzione in forma societaria, considerando in particolare il disposto dell'art.2247 del codice civile, che prevede come finalità essenziale del contratto di società l'esercizio in comune di un'attività al fine di dividerne gli utili. Sono escluse pertanto anche le società cooperative dalla*

*partecipazione alle quali i soci traggono comunque una utilità diretta incompatibile con le finalità solidaristiche della legge 266/1991”.*

## **1.7 L'attività economica nel libro I e nel V del codice civile**

L'attività principale dell'impresa sociale è la produzione, con modalità economiche, di beni e servizi. Il legislatore ha così temperato la rigida dicotomia, attualmente prevista dal codice civile, fra gli enti di cui al libro I e quelli del libro V, a riguardo della possibilità di esercitare attività commerciale in forma imprenditoriale per gli enti del primo libro del codice civile. In particolare l'articolo 2249 c.c. individua un *numerus clausus* di forme societarie *per l'esercizio di un'attività commerciale*, rinviando tassativamente ai tipi regolati nei Capi III e seguenti del Titolo V. In realtà, nel corso degli anni, alcune disposizioni, principalmente di natura fiscale, hanno consentito l'esercizio di attività commerciali anche ad associazioni e fondazioni, sia pure entro precisi limiti quanto ai destinatari e quanto al volume delle attività in relazione a quelle complessive del soggetto. Ci si riferisce, in particolare, alle nozioni di *marginalità* delle attività economiche, richiesta per le organizzazioni di volontariato dalla legge n.266 del 1991, o a quelle di *occasionalità*, *complementarità*, *svantaggio*, *diretta connessione*, richieste invece per gli enti non commerciali e le ONLUS dal D.lgs. n.460 del 1997.

Grazie al provvedimento sull'impresa sociale si è avuta *“l'istituzionalizzazione assoluta e molto chiara della possibile coesistenza tra operatività economica e natura non profit dell'ente”*<sup>48</sup>, e quelle tesi dottrinarie volte a negare le legittimità dell'esercizio di attività commerciali da parte dei soggetti del libro primo del codice civile sono state finalmente superate.

L'ammissibilità dell'esercizio di attività di impresa da parte di enti non profit è stata a lungo contestata. La tesi che negava la possibilità di esercizio di attività economica agli enti del libro primo del codice civile è persistita a lungo ed è stato

---

<sup>48</sup> *“Diritto civile, I, (la norma giuridica, i soggetti)”* Bianca, 1990.

uno dei maggiori problemi che ha frenato lo sviluppo della funzione produttiva di beni e servizi da parte di enti non profit. La questione della legittimità dell'esercizio di attività economica da parte degli enti del primo libro del codice civile è nata dal silenzio normativo. Il legislatore del '42 non ha pensato alle associazioni o alle fondazioni come strutture organizzative idonee allo svolgimento di attività d'impresa in forma collettiva, e non ha, quindi, offerto nessuna disciplina.

L'argomentazione che, inizialmente, ha ostacolato lo svolgimento dell'attività economica da parte degli enti non lucrativi era alla base della tesi secondo la quale il legislatore avrebbe distinto gli enti collettivi in funzione dell'attività che gli stessi potevano svolgere. In particolare, sarebbe stato riservato alle società lo svolgimento di attività economiche. A sostegno di questa tesi l'art.2247 del c.c. prevede espressamente che le società possano esercitare in forma collettiva attività economica. Da una lettura *al contrario* di tale norma, si desumeva l'impossibilità, per gli enti di cui al libro primo del codice civile, di svolgere analoga attività. A sostegno della tesi dell'impossibilità per gli enti non lucrativi di svolgere attività economica viene utilizzata l'argomentazione che riguarda l'inadeguatezza della disciplina associativa per lo svolgimento dell'attività economica. L'associazione non potrebbe esercitare attività economica in quanto questo tipo di attività dimostrerebbe il prevalere negli associati di un interesse economico al valore di scambio delle prestazioni<sup>49</sup>.

Inoltre, si riteneva che il sistema di pubblicità e di responsabilità sul quale si basa lo svolgimento di un'attività economica fosse incompatibile con quello previsto per gli enti del libro I<sup>50</sup>. Questa argomentazione non sembra condivisibile, in quanto solo una volta riscontrata la compatibilità dell'attività economica svolta da un ente non profit con i principi fondamentali dell'ordinamento si porrà il problema della disciplina applicabile, che rispetti imprescindibili esigenze di uniformità e di compatibilità con la normativa vigente.

---

<sup>49</sup> "La tipicità delle società", Spada, Padova, 1974.

<sup>50</sup> "Diritto civile, I, (la norma giuridica, i soggetti)", Bianca, 2002.

La dottrina favorevole ad ammettere la possibilità di svolgere attività economica per tutti gli enti collettivi ha osservato che, se è vero da un lato, che la nozione di società ricavabile dall'art.2247 prevede per tale soggetto l'esercizio di attività economica, è altrettanto vero, che la causa sociale è costituita, nella definizione legislativa non dal semplice esercizio dell'impresa o meglio dell'attività economica, ma da questo esercizio allo scopo di dividerne gli utili; il primo in funzione strumentale rispetto al secondo. È, dunque, una lettura errata che sta alla base dell'esclusione della possibilità di esercitare attività economica per gli enti non lucrativi, e che opera quella che è stata definita una "arbitraria mutilazione"<sup>51</sup> della causa del contratto di società, escludendone il fine di dividerne gli utili.

Altra obiezione che viene mossa alla tesi che nega agli enti non lucrativi la capacità di svolgere attività economica è quella di confondere il fine, non patrimoniale, dell'ente con l'attività che costituisce l'oggetto dell'atto costitutivo dell'associazione o fondazione.

Lo scopo dell'ente viene individuato "*nella sintesi degli interessi che questo mira a realizzare e delle relative attività realizzatrici*"<sup>52</sup>. È bene precisare che attività e finalità dell'ente non sono la stessa cosa, in quanto le medesime finalità possono essere perseguite con attività ben diverse tra loro.

Il dibattito circa la possibilità per gli enti del libro primo del codice civile di svolgere attività economica è inoltre rafforzato da numerosi interventi del legislatore che autorizzano enti non profit a esercitare attività commerciale, primo fra tutti il decreto legislativo sull'impresa sociale. Sono stati addirittura individuati cinque diversi modelli imprenditoriali<sup>53</sup> che consentono l'esercizio di attività commerciali da parte di enti non lucrativi. Il primo è individuabile nella legge delega sul volontariato soggetto al vincolo della marginalità; l'art.5 della legge 266/1991 prevede che le organizzazioni di volontariato possano trarre le risorse economiche necessarie per l'attività anche dallo svolgimento di "attività commerciali e produttive marginali". Il

---

<sup>51</sup> "L'essenza della società cooperativa e gli studi recenti", Oppo in Riv.Dir.civ.,1969,I, 385.

<sup>52</sup> "Gli enti collettivi senza scopo di lucro", Ponzanelli Giulio, Giappichelli, 1996.

<sup>53</sup> Classificazione proposta da Cafaggi in "L'impresa a finalità sociale", Politica del diritto, 2000.

secondo è disciplinato dalla legge sull'associazionismo di promozione sociale, subordinato ai requisiti dell'ausiliarità e della sussidiarietà; in base all'art.4 della legge 383/2000 le associazioni di promozione sociale possono infatti trarre le risorse necessarie per il funzionamento da “proventi delle cessioni di beni e servizi agli associati e a terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria e comunque finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali”. Il terzo riguarda le fondazioni bancarie che possono svolgere attività di impresa purché strumentale (art.3, comma 1, D.lgs. 155/1999). Il quarto è delle cooperative sociali, che possono esercitare attività di impresa a titolo di attività principale, al punto che la presenza di soci volontari è solo eventuale e comunque circoscritta. Il quinto modello imprenditoriale si ha nel caso in cui l'ente senza scopo di lucro realizzi una società ad hoc mediante la quale porre in essere l'attività economica; si ha in questo caso il fenomeno dell'ente non profit holding, ossia il caso di un ente senza scopo di lucro che possiede il controllo di una società senza che ciò implichi alcuna alterazione per lo scopo dell'ente.

La possibilità che un ente non profit eserciti attività commerciale è inoltre confermata dalla disciplina sulla trasformazione eterogenea, nella recente riforma del diritto societario.

Un'altra questione che è stata al centro del dibattito a proposito dell'esercizio di attività di impresa da parte di enti non profit, prima dell'entrata in vigore della disciplina dell'impresa sociale, è quello dello statuto applicabile e in particolare si è discusso sull'applicabilità dello statuto dell'imprenditore e di quale tipo di imprenditore. Il tema del dibattito riguardava la possibilità da parte dell'ente non lucrativo di assumere la qualifica di imprenditore ai sensi dell'art.2082 del codice civile: “ *è imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi*”.

La parte della dottrina che non riconosceva agli enti non lucrativi la qualifica di imprenditori, basava le sue argomentazioni sulla mancanza per tali enti della finalità

lucrativa. Questa posizione è ormai antiquata, in quanto lo scopo di lucro, ossia il movente che spinge l'imprenditore a svolgere la propria attività, non è più considerato l'elemento essenziale per potersi configurare l'attività di impresa. Si è consolidata da tempo la convinzione secondo cui lo scopo di lucro costituisce un elemento normale, ma non la condizione *sine qua non*, della nozione di imprenditore dell'art.2082 del cod. civ., essendo considerato sufficiente al riguardo il criterio dell'obiettiva economicità della gestione. In altri termini, si definisce attività d'impresa quella svolta con metodo lucrativo, anche se finalizzata al perseguimento di uno scopo ideale. Si sottolinea al riguardo che l'applicazione della disciplina dell'impresa deve dipendere da elementi oggettivi e facilmente individuabili dall'esterno e non da un elemento soggettivo come ad esempio l'obiettivo del soggetto che opera sul mercato e che, per questo, declassa a semplice motivazione giuridica irrilevante. È assai indicativa, a tal riguardo, l'opinione espressa dalla giurisprudenza in merito: *“Si tratta, in primo luogo, di accertare se anche l'associazione possa avere ad oggetto l'esercizio di attività economiche [...] Sul primo di questi problemi non può ovviamente, influire la considerazione che l'associazione in senso stretto debba, per essere tale, agire per la realizzazione di scopi di natura non economica. Il fatto di escludere che le associazioni in senso stretto possano perseguire scopi economici non implica, di per sé solo, che l'attività economica- organizzata, cioè per la produzione e lo scambio di beni o servizi patrimonialmente valutabili- non possa essere l'attività dell'associazione[...] Alla base della dottrina e della giurisprudenza ora richiamate ha operato, quindi, il convincimento che la società sia, nel sistema positivo, la sola figura legislativamente predisposta per l'esercizio collettivo di attività economiche, nell'impossibilità di concepire altre forme di esercizio collettivo di attività economica diverse dalle società, mentre, di converso, dal fatto stesso che ad individuare il concetto di società concorra, nella definizione legislativa, l'ulteriore elemento della divisione degli utili, si deve trarre argomento per negare che la società sia stata legislativamente concepita come la figura ricorrente tutte le volte che un'attività economica venga*

*collettivamente esercitata; e per affermare che essa è, in realtà, solo una -sia pure la più frequente-forma di esercizio collettivo di attività economiche: quella dell'attività economica collettivamente esercitata secondo l'espressa delimitazione contenuta nell'art.2247 c.c., allo scopo di dividerne gli utili*<sup>54</sup>.

Un altro dilemma sollevato in relazione all'acquisto della qualifica di imprenditore da parte di un ente non lucrativo è quello che riguarda il requisito della professionalità<sup>55</sup>. Qualche dottrina, in passato, aveva messo in discussione il fatto che l'impresa esercitata da un ente non lucrativo in via accessoria rispetto al fine principale non lucrativo potesse possedere il requisito della professionalità<sup>56</sup>. Sarebbe inammissibile affidare la qualifica di imprenditore all'attività economica svolta da un ente morale in via puramente accessoria rispetto al fine perseguito, non potendosi in tal caso riscontrare il requisito della professionalità. Questa tesi è basata sulla lettura dell'art.2201 del codice civile, "*gli enti pubblici che hanno per oggetto esclusivo o prevalente un'attività commerciale sono soggetti all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese*", elevato ad espressione di un principio generale che può essere utilizzato in via analogica al di là della specifica materia. In altri termini, partendo dalla distinzione che la norma sopra menzionata fa tra enti pubblici che hanno per oggetto principale ed esclusivo un'attività commerciale, ed enti che la svolgono in via secondaria, si è ritenuto di suggerire la stessa ripartizione per ogni ente collettivo non societario. In sintesi, la regola applicabile agli enti del primo libro del codice civile avrebbe dovuto trarsi, per analogia, da quella propria degli enti pubblici non economici, poiché il legislatore del codice civile non ha ipotizzato, oltre alle persone fisiche, altre forme di imprenditori che non siano società ed enti pubblici.

A confutare questa teoria, da un altro punto di vista, vi è stato chi ha affermato che gli enti morali esercenti un'attività commerciale diventassero sempre e, comunque, imprenditori commerciali, senza possibilità di operare distinzione tra carattere principale o accessorio dell'attività svolta, al pari di quanto accade per le

<sup>54</sup> App. Palermo, 7 aprile 1989, in Giur.comm., 1992,II, p.61.

<sup>55</sup> "*Impresa sociale: prime riflessioni sulla nuova legge delega in rapporto ai temi generali di comparto*", Salvo Pettinato, in *Impresa sociale*, aprile-giugno 2005.

<sup>56</sup> "*La nozione di oggetto sociale*", Zanelli, Milano, 1962.

persone fisiche. Il requisito di professionalità non ha, infatti, come prerequisite necessario il carattere esclusivo e principale dell'attività esercitata. È stato osservato, in particolare, che l'art.2201 del codice civile è norma eccezionale che tende a sottrarre taluni enti alla disciplina del codice civile in ragione della loro natura, e che non è possibile evincere dall'obbligo di iscrizione un più ampio esonero in ragione di una riconosciuta irrilevanza della commercialità dell'attività accessoria<sup>57</sup>. Si tratterebbe pertanto di una norma speciale in quanto espressamente concepita per gli enti pubblici e come tale non interpretabile estensivamente. Inoltre lo stesso legislatore ha definito "imprese" anche le attività commerciali svolte in via accessoria dagli enti pubblici (art. 2093 c.c.). Altra critica che è stata mossa alla teoria della lettura estensiva dell'art.2201 cod. civ. consiste nella considerazione che, in tal modo, si finirebbe per non considerare il fenomeno dell'esercizio dell'attività nella sua oggettività. Si ritiene, invece, che, qualora siano presenti i requisiti oggettivi previsti dall'art.2082 del cod. civ., anche l'ente non profit debba essere assoggettato allo statuto dell'imprenditore.

Altra argomentazione contraria alla applicazione dell'art.2201 del cod. Civ. al settore del non profit si basa sulla convinzione che, in tal modo, si finirebbe per dare rilievo ad un elemento puramente formale, ossia l'indicazione statutaria di un'attività commerciale come esclusiva o principale rispetto ai fini istituzionali. Tale indicazione potrebbe essere facilmente disattesa al fine di eludere l'applicazione relativa all'impresa commerciale, con il conseguente rischio di assicurare agli enti non lucrativi un trattamento ingiustificatamente privilegiato (Morandi, 1998).

Pertanto, un ente morale che svolga attività economica in modo strumentale avrà la qualifica di imprenditore e sarà perciò assoggettato allo statuto generale dell'imprenditore.

---

<sup>57</sup> Campobasso, "Associazioni ed attività di impresa", Riv.Dir.Civ., II, p.583, 1994.

## **CAPITOLO 2**

### **GLI ELEMENTI CARATTERIZZANTI L'IMPRESA SOCIALE**

#### **2.1 Il concetto di impresa sociale e il D.lgs. 155/2006**

Il D.lgs. n.155/2006 ha introdotto nel nostro sistema giuridico- economico la figura dell'impresa sociale.

L'espressione "impresa sociale", tuttavia, era già ampiamente utilizzata nel linguaggio comune, anche prima del D.lgs. n.155/2006, e con essa venivano indicate quelle forme imprenditoriali e organizzative mediante le quali si perseguivano finalità di utilità sociale, operando all'interno del mercato concorrenziale.

La figura dell'"imprenditore sociale", quindi, esisteva ancor prima del D.lgs. n.155/2006 e con essa venivano indicati i soggetti privatistici che realizzavano un interesse della comunità, secondo criteri di efficienza ed economicità, e, quindi, in modo completamente differente rispetto agli enti del Terzo settore meramente erogativi.

Ciò nonostante, però, si può dire che l'espressione "impresa sociale" è molto recente. Essa, infatti, si è sviluppata solo a partire dai primi anni Ottanta del secolo scorso, a differenza dei concetti ad essa affini di non profit e Terzo settore che<sup>58</sup>, invece, presentano origini antichissime<sup>59</sup>.

La causa di tale "ritardo" va, sicuramente, ricercata nel fatto che, per lungo tempo, nell'immaginario comune, "impresa" era solo sinonimo di profitto e di lucro e, pertanto, incompatibile con la realizzazione di un interesse generale che, invece, restava appannaggio, dello Stato o al massimo di Enti che non agivano secondo logiche imprenditoriali.

Soltanto con la diffusione dei primi "enti economici" del Terzo settore si è, quindi, iniziato a parlare di "impresa sociale".

---

<sup>58</sup> L'impresa sociale è un ente non profit, in quanto non persegue uno scopo di lucro, ma è anche ente di Terzo settore, dato che produce e scambia beni e servizi al fine di realizzare un interesse generale. Sul punto v. supra Cap. 1, par. 1.6.

<sup>59</sup> Sulle origini del Terzo settore, v. sopra, CAP, I, par. I.

Il legislatore, preso atto di ciò, ha emanato, nel 1991, la Legge n 381, istitutiva delle “cooperative sociali”, che può essere considerata, certamente, il vero “preludio” al D.lgs. n. 155/2006.

Essa, infatti, a differenza di tutti gli altri provvedimenti normativi adottati in materia di Terzo settore dalla fine degli anni Ottanta in poi, consentiva, in modo espresso, di combinare l’esercizio di “attività economica” con il perseguimento dell’“interesse generale della comunità”.

Per tale motivo, dunque, le cooperative sociali, hanno, senza alcun dubbio, rappresentato, fino all’emanazione del D.lgs. n 155/2006, la più importante forma di “impresa sociale”.

In quegli anni lo studio dell’impresa sociale si diffondeva anche in ambito dottrinario ed EMES, un influente network di studiosi di varie università europee, aveva elaborato una definizione per tale “nuova” forma imprenditoriale. Tale ricerca individuava, nell’impresa sociale, le seguenti caratteristiche peculiari<sup>60</sup>:

- la produzione di beni e servizi secondo le logiche tipicamente imprenditoriali, consistenti nell’esercizio e nel rispetto del criterio di economicità, nell’assunzione del rischio di impresa, nell’utilizzazione di lavoro retribuito oltre che volontario;
- il perseguimento di interessi socialmente meritori e rilevanti per la comunità;
- la limitata distribuzione di utili o, addirittura, la totale assenza di scopo di lucro;
- una *governance* indipendente dalla proprietà del capitale e, quindi, la predisposizione verso forme di “democraticità” della gestione;
- intrattenimento di relazioni con i diversi portatori di interessi, nel rispetto di una logica *multi-stakeholders*.

Il D.lgs. n.155/2006 ha dovuto affrontare, prima dell’approvazione definitiva, un lungo iter parlamentare, e ciò, nonostante il fatto che il legislatore potesse già

---

<sup>60</sup> Sul punto si veda GIORGETTI, *Per uno Statuto dell’impresa sociale. Studio del Centro di ricerca sulle Organizzazioni senza scopo di lucro*, (CENPRO).

avvalersi, ai fini dei contenuti da dare al provvedimento, di un fenomeno ormai abbondantemente diffuso nella società e, soprattutto, dei numerosi studi sull'argomento, primo fra tutti quello di "EMES".

Già nel 2000, infatti, la Commissione affari sociali della Camera dei Deputati, si era preoccupata di dare riconoscimento giuridico al fenomeno dell'imprenditoria sociale. La stessa Commissione aveva costituito, al proprio interno, il cosiddetto "Comitato permanente" per occuparsi della questione, e aveva delegato il Consiglio nazionale economia e lavoro (CNEL) uno studio sulle tematiche del Terzo settore.

Tuttavia, la Commissione affari sociali aveva rinunciato all'elaborazione di un progetto di legge che istituisse un nuovo soggetto giuridico, quale appunto l'impresa sociale, preferendo, in quella sede, una legge di carattere generale meno impegnativa che provvedesse al riordino delle realtà del Terzo settore<sup>61</sup>.

Nel 2001 venne presentato un disegno di legge volto all'istituzione dell'Onlus: impresa non lucrativa di utilità sociale, ma la proposta non ebbe seguito anche perché, nella primavera dello stesso anno, mutò la maggioranza parlamentare.

Nel 2002 iniziò l'iter parlamentare del decreto 155/2006: la proposta di legge venne presentata alla Camera il 19 luglio, sotto forma di legge delega. Essa constava di un unico articolo che definiva i limiti entro i quali doveva muoversi il Governo in carica. Il testo, in seguito alle modifiche apportate in sede di Commissione, passò indenne l'esame del Senato l'11 maggio 2005 ed il 13 giugno 2005, venne approvato definitivamente alla Camera.

La legge delega n. 118/2005 prevedeva che, entro un anno dalla sua entrata in vigore, il Governo avrebbe dovuto emanare uno o più decreti attuativi. Così, il 24 marzo 2006, a distanza di quattro anni dall'approdo in Parlamento del progetto di legge, il testo istitutivo dell'impresa sociale fu finalmente licenziato.

---

<sup>61</sup> Si veda BORZAGA, *Introduzione*, in *Impresa Sociale* 2/2005, p. 19.

## 2.2 Impresa sociale tra attività economica e assenza di scopo di lucro

Il D.lgs. n 155/2006 consta di diciotto articoli, tra i quali i primi quattro offrono la definizione di “impresa sociale” e le sue caratteristiche peculiari, mentre gli altri regolano aspetti attinenti la vita dell’impresa sociale (costituzione, fine, trasformazione, fusione, scissione), gli obblighi formali, il sistema di *governance*, la responsabilità etc.

L’art. 1 sopra citato e i connessi articoli 2, 3 e 4 definiscono l’impresa sociale sulla base dei seguenti presupposti:

- la natura privata e l’assunzione di una delle forme giuridiche del libro I e del libro V del c.c.
- esercizio in via stabile e principale di un’attività economica;
- produzione o scambio di beni e servizi di utilità sociale;
- realizzazione di finalità di interesse generale;
- assenza dello scopo di lucro;
- il rispetto dei requisiti relativi alla struttura proprietaria dell’art. 4.

Dal dettato normativo in esame, emerge come l’impresa sociale sia, innanzitutto, “organizzazione”, espressione a cui, la gran parte della dottrina<sup>62</sup>, ha attribuito il senso di “ente associativo” (societario o non societario) escludendo, così, la possibilità di avere imprese sociali individuali<sup>63</sup>. Secondo tale interpretazione, dunque, “l’organizzazione” di cui all’art.1, comma 1 del D.lgs. n.155/2006 è sinonimo di “ente”.

Tuttavia, è, assai dubbio il significato da attribuire al termine “organizzazione” di cui all’art.1 del D.lgs. n.155/2006: essa, infatti, da un punto di vista letterale può essere intesa, in modo alquanto pacifico, come sinonimo di “ente”, ma da un punto di vista strettamente giuridico, tale espressione rappresenta, sicuramente, uno dei

---

<sup>62</sup> Su tutti v. FICI, *Nozione e disciplina*, op. cit.

<sup>63</sup> Di fatto tale situazione potrebbe verificarsi allorquando, i soggetti singoli, costituissero imprese sociali sottoforma di società unipersonali (s.p.a. o una s.r.l. con un unico socio).

requisiti richiesti dall'art. 2082 c.c., il quale, ai fini dell'acquisizione della qualifica di "imprenditore", prescrive l'esercizio di un' "attività economica organizzata".

L'attività dell'imprenditore individuale, ai sensi dell'art. 2082 c.c., deve essere svolta in modo organizzato e, quindi, attraverso un'"organizzazione". In sintesi, può essere definita, a tutti gli effetti, "organizzazione" anche quella di cui si avvale l'imprenditore individuale per l'esercizio della propria attività.

A questo punto, sicuramente, non appare così scontata l'esclusione dell'imprenditore individuale dalla categoria di soggetti che possono assumere la qualifica di "impresa sociale".

Tale possibilità, per giunta, non sarebbe infondata neanche dal punto di vista logico, oltre che prettamente giuridico: nulla impedisce all'imprenditore individuale, attraverso proprio l'organizzazione di cui necessariamente dispone, di perseguire, in modo efficace ed efficiente, uno scopo di natura solidaristica piuttosto che egoistica.

Le organizzazioni debbono, inoltre, avere natura "privata", aggettivo meglio specificato al comma 2 dell'art.1 del D.lgs. n.155/2006, in cui si vieta alle amministrazioni pubbliche di divenire "imprese sociali"<sup>64</sup>. Tuttavia a parte quella degli enti pubblici<sup>65</sup> il decreto non introduce preclusioni di natura soggettiva<sup>66</sup> e, al

---

<sup>64</sup> Quelle indicate all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. Non possono essere imprese sociali, dunque, tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazione dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province e i comuni, le comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, le istituzioni autonome, case popolari, le Camere di commercio, artigianato, industria 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.

<sup>65</sup> Si è sostenuto che l'esclusione delle Amministrazioni pubbliche trovi fondamento nella corrente di pensiero in base alla quale tali soggetti non possono realizzare attività di produzione di beni e servizi ma debbono solamente essere garanti dell'interesse pubblico, v. DEGANI - MOZZANICA, *La nuova figura dell'impresa sociale*, in *Enti non profit*, n. 8..9/2006. Più verosimile, invece, è la tesi che vede l'esclusione delle Amministrazioni pubbliche "giustificata dalla ratio stessa dell'impresa sociale: sostituire l'amministrazione pubblica nella realizzazione di talune finalità di carattere generale normativamente individuate", *L'impresa sociale — Prime riflessioni sul D.Igs. n. 155/2006*, a cura del consiglio nazionale del notariato, studio n. 429-2006/C.

<sup>66</sup> Secondo FICI, invece, il legislatore ha inteso dare rilevanza anche al profilo soggettivo di cui ne è testimonianza l'esclusione dell'imprenditore individuale dalla legge sull'impresa sociale. Ciò: "è testimonianza della volontà legislativa di prestare attenzione in *subiecta maniera* non solo all'attività ma anche ai soggetti che la svolgono", *Nozione e disciplina...*, op. cit..

comma 3 dell'art.1, consente anche “agli enti ecclesiastici e quelli delle confessioni religiose” di divenire “imprese sociali”<sup>67</sup>.

Le imprese sociali esercitano attività di impresa, che rappresenta, quindi, il proprio scopo-mezzo. L'espressione “attività economica organizzata” (art.1), infatti, ricalca in toto quella utilizzata dal legislatore all'art.2082 c.c.<sup>68</sup>, nel quale essa costituisce l'attività dell'imprenditore. L'impresa sociale, quindi, deve essere in grado di autofinanziarsi e non può comportarsi come mero ente erogativo. L'attività economica, inoltre, deve essere esercitata “in via stabile e principale”.

Per quanto concerne la “stabilità” è ragionevole ritenere che essa coincida con la professionalità ex art.2082 c.c.<sup>69</sup> e si traduce, dunque, nell'abitudine dell'attività esercitata.

La stessa attività, invece, è principale, ai sensi dell'art. 2 comma 3 del D.lgs. n.155/2006, se almeno il settanta per cento dei ricavi dell'organizzazione proviene da attività di utilità sociale<sup>70</sup>. Si tratta, quindi, di un parametro strettamente quantitativo, che, in quanto pari al settanta per cento, non presuppone l'esclusività dell'attività socialmente meritoria<sup>71</sup>. Ciò significa, in pratica, che l'impresa sociale potrà esercitare anche attività differenti da quelle indicate nel D.lgs. n.155/2006 (es. attività lucrative o attività non economiche<sup>72</sup> purché le stesse non siano tali da generare ricavi

---

<sup>67</sup> In questo caso, però, innanzitutto è necessario che lo Stato abbia stipulato con tali enti patti, accordi o intese. Inoltre non è definita impresa sociale l'intera attività esercitata da detti enti ma solo quella di utilità sociale ai sensi dell'art. 2 e sono previsti alcuni obblighi formali: adozione di un regolamento in forma di scrittura privata autenticata, detenzione separata delle scritture contabili.

<sup>68</sup> Al di là di qualche variante lessicale la definizione di impresa sociale ripete, sostanzialmente, il dettato dell'art. 2082 codice civile nei momenti diretti a definire gli elementi essenziali della nozione di imprenditore”, COSTI. op. cit.

<sup>69</sup> COSTI, op. cit, in *Impresa sociale* 2/2005, p. 76.

<sup>70</sup> Sarà compito del Ministro delle attività produttive e del ministro del lavoro e delle politiche sociali individuare i criteri quantitativi e temporali per il calcolo di tale percentuale.

<sup>71</sup> Questo principio, dal punto di vista economico-aziendale, è molto importante perché consente alle organizzazioni non profit di espandere le proprie attività di carattere sociale: da un lato, soddisfacendo una domanda sociale sempre più esigente [...] e dall'altro perché va nella direzione di creare organizzazioni fondate sempre più sul modello di soggetti in grado di autofinanziare il proprio sviluppo [...], GRUMO, *Al via la normativa sull'impresa sociale: un'opportunità per lo sviluppo*, in *Terzo settore*, aprile 2006, p. 31.

<sup>72</sup> La possibilità di svolgere attività meramente erogative è esclusa da FICI il quale interpreta alla lettera il comma 3 dell'art. 2. L'A. sostiene che se il legislatore non avesse voluto escludere completamente le attività erogative tra quelle esercitabili dalle imprese sociali, non avrebbe utilizzato l'espressione «ricavi complessivi» ma altre come «proventi complessivi», *La nozione...*, op. cit..

non superiori al trenta per cento dei ricavi complessivi<sup>73</sup>. Deve trattarsi, cioè, di attività accessorie.

L'attività dell'impresa sociale ha ad oggetto "beni e servizi di utilità sociale", in questo caso, non è stata molto di supporto la legge delega, la quale stabiliva semplicemente che il legislatore delegato avrebbe dovuto definire la socialità dell'impresa sulla base delle materie di particolare rilievo sociale<sup>74</sup>. Non si specificava null'altro, attribuendo, così, ampia discrezionalità al legislatore delegato sulla determinazione delle stesse materie. Il legislatore ha, così, preferito definire il carattere sociale dell'impresa non in relazione a determinati beni e servizi<sup>75</sup> prodotti e scambiati, bensì individuando alcuni settori economici<sup>76</sup> in cui l'impresa deve operare per potersi qualificare come sociale<sup>77</sup>.

In tal modo, tutti i beni e servizi prodotti e scambiati nell'ambito di questi settori sono presuntivamente considerati "di utilità sociale". In particolare l'art. 2 del D.lgs. n. 155/2006 elenca i seguenti settori:

- a) assistenza sociale;
- b) assistenza sanitaria;
- c) assistenza socio-sanitaria;
- d) educazione, istruzione e formazione;
- e) tutela dell'ambiente e dell'ecosistema;
- f) valorizzazione del patrimonio culturale;

---

<sup>73</sup> Per gli enti ecclesiastici e gli altri enti del comma 3, art. 1, tale percentuale va calcolata con riferimento alle sole attività l'utilità sociale (art. 2, comma 5).

<sup>74</sup> Ad. 1. lettera a) della legge delega sull'impresa sociale.

<sup>75</sup> L'art. 1, comma 1 del D.lgs. n. 155/2006 lascerebbe pensare all'individuazione tassativa di determinati beni e servizi.

<sup>76</sup> Contro la rigida elencazione dei settori per definire la socialità dell'impresa ZAMAGNI ritiene che: "[...] è errato pensare che il «carattere sociale dell'impresa» sia definito «dalle materie di particolare rilievo sociale in cui essa opera», come si legge nel testo. Ciò che identifica il sociale di un'impresa non è la materia o l'oggetto del suo raggio d'azione, bensì l'obiettivo del perseguimento dell'interesse generale, per un verso, e il suo modus agendi per l'altro". La legge sull'impresa sociale:..., op. cit.; contro l'esclusivo riferimento ai settori di attività è anche ZOPPINI che definisce: "il legislatore non dovrebbe limitarsi a defluire i campi di produzione dei beni meritori" ma assicurarsi l'effettività del beneficio attraverso la constatazione di "un saldo attivo in termini di utilità sociale", *Relazione introduttiva ad una proposta per la disciplina dell'impresa sociale*, in Riv. Crit. Dir. priv., 2000, p. 349.

<sup>77</sup> L'utilità sociale dell'attività è individuata allo stesso modo dal D.lgs. n. 460/1997. Anche l'art. 10 del decreto sulle Onlus, infatti, provvede all'elencazione dei settori in cui deve operare l'organizzazione per poter essere di utilità sociale.

- g) turismo sociale;
- h) formazione universitaria e post-universitaria;
- i) ricerca ed erogazione di servizi culturali;
- l) formazione extra-scolastica;
- m) servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura superiore ai settanta per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup>Tale elenco “sembra voler estendere il più possibile il raggio d'azione dell'impresa sociale [...]. Praticamente nel settore dei servizi tutto può essere fatto da un'impresa sociale. Più in generale, può essere svolta qualunque attività economica lecita, purché la principale [...] produca almeno il 70% dei ricavi complessivi dell'organizzazione”, MESSINA, *Quale impresa sociale*, in Rivista “Lo Straniero”, settembre 2006. Elemento essenziale dell'impresa sociale è la produzione di beni e servizi di utilità sociale. Al riguardo il D.lgs. 155/2006 ha chiaramente stabilito, all'art. 1, comma 1, non tanto quali siano i beni e i servizi di utilità sociale, quanto piuttosto gli ambiti di produzione e scambio di tali beni e servizi perché essi possano dirsi di utilità sociale. Tali settori, il cui elenco è tassativo, sono i seguenti:

a) Assistenza sociale; b) Assistenza sanitaria; c) Assistenza socio sanitaria; d) Educazione, istruzione e formazione; e) Tutela dell'ambiente e dell'ecosistema; f) Valorizzazione del patrimonio culturale; g) Turismo sociale; h) Formazione universitaria e post universitaria; i) Ricerca ed erogazione di servizi culturali; j) Formazione extra scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo; k) Servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura al 70% da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale. Esercitare un'attività in tali settori non è di per se condizione necessaria e sufficiente perché un'organizzazione possa acquisire la qualifica di impresa sociale. Il legislatore infatti ha da una parte, fissato un limite percentuale quantitativo al di sotto del quale, pur svolgendo una o più attività riconducibili ad uno o più settori individuati dal D.lgs. 155/2006, non è possibile per un'organizzazione acquisire la qualifica di impresa sociale (art.2); e dall'altra, ha statuito che, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di impresa in uno di questi settori, possono acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che esercitano attività di impresa al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti che siano lavoratori svantaggiati oppure lavoratori disabili e purché tali lavoratori non risultino essere in misura inferiore al 30% dei lavoratori impiegati a qualsiasi titolo nell'impresa (art. 2). Ovvero prescindendo dall'attività nei settori di cui al comma 1, possono acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che esercitano attività di impresa al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti che siano lavoratori svantaggiati e lavoratori disabili ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lettera f) punti i, ix e x e lettera g) del regolamento (CE) n. 2204/2002 del 12 dicembre del 2002 della Commissione relativo all'applicazione degli art. 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione. Il contenuto concettuale ed esplicativo di ciascuno dei settori sopra riportati richiede ulteriori specificazioni, in quanto le attività settoriali di operatività andranno a relazionarsi con attività di natura imprenditoriale.

a) Assistenza sociale. Per espressa disposizione dell'art. 2, comma 1, lett. a) del D.lgs. 155/2006, la definizione di attività di assistenza sociale è da intendersi ai sensi della legge 8 novembre 2000, n. 328, in materia di realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali. Nel merito la fonte richiamata statuisce, al comma 2 dell'art. 1, che per “interventi e servizi sociali” si intendono tutte le attività previste dall'art. 128 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n.

112. Alla luce delle previsioni di legge, devono intendersi per servizi sociali “tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi gratuiti e di pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nella sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario”.

b) Assistenza sanitaria. Il D.lgs. 155/2006 fa riferimento ai servizi sanitari richiamati dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 29 novembre 2001, in materia di definizione dei livelli essenziali di assistenza e successive modificazioni, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 33 dell'8 febbraio 2002. I livelli essenziali di assistenza (LEA) sono le prestazioni e i servizi che il Servizio Sanitario Nazionale è tenuto a garantire a tutti i cittadini, gratuitamente o in compartecipazione, grazie alle risorse raccolte attraverso il sistema fiscale. Tali livelli, in linea di principio, fanno riferimento a tre macroaree: assistenza sanitaria collettiva in ambienti di vita e di lavoro, l'assistenza sanitaria distrettuale e l'assistenza ospedaliera.

c) Assistenza socio sanitari. Il settore relativo all'assistenza socio sanitaria riguarda le attività richiamate dal decreto del presidente dei consiglio dei ministri del 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. Pertanto viene considerata assistenza socio sanitaria quella prestata alle persone che presentano bisogni di salute che richiedono prestazioni sanitarie ed azioni di protezione sociale. Le prestazioni sanitarie a rilevanza sociale riguardano le prestazioni assistenziali che, erogate contestualmente ad adeguati interventi sociali, sono finalizzate alla promozione della salute,

---

alla prevenzione, individuazione e rimozione e contenimento di esiti degenerativi o invalidanti di patologie congenite o acquisite, contribuendo, tenuto delle componenti ambientali, alla partecipazione alla vita sociale e alla espressione personale. Sono da considerare prestazioni sanitarie a rilevanza sanitaria tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute.

d) Educazione, istruzione e formazione. Tale settore riguarda le attività inerenti l'educazione, l'istruzione e la formazione secondo il disposto della legge 28 marzo del 2003 n. 53, recante la 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. Tra i beni e i servizi di pubblica utilità, l'art. 2, comma 1, lett. e) del D.lgs. 155/2006, prevede la tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, ai sensi della legge del 15 dicembre 2004, n. 308, recante la 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. Sostanzialmente la tutela dell'ambiente consiste nell'attività volte alla conservazione, alla razionale gestione e al miglioramento delle condizioni naturali, alla preservazione dei patrimoni generici terrestri e marini, di tutte le specie animali e vegetali e della persona umana in tutte le sue estrinsecazioni.

f) Valorizzazione del patrimonio culturale. La valorizzazione dei beni culturali è da intendersi ai sensi del Codice dei beni e del paesaggio, di cui al D.Lgs. del 22 gennaio 2004, n. 42. Secondo l'espresso disposto dell'art. 2 di tale decreto legislativo, il patrimonio culturale è costituito dai beni culturali e dai beni paesaggistici. In particolare "sono beni culturali le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico e le altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quale testimonianze aventi valore di civiltà". La valorizzazione del patrimonio culturale consiste nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di utilizzazione e fruizione pubblica del patrimonio stesso, al fine di promuovere lo sviluppo della cultura. Essa comprende anche la promozione ed il sostegno degli interventi di conservazione del patrimonio culturale.

g) Turismo sociale. La lettera g) del comma 1, dell'art. 2 del D.lgs. 155/2006 include tra i settori di utilità sociale il turismo sociale, di cui all'art. 7, comma 10, della legge 28 marzo 2001, n.135, recante la riforma della legislazione nazionale del turismo. Il legislatore ha inteso fare specifico riferimento al turismo giovanile, culturale, dei disabili e, in generale, delle fasce meno abbienti della popolazione.

h) Formazione universitaria e post universitaria. La definizione del settore è generica, pertanto si ritiene che tali tipi di attività rientrino, nel rispetto delle finalità proprie dell'impresa sociale, in un ambito di operatività nelle due fasce di formazione universitaria e post universitari. L'operatività inerisce quindi la formazione ai più alti livelli ed è indice della volontà del legislatore di conferire alle imprese sociali un'operatività rilevante socialmente, nel momento in cui essa va ad incidere nella fase formativa immediatamente propedeutica all'inserimento nel mondo del lavoro a più alti livelli. L'apporto dell'impresa sociale a una valorizzazione della cultura riflette sì una finalità di interesse generale, ma nel contempo è al servizio del principio di sussidiarietà, di cui all'art. 118 della Costituzione.

i) Ricerca ed erogazione dei servizi culturali. L'operatività in questo settore è indice della volontà del legislatore di voler far rientrare l'operatività dell'impresa sociale nella diffusione e produzione di servizi relazionali, basati sulla cultura e sugli scambi culturali. L'attività di questo settore si compone di due operatività. La prima si sostanzia in un'attività di ricerca e dunque di reperimento di informazioni e dati culturali da esaminare e da elaborare in un'ottica evolutiva di interesse generale. La seconda, sinergica alla prima, nel fornire alla collettività servizi che vanno ad accrescere la conoscenza dei percettori. La necessità di focalizzare il concetto di ricerca è opportuno per evitare che nel concetto di utilità sociale rientri qualsiasi tipo di ricerca anche non pregevolmente di interesse generale.

j) Formazione extrascolastica finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico. Il legislatore ha voluto ampliare l'operatività dell'impresa sociale ritenendo socialmente utile anche un altro tipo di formazione, oltre a quella universitaria e post universitaria. La norma precisa che tale formazione deve avere un vincolo di destinazione ed una finalità ben precisa, ovvero di prevenire la dispersione scolastica e quindi avvicinare le persone alla formazione culturale e didattica; inoltre il servizio che l'impresa sociale deve rendere, di riavvicinamento alla scuola, deve essere completato con un impegno indirizzato al successo scolastico e formativo delle persone che usufruiscono di tale servizio.

k) Servizi strumentali delle imprese sociali. La lettera m) del primo comma dell'art. 2 del D.lgs. 155/2006, stabilisce che sono considerati beni e servizi di utilità sociale anche quelli strumentali alle imprese sociali; ossia quelle attività di qualsiasi natura che abbiano un rilievo sociale. Il riferimento in particolare è all'art. 1 della legge delega n. 118 dell'11 maggio, in base al quale il legislatore dovrà definire il carattere sociale dell'impresa con riferimento alle "materie di particolare rilievo sociale in cui essa opera la prestazione di beni e servizi in favore di tutti i potenziali fruitori, senza limitazione ai soli soci, associati o partecipi...". Si noti che nel D.lgs. 155/2006 l'espressione "materie di rilievo sociale" della legge delega è stata sostituita con quella di "attività di utilità sociale". Quest'ultima espressione, seppure generica quanto la prima, implica un quid in più, in quanto significa produrre beni e servizi di cui si avvantaggia la collettività e non implica quindi solo lo svolgimento di attività di importanza sociale, ovvero di attività inerenti ad un interesse collettivo.

Il comma 2 del medesimo articolo, inoltre, fa salva la “socialità” dell’impresa che occupa persone svantaggiate o disabili in misura non inferiore al trenta per cento dei lavoratori impiegati a qualunque titolo nell’impresa<sup>79</sup>.

In tal caso, infatti, il soggetto potrà acquisire la qualifica di “impresa sociale”, indipendentemente dal settore di attività in cui opera. Inoltre tale disposizione prescinde anche dalla “principalità” dell’attività economica svolta: in pratica, l’inserimento di persone svantaggiate può essere realizzato anche attraverso l’esercizio di attività economica sussidiaria.

Sostanzialmente il comma 2 dell’art.2 del D.lgs. n.155/2006 detta una sorta di presunzione legale, tale per cui l’impiego di lavoratori svantaggiati e disabili realizza comunque un interesse socialmente meritorio<sup>80</sup>.

L’obiettivo delle imprese sociali è la realizzazione dell’interesse generale. È, senza dubbio, tale finalità ciò che contraddistingue l’impresa sociale dalle imprese collettive, intese come imprese non individuali<sup>81</sup>. Se le società perseguono lo scopo di

---

L’approccio utilizzato dal legislatore va a consolidare il precedente orientamento culturale e giuridico tipicamente italiano che identifica il perseguimento di obiettivi sociali invece che lucrativi con lo svolgimento di determinate attività. Tra l’altro, la tendenza a considerare le organizzazioni del terzo settore come impresa sociale nei limiti delle attività svolte dalle stesse, è in parte confermata dalle leggi di settore che hanno disciplinato fino ad ora la materia. Ci si riferisce in particolare alla legge 381 del 1991 sulla “Disciplina delle cooperative sociali”; alla legge 383 del 2000 sulla “Disciplina delle associazioni di promozione sociale. Tra le ragioni che hanno indotto all’individuazione dello svolgimento di attività in particolari settori vi è, in primo luogo, l’auspicabile risultato di incrementare l’offerta in settori socialmente utili, ovvero in quei settori in cui l’ente pubblico dovrebbe intervenire in prima persona ove non vi fosse un adeguato impegno dei privati. In secondo luogo vi è la necessità di riservare un trattamento differenziato all’impresa operante in questi settori rispetto all’impresa operante in settori nei quali è maggiore l’offerta da parte del mercato. La connotazione sociale dell’impresa può rappresentare un plus da considerare nella valutazione dell’offerta. fanno da supporto e da sostegno alle imprese sociali. Il concetto di strumentalità si sostanzia in qualsiasi tipo di apporto. Tali servizi, affinché possano contenere il requisito della strumentalità, devono essere resi da enti composti in misura superiore al 70% da organizzazioni che esercitano un’impresa sociale. Tali enti possono svolgere attività di utilità sociale a condizione che sia diretta a fornire servizi strumentali alle imprese sociali e che la composizione sia in larga prevalenza da organismi della stessa natura.

Il carattere sociale dell’impresa va rinvenuto, quindi, in relazione alla natura delle attività svolte dalla stessa, o meglio alla natura sociale e non commerciale di tali attività. Questo significa che ciò che rende sociale un’impresa non è lo scopo o le finalità (altruistiche, solidaristiche, ecc.) che la stessa persegue, ma il fatto in sé di svolgere attività che

<sup>79</sup> Sia i lavoratori svantaggiati che quelli disabili sono quelli individuati dal regolamento CE n.2204/2002. Inoltre, per gli enti dell’art.1, comma 3, la percentuale è calcolata con riferimento alla sola attività di utilità sociale (art.2, comma 5).

<sup>80</sup> La norma riprende la disposizione dettata all’art. 1 della legge 381/1991 sulle cooperative sociali, la quale istituisce le cosiddette «cooperative sociali di tipo B».

<sup>81</sup> BOMBARDELLI ritiene che: “L’interesse generale caratterizza l’impresa sociale, che pur operando secondo i principi e le modalità tradizionali dell’impresa (economicità) acquisisce prerogative che un tempo erano tipiche della P. A.”, *L’impresa sociale e l’interesse generale*, in *Impresa sociale* 2/2005.

lucro (art.2247 c.c.) le imprese sociali realizzano l'interesse generale, che rappresenta, quindi, il loro scopo-fine<sup>82</sup>.

L'interesse generale si traduce in interesse della collettività e non di singoli soggetti, quali possono essere i soci o i membri dell'associazione a qualunque titolo. Tale concetto è ribadito e specificato al comma 2 dell'art.183 in cui si esclude dal novero delle imprese sociali, oltre alle amministrazioni pubbliche, "le organizzazioni i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci, associati o partecipi".

L'impresa sociale è, dunque, necessariamente impresa "altruistica"<sup>84</sup> cosa che non significa che essa non può operare a beneficio dei propri partecipanti, ma soltanto che non può farlo in via esclusiva, in quanto deve essere, comunque, prevista un "eterodestinazione" del risultato<sup>85</sup>.

L'attività di utilità sociale, quindi, deve essere rivolta a tutti i possibili fruitori<sup>86</sup>.

L'impresa sociale è organizzazione senza scopo di lucro. È questo, in sintesi il contenuto dell'art. 3 d D.lgs. 155/2006<sup>87</sup>, il quale si riferisce, ovviamente, al lucro soggettivo e non a quello oggettivo<sup>88</sup> e non potrebbe essere altrimenti, dato che l'impresa sociale esercita un'attività "economica" e, quindi, per definizione, è in grado di remunerare, almeno potenzialmente, i fattori produttivi e di auto-finanziarsi.

---

<sup>82</sup> A voler essere rigorosi dovrebbe rilevarsi che l'interesse generale non è il fine (scopo) del soggetto (impresa sociale) ma riferito all'attività da esso esercitata, "Se fosse così, però, si assisterebbe ad un'inutile ripetizione di quanto già dal legislatore affermato riferendo l'«utilità sociale» ai beni o servizi erogati dalle imprese sociali", v. FICI, *Nozione e disciplina*, in op. ult. cit..

<sup>83</sup> La specificazione era forse necessaria alla luce dei non pochi problemi cagionati dall'espressione «finalità di solidarietà sociale» (art. 10, D.lgs. 460/1997) e che poteva essere equiparata «all'interesse generale» di cui al D.lgs. 155/2006.

<sup>84</sup> Non è sociale un'impresa che non sia altruistica. Non è sociale l'impresa che persegua solo finalità egoistiche dei suoi membri. L'impresa sociale è impresa che opera anche a vantaggio di soggetti esterni alla stessa", COSTI, op.cit..

<sup>85</sup> "Le ipotesi di autodestinazione del risultato - per quanto compatibili con la causa non lucrativa (si parla allora di private benefit) — non appaiono idonee a realizzare finalità autenticamente sociali, ZOPPINI, op. op. cit. p. 350.

<sup>86</sup> "[...] tale disposizione è importante perché, risolvendo un dubbio da sempre serpeggiante nel dibattito sul terzo settore, ammette esplicitamente il riconoscimento come «imprese sociali» anche enti che agiscono con e in favore dei propri soci (ancorché, come detto, non limitatamente a questi)" FICI, *Nozione e disciplina*..., op. cit..

<sup>87</sup> "L'art. 3 è forse una delle norme più importanti e significative del decreto sull'impresa sociale", FICI, *Nozione e disciplina*, op. cit..

<sup>88</sup> Sulla distinzione tra lucro soggettivo e lucro oggettivo v. supra, cap. 1.

L'impresa sociale, dunque, è un'organizzazione senza scopo di lucro soggettivo, ossia è un soggetto che, in quanto "impresa", può realizzare un surplus, senza poterlo, tuttavia, distribuire tra i soci o tra i membri.

L'assenza dello scopo di lucro di cui art. 3 del D.lgs. n.155/2006, è riferita, ovviamente, anche alle imprese sociali che si costituiscono sotto forma di società. La disposizione, dunque, ha carattere derogatorio rispetto all'art.2247 c.c., in quanto prevede l'esistenza di organizzazioni societarie che non hanno nel lucro il loro scopo<sup>89</sup>.

L'esistenza di società senza scopo di lucro, tuttavia, era già contemplata da numerose leggi speciali e, quindi, da questo punto di vista, l'art.3 del D.lgs. n.155/2006 non fa altro che introdurre un'ulteriore tipologia di società non profit: appunto le società-imprese sociali.

L'assenza dello scopo di lucro è ottenuta, dal decreto sull'impresa sociale, sostanzialmente, attraverso due misure: un obbligo di destinazione, diretta o indiretta che sia, del risultato dell'attività e un obbligo di devoluzione del patrimonio residuo dell'ente al momento della sua cessazione<sup>90</sup>.

### **2.3 Il divieto di distribuzione diretta e indiretta**

Il divieto di distribuzione degli utili è imposto mediante un obbligo di devoluzione del profitto ("utili e avanzi di gestione") "allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio"<sup>91</sup>.

Sorgono dubbi, in realtà, su cosa debba intendersi per "attività statutaria", in quanto la norma non indica se ci si deve riferire alla sola attività di utilità sociale

---

<sup>89</sup> BONFANTE mette in evidenza come l'attuazione totale della legge sull'impresa sociale produrrebbe il paradosso di cooperative sociali che non realizzano in alcun modo forme di mutualità interna intesa come vantaggio ai soci. L'A., inoltre, sostiene che "è discutibile che vi possa essere uno statuto di cooperativa sociale che preveda il divieto di distribuzione di ristorni e che non privilegi in alcun modo il socio rispetto al terzo", La delega al Governo concernente la disciplina sull'impresa sociale, in *Impresa sociale* n. 2/2005.

<sup>90</sup> BARBETTA, a tal proposito, parla di "vincolo di distribuzione sofisticato", op. cit. p. 195.

<sup>91</sup> Art. 3 comma 2 del D.lgs n. 155/2006.

(cioè all'attività principale dell'impresa sociale) o a tutte le attività ricomprese nello Statuto (e quindi anche ad un'eventuale attività secondaria, priva di utilità sociale). In quest'ultimo caso, risulterebbe sminuito, di gran lunga, il senso dell'intera normativa: sarebbe possibile, infatti, anche destinare i risultati (positivi) della gestione principale ad altre attività, che non sono di utilità sociale e/o che non realizzano un interesse generale<sup>92</sup>.

Non chiara è, inoltre, anche la differenza tra la destinazione “degli utili e gli avanzi di gestione all'attività statutaria” e quella a “incremento del patrimonio”. Si potrebbe, infatti, immaginare una mera differenza temporale tra le due forme di impiego del risultato: nella prima fattispecie vi sarebbe un utilizzo immediato dell'utile, che si differenzerebbe da un accantonamento a riserva per un loro successivo utilizzo nel caso di “destinazione ad incremento del patrimonio”.

Non dovrebbero sussistere problemi particolari, invece, sull'oggetto del divieto in questione; “gli utili e gli avanzi di gestione, comunque denominati, nonché fondi e riserve”.

Quella riportata nella norma è un'espressione omnicomprensiva che indica, indifferentemente gli utili in senso stretto, i contributi pubblici, le donazioni liberali, i sovrapprezzi vari, i ristorni e qualunque provento possa generare un risultato positivo di gestione. È da escludere, invece, che sia vietata anche la distribuzione del capitale apportato, come prevedeva la legge delega la quale impediva espressamente di distribuire il capitale<sup>93</sup>. Se tale norma fosse stata fedelmente riprodotta dal decreto, avrebbe avuto conseguenze molto sfavorevoli per i “finanziatori” dell'impresa sociale e, di conseguenza, per l'impresa stessa.

Il divieto di distribuzione, sancito all'art. 3, è totale e assoluto. Infatti, accanto al divieto di distribuzione diretta, è altresì vietata la distribuzione “in forma indiretta di utili e avanzi di gestione comunque denominati, nonché fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori”.

---

<sup>92</sup> v. FICI, *La nozione* op. cit.

<sup>93</sup> Art. 1 comma 1 lettera a) punto 2), della legge delega 118/2005 in cui si prevedeva il divieto “di ridistribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve e capitale, [...]”.

Il legislatore, a tal fine quindi, specifica il significato di “distribuzione in forma indiretta” di utili<sup>94</sup>, individuando tre fattispecie in cui essa è presunta e non è ammessa prova contraria:

- a) la corresponsione agli amministratori di compensi superiori a quelli previsti nelle imprese che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ed, in ogni caso, con un incremento massimo del venti per cento<sup>95</sup>;
- b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori a quelli previsti dai contratti o accordi collettivi per le medesime qualifiche, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche professionalità;
- c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, superiori di cinque punti percentuali al tasso ufficiale di riferimento.

Come si può notare, il divieto di distribuzione indiretta di utili, sebbene molto rigido, ammette delle eccezioni in virtù delle quali, qualora vi sono “comprovate esigenze” di mercato che richiedono l’acquisizione di alte professionalità e qualificate competenze, è possibile attribuire agli amministratori e ai lavoratori dell’impresa sociale compensi e retribuzioni superiori alla media.

Un’altra eccezione al divieto di distribuzione del profitto realizzato è contemplata all’art.17, comma 3 del D.lgs. n.155/2006, in cui si consente alle cooperative sociali (ex L. n.381/1991) di acquisire la qualifica di “impresa sociale”, rispettando “soltanto” le disposizioni di cui all’art.10, comma 2, e 12<sup>96</sup>. La norma,

---

<sup>94</sup> Analoga tecnica legislativa era stata utilizzata nel decreto sulle Onlus all’art. 10, comma 6.

<sup>95</sup> Tale criterio, diversamente dai due successivi, è di difficile applicazione. Infatti mentre sono conosciuti i contenuti dei contratti o accordi collettivi per i lavoratori dipendenti e autonomi ed è conosciuto il tasso ufficiale di riferimento per gli strumenti finanziari, non altrettanto si può per i compensi medi dei manager. Sul punto BAUDINO, *L’impresa sociale: profili giuridici e problematiche operative*, in Inserto della Dispensa MAP, settembre 2006.

<sup>96</sup> L’art. 10, comma 2 prescrive per le imprese sociali l’obbligo di redazione del bilancio sociale, mentre l’art. 12 fa riferimento al cosiddetto “coinvolgimento” dei lavoratori nell’impresa sociale.

quindi, fa salva la normativa relativa alle cooperative sociali in tema di utili e ristorni<sup>97</sup>.

Occorre, inoltre, chiarire meglio il significato della disposizione di cui alla lettera c) dell'art.3, comma 2 del D.lgs. n. 155/2006, la cui formulazione appare contorta e di difficile comprensione, a differenza (di quelle di cui alle lettere a) e b) che, invece, sono molto lineari.

A tal proposito, bisogna constatare, innanzitutto, che la norma in questione mira a vietare forme di distribuzione indiretta di utili per il tramite dell'emissione di strumenti finanziari partecipativi<sup>98</sup>. La disposizione stabilisce che eventuali strumenti finanziari emessi dalle società-impresa sociali<sup>99</sup> non possono essere remunerati ad un tasso superiore del 5% rispetto al tasso ufficiale di sconto. Tale regola non vige qualora a sottoscrivere gli strumenti finanziari siano banche o altri intermediari finanziari autorizzati, nei cui casi, il tasso di remunerazione può essere anche superiore al 5%. La norma, infine, esclude dal novero degli strumenti finanziari partecipativi le azioni e le obbligazioni, per le quali vige, comunque, il divieto di distribuzione di utili sancito dal comma 1, dell'art.3.

L'elenco formulato all'art.3, comma 2 è, sicuramente, meno completo rispetto a quello omologo dell'art.10, comma 6 del D.lgs. n.460/1997 sulle Onlus<sup>100</sup>.

---

<sup>97</sup> Sul punto v. , tra l'altro, *L'impresa sociale - Prime riflessioni sul D.lgs. n. 155/2006*, a cura del Consiglio nazionale del notariato, studio n. 429-2006/C.

<sup>98</sup> La riforma del diritto societario (D.lgs. n. 6/2003) ha introdotto per le società per azioni la possibilità di emettere i cosiddetti "strumenti finanziari partecipativi", che, ai sensi dell'art. 2346 c.c. u.c., sono "forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso il voto nell'assemblea generale degli azionisti» e possono essere emessi "a seguito dell'apporto da parte del soci o di terzi, anche di opera o servizi". L'art. 2349 c.c., inoltre, prevede la possibilità di emettere "strumenti finanziari partecipativi" con diritti patrimoniali e diritti amministrativi (escluso il diritto di voto nell'assemblea generale) anche a favore dei lavoratori. L'art. 2351, infine, fa salva l'eventualità di emettere strumenti finanziari partecipativi con diritto di voto su determinate materie o che attribuiscono il potere di nomina di un componente dell'organo di gestione. Si può dire, dunque, che gli "strumenti finanziari partecipativi" si collocano nel mezzo fra le azioni e le obbligazioni, contribuendo a "colmare la residua area grigia" che sussisteva ancora tra capitale di rischio e capitale di credito. Sul punto v. PRESTI – RESCIGNO *Corso di diritto commerciale*, ZANICHELLI, vol.II, p. 116.

<sup>99</sup> Gli enti del libro I e le s.r.l. non possono comunque emettere strumenti finanziari partecipativi.

<sup>100</sup> GRUMO, invece, nel confronto tra le due norme evidenzia l'aspetto positivo dell'art. 3 del D.lgs. n. 155/2006 rispetto all'art. 10 del D. lgs. n. 460/1997, facendo notare "il buon senso economico-gestionale" che ha avuto il legislatore dell'impresa sociale "prevedendo un riferimento a parametri esterni più ampi, ma soprattutto dando la possibilità alle organizzazioni non profit di sganciarsi, seppure nel limite massimo del 20%, da questi parametri, qualora, in casi eccezionali, la particolare situazione lo richiedesse", op. Cit. p.32.

Quest'ultimo, infatti, nel vietare le forme di distribuzione indiretta di utili considera tali anche le transazioni economiche, tra l'organizzazione e i soggetti ad essa legati, che avvengono a condizioni maggiormente favorevoli rispetto a quelle di mercato; la stessa tipologia di operazioni, invece, non è annoverata nell'elenco di cui all'art.3, comma 2 del D.lgs. n.135/2006 e, quindi, in linea di principio, non dovrebbe essere vietata alle imprese sociali. Ciò potrebbe "giustificare", quindi, "facili" forme di elusione del divieto di distribuire il profitto consistenti, ad esempio, nell'acquisto a prezzi bassissimi di servizi resi dall'impresa sociale o anche nella cessione ad essa di beni a prezzi molto alti.

È evidente, tuttavia, che l'omissione è, semplicemente, frutto di una "dimenticanza" involontaria piuttosto che di una scelta legislativa. Il divieto di distribuire utili di cui all'art. 3 del D.lgs. n.155/2006 è totale e, dunque, i casi di cui alle lettere a.), b), e) del cit. articolo rappresentano solo alcune delle modalità attraverso le quali l'utile può essere distribuito in forma indiretta, ma non sono assolutamente esaurienti.

Al riguardo, però, alcune precisazioni vanno fatte relativamente alla disposizione di cui all'art. 3, comma 2, lettera c) del D.lgs. n.155/2006, che costituisce, sicuramente, una deroga rispetto al principio dettato dal medesimo articolo, secondo il quale le remunerazioni di capitale e di prestazioni d'opera e di servizi sono soggetti a dei limiti massimi. Tale deroga è concessa, presumibilmente, al fine di favorire il finanziamento dell'impresa sociale ad opera degli istituti finanziari, mediante la sottoscrizione di strumenti finanziari partecipativi.

Tale disposizione, tuttavia, pecca di scarso rigore: essa, infatti, non ponendo un limite massimo alla remunerazione degli strumenti finanziari sottoscritti da banche e intermediari finanziari autorizzati, ammette la possibilità di emettere strumenti finanziari ad altissima remunerazione, con il conseguente ed eventuale "aggiramento" del divieto di distribuzione di cui al comma 1 dell'art.3.

La stessa norma, inoltre, non specifica a quale tipologia di strumenti finanziari ci si riferisce, consentendo, quindi, indirettamente la possibile emissione anche degli

strumenti finanziari di cui all'art.2351 c.c., ossia quelli dotati di diritto di voto in particolari argomenti, o, addirittura, quelli che prevedono la facoltà di nomina di un componente dell'organo di gestione.

Si può ben comprendere, a questo punto, come la disposizione in esame potrebbe anche “minare” l'autonomia dell'impresa sociale, che, di fatto, potrebbe essere assoggettata all'influenza di pochi soggetti finanziatori.

A ciò va aggiunto che il D.lgs. n. 155/2006 non disciplina minimamente le ipotesi dei mutui e dei prestiti obbligazionari concessi all'impresa sociale, che, soprattutto se considerati unitamente alla sottoscrizione di strumenti finanziari partecipativi, sicuramente potrebbero consolidare il “potere” degli istituti di credito nei confronti della stessa.

A scanso di equivoci, tuttavia, è opportuno precisare, che qualora tale influenza si tramutasse in “controllo”, o meglio, in “attività di direzione e coordinamento” dell'impresa sociale, allora “scatterebbe” la disciplina di cui all'art. 4 del D.lgs. n.155/2006 che, in pratica, rinvia alle relative norme civilistiche in materia.

È questa, sicuramente, una forma di tutela a favore dell'impresa sociale soggetta al controllo di un altro soggetto, ma che, nel caso specifico, non è, certo, priva di difficoltà applicative, data la complicata dimostrazione dell'esistenza del rapporto di “controllo”, quando lo stesso non è fondato su elementi inequivocabili, quali potrebbero essere i voti di cui si dispone in assemblea.

## **2.4 Gli obblighi di devoluzione in caso di scioglimento**

Accanto al vincolo di destinazione dell'avanzo di gestione, il D.lgs. n.155/2006, con l'obiettivo di imporre la totale assenza di lucro nell'impresa sociale,

ha prescritto anche un obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di cessazione dell'attività dell'impresa sociale<sup>101</sup>.

Una ripartizione differita degli utili realizzati durante la propria vita, avrebbe eluso il divieto sancito all'art.3 ed è, per tale motivo, che l'art.13 dispone la devoluzione del patrimonio residuo, in caso di cessazione dell'impresa, "ad organizzazioni di utilità sociale, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici".

La norma non specifica, tuttavia, se il "patrimonio residuo" comprenda il capitale apportato, ma se così fosse si riproporrebbero i problemi, sopra esposti, sul divieto di distribuzione del capitale, e a nulla sarebbe valsa la correzione apportata dal legislatore delegato al comma 1, lettera a), punto 2) della legge delega.

## **2.5 Le interrelazioni dell'impresa sociale con il D.lgs. 460/97**

Il legislatore del decreto del 24 marzo 2006, n.155, nel dettare le norme del nuovo istituto dell'impresa sociale, non ha saputo esimersi dal formulare qualche "contatto normativo" importante tra l'impresa in parola e la Onlus, nonostante le teorica estrema lontananza tra i due concetti. La seconda è solo una qualifica fiscale, cioè una nozione classificatoria incapace di designare casistiche soggettive veramente destinatarie di effetti o di operazioni giuridiche. Il concetto di impresa sociale, invece, costituisce una fattispecie civilistica completa e dunque qualcosa di opposto rispetto alle Onlus, sia per struttura concettuale che per ramo di diritto, civile anziché fiscale.

Fatta questa premessa necessaria, è opportuno sottolineare le analogie esistenti tra questi due concetti, non prima però di aver chiarito quali siano i contatti normativi che il legislatore ha formulato tra Onlus ed impresa sociale.

---

<sup>101</sup> La norma è importante anche sotto un altro aspetto: essa, infatti, disponendo che la devoluzione del patrimonio residuo deve essere fatta a beneficio dei soggetti indicati nello Statuto, favorisce la capitalizzazione iniziale dell'impresa sociale e evita la nascita di organizzazioni senza patrimoni, cosa che si è spesso avuta per le Onlus. Sul punto v. GRUMO, op. cit., p. 33.

Il riferimento è all'art.17 "Norme di coordinamento" del D.lgs. n.155/2006, destinato a governare gli incroci potenziali con enti non commerciali ed Onlus, ma anche ai numerosi spazi di azione dell'Agenzia per le Onlus, che compare per ben cinque volte nel decreto che disciplina l'impresa sociale (art.10, 13 e 16). La sovrapposizione tra le due discipline non dovrebbe essere problematica in termini pratici in quanto si ha una netta differenza tra il comparto fiscale e civile. La qualifica civilistica costituisce la premessa di un piano di operatività completamente indipendente da quello degli inquadramenti fiscali.

Questo clima di autonomia settoriale, in virtù del quale una qualifica civile, salvo il caso di un'eventuale precisa presa di posizione del legislatore, svolge sempre una sua dinamica indipendente, è confermata testualmente dall'art.17 del D.lgs. n.155/2006. Si dispone che le Onlus e gli enti commerciali di cui al D.lgs. n.460 se 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 previste. Il disposto della norma riportata sostanzialmente esprime il principio per cui determinati soggetti fiscalmente inquadrati in una posizione del tutto precisa, qualora vengano ad assumere, ma in sede civilistica, una nuova qualifica, non perdono per questo il diritto di continuare a fruire dei benefici che caratterizzano la consolidata posizione fiscale.

Numerosi nel D.lgs. n.155/2006 sono anche i richiami all'Agenzia delle Onlus. Le casistiche relative a questo organo si trovano testimoniate: nell'art.13, comma 2, in relazione agli atti che devono regolare le operazioni straordinarie di fusione, scissione, trasformazione e cessione di azienda; nell'art.13, comma 5, in relazione al procedimento del parere di conformità richiesto in merito alle linee di conformità alle linee guida dell'art. 2; nell'art.16, comma 1, in relazione alle funzioni di raccordo amministrativo, di monitoraggio e ricerca svolgente dal Ministero del lavoro; nell'art.16, comma 5, in relazione alle funzioni ispettive e sanzionatorie esercitate dal

Ministero del lavoro; nell'art.10, comma 2, in relazione alle linee guida necessarie per l'impostazione del bilancio sociale da depositare presso il registro delle imprese.

L' Agenzia delle Onlus costituisce dunque, per l'impresa sociale, un ente pubblico di primario riferimento, nonostante l'evidente lontananza concettuale con le Onlus<sup>102</sup>.

Tale lontananza, da intendersi come differente campo di applicazione delle discipline, civile e fiscale, non preclude di sottolineare le analogie esistenti tra la definizione di Onlus e quella di impresa sociale.

Tali analogie sono evidenti nei criteri di identificazione di un ente come Onlus. L'art.10 del D.lgs. n.460/1997 individua i seguenti criteri per acquisire la qualifica di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale:

- a) lo svolgimento di attività in uno dei settori enumerati;
- b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate dalla lettera a), ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione (sono previste delle eccezioni);
- e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione di attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
- f) la devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'organizzazione ad altre Onlus o a fini di pubblica utilità;
- g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
- h) la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative, secondo alcuni criteri specificatamente previsti;
- i) l'uso della denominazione Onlus.

La prima analogia è da ravvisarsi nell'elenco dei settori in cui bisogna svolgere l'attività per acquisire la denominazione di Onlus, ovvero i settori dell'assistenza

---

<sup>102</sup> *"Impresa sociale e Onlus passando per l'Agenzia: rapporti concettuali ambigui in attesa di novità"*, Salvo PETTINATO, *Impresa sociale*, 75(3), 2006, pp.114-125.

sociale e socio sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, tutela e valorizzazione dell'ambiente, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili. L'elenco di questi settori è molto simile a quello in cui devono operare le imprese sociali, anche se quest'ultimo è più ampio.

Per quanto invece riguarda la nozione solidarietà sociale di cui al D.lgs. 460/97, essa non coincide perfettamente con quella di utilità sociale della disciplina dell'impresa sociale.

La nozione di utilità sociale appare più ampia di quella di solidarietà sociale, nonostante si parli di organismi non lucrativi di utilità sociale.

Infatti, mentre l'attività dell'impresa sociale riveste i caratteri di utilità sociale laddove produca o scambi beni o servizi in determinati settori, l'utilità sociale di cui al D.lgs. 460/1997 viene strettamente a dipendere da quell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, che ha condotto a suddividere le attività istituzionali delle Onlus in due categorie, attività a solidarietà sociale ed attività a solidarietà condizionata. Queste ultime “ *si considerano soltanto se dirette ad arrecare benefici a soggetti predeterminati, versanti in specifiche condizioni di bisogno, individuati nelle*” persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, ovvero nei componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari (art.10, comma 2, D.lgs. 460/1997). In questo modo l'utilità sociale di una Onlus risulta intimamente connessa alla tipologia di soggetti in cui l'attività stessa è rivolta. Condizione questa che non compare in relazione al decreto sull'impresa sociale, se si esclude forse, il richiamo alla prevenzione scolastica di cui alla lettera l), art.2, comma 1 (D.lgs. n.155/2006).

Notevoli corrispondenze si hanno anche tra la concezione dello scopo di lucro contenuta nell'art.3 del decreto sull'impresa sociale e quella delineata nell'art.10, comma 1, lettera e) e comma 6 del D.lgs. 460/1197, benché si debba rilevare che il legislatore del 1997 ha dettato ed imposto limiti più stringenti.

Una previsione analoga per le Onlus e l'impresa sociale è quella relativa al criterio della prevalenza dall'attività economica organizzata al fine della produzione dello scambio di beni e servizi di utilità sociale. Tale analogia si ritrova nel punto in cui accanto alle attività istituzionali si pongono le attività direttamente connesse, nonché quelle accessorie per natura a quelle statuarie in quanto integrative delle stesse. Queste attività sono quelle *“accessorie ed integrative strutturalmente funzionali a quelle istituzionali, che coincidono pertanto con operazioni che completano o rendono maggiormente fruibili le attività istituzionali”* ( art.10 del D.lgs. 460/1997).

Punti in comune si hanno anche con la disciplina delle cooperative sociali che sono, ai sensi dell'art.10, comma 8, del D.lgs. n.460/97 Onlus di diritto. Per le cooperative sociali il legame tra le discipline è rafforzato in virtù del fatto che non si tratta di due ambiti distinti, ovvero civile e tributario, come nel caso tra Onlus e impresa sociale.

Infatti, prima dell'emanazione del decreto recante la disciplina dell'impresa sociale, la tipologia organizzativa della cooperativa sociale di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381 era sostanzialmente considerata l'unico istituto al quale, per requisiti giuridici e caratteristiche tipiche, potesse essere ricondotto il profilo dell'impresa sociale, seppure in un senso giuridicamente atecnico.

Questo in virtù del fatto che la legge sopra menzionata in materia di cooperazione sociale ha introdotto un'importante novità nel nostro ordinamento, ovvero ha previsto l'esercizio di un'attività imprenditoriale anche allo scopo di realizzare un fine solidaristico.

Le corrispondenze e le affinità tra il decreto 155/2006 e la legge 381/1991 sono intense; in più punti e in più disposizioni il decreto è debitore alla legge in materia di cooperazione sociale e alla stessa nozione giuridica - organizzativa della cooperativa sociale. Si pensi a quanto contenuto nell'art.1, comma 1 e 3, della legge 381/91, *“ Le cooperative sociali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei diritti dei cittadini attraverso*

a) la gestione dei servizi socio-sanitari ed educativi;  
b) lo svolgimento di attività diverse –agricole, industriali, commerciali o di servizi-finalizzate all’inserimento lavorativo di persone svantaggiate. [...] La denominazione sociale, comunque formata, deve contenere l’indicazione di “cooperativa sociale”.  
Punti in comune anche per quanto riguarda l’individuazione della percentuale (pari almeno al 30% dei lavoratori della cooperativa) di persone svantaggiate per le cosiddette cooperative di tipo b) (art. 4, comma 2) e per l’individuazione di soci cooperatori volontari, il cui numero complessivo non può superare la metà del numero complessivo dei soci cooperatori ( art. 2, comma 1 e 2).

Si ravvisano analogie, vuoi numeriche percentuali, vuoi terminologiche con l’art.1 del decreto 155/2006 dove l’attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni e servizi di utilità sociale propria dell’impresa sociale deve essere “diretta a realizzare finalità di interesse generale”; con l’art.2 sia per l’opera di individuazione dei settori di intervento la cui produzione di beni e servizi possa essere definita di utilità sociale, sia per lo sganciamento, ai fini del riconoscimento dell’utilità sociale dell’attività posta in essere, dalla tassativa elencazione di tali settori nel caso in cui le organizzazioni che intendono acquisire la qualifica di impresa sociale siano finalizzate all’inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati, sia per la percentuale non inferiore al 30% di tali lavoratori svantaggiati, calcolata sul numero complessivo dei lavoratori impiegati a qualunque titolo nell’impresa<sup>103</sup>.

Analogie si ravvisano ancora con l’art.7, comma 1 del D.lgs. n.155/2006, laddove si prescrive l’uso obbligatorio della denominazione di “impresa sociale” e con l’art.14, comma 2 dello stesso decreto, che estende all’impresa sociale la prestazione di attività di volontariato, nei limiti del 50% dei lavoratori a qualunque titolo impiegati nell’impresa. Del senso di quasi “*filiazione dell’impresa sociale dalla*

---

<sup>103</sup> Per maggiori approfondimenti si rimanda a Brusciuglia L., Rossi E., “Terzo settore e nuove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Aspetti giuridici, economici e fiscali ”, Giuffrè, 2000.

*cooperativa sociale*”<sup>104</sup> sembra che il legislatore sia pienamente consapevole, in quanto impone a carico di queste ultime ed ai loro consorzi solo due adempimenti affinché acquisiscano la qualifica di impresa sociale; e cioè che i loro statuti prevedano espressamente l’obbligo della redazione e del relativo deposito presso il registro delle imprese del bilancio sociale (art.17, comma 3) ed il coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività nei modi e nelle forme previste della disciplina sull’impresa sociale. La norma del terzo comma dell’art.17, sopra richiamata, specifica che le disposizioni del decreto relativo alle imprese sociali si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative sociali, che non presenta un divieto assoluto di distribuzione dell’utile, come invece previsto per le imprese sociali. Secondo questa lettura della norma sembra quindi che la “distribuzione dell’utile esclusa dalla porta dell’art.3 della legge venga riammessa dalla finestra nell’impresa sociale attraverso il riconoscimento delle cooperative sociali soggette alla limitata distribuzione”<sup>105</sup>. Il problema riguarda l’integrazione e il conflitto tra “normativa specifica delle cooperative” e normativa dell’impresa sociale. Tale problema è rilevante non solo per la regolamentazione dell’obbligo contabile, ma soprattutto per gli aspetti relativi alla mutualità ed all’orientamento dei soci, in quanto la normativa sull’impresa sociale non sembra essere compatibile con la maggiore libertà riconosciuta ai soci nel perseguimento dell’obiettivo mutualistico – solidaristico nelle cooperative sociali.

---

<sup>104</sup> DI MAIO Marco, “*L’impresa sociale. Le nuove opportunità del Terzo settore dopo il D.lgs. 24 marzo 2006, n.155*”, Edizioni giuridiche Simone, 2006, p. 176.

<sup>105</sup> “*L’informazione contabile nell’impresa sociale*”, Claudio TRAVAGLINI, Impresa sociale 3/2006.

## **CAPITOLO 3**

### **LA DISCIPLINA DELL'IMPRESA SOCIALE**

#### **3.1 L'atto pubblico e la trasparenza dell'impresa sociale**

Il D.lgs. n.155/2006, alla luce di quanto detto, consente, espressamente, a soggetti non profit l'esercizio di attività economiche, permettendo, così, ad enti senza scopo di lucro di svolgere attività di "impresa".

Ciò, tuttavia, ha reso necessaria la predisposizione di una disciplina volta ad escludere che l'impresa sociale potesse giovare di vantaggi competitivi rispetto agli imprenditori ex art.2082 c.c. e, in particolare, agli imprenditori commerciali (ex art.2195 c.c.) sui quali incombono non pochi oneri formali e sostanziali<sup>106</sup>.

Per questo motivo, accanto ai primi articoli del D.lgs.155/2006 che, come abbiamo visto, offrono la definizione di "impresa sociale", ne sono occorsi altri in grado di dettare una disciplina per "l'imprenditore sociale" alla stregua di quella dell'imprenditore civilistico.

Ne è scaturita una normativa, quella del D.lgs. n.155/2006, che, accanto alla definizione di "impresa sociale", detta una serie di regole, la maggior parte delle quali, è volta a garantire il rispetto del cosiddetto "principio di trasparenza", secondo cui tutti gli atti e le attività posti in essere dal soggetto devono essere chiari e controllabili sia dai membri dell'organizzazione sia dai soggetti esterni<sup>107</sup>.

Al fine di assicurare "la trasparenza" dell'impresa sociale, il D.lgs. n.155/2006 impone, alla stessa, il rispetto delle seguenti condizioni:

- costituzione formale;

---

<sup>106</sup> "Una disciplina positiva dell'impresa sociale deve porsi quale obiettivo (anche) quello di ostacolare, e poi eventualmente di sanzionare, i ricorrenti comportamenti opportunistici che non infrequentemente caratterizzano il mondo del non profit. [...]. ZOPPINI, Relazione introduttiva, op. cit., p. 345. Ciononostante l'A. è dell'opinione che la non applicazione della disciplina dell'imprenditore commerciale non favorisce ma svantaggia gli enti non lucrativi, in quanto produce l'effetto macroeconomico "di rendere più costoso e complesso l'accesso al capitale di debito" e di impedire, in virtù della non possibilità di fallire, che le risorse disponibili "possano indirizzarsi verso iniziative inefficienti e/o inefficientemente gestite", p. 353.

<sup>107</sup> Si è soliti definire il principio "di trasparenza" anche attraverso la metafora "della casa di vetro".

- limitazione dell'autonomia patrimoniale perfetta;
- responsabilità degli amministratori e fissazione di requisiti specifici per l'accesso alle cariche sociali;
- esternazione della propria qualifica;
- redazione e pubblicità del bilancio economico e, soprattutto, del bilancio sociale;
- forme di partecipazione all'impresa di prestatori e destinatari;
- previsione di organi di controllo, nonché di forme e organismi di monitoraggio.

L' art.5 del D.lgs. n.155/2006 dispone che l'impresa sociale deve “costituirsi” per atto pubblico. Il legislatore ha anche dettato il contenuto minimo dell'atto costitutivo, prescrivendo l'obbligatorietà dell'indicazione “dell'oggetto” e “dello scopo” (non lucrativo) dell'impresa sociale, nonché di tutti gli altri elementi in grado di esplicitare il “carattere sociale” della stessa<sup>108</sup>.

L'importanza giuridica dell'atto costitutivo nell'impresa sociale si comprende meglio dalla lettura della “Relazione governativa al D.lgs. n.155/2006”, la quale, innanzitutto, sancisce l'obbligo di rispettare la forma dell'atto per l'atto costitutivo, pena nullità dello stesso, assegnando, inoltre, “efficacia costitutiva” alla sua iscrizione presso “l'apposita sezione” del registro delle imprese (pubblicità costitutiva)<sup>109</sup>; il tutto sempre nel rispetto delle norme relative alla specifica organizzazione che svolge “l'impresa sociale”<sup>110</sup>. Quanto appena detto non si applica, tuttavia, agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose che sono tenuti al deposito del solo regolamento di cui all'art. 1, comma 3 del D.lgs. n.155/2006 ai fini dell'acquisizione dello status di “impresa sociale”<sup>111</sup>.

---

108 Sul punto: Bombardelli M., “*La partnership tra imprese sociali e amministrazioni pubbliche*”, in *Impresa sociale*, 75 (3), 2006, ISSAN edizioni.

<sup>109</sup> Nell'esame dell'art.5 del D.lgs. n.155/2006, la Relazione governativa stabilisce: “Quanto alla costituzione, si rinvia alle norme cui è assoggettato il tipo nella cui forma è esercitata l'impresa sociale, salva la specificazione della solennità dell'atto, e la richiesta dell'esplicitazione degli elementi caratterizzanti la fattispecie. È previsto l'obbligo di iscrizione che ha natura costitutiva ai fini dell'acquisizione della qualifica, in apposita sezione del registro delle Imprese e in forma telematica”.

<sup>110</sup> Il rinvio alle rispettive norme che disciplinano “il tipo nella cui forma è esercitata l'impresa sociale” lo si rinviene sia nell'art.5, comma 1 del D.lgs. n.155/2006 che nella Relazione governativa stessa.

<sup>111</sup> Vista la “particolarità” di tali enti si rinvia direttamente al dettato normativo per tutte le deroghe e le applicazioni speciali in tema di impresa sociale da essi esercitata.

L'art.7 del D.lgs. n.155/2006 impone all'ente che gestisce "l'impresa sociale" l'utilizzo della locuzione impresa sociale e vieta ai soggetti che non rispettano i requisiti di cui al D.lgs. n.155/2006 l'utilizzo della stessa locuzione, nonché di espressioni simili volte ad ingannare i soggetti terzi.

### 3.2 La disciplina dei gruppi di imprese sociali

Così come l'assenza dello scopo di lucro, anche la disciplina dei "gruppi di imprese sociali" merita un discorso a parte. L'argomento è stato regolato all'art.4 del D.lgs. n.155/2006, intitolato Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi<sup>112</sup>.

Tale disposizione, innanzitutto, estende all' "attività di direzione e coordinamento di un'impresa sociale" la normativa del codice civile in materia di "direzione e controllo" e di "gruppo cooperativo paritetico"<sup>113</sup> ma, alle ipotesi di controllo contemplate dall'art.2359 c.c., ne aggiunge un'altra, sotto forma di presunzione legale.

Ai sensi dell'art.4, comma 1, del D.lgs. n.155/2006, infatti, l'esistenza di un "controllo" dell'impresa sociale è, comunque, presunta, allorquando un soggetto<sup>114</sup> per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la facoltà di nomina della maggioranza degli organi di amministrazione dell'impresa sociale stessa.

---

<sup>112</sup> PROPERSI rileva come, per la prima volta, nel nostro ordinamento viene utilizzata la nozione di "gruppo" in relazione ad enti non profit: "Un concetto giuridico non nuovo in assoluto, perché presente nelle legislazioni di altri Paesi, ma di grande innovazione nel nostro sistema normativo", *La nozione di gruppo per gli enti non profit: prime considerazioni*, in Terzo Settore, n. 6/2006.

<sup>113</sup> Si ricorda che la disciplina dei gruppi di società è stata recentemente introdotta. La legge 6/2003 (riforma del diritto societario), pur non assegnando ai "gruppi di società" una definizione giuridica, detta una serie di disposizioni sulle responsabilità nei gruppi, sul regime di pubblicità, sui diritti dei soci, etc..

<sup>114</sup> Il riferimento a "il soggetto" indurrebbe a pensare che il legislatore abbia inteso riferirsi ad ogni soggetto giuridico, compresi quelli individuali (persone fisiche). Si avrebbe, così, una sorta di deroga alla norma codicistica contenuta all'art. 2497-sexies, in base alla quale l'attività di "direzione e coordinamento" nei confronti di società può essere esercitata solo da altre società o da enti. Tuttavia non è opportuno spingersi fino a questo punto dato che "in assenza di una deroga espressa, sembra preferibile ritenere che il generico riferimento al «soggetto» [...] sia dovuto ad una semplice improprietà terminologica", BAUDINO, op. cit.. La tesi "dell'improprietà terminologica" è giustificata dall'A. sulla base dell'esplicito richiamo dell'art. 4 al Capo XI del Titolo V del Libro V cod. civ..

L'art.4, inoltre, non definisce i “gruppi di imprese sociali “, bensì provvede all'istituzione di una serie di adempimenti formali che gravano sugli stessi, primo fra tutti il deposito, presso il registro delle imprese dell'accordo di partecipazione<sup>115</sup>. È poi prevista la redazione e il deposito dei documenti contabili e del bilancio sociale in forma consolidata<sup>116</sup>.

Detto che le amministrazioni pubbliche non possono essere imprese sociali, nulla osta, a che esse costituiscano, insieme ad altri soggetti, la sua struttura proprietaria. L'art.4, infatti, non preclude ad alcun soggetto la propria partecipazione nella compagine di un'impresa sociale<sup>117</sup>. Tuttavia, sulla partecipazione delle amministrazioni pubbliche e delle imprese private for profit grava un pesante vincolo: essa non può essere tale da permettere l'esercizio di attività di “direzione e controllo” nei confronti dell'impresa sociale (comma 3)<sup>118</sup>. In pratica, le imprese sociali non possono essere né enti pubblici né, tanto meno, soggetti privati controllati da enti pubblici o da enti con scopo di lucro.

### **3.3 L'autonomia patrimoniale e la sana gestione**

L'art.6 del D.lgs. n.155/2006 estende all'impresa sociale il cosiddetto principio “dell'autonomia patrimoniale», già previsto per le società di capitali e, seppur in modo “imperfetto”, anche per le società di persone<sup>119</sup>. Tale principio limita la

---

<sup>115</sup> Il riferimento implicito è, senza dubbio, al gruppo cooperativo paritetico regolato all'art. 2545-septies c.c. Il gruppo cooperativo paritetico è il contratto con cui più cooperative regolano la direzione e il coordinamento delle rispettive imprese.

<sup>116</sup> Il tutto secondo le modalità disposte dall'art. 10. Vale a dire che il gruppo dovrà, in sintesi, redigere e depositare dei documenti dai quali è possibile rappresentare adeguatamente la (propria) situazione economica e patrimoniale e l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale.

<sup>117</sup> L'unica eccezione a questo principio è dettata dall'art. 2, comma 1, lettera m). La norma nega la qualifica di impresa sociale agli enti che erogano servizi strumentali ad altre imprese sociali, qualora i primi non siano costituiti per almeno il settanta per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociali. v, FICI, *La nozione di impresa sociale*, op. cit.

<sup>118</sup> Per le decisioni assunte in violazione del comma 3, è previsto un regime molto severo: l'annullamento della delibera può essere richiesto non solo dai membri dell'organizzazione ma anche dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Nel primo caso l'atto va impugnato entro 180 giorni e nel rispetto delle norme del codice civile (comma 4, art. 4).

<sup>119</sup> Le società di persone, pur essendo titolari di un patrimonio distinto da quello dei singoli soci, coinvolgono nelle loro vicende questi ultimi, che sono illimitatamente e solidalmente responsabili per le obbligazioni sociali, non la sola attenuazione del beneficio di escussione.

“responsabilità patrimoniale” dei membri dell’organizzazione, disponendo la separazione tra il patrimonio della stessa e quello dei propri membri, per cui questi ultimi risponderanno delle obbligazioni assunte solo “limitatamente” ai conferimenti effettuati.

Dato che le organizzazioni del libro V c.c., come detto, godono già di “autonomia patrimoniale”, l’art.6 del D.lgs. n.155/2006 si riferisce specificamente alle sole organizzazioni del libro I c.c.<sup>120</sup>.

L’acquisizione “dell’autonomia patrimoniale perfetta” è, tuttavia, soggetta al rispetto di determinate condizioni: essa, infatti, innanzitutto è preclusa alle imprese sociali con patrimonio inferiore a ventimila euro<sup>121</sup>, eccezion fatta, ovviamente, per quelle organizzate in forma di società di capitali<sup>122</sup>; in secondo luogo tale “privilegio” è associato all’iscrizione presso l’apposita sezione del registro delle imprese<sup>123</sup>.

L’art. 6 del D.lgs. n.155/2006 è, dunque, senza dubbio, una delle poche norme che potrebbero incentivare lo sviluppo dell’impresa sociale dato che permette, alle condizioni appena viste, l’acquisizione “dell’autonomia patrimoniale” ad enti, che stante il codice civile, non potrebbero mai averla<sup>124</sup>.

L’art.6 del D.lgs. n.155/2006 prevede, al secondo comma, un regime di responsabilità per gli amministratori dell’impresa sociale, in quanto stabilisce che coloro che agiscono “in nome e per conto dell’impresa rispondono personalmente e solidalmente delle obbligazioni assunte”, qualora il patrimonio della stessa

---

<sup>120</sup> L’art. 6, infatti, inizia nel modo seguente: “Salvo quanto già disposto in tema di responsabilità per le diverse forme giuridiche del libro V del codice civile...”.

<sup>121</sup> Da un altro punto di vista si potrebbe dire che l’art. 6 del D.lgs. n. 155/2006 attribuisce “l’autonomia patrimoniale perfetta” a partire da ventimila euro di patrimonio. La norma, secondo GRUMO avrebbe, tra l’altro, il chiaro intento di «agevolare il volontariato di vertice evitando che i volontari che svolgono attività direzionali, o gli associati -che già non ricevono compensi di mercato- debbano anche rispondere personalmente delle obbligazioni assunte dall’organizzazione, op. cit, p. 32.

<sup>122</sup> In tal caso, infatti, vigerebbe la relativa disciplina civilistica che prevede sempre “l’autonomia patrimoniale perfetta” per le società di capitali, eccezion fatta per i casi tipici in cui essa vien meno come ad esempio la società unipersonale che non attua adeguatamente gli oneri di pubblicità prescritti dalla legge (art. 2462 c.c.).

<sup>123</sup> È chiara anche in questo caso l’intenzione del legislatore di assicurare una maggiore “trasparenza” possibile all’impresa sociale.

<sup>124</sup> Si pensi all’impatto che potrà avere la limitazione della responsabilità sulle “associazioni non riconosciute” i cui membri, ai sensi dell’art, 38 c.c., qualora hanno agito in nome e per conto dell’organizzazione, sono solidalmente e illimitatamente responsabili delle obbligazioni assunte.

diminuisca di oltre un terzo rispetto a ventimila euro<sup>125</sup>. Non sono precisate, invece, le conseguenze della non iscrizione dell'impresa sociale presso l'apposita sezione del registro delle imprese, mentre è implicito nell'art.6, e quindi ai fini della limitazione di responsabilità, l'obbligo di depositare presso lo stesso registro i documenti contabili di cui all'art.10 del D.lgs. n.155/2006, per consentire a soggetti che interagiscono con l'impresa sociale di conoscere l'entità del patrimonio nonché l'eventuale “sforamento” del limite minimo.

L'art.6 del D.lgs. n.155/2006 nel collegare l'autonomia patrimoniale dell'impresa sociale alla presenza di un patrimonio minimo introduce, sicuramente, un'eccezione rispetto alle norme omologhe, le quali anziché il patrimonio minimo richiedono l'esistenza di un capitale minimo. Tale eccezione, probabilmente, è frutto della considerazione che il capitale di alcune delle organizzazioni-impresе sociali è variabile e non fisso<sup>126</sup>, in virtù dell'applicazione del cosiddetto principio della “porta aperta”<sup>127</sup>.

Sussistono dubbi, invece, sulla possibilità per gli enti del libro I del c.c.128 di ricapitalizzare l'impresa sociale in modo da ricostituire il patrimonio minimo e far venir meno, così, la responsabilità solidale e illimitata ha agito “in nome e per conto dell'impresa sociale”. Il legislatore non ha specificato quest'ultima fattispecie, anche se sembrerebbe potersi applicare la soluzione favorevole agli amministratori dell'impresa<sup>129</sup> i quali potrebbero, qualora ci fossero problemi, rifinanziare l'impresa sociale per “restaurare” la perduta autonomia patrimoniale.

Non è chiaro, poi, se la responsabilità personale e solidale è relativa a tutte le obbligazioni dell'impresa sociale, oppure soltanto a quelle sorte successivamente alla

---

<sup>125</sup> Nella norma non si cita l'espressione “patrimonio netto” ma solo quella di “patrimonio”, tuttavia non dovrebbero sussistere dubbi sul fatto che il legislatore abbia, in realtà voluto riferirsi al “patrimonio netto”. v. TRAVAGLINI, L'informazione contabile nell'impresa sociale, in *Impresa sociale*, 3/2006, p. 91.

<sup>126</sup> v. L'impresa sociale — Prime riflessioni sul D.lgs. n. 155/2006, a cura del Consiglio nazionale del notariato, studio n.429-2006/C.

<sup>127</sup> In virtù del principio della “porta aperta” è possibile “l'ingresso di nuovi soci senza che ciò comporti la necessità di una modifica statutaria di aumento di capitale [...] così come l'uscita di nuovi soci [...] non implica mai la necessità di procedere a una modifica statutaria”, PRESTI – RESCIGNO op. cit., p. 252.

<sup>128</sup> Anche in questo caso il discorso non può riferirsi agli enti societari, dato che per essi vale comunque la disciplina civilistica.

<sup>129</sup> Sul punto CONCANI, *L'impresa sociale al via*.

diminuzione di oltre un terzo del patrimonio di ventimila euro; tuttavia, come è stato autorevolmente sostenuto, sarebbe opportuno optare per quest'ultima soluzione<sup>130</sup>.

La norma, inoltre, non definisce i soggetti a cui si applica la responsabilità illimitata, potendo la stessa riguardare tutti coloro che hanno agito in nome e per conto dell'impresa sociale, ovvero solo coloro che hanno agito successivamente la decadenza del regime di autonomia patrimoniale, o, ancora coloro che hanno prodotto tale situazione, ossia la perdita dell'autonomia patrimoniale stessa.

Sembra, invece, non potersi richiedere, nel caso di cui al comma 2 dell'art.6, il cosiddetto "beneficio di escussione preventiva"<sup>131</sup>. In questo caso, infatti, il legislatore avrebbe dovuto esplicitamente prevedere l'applicazione del suddetto beneficio, così come agli art.2268 e 2304 c.c.<sup>132</sup>.

La norma di cui all'art.6, in realtà, va analizzata unitamente all'art.8 del D.lgs. n.155/2006, che, al comma 3, impone la fissazione, nell'atto costitutivo, di specifici requisiti di "onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali".

Il rispetto di tali requisiti, insieme alla "responsabilizzazione" degli amministratori, dovrebbe garantire, infatti, all'impresa sociale, un sistema di *governance* alquanto adeguato, nonché il rispetto del cosiddetto principio di "sana gestione"<sup>133</sup>.

---

<sup>130</sup> Per maggiori approfondimenti, *L'impresa sociale — Prime riflessioni sul D.lgs. n. 155/2006*, a cura del Consiglio nazionale del notariato, studio n. 429-2006/C.

<sup>131</sup> Tale beneficio consente al "socio richiesto del pagamento di debiti sociali di domandare, anche se la società è in liquidazione, la preventiva escussione al patrimonio sociale, indicando i beni sui quali il creditore possa agevolmente soddisfarsi". In pratica, il socio richiede al creditore della società di rivalersi prima sul patrimonio sociale e poi su quello proprio.

<sup>132</sup> L'art. 2268 c.c. detta il "beneficio di escussione preventiva" delle "società semplici"; l'art. 2304 c.c., invece, attribuisce lo stesso beneficio ai soci delle "società in nome collettivo".

<sup>133</sup> V. FICI, *La nozione*, op. ult. cit..

### 3.4 Gli obblighi contabili

L' art.10 del D.lgs. n.155/2006 dispone, al suo comma 1, che l'impresa sociale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari<sup>134</sup> secondo le modalità di cui agli artt.2216 e 2217 c.c.<sup>135</sup>.

L'impresa sociale, inoltre, deve redigere e depositare presso il registro delle imprese “un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica” della stessa<sup>136</sup>. Come specifica la stessa “Relazione governativa di accompagnamento al decreto”, la disposizione appena citata non corrisponde ad un mero rinvio alle norme civilistiche in materia di bilancio di esercizio, dato che “alcune voci di esso non sarebbero compatibili per alcune forme giuridiche (in particolare, associazioni e fondazioni)<sup>137</sup>”.

L'art.10 del D.lgs. n.155/2006 è, inoltre, particolarmente significativo perché introduce al suo comma 2 l'obbligo di redazione e di pubblicazione del “bilancio sociale”, il quale, sebbene ancor privo di un modello di riferimento<sup>138</sup> può essere

---

<sup>134</sup> Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa (Art. 2216 c.c.). L'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno, e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima (Art. 2217 c.c., comma 1).

<sup>135</sup> Persistono dubbi sull'eventuale obbligo tenuta di tutte le altre scritture contabili di cui agli artt. 2214 e ss. c.c., qualora “la natura e le condizioni dell'impresa” lo richiedano. Tuttavia l'art. 11 del D.lgs. n. 155/2006, nella parte in cui impone ai sindaci di vigilare “sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile”, sembra richiedere all'organizzazione che superi certe dimensioni la tenuta di tali scritture contabili. v. BAUDINO, op. cit.. A tal proposito, secondo PETTINATO sostiene che lo svolgimento continuato di attività qualificabili come commerciali determina per tutti gli enti, compresi quelli non profit e l'impresa sociale, “l'insorgere degli stessi obblighi che scaturiscono per tutti gli altri soggetti ai sensi dell'art. 2214 del codice civile, alla luce del fatto, in specie, che quando l'attività di impresa è riferibile ad un ente non può mai darsi il caso della piccola impresa”, L'impresa sociale e gli impatti contabili sul non profit, in *Il Fisco*, n. 35/2005, p. 5458. Inoltre, come fa notare CONCARI “è del tutto mancante il riferimento al termine di deposito del bilancio al registro delle imprese che, se per le società è previsto dal codice civile, per gli e.n.p. non è stabilito”, op. cit..

<sup>136</sup> Secondo TRAVAGLINI è rilevante la prescrizione dell'obbligo di pubblicità del bilancio contabile e sociale per le imprese sociali in quanto tesa a ribadire che “ad un riconoscimento giuridico e sostanziale dello svolgimento di attività di pubblico interesse debba corrispondere una maggiore trasparenza e controllo sociale”, op. cit. p. 95.

<sup>137</sup> “Ricordiamo comunque che il problema dell'individuazione di quale forma di bilancio per le imprese sociali si pone solamente per le imprese sociali con forma di società di capitali, a partire dalle cooperative sociali che rappresenteranno probabilmente la maggior parte delle imprese sociali e quindi non solo agli artt. 2216 e 2217 espressamente citati, ma indirettamente agli articoli 2423 e seguenti in ragione del loro status di società di capitali”, TRAVAGLINI, op. cit..

<sup>138</sup> “La dottrina aziendalistica da poco ha affrontato il tema del bilancio sociale, ed esistono al momento diversi contributi sul tema, ma non risulta che siano stati approntati documenti e schemi generali utili a «rappresentare

considerato quel documento in cui deve essere rappresentata l'osservanza "delle finalità sociali" dell'ente, ovvero come quello strumento che permette di certificare il profilo etico e morale dell'organizzazione<sup>139</sup>. Il "bilancio sociale", in sostanza, è costruito mediante indicatori economico-monetari in grado di esprimere il livello e la qualità di "utilità sociale" prestati dall'impresa. È notevole la potenza comunicativa di tale strumento che si presta ad essere adoperato, dalla governance dell'impresa sociale, per rispondere alle richieste di trasparenza ed informazione con cui è destinata, continuamente, a confrontarsi<sup>140</sup>. Quanto detto spiega anche l'enorme diffusione che tale strumento sta avendo nella nostra società<sup>141</sup>.

### 3.5 Il coinvolgimento dei lavoratori

L'impresa sociale, persegue una logica multi stakeholders, che mira al "coinvolgimento", nella gestione di impresa non solo dei soli soci investitori e portatori di venture capital, bensì di tutti gli altri soggetti che ripongono un qualsiasi interesse nell'attività dell'impresa stessa, quali i lavoratori, i fruitori di beni e/o servizi, i finanziatori etc.<sup>142</sup>.

---

l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale», PROPERSI, Il COMMENTO, in Terzo Settore, Maggio 2006, p. 18.

<sup>139</sup> In verità, una disposizione a carattere normativo in tema di bilancio sociale già esiste, seppur riferita alle sole pubbliche amministrazioni. Essa è stata emanata il 17 febbraio 2006 per mezzo di una direttiva della Presidenza del Consiglio dei Ministri e prevede che "Il bilancio sociale è definibile come il documento, da realizzare con cadenza periodica, nel quale l'amministrazione riferisce, a beneficio di tutti i suoi interlocutori privati e pubblici, le scelte operate, le attività svolte e i servizi resi, dando conto delle risorse a tal fine utilizzate, descrivendo i suoi processi decisionali e operativi". Per un approfondimento sulla direttiva, RICCI, Bilancio sociale e rendicontazione sociale: le prime linee guida, in Terzo Settore, Maggio 2006, p. 44.

<sup>140</sup> ZAMAGNI individua il ruolo del bilancio sociale in "quello di costituire uno strumento mediante il quale si consente ai manager mossi da motivazioni intrinseche, di rendere visibili le ragioni della propria scelta e di documentare il peso che nella vita dell'organizzazione viene attribuito ai comportamenti non opportunistici, La legge.... op. cit., p. 191.

<sup>141</sup> Secondo una recente statistica, il sessanta per cento delle grandi aziende ha adottato il bilancio sociale tra le proprie forme di rendicontazione, v. SILVA, in "Il Sole 24 Ore" 16 ottobre 2006, p. 14.

<sup>142</sup> "La condivisione degli obiettivi dell'impresa sociale è un aspetto caratterizzante la socialità stessa, tenendo conto che non è semplice trasmissione di informazioni tra le parti, ma vero e proprio crogiuolo di idee che sono in grado di influenzare direttamente le decisioni aziendali, almeno per quanto concerne argomenti che toccano direttamente la sensibilità dei destinatari dell'attività sociale e dei lavoratori inquadrati nell'impresa sociale", S. BALDAN, L'impresa sociale, in [www.misterfisco.it](http://www.misterfisco.it).

Per tale motivo, uno dei principi cardine di tutta la disciplina dell'impresa sociale è, sicuramente, quello di "partecipazione", che trova espressione in ben tre articoli del D.lgs. n.155/2006 (8, 12, e 14).

Il comma 1, dell'art.8 del D.lgs. n.155/2006<sup>143</sup>, in sostanza, stabilisce che la maggioranza dei componenti delle cariche sociali deve essere riservata a soggetti "interni" all'organizzazione, in modo tale, che venga preservata "la tendenziale democraticità delle strutture"<sup>144</sup>. Tuttavia, non si può non segnalare l'ambiguità della norma nella parte in cui assegna rilevanza alle "norme legali e statutarie"; non si capisce bene, infatti, se l'atto costitutivo può o meno derogare quanto stabilito dalla norma e, ad esempio, prevedere il rispetto delle norme sul voto degli azionisti<sup>145</sup>.

L'art.12 del D.lgs. n.155/2006 è quello che espressamente prescrive l'obbligo, per i regolamenti aziendali e per gli atti costitutivi, di prevedere forme di "coinvolgimento" di lavoratori e beneficiari dell'attività, quest'ultimo è inteso, sostanzialmente, come quel meccanismo capace di assicurare tale influenza nelle decisioni aziendali, in particolare in quelle che li riguardano direttamente<sup>146</sup>.

Tra i "meccanismi del coinvolgimento" il legislatore individua l'informazione, la consultazione e la partecipazione che sono ripresi anche dall'art.14 del D.lgs. n.155/2006, comma 3, il quale detta anche l'obbligo, per l'impresa sociale, di "menzionare gli esiti del coinvolgimento" nel bilancio sociale<sup>147</sup>.

Sebbene innovativa, la disciplina sul "coinvolgimento" dei lavoratori e dei beneficiari nella gestione dell'impresa sociale<sup>148</sup>, probabilmente, non produrrà i

---

<sup>143</sup> L'art. 8 comma 1, del D. lgs. n. 155/2006 prevede che: "Negli enti associativi, la nomina della maggioranza dei componenti delle cariche sociali non può essere riservata a soggetti esterni all'organizzazione che esercita l'impresa sociale, salvo quanto specificamente previsto per ogni tipo di ente dalle norme legali e statutarie e compatibilmente con la sua natura". Per approfondimenti sul coinvolgimento dei lavoratori nel terzo settore, M. LAMBERTI, *Il lavoro nel terzo settore*, GIAPPICHELLI, 2005.

<sup>144</sup> V. "Relazione governativa di accompagnamento al D.lgs. n. 55/2006", art. 8.

<sup>145</sup> È la stessa "Relazione di accompagnamento al D.lgs. n. 155/2006" che cita questo esempio nella spiegazione dell'art. 8. Infatti essa dice: "il richiamo alla sua "specifica disciplina" vale a tener conto, ad esempio, delle norme che si applicano al soggetto giuridico sottostante l'impresa sociale (ad esempio, le norme sul voto degli azionisti).

<sup>146</sup> Si veda Fazzi L., "Lo sviluppo del welfare in Italia: quale ruolo per l'impresa sociale?", in *Impresa sociale*, n. 67,2003, ISSAN edizioni.

<sup>147</sup> Per maggiori approfondimenti si veda Barbeta G. P., "Il settore non profit Italiano. Occupazione, welfare, finanziamento e regolazione", Il Mulino, 2000.

<sup>148</sup> La partecipazione dei lavoratori nell'attività dell'impresa sociale è regolata non solo nell'art.14 del D.lgs. n. 155/2006 ma anche nell'art. 12, che oltre a sancire il diritto dei lavoratori ad essere "coinvolti" nella gestione dell'attività definisce anche il concetto di "coinvolgimento", inteso come "qualsiasi meccanismo [...] mediante il quale

risultati attesi<sup>149</sup>. Il legislatore, infatti, per non disincentivare lo sviluppo dell'impresa sociale, ha preferito seguire una "linea morbida", stabilendo che la partecipazione dei lavoratori deve comunque avvenire secondo "la normativa in vigore, nei regolamenti aziendali o negli atti costitutivi"<sup>150</sup> e "nei termini e con le modalità specificate nei regolamenti aziendali o concordati dagli organi di amministrazione dell'impresa sociale con loro rappresentanti"<sup>151</sup>.

### 3.6 Funzioni di controllo e altri principi importanti

Il D.lgs. n.155/2006 detta una "corposa" disciplina anche in materia di controlli "interni" ed "esterni"<sup>152</sup> ambedue indispensabili al fine della piena attuazione della *mission* dell'impresa sociale nonché del principio di "trasparenza"<sup>153</sup>.

L'art.11 del D.lgs. n.155/2006 istituisce un duplice sistema di "controlli interni" per l'impresa sociale: qualora essa sia gestita da una società di capitali, continueranno ad applicarsi le relative norme della disciplina civilistica, mentre se "l'ente gestore" è una società di persone o associazione o fondazione ci si atterrà a quanto stabilito dal decreto stesso<sup>154</sup>. La presenza dell'organo di "controllo interno", tuttavia, non è obbligatoria in tutte le imprese sociali: "la nomina di uno o più sindaci", infatti, è dovuta solo qualora si superano due dei limiti indicati all'art.2435-bis c.c. ridotti della metà<sup>155</sup>. I poteri e le funzioni assegnati ai sindaci dal D.lgs.

---

lavoratori e destinatari dell'attività possono esercitare un'influenza sulle decisioni che devono essere adottate nell'ambito dell'impresa [...]."

<sup>149</sup> Secondo FICI la norma "resterà lettera morta" a causa "dell'ampia nozione di coinvolgimento" presente nel decreto, a meno che le forme di partecipazione dei lavoratori non vengano incentivate adeguatamente, La nozione..., op. ult. cit.

<sup>150</sup> Art. 12 del D.lgs. n. 155/2006, comma 1.

<sup>151</sup> Art. 14 del D.lgs. n. 155/2006, comma 3.

<sup>152</sup> La rilevanza della disciplina dei controlli nell'impresa sociale é evidenziata, tra l'altro, da una recente ricerca dell'ISFOL, dalla quale è risultato che il 90% dei costi totali che il non profit sosterrà in seguito al D.lgs. n. 155/2006 sarà relativo proprio alla previsione degli organi di controllo, "interni" ed "esterni". Sul punto v. PENNINI, "Italia Oggi Sette" del 15 maggio 2006, p. 15.

<sup>153</sup> È necessario potenziare i meccanismi decisionali e di controllo idonei a fare sì che l'impresa sociale non tradisca la propria missione", ZOPPINI, op. cit., p. 355.

<sup>154</sup> In sostanza l'art. 11 del D.lgs. n.155/2006 si applica solo alle organizzazioni rispetto alle quali il codice civile non prevede una disciplina "generale" in materia di "controlli interni".

<sup>155</sup> L'art. 2435-bis detta i seguenti limiti:

n.155/2006 ricalcano quelli previsti ai sensi dell'art.2403 e 2403-bis c.c. per le società di capitali<sup>156</sup>. I sindaci, infatti, “vigilano sull'osservanza della legge e dello statuto, e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile” e “possono procedere in qualsiasi momento ad atti di ispezione e controllo”. A questi poteri-doveri ne va aggiunto uno che è proprio dell'impresa sociale: “il monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali”<sup>157</sup>. L'importanza dello “scopo” perseguito dall'impresa sociale, ovvero l'interesse generale, ha reso necessaria anche la previsione di forme di controllo esterno alla struttura, tali da assicurare “l'imparzialità” e “l'autoritarità” del controllo stesso. Il “monitoraggio” dell'attività svolta dall'impresa sociale è stato, così, demandato, al Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Quest'ultimo, ai sensi dell'art.16 del D.lgs. n.155/2006, esercita funzioni ispettive volte “a verificare il rispetto delle disposizioni del presente decreto da parte delle imprese sociali”, avvalendosi anche dell'operato di altri enti dello Stato come ad esempio l'Agenzia per le Onlus<sup>158</sup>. Ed è sempre il Ministero del lavoro l'organo preposto ad infliggere le sanzioni a coloro i quali contravvengono alla disciplina del decreto o non si adeguano, “entro un congruo termine”, alle direttive dello stesso Ministero. Tali sanzioni, tuttavia, si limitano, al massimo, alla “perdita della qualifica di impresa sociale”.

Un altro principio degno di menzione è quello cosiddetto “della porta aperta” (o anche “di non discriminazione”), dettato all'art.9 del D.lgs. n.155/2006, in base al quale l'ammissione e l'esclusione dei soci nell'impresa sociale non deve avvenire

- 
- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
  - ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
  - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità

<sup>156</sup> Una differenza rispetto alle norme del codice civile riguarda il controllo contabile. Esso deve essere esercitato dai sindaci iscritti all'albo dei revisori contabili che si trova presso il Ministero della giustizia, non quando la società è quotata in borsa o è tenuta alla redazione del bilancio consolidato, ma quando l'impresa sociale per due esercizi consecutivi superi i limiti indicati nell'art. 2435-bis c.c.. In alternativa il controllo contabile può essere svolto dai revisori contabili iscritti al suddetto albo.

<sup>157</sup> Art.11 del D.lgs. n.155/2006, commi da 1 a 3.

<sup>158</sup> Il D.lgs. n.460/1997 ha istituito l'Agenzia per le Onlus. Si tratta di un Authority con le seguenti funzioni; “la vigilanza sull'operato delle Onlus, la promozione del non profit e un ruolo propositivo nei confronti del Parlamento e, più in generale, in materia normativa”, v. SILVA, “Il Sole 24 Ore”, 8 gennaio 2007.

secondo logiche discriminatorie. Tale principio è attuato mediante il diritto dei soci di investire l'organo assembleare sulle questioni attinenti la loro ammissione o esclusione, al fine di evitare eventuali comportamenti discriminatori da parte dell'organo amministrativo.

Altra norma di grande interesse è l'art.13 del D.lgs. n.155/2006 che disciplina le operazioni straordinarie dell'impresa sociale e che rappresenta la prima disposizione legislativa in materia di fusione, scissione e cessione di azienda di enti non profit<sup>159</sup>. A parte la recente riforma del diritto societario, che ha introdotto la cosiddetta "trasformazione eterogenea", tale per cui è possibile "trasformarsi" da soggetti profit a soggetti non profit e viceversa<sup>160</sup>, alcun altro provvedimento normativo aveva, fino ad ora, regolato le operazioni straordinarie degli enti senza scopo di lucro.

L'art.13 del D.lgs. n.155/2006, al comma 1, stabilisce che nelle operazioni di fusione, scissione e trasformazione, poste in essere dall'impresa sociale, venga preservata la non lucratività dell'organizzazione, e che la cessione d'azienda sia realizzata in modo tale che il cessionario persegua sempre finalità di interesse generale<sup>161</sup>. Tuttavia, le operazioni straordinarie poste in essere da imprese sociali non sono assoggettate ad alcuna disciplina specifica o condizione particolare, se "il beneficiario dell'atto è un'altra organizzazione che esercita un'impresa sociale"<sup>162</sup>.

---

<sup>159</sup> Sul punto PROPERSI, dopo aver evidenziato la totale assenza di una disciplina delle operazioni straordinarie degli enti non profit dice: «In tema di operazioni straordinarie degli enti non profit dobbiamo però ora registrare una novità, in quanto la normativa sulle imprese sociali, D.lgs. 24 maggio 2006, n.155, all'art.13 introduce una previsione esplicita di operazioni straordinarie, con riferimento a tali soggetti, e prevede la regolamentazione delle trasformazioni, fusioni, scissioni e cessioni d'azienda», Le operazioni di scissione negli enti non profit, in Terzo Settore, luglio/agosto-2006, p. 40. Di diverso avviso CONCARI il quale sostiene che "Le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda sono in linea di massima ammissibili ma solo per le società commerciali, Per gli e.n.p. invece si ritiene che sia possibile solo la trasformazione eterogenea, essendo gli altri istituti riservati agli enti del libro V del codice civile", op. cit..

<sup>160</sup> V. artt. 2500-septies e octies c.c..

<sup>161</sup> È facile rilevare l'enfasi che il legislatore ha attribuito alle "finalità" che il soggetto risultante dall'operazione straordinaria deve perseguire (assenza di lucro oppure interesse generale), piuttosto che sul complesso delle caratteristiche di tale soggetto. Inoltre CONCARI, con riferimento alla disciplina della cessione d'azienda nell'impresa sociale, evidenzia l'assenza di norme riferite al post cessione: "Non si dice cosa succede all'impresa sociale cedente qualora, spogliatasi del ramo azienda sociale decidesse di modificare il proprio oggetto sociale, divenendo una società con fine di lucro. Mi chiedo quale sorte potrebbe avere il patrimonio, incrementato delle plusvalenze della cessione», op. cit..

<sup>162</sup> Art.13, comma 6, del D.lgs. n.155/2006.

Si deve rilevare che nella cessione d'azienda il legislatore prescrive l'obbligo di preservare le finalità di interesse generale, senza badare all'eventuale perseguimento di lucro del cessionario; mentre nelle altre operazioni straordinarie la *conditio sine qua non* è rappresentata dalla conservazione del soggetto "finale" dell'assenza di scopo di lucro<sup>163</sup>.

Si tratta di una disposizione, quella dell'art.13 del D.lgs. n.155/2006, dall'evidente scopo anti-elusivo, che non risolve i problemi che potrebbero sorgere allorquando ad effettuare un'operazione straordinaria sia un'associazione o una fondazione. In questi casi, infatti, non solo manca una disciplina generale di riferimento come quella prevista per le società, ma mancano anche gli elementi che stanno alla base di tale disciplina come le azioni o, comunque, gli interessi proprietari da trasferire<sup>164</sup>. Per giunta, con la possibilità riconosciuta all'impresa sociale di effettuare una "cessione d'azienda" si viene meno al principio, valevole per tutti gli enti non profit, consistente nell'impossibilità di cedere quote di partecipazione a terzi<sup>165</sup>.

La disciplina dell'art.13 del D.lgs. n.155/2006, comunque, è destinata ad avere largo seguito se solo si considera che la maggior parte delle imprese sociali potrebbe nascere proprio da operazioni straordinarie poste in essere da organizzazioni già esistenti nell'attuale panorama del Terzo settore. Per questo motivo, sarà decisivo il decreto che il Ministero del lavoro e delle politiche sociali dovrà emanare, al fine di stabilire le linee guida in base alle quali dovranno essere eseguite le operazioni

---

<sup>163</sup> Probabilmente l'intento del legislatore è stato quello di consentire che determinate attività, meritorie dal punto di vista sociale, strategiche per il terzo settore, potessero continuare anche in quelle ipotesi in cui i profili strutturali e funzionali del modello prescelto si fossero rilevati adeguati", v. L'impresa sociale — Prime riflessioni sul D.lgs. n.155/2006, a cura del Consiglio nazionale del notariato, studio n. 429-2006/C.

<sup>164</sup> v. PROPERSI, Le operazioni di scissione..., op. cit, p. 41, L'A., tra l'altro, intravede nell'art. 13 del D.lgs. n.155/2006 la risoluzione di un "annoso problema": quello di molti amministratori "che hanno con entusiasmo, ma anche con precipitazione, optato fin da subito (1998) per il regime delle Onlus, e che si sono resi conto che "avrebbero dovuto Costituire enti Onlus ad hoc dedicati esclusivamente alla gestione dei problemi sociali e di solidarietà propri della missione dell'ente, senza includere anche il patrimonio storico. [...]. Si potrà cioè con la scissione dividere il patrimonio dell'ente in due segmenti: il primo ove lasciare il patrimonio accumulato prima della scelta del regime Onlus; il secondo ove far confluire questo patrimonio nella fase successiva dell'operazione".

<sup>165</sup> Al riguardo, ad esempio, l'art. 24 c.c. prevede che "La qualità di associato non è trasmissibile, salvo che la trasmissione sia consentita dall'atto costitutivo o dallo statuto".

straordinarie da parte delle imprese sociali<sup>166</sup>. L'art.14 del D.lgs. n.155/2006, oltre a quanto già detto nel precedente paragrafo in tema di “coinvolgimento” dei lavoratori dell'impresa sociale, prescrive anche:

- il diritto dei prestatori di lavoro ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti e accordi collettivi applicabili;
- la possibilità, per l'impresa sociale, di utilizzare lavoro volontario, con il limite del cinquanta per cento del totale dei lavoratori impiegati<sup>167</sup>.

Ai sensi dell'art.15 del D.lgs. n.155/2006, in caso di insolvenza dell'impresa sociale, si applica la disciplina della “liquidazione coatta amministrativa”<sup>168</sup>. Tale disposizione è sicuramente vantaggiosa per le società-imprese sociali, in quanto esse “godrebbero”, in caso di insolvenza, della disciplina, più favorevole, della liquidazione coatta amministrativa anziché delle consuete procedure concorsuali a cui sono soggette, tra cui quella del fallimento.

L'art.17 del D.lgs. n.155/2006, comma 2, prevede, inoltre, la possibilità per le imprese sociali di ricevere finanziamenti, erogazioni dalle fondazioni bancarie.

La stessa norma attribuisce, “di diritto”, alle “cooperative sociali e i loro consorzi” (ex L.381/1991) la qualifica di “impresa sociale” qualora “rispettino le disposizioni di cui agli art.10, comma 2, e 12” del decreto stesso. Il legislatore, quindi, in questa fattispecie non ha prescritto la totale assenza di lucro, essendo le cooperative sociali ex L. n.381/1991 società la cui distribuzione degli utili, avanzi o ristorni, è limitata ma non vietata. L'eventuale modifica dello statuto di tali soggetti,

---

<sup>166</sup> Art. 13 del D.lgs. n. 155/2006, comma 2.

<sup>167</sup> Tale disposizione è importante, peraltro, in quanto preclude alle organizzazioni di volontariato (ex L. 266/1991), la possibilità di essere “imprese sociali”, in quanto viene meno il requisito della prevalenza dell'attività di volontariato su quello dipendente e/o autonomo necessario nella legge sul volontariato.

<sup>168</sup> Molto critico nei confronti dell'art. 15 del D.lgs. n. 155/2006 GALLETTI, il quale definisce: “Il legislatore delegato [...] si limita in sostanza a rinviare alla legge fallimentare, omettendo però di formulare le dovute precisazioni e specificazioni che solitamente integrano quella disciplina, consentendone l'applicazione concreta. Difetta, ad esempio, persino l'individuazione dell'Autorità pubblica competente per emanare il decreto che apre la procedura, individuabile comunque quasi sicuramente nel Ministero del lavoro e delle politiche sociali, stante le funzioni allo Stesso attribuite.” L'Autore, inoltre, dubita della scelta della procedura concorsuale a cui è assoggettata l'impresa sociale in quanto solitamente tale procedura è utilizzata per soggetti che operano in settori speciali e/o il cui inizio dell'attività è soggetto ad autorizzazione amministrativa, elementi non presenti nel D.lgs. n.155/2006, La politica delle procedure concorsuali, in *Impresa sociale*, n.3/2006, p.126.

tuttavia, dovrà avvenire entro dodici mesi dall'entrata in vigore del decreto sull'impresa sociale<sup>169</sup>.

Un ultimo aspetto su cui porre attenzione riguarda l'eventuale facoltà di assumere la qualifica "impresa sociale" oppure la sua imposizione ex lege. Sul tema, ci si pone l'interrogativo se un ente che possiede tutti i requisiti di cui al D.lgs. n.155/2006 possa o debba essere "impresa sociale".

La questione non è, certamente, di poco conto, dato che la qualifica di "impresa sociale" comporta, senza dubbio, l'insorgenza di nuovi oneri, e ciò non solo per le società ma, soprattutto per gli enti non societari, che, successivamente all'acquisizione della qualifica in questione, dovranno presentare il bilancio sociale, prevedere meccanismi di partecipazione, rispettare le regole di *governance* etc.

È sicuramente rilevante, dunque, stabilire se un ente che possiede tutti i requisiti di cui al D.lgs. n. 155/2006 debba per forza acquisire la qualifica di "impresa sociale", oppure abbia, semplicemente, la facoltà di richiedere l'attribuzione di tale ulteriore qualifica. Al riguardo, tuttavia, la legge delega n.118/2005 non lascia intendere nulla<sup>170</sup> mentre il D.lgs. n.155/2006, all'art.1, stabilisce che "possono acquisire la qualifica di impresa sociale...". Sembra, quindi, che il "possono" di cui al cit. art. 1, assegni una facoltà al soggetto circa l'acquisizione della qualifica di "impresa sociale" che, dunque, risulterebbe non imposta dalla legge. In sostanza, in presenza di tutte le condizioni di cui al D.lgs. n.155/2006, il soggetto potrebbe richiedere l'assegnazione della qualifica di "impresa sociale" ma ciò non sarebbe obbligatorio.

Del resto, la previsione di tale opzione è il minimo che poteva fare il legislatore, il quale, nel D.lgs. n.155/2006, non solo ha imposto ulteriori oneri ad un soggetto che di fatto svolge attività meritoria, ma, come vedremo anche nel capitolo successivo, gli ha anche concesso pochissimi e irrilevanti benefici.

---

<sup>169</sup> Art.17 del D.lgs. n.155/2006, comma 4.

<sup>170</sup> v. FICI, *Nozione e disciplina.*, op. cit..

## **CAPITOLO 4**

### **L'IMPRESA SOCIALE NEL DIRITTO TRIBUTARIO**

#### **4.1. Le agevolazioni per il Terzo settore**

L'impresa sociale è ente non profit che realizza un fine di interesse generale; essa è, quindi, a tutti gli effetti un'organizzazione del Terzo settore.

Le organizzazioni del Terzo settore, nascono per supplire all'assenza dello Stato in determinati ambiti o, comunque, per prestare servizi che lo stesso non è più in grado di erogare in modo efficiente<sup>171</sup>. Esse, quindi, soddisfano le stesse esigenze e finalità dei "servizi pubblici"<sup>172</sup> erogati dallo Stato, ma, rispetto a quest'ultimo, operano in maniera più efficiente ed economica, grazie ad una migliore utilizzazione delle risorse disponibili.

L'apporto che le organizzazioni del Terzo settore danno alla società civile è, dunque, notevole e da solo giustificerebbe<sup>173</sup>, secondo gran parte della dottrina giuridica<sup>174</sup> l'applicazione, nei confronti delle stesse, di una disciplina fiscale "di favore" o<sup>175</sup>, comunque, di altre forme di "sostegno pubblico".

---

<sup>171</sup> [...] deve mettersi in rilievo il fatto che le organizzazioni non profit riescono talora a garantire un più elevato standard qualitativo del servizio offerto e costi più contenuti, così come assicurare una spiccata socialità dei contenuti. Ed è ciò che in definitiva giustifica un diverso trattamento rispetto a quello cui è sottoposta l'impresa lucrativa, ZOPPINI, Relazione introduttiva ad una proposta per la disciplina sull'impresa sociale, op. cit. p. 353.

<sup>172</sup> Con riferimento all'interesse perseguito da tali soggetti BOMBARDELLI afferma "Si tratta di un interesse che diventa percepibile come «pubblico» non perché proprio di un soggetto pubblico, ma perché obiettivamente riconducibile all'interesse «del pubblico», ovvero alla molteplicità degli individui e dei gruppi", op. cit., p. 100.

<sup>173</sup> In sintesi per ZOPPINI, l'intervento fiscale e il sostegno pubblico a favore dei soggetti del Terzo settore è sostenuto dalle seguenti caratteristiche: "il fallimento del mercato, l'offerta di beni pubblici, le esternalità, la carenza di informazioni, l'apprezzamento sociale dei servizi offerti come beni meritori, la redistribuzione del reddito", op. ult. cit, p. 347.

<sup>174</sup> Su tutti v. PETTINATO, Legislazione tributaria ed enti "non profit" in Dispensa per studenti del "corso di perfezionamento post-laurea per la gestione di organizzazioni non profit e cooperative sociali, 1999. L'A. parte dal quesito "E' coerente e giusto per uno stato moderno tassare gli enti non profit?" e giunge alla conclusione che è irrinunciabile il mantenimento del primato pubblico che si esplica anche attraverso la tassazione dei soggetti privati ma occorre comunque prescrivere "regole differenziate di graduazione del livello del prelievo e di sottomissione fiscale (intesa anche sotto forma di adempimenti di base obbligatori) per garantire il buon funzionamento dell'apparato non profit" p. 10.

<sup>175</sup> "Quando ci s'interroga sulla scelta dei beni meritori che sono idonei a connotare in senso autenticamente sociale l'impresa, è opportuno riflettere sul fatto che una disciplina di favore (sia in termini di disciplina sostanziale, sia in termini di favore fiscale) si giustifica in quanto la modalità della produzione: a) sia comparativamente più efficiente di

Anche la teoria economica, solitamente restia a qualsiasi forma di “ingerenza” del settore pubblico nel Mercato, ha avallato l’intervento dello Stato nel Terzo settore, da realizzarsi attraverso un “sostegno” concreto alle organizzazioni che in esso operano<sup>176</sup>.

Il “finanziamento pubblico” alle attività socialmente meritorie, infine, possiede anche un validissimo fondamento giuridico, che rinveniamo nella Carta costituzionale, in cui, recentemente, si è consolidato lo storico atteggiamento di favore verso le attività con finalità di interesse generale, attraverso l’introduzione dell’art.118 u.c. della Costituzione, il quale prescrive il dovere, per le amministrazioni pubbliche di “favorire l’autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale». Sulla base di tale disposizione, quindi, non si può non convenire sul fatto che anche il legislatore non è avverso a forme di “sostegno pubblico” alle attività di soggetti privati che perseguono fini socialmente meritori.

Tuttavia, accanto agli innumerevoli approcci dottrinali a favore dell’intervento dello Stato nel Terzo settore, si collocano una serie di orientamenti che non condividono in modo assoluto l’ingerenza del “Pubblico” nel Mercato, anche se quest’ultimo è rappresentato dal settore non profit.

Tali orientamenti, in realtà, si fondano tutti sul rispetto di uno stesso principio, che nel nostro ordinamento giuridico-economico riveste una notevole importanza, ossia la tutela della concorrenza.

Qualsiasi “agente economico”, anche se appartenente al Terzo settore, non può distorcere le dinamiche concorrenziali, ostacolando, così, la realizzazione del suddetto principio.

---

quella che altrimenti potrebbe realizzarsi sul mercato; b) costituisca una forma di produzione socialmente preferibile”, ZOPPINI, op. ult. cit., p. 348.

<sup>176</sup> Sul punto ZATTI, *Alla ricerca di un profilo istituzionale dell’impresa sociale tra “economia sociale di mercato” e “terzo settore”*, in Non Profit n. 2/2006, p. 554. L’A. ricorda che “La teoria economica, in particolare, individua tre principali approcci giustificativi dell’intervento pubblico sulle organizzazioni senza scopo di lucro distinguibili, in base, rispettivamente, al livello della qualità dei servizi rispetto a quello degli enti lucrativi e alla loro sostituibilità o complementarietà rispetto a quelli erogati dall’amministrazione pubblica”.

Per questo motivo, scopo della cosiddetta “legislazione non profit”, secondo autorevole dottrina<sup>177</sup> dovrebbe essere quello di contribuire ad estendere il più possibile la concorrenza nei settori socialmente rilevanti (istruzione, assistenza, sanità, educazione), attraverso norme che incentivino la nascita e lo sviluppo dei soggetti nel Terzo settore ed allo stesso tempo limitino possibili comportamenti “opportunistici”, che sono fortemente diffusi in tale contesto<sup>178</sup>.

Insieme alle teorie economiche e giuridiche sulla tutela della concorrenza, anche la legislazione comunitaria sembrerebbe “scoraggiare” l’intervento pubblico a beneficio delle organizzazioni del Terzo settore.

L’art.87 (già 92) del Trattato CE<sup>179</sup> vieta, infatti, i cosiddetti “aiuti di Stato”, ossia “gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”; tali aiuti, infatti, ai sensi del cit. articolo, sono “incompatibili con il mercato comune”<sup>180</sup>.

Il legislatore, quindi, fatta la scelta di politica di “finanziare”, con risorse pubbliche, le organizzazioni del Terzo settore, deve fare anche molta attenzione a non violare l’art.87 del Trattato CE<sup>181</sup>.

---

<sup>177</sup> Sul punto v. ZOPPINI, Relazione introduttiva, op.ult. cit..

<sup>178</sup> BORZAGA, a tal proposito, parla di “comportamenti opportunistici” riferendosi alle forme di “for profit mascherate”, Introduzione, op. cit., p. 25; ZOPPINI, invece distingue i “comportamenti parassitari” dagli “atteggiamenti opportunistici”: i primi “sono tipicamente quelli di coloro che, potendo scegliere se realizzare una determinata attività in forma lucrativa o non lucrativa, scelgono la seconda per lucrare i benefici (usualmente fiscali) di cui quell’attività gode”, i secondi, invece, sono “forme di elusioni più sottili e che meno facilmente possono essere colpite. In questo caso, chi agisce attraverso il soggetto metaindividuale avrebbe comunque scelto la forma non lucrativa, ma informa i propri comportamenti più alla conservazione della rendita di posizione di cui gode, che non invece al fine di realizzare lo scopo (non lucrativo) dell’associazione”, Relazione introduttiva, op. ult. cit., p. 345. , p. 353.

<sup>179</sup> Si tratta del Trattato istitutivo della Comunità europea, firmato a Roma il 1957 e modificato dagli accordi di Maastricht del 1992.

<sup>180</sup> Occorre precisare che lo stesso articolo prescrive una serie di situazioni in cui il divieto in questione può essere derogato, definendo, in questi casi, gli “aiuti di Stato compatibili con il mercato comune”, una di tali fattispecie derogatorie è costituita “dagli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio” che, tra l’altro, ritroviamo tra i settori di attività in cui può operare l’impresa sociale (art. 2, comma 1 lettera f e i)

<sup>181</sup> In caso contrario la Commissione europea ha il potere-dovere di applicare, nei confronti dello Stato trasgressore, la cosiddetta “procedura di infrazione” di cui all’art. 88 del Trattato CE, mediante le quale prima richiede agli Stati interessati “di presentare le loro osservazioni” dopo di che se considera l’aiuto “incompatibile” con il Mercato comune, “decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo” e, infine, qualora lo Stato non provvedesse in tal senso “la Commissione o qualsiasi altro interessato può adire direttamente la Corte di giustizia”.

Fino ad ora, tra le possibili forme di “sostegno pubblico” destinabili alle organizzazioni del Terzo settore, è stata citata unicamente l’introduzione di una “disciplina fiscale di favore”, intesa come concessione di agevolazioni fiscali a beneficio di tali soggetti, la quale, però, non rappresenta certo l’unica modalità “di sostegno” esistente.

Lo Stato, inteso come collettività, infatti, può “finanziare” in molteplici modi le organizzazioni del Terzo settore. Tale finanziamento può realizzarsi in via diretta o indiretta e può consistere, ad esempio, in sgravi contributivi, donazioni/erogazioni liberali a favore di tali soggetti, concessioni di appalti di cui il committente è lo Stato stesso, oppure in un sistema normativo che, nel complesso, sia meno esigente per gli enti di Terzo settore rispetto a quello degli organismi for profit, etc.

Nonostante questa serie di alternative, però, è innegabile che il ruolo che la fiscalità ricopre in tale contesto è ormai considerato di primaria importanza<sup>182</sup>: la concessione di benefici fiscali è sicuramente considerata la strada più facilmente percorribile e, quindi, la più utilizzata per favorire lo sviluppo delle organizzazioni di Terzo settore.

## **4.2. L’impresa sociale e l’assenza di incentivi fiscali**

In virtù di quanto detto nel paragrafo precedente, l’impresa sociale, in qualità di organizzazione del Terzo settore, dovrebbe godere di una disciplina fiscale di favore, tale da assicurarle un rapido inserimento nel mondo imprenditoriale ed il riconoscimento dei “meriti” dell’attività svolta.

A tal proposito, anche la dottrina più “rigorosa”, ossia quella preoccupata più delle “controindicazioni”, che dei possibili effetti positivi del sostegno pubblico al

---

<sup>182</sup> Sul punto DI PIETRO, *Il futuro fiscale del no profit tra solidarietà sociale e sussidiarietà orizzontale*, in *Non Profit*, n. 2/2006, p. 231; secondo BARBETTA “la presenza contemporanea delle due caratteristiche (svolgimento di attività socialmente meritoria e vincolo di non distribuzione) che identifica univocamente le organizzazioni di Terzo settore [...] rappresenta una ragione sufficiente alla concessione di esenzioni ed incentivi fiscali”, *Arriva l’impresa sociale*, op. cit., p. 195; la stessa Agenzia per le Onlus, alla presentazione del cosiddetto “Libro Verde” del Terzo settore ha messo in evidenza come la “leva fiscale” assume un grande rilievo ai fini della promozione di tali attività.

Terzo settore, si è sempre schierata a favore di eventuali agevolazioni fiscali all'impresa sociale<sup>183</sup>.

Ciò Nonostante, il legislatore con il D.lgs. n.155/2006 non ha prescritto alcuna norma di natura fiscale che potesse, in qualche modo, favorire, la cosiddetta fase di start-up dell'impresa sociale.

In realtà, è stata la legge delega n.118/2005 che ha precluso al legislatore delegato la possibilità di attribuire una disciplina fiscale di favore all'impresa sociale, in quanto la stessa, al suo art.3, disponeva che “Dall'attuazione dei principi e criteri direttivi di cui alla presente legge non devono derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica”. Da tale disposizione scaturiva l'impossibilità di prevedere, a favore dell'impresa sociale, qualsiasi forma di sostegno pubblico, tra cui, ovviamente, rientravano anche i risparmi fiscali che, in realtà, erano stati inizialmente previsti dal disegno di legge sull'impresa sociale<sup>184</sup> ma che successivamente, nel corso del lungo iter parlamentare che ha caratterizzato l'emanazione della legge, sono scomparsi per evidenti ragioni di gettito e di conti pubblici<sup>185</sup>.

Il legislatore delegato ha, dunque, rispettato alla lettera il dispositivo di cui all'art.3 della legge delega, non prevedendo alcuna agevolazione fiscale a favore dell'impresa sociale.

In realtà, il D.lgs. n.155/2006 non esclude in assoluto la possibilità per le imprese di godere di benefici fiscali, in quanto qualora tale status venga assunto da Onlus, enti non commerciali e cooperative sociali, come vedremo, le agevolazioni già

---

<sup>183</sup> ZOPPINI, pur considerando la concorrenza del Mercato l'obiettivo primario e predominante, non si è mai detto contrario all'assegnazione di agevolazioni di carattere tributario all'impresa sociale anzi, al contrario, le ha esplicitamente considerate compatibili con l'obiettivo principale, v. supra.

<sup>184</sup> Il disegno di legge A. C. 3045, approvato in prima lettura alla Camera dei deputati prevedeva un profilo fiscale di favore dell'impresa sociale condiviso, peraltro, da tutti i gruppi parlamentari. Quando, successivamente, il testo passato all'esame del Senato sono stati cancellati tutti gli sconti fiscali precedentemente previsti e il testo di legge è stato approvato con i soli voti della maggioranza politica.

<sup>185</sup> Gli sconti, infatti, avrebbero sicuramente inciso in negativo, almeno inizialmente, sulle finanze pubbliche producendo un ulteriore peggioramento del rapporto deficit/Pil, che, per l'Italia, era già superiore al limite massimo (3%) stabilito a livello comunitario.

previste per tali soggetti continueranno a sussistere<sup>186</sup>; tuttavia, non si può certo pensare che tali agevolazioni siano state pensate in modo specifico ed esclusivo per l'impresa sociale, in quanto le Onlus, gli enti non commerciali e le cooperative sociali ne avrebbero comunque beneficiato, anche senza l'ulteriore qualifica di "impresa sociale".

A tal proposito, il comma 1 dell'art.17 del D.lgs. n.155/2006, stabilisce che "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 previste". In pratica, la norma in esame consente alle "Onlus" e agli "enti non commerciali" di acquistare la qualifica di "impresa sociale"<sup>187</sup> senza, allo stesso tempo, perdere i "benefici" fiscali che spettano loro in virtù del D.lgs. n.460/1997<sup>188</sup>.

Tale disposizione, quindi, detta, semplicemente, la disciplina fiscale di un particolare soggetto "ibrido", ossia quello risultante "dall'incrocio" di un'organizzazione che è già Onlus o ente non commerciale ma che, al contempo, diviene anche "impresa sociale", e, quindi, "impresa" a tutti gli effetti<sup>189</sup>.

---

<sup>186</sup> GIOVANARDI ritiene che "Non è vero, quindi, che le imprese sociali non godono di alcun trattamento di favor, ma è piuttosto vero che le agevolazioni operano se e solo se l'impresa sociale sia anche, oltre che società cooperativa, ente non commerciale ed Onlus", *L'impresa sociale, tra prevalenza dell'attività economico-imprenditoriale ed applicabilità del regime di enti non commerciali ed Onlus*, in *Impresa sociale*, n. 3/2006, p. 168.

<sup>187</sup> Ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettera c,) del TUIR sono enti non commerciali: "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali". Per la definizione di Onlus, invece, v. supra.

<sup>188</sup> In realtà per quanto concerne gli enti non commerciali non si dovrebbe parlare di agevolazioni fiscali in senso stretto, in quanto per essi il legislatore ha disposto una disciplina fiscale a se stante. In pratica più che agevolazioni fiscali, per gli enti non commerciali sono previste regole completamente differenti ed autonome che, tuttavia, sono anche maggiormente vantaggiose rispetto a quelle che disciplinano gli enti commerciali.

<sup>189</sup> PETTINATO a tal proposito parla di "sovrapposizione potenziale delle qualifiche" sostenendo anche l'articolo 17 del D.lgs. 155/2006 sia contrassegnato da un "Titolo ambizioso", avente l'obiettivo di "governare in via di principio proprio i predetti incroci potenziali di qualifica con enti non commerciali ed Onlus", *Impresa sociale e Onlus...*, op. cit., p.116.

Il comma 3, dell'art.17, del D.lgs. n.155/2006, invece, dispone sul “coordinamento” tra la disciplina delle cooperative sociali e quella dell'impresa sociale stabilendo che “Le cooperative sociali ed i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381, i cui statuti rispettino le disposizioni di cui agli articoli 10, comma 2, e 12, acquisiscono la qualifica di impresa sociale<sup>190</sup>. Alle cooperative sociali ed i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381, che rispettino le disposizioni di cui al periodo precedente, le disposizioni di cui al presente decreto si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative”.

Tale norma, in sintesi, stabilisce che le cooperative sociali e i loro consorzi, salvo il rispetto di determinate condizioni<sup>191</sup> acquisiscono, “di diritto”, la qualifica di “impresa sociale” e applicano la relativa disciplina, in quanto compatibile con la L.m n.381 / 1991<sup>192</sup>. Al riguardo, inoltre, occorre rilevare che l'art.111-septies delle disposizioni attuative del codice civile stabilisce che “Le cooperative sociali [...] sono considerate, indipendentemente dai requisiti dell'art.2513 del codice cooperative a mutualità prevalente<sup>193</sup>”.

Le imprese sociali di cui all'art.17, comma 3 del D.lgs. n.155/2006, dunque, acquisteranno la qualifica di “cooperative a mutualità prevalente”, e godranno, di conseguenza, dei benefici fiscali assegnati anche a queste ultime<sup>194</sup>.

---

<sup>190</sup> La Legge 8 novembre 1991, n. 381 ha istituito le cooperative sociali che sono cooperative con lo scopo di perseguire l'interesse generale (art. 1) attraverso la gestione di servizi socio- sanitari ed educativi (cosiddette “cooperative sociali di tipo A”), oppure attraverso lo svolgimento di qualsiasi attività finalizzata all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (cosiddette “cooperative sociali di tipo B). Esse sono organizzazioni con lucratività limitata, in quanto soggette alla disposizione di cui all'art. 2514 c.c. con i relativi limiti di distribuzione, diretta e indiretta, degli utili. Altra norma importante è l'art. 3 della L. n. 381/1991 che prevede la possibilità per le cooperative sociali di utilizzare lavoro volontario.

<sup>191</sup> Esse devono redigere e depositare, presso il registro delle imprese, oltre al bilancio economico anche il bilancio sociale. Inoltre, esse debbono rispettare le norme sul coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari dell'attività, ai sensi dell'art.12 del D.lgs. n.155/2006.

<sup>192</sup> Affinché ciò sia possibile è necessario, ai sensi del comma 4 del D.lgs. n.155/2006, adeguare il proprio statuto entro dodici mesi dall'entrata in vigore della suddetta legge.

<sup>193</sup> La riforma del diritto societario, D.lgs. n.6/2003 ha introdotto la figura delle “cooperative a mutualità prevalente”, che perseguono lo scopo mutualistico in via prevalente. Ciò si verifica ai sensi dell'art.2512 c.c., quando: “svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni e servizi; si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci; si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni e servizi da parte dei soci”.

<sup>194</sup> Dalla riforma del diritto societario (D.lgs. n.6/2003), infatti, le tradizionali agevolazioni fiscali previste per le società cooperative si applicano solo alle cooperative a mutualità prevalente. L'art.223-duodecies delle disposizioni attuative

In pratica, l'impresa sociale che acquisisce anche la qualifica di "cooperativa sociale", ai fini fiscali, godrà dei benefici assegnati specificatamente a quest'ultima dalla L. n.381/1991<sup>195</sup>, di quelli previsti per le Onlus dal D.lgs. n.460/1997<sup>196</sup>, e, infine, di quelli tradizionalmente concessi alle società cooperative<sup>197</sup>.

Risulta evidente, a questo punto, che l'art.17 del D.lgs. n.155/2006<sup>198</sup> non introduce nulla di nuovo nell'ambito della legislazione fiscale delle organizzazioni di Terzo settore, in quanto tale articolo non fa altro che specificare che le Onlus, gli enti non commerciali e le cooperative sociali continuano a godere delle rispettive "agevolazioni" fiscali, anche dopo aver assunto la qualifica di "impresa sociale".

Tuttavia, si deve rilevare che l'eventuale godimento di agevolazioni fiscali per l'impresa sociale, in realtà, è ancor più limitato di quanto la norma lascia trasparire.

L'impresa sociale, infatti, che si costituisce sotto forma di società (eccetto cooperativa) non potrà mai godere dei benefici fiscali di cui al D.lgs. n.460/1997, dato che, per definizione, gli enti societari non possono mai essere né enti non commerciali, né tanto meno Onlus<sup>199</sup>.

---

del c.c., stabilisce che "le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente".

<sup>195</sup> L'art.7 della L. n.381/1991 intitolato «Regime tributario» detta alcune norme di favore per le cooperative sociali come, ad esempio, quella del comma 2 del cit. articolo che stabilisce che "le cooperative sociali godono della riduzione ad un quarto delle imposte catastali ed ipotecarie dovute a seguito della stipula di contratti di mutuo, di acquisto o di locazione, relativi ad immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale".

<sup>196</sup> Ricordiamo che le cooperative sociali, ai sensi dell'art.10, comma 8 del D.lgs. n.460/1997, sono anche Onlus "di diritto".

<sup>197</sup> Nelle società cooperative a mutualità prevalente, ad esempio, non concorrono a formare il reddito imponibile gli utili destinati a riserve indivisibili a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuzione tra i soci; inoltre, le stesse hanno la possibilità di dedurre dal reddito imponibile gli utili destinati ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione; per le cooperative di produzione e lavoro, invece, ai sensi dell'art.11 del D.P.R. 601/1973, vige l'esenzione, totale o parziale dell'Ires, a seconda dell'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci lavoratori in rapporto alla totalità dei costi sostenuti dalla cooperative, eccetto quelli per le materie prime e quelle sussidiarie; infine, va ricordato che si applicano specifiche disposizioni qualora le cooperative non sono a mutualità prevalente e qualora operano in particolari settori (agricoltura, pesca, edilizia etc.).

<sup>198</sup> L'art.17 del D.lgs. n.155/2006, tra l'altro, consta anche di un altro comma, il 2, in cui si dispone che: "All'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo del 17 maggio 1999, n.153 dopo la parola: «strumentali» sono inserite le seguenti: «delle imprese sociali»". In pratica il comma in questione estende la possibilità prevista per le fondazioni bancarie di erogare finanziamenti anche alle imprese sociali.

<sup>199</sup> L'art.73 del TUIR, al comma 1, distingue in modo netto le società (lettera a) dagli enti non commerciali (lettera e). Il D.lgs. n.460/1997, invece al comma 10 dell'art.10, preclude esplicitamente alle società (salvo le cooperative) la possibilità di acquisire la qualifica di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale.

La questione dell'assenza di benefici fiscali specifici nel D.lgs.155/2006 diventa rilevante anche perché segna una “linea di discontinuità” tra l'impresa sociale e ogni altra organizzazione del Terzo settore.

Il D.lgs. n.155/2006, infatti, ha “spezzato”, il nesso esistente tra Terzo settore e fiscalità di vantaggio, storicamente, uno dei principali elementi incentivanti ai fini della nascita e della proliferazione degli enti non profit con finalità sociali.

Tale nesso era fondato sulla rilevanza sociale di alcune attività, che, essendo svolte in determinati settori, erano meritevoli di agevolazioni, attuate, solitamente, proprio tramite la leva fiscale. Occorre precisare che quando si parla di disciplina di favore, di cui godono tali soggetti, non si deve pensare esclusivamente a misure che permettono di “abbattere” l'imponibile, ridurre le imposte, le tasse o, in sintesi, di abbassare il “carico tributario”, bensì si deve intendere qualsiasi tipologia di agevolazione, che il legislatore fiscale può concedere loro, diminuendo, complessivamente, la totalità degli oneri che tali soggetti debbono sostenere nel rapporto con l'Amministrazione finanziaria<sup>200</sup>.

L'enorme differenza di politica fiscale tra l'impresa sociale e le principali organizzazioni del Terzo settore diffuse in questi ultimi anni - le Onlus, le organizzazioni di volontariato, le cooperative sociali, le organizzazioni non governative e le associazioni di promozione sociale<sup>201</sup> - si può meglio comprendere solo mettendo in evidenza le caratteristiche peculiari di queste ultime<sup>202</sup> quelle caratteristiche, cioè, che permettono loro, come si è detto, di godere di molteplici benefici fiscali, gli stessi che, invece, sono preclusi all'impresa sociale<sup>203</sup>.

Il D.lgs. n.460/1997 sulle Onlus concede una serie di agevolazioni fiscali nel caso in cui l'ente non sia una società (eccetto che cooperativa), non abbia scopo di

---

<sup>200</sup> A tal proposito, non irrilevanti sono le riduzioni degli oneri di “contabilità fiscale”.

<sup>201</sup> Come si può notare, si fa esclusivo riferimento alle organizzazioni istituite da leggi speciali, tralasciando quelle disciplinate dal codice civile (associazioni e fondazioni), le cui caratteristiche sono state, peraltro, già illustrate. v. supra, INTRODUZIONE e Cap. I.

<sup>202</sup> La trattazione, ovviamente, sarà effettuata in via sintetica. Per l'approfondimento si rinvia alle rispettive leggi istitutive di tali organizzazioni.

<sup>203</sup> Basti pensare che nel 2001 le sole erogazioni fiscalmente agevolate erogate da persone fisiche a favore di enti non profit ammontavano a 200 milioni di euro, dei quali 130 milioni di euro a favore delle Onlus. Fonte: Libro bianco sul Terzo settore.

lucro, persegua finalità di solidarietà sociale, svolga un'attività solo in determinati settori<sup>204</sup>.

La legge n.266/1991 considera, invece, meritevoli di riduzioni fiscali le attività di volontariato, ossia quelle prestate in modo “spontaneo e gratuito tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro ed esclusivamente per fini di solidarietà”<sup>205</sup>. In tal caso, inoltre, alle agevolazioni di cui all'art.8 della suddetta legge, debbono aggiungersi quelle previste dal D.lgs. n. 460/1997, dato che le organizzazioni di volontariato sono anche Onlus di diritto<sup>206</sup>.

La legge n.381/1991 riconosce alle cooperative sociali un trattamento fiscale di favore in virtù del fatto che esse perseguono l'interesse generale della comunità, attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi oppure attraverso l'inserimento di persone svantaggiate<sup>207</sup>. A nulla rileva, in questo caso, che l'attività esercitata dalla cooperativa sociale di natura economica e che l'assenza di lucro non è totale, dato che, ai sensi dell'art.2514 c.c., esse entro certi limiti, possono distribuire utili<sup>208</sup>.

La L. n.49/1997, invece, assegna benefici fiscali alle “organizzazioni non governative”, ossia istituzioni private senza scopo di lucro, che svolgono attività di cooperazione allo sviluppo in favore delle popolazioni del “terzo mondo”.

Le “associazioni di promozione sociale”, disciplinate dalla L. n. 383/2000, infine, sono “le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati”<sup>209</sup>.

---

<sup>204</sup> Precisamente l'organizzazione può svolgere attività anche in settori diversi di quelli enunciati all'art.10, comma 1 lettera a) del D.lgs. n. 460/1997, purché, tuttavia, tali attività siano direttamente connesse alle prime.

<sup>205</sup> Art.2, della L. n.266/1991.

<sup>206</sup> Art.10, comma 8, D.lgs. n.155/2006.

<sup>207</sup> Per la definizione di persone svantaggiate si rinvia all'art. 1 della L. n. 381/1991.

<sup>208</sup> Il comma 1 lettera a) dell'art. 2514 c.c. stabilisce per le cooperative a mutualità prevalente e quindi anche per le cooperative sociali “il divieto di distribuire dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivo versato”.

<sup>209</sup> V. art. 2 della L. n. 383/2000.

La L. n.383/2000, diversamente di quanto visto per tutti gli altri provvedimenti normativi precedentemente analizzati, non dispone una disciplina fiscale specifica per le “associazione di promozione sociale”. Tuttavia, quest’ultime, godono comunque di un trattamento fiscale di favore, dato che esse rientrano tra i cosiddetti “enti di tipo associativo” di cui all’art.148 del TUIR<sup>210</sup>.

Tale disposizione detta una serie di benefici fiscali, fondati tutti sul cosiddetto meccanismo della “decommercializzazione” delle attività che, peraltro, uno strumento molto utilizzato dal legislatore fiscale ai fini agevolativi<sup>211</sup>.

In pratica, ai sensi dell’art.148 del TUIR e di tutte le altre disposizioni fiscali che prevedono la “decommercializzazione” delle attività, “sono considerate commerciali” attività che lo sarebbero se venissero esercitate da qualsiasi altro soggetto (es. somministrazione di alimenti dietro corrispettivi specifici)<sup>212</sup>.

È emersa chiaramente, quindi, la somiglianza tra le caratteristiche tipiche delle organizzazioni del Terzo settore con quelle dell’impresa sociale, che con le prime condivide l’assenza di lucro, le finalità (interesse generale), i settori di attività e, in un caso, quello delle cooperative sociali, anche il modus operandi di natura economica e non meramente erogativa.

Allo stesso tempo, risulta sempre più incomprensibile la scelta del legislatore di non prevedere agevolazioni fiscali a favore dell’impresa sociale, determinando,

---

<sup>210</sup> Peraltro tra gli “enti di tipo associativo” di cui all’art., 148 del TUIR rientrano anche le associazioni e le fondazioni, ossia i “tipici” enti senza scopo di lucro.

<sup>211</sup> A tal riguardo GIOVANARDI afferma che: “il regime fiscale degli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali [...] (e quindi anche le Onlus, species del genus enti non commerciali) è pesantemente influenzato da meccanismi di decommercializzazione di attività che, sulla base degli schemi codicistici a cui l’art. 55 del TUIR rinvia, risulterebbero indiscutibilmente commerciali”, *L’impresa sociale, tra principalità dell’attività economico-imprenditoriale*, in *Impresa sociale*, n. 3/2006, p. 169. La “decommercializzazione” delle attività, però, oltre ad essere uno degli strumenti normativi utilizzati per agevolare gli enti associativi, le Onlus, le Organizzazioni di volontariato, le organizzazioni non governative, è anche utilizzato dal legislatore per “detassare” le attività degli enti pubblici. Ai sensi dell’art. 74 del TUIR infatti, “non costituiscono esercizio di attività commerciale: a) l’esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici, b) l’esercizio di attività previdenziali, assistenziali, e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali”.

<sup>212</sup> A tal proposito occorre precisare che sono numerose le norme fiscali che hanno lo scopo di “decommercializzare” le attività commerciali. L’art. 143 comma 1, secondo periodo, del TUIR stabilisce che per gli enti non commerciali “non si considerano commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell’art. 2195 del codice civile rese in conformità di finalità Istituzionali dell’ente senza specifica organizzazione e verso pagamenti che non eccedono i costi di diretta imputazione”; stessa funzione svolgono l’art. 143, comma 3, del TUIR, l’art. 150 del TUIR e anche l’art. 4, comma 6 del D.P.R.n. 633/1972 sull’IVA “decommercializza” l’attività della “associazioni di promozione sociale”.

così, una netta disparità di trattamento tra soggetti aventi caratteristiche simili e facendo risultare, altresì, la stessa come una vera e propria organizzazione “anomala” nel panorama del Terzo settore.

Il D.lgs. n.155/2006, oltre a non dettare alcuna agevolazione fiscale a favore dell’impresa sociale<sup>213</sup> è, anche, completamente privo di norme di natura tributaria, che, tra l’altro, avrebbero consentito di chiarire meglio la disciplina fiscale da applicare al nuovo “soggetto”, e, innanzitutto, la categoria reddituale (ex art. 6 del TUIR) nella quale collocare il reddito da esso prodotto.

L’assenza, nel D.lgs. n.155/2006, di norme che permettano di specificare il regime fiscale a cui è soggetta l’impresa sociale è sicuramente fonte di ambiguità. Le particolari caratteristiche dell’impresa sociale (finalità di interesse generale, assenza di lucro, utilità sociale, etc), nonché la propria “trasversalità” rendevano opportuna la predisposizione di norme tese a “collocare” fiscalmente tale nuova organizzazione.

Secondo parte della dottrina, l’assenza di una disciplina fiscale nel D.lgs. n.155/2006 è dovuta alle caratteristiche stesse dell’impresa sociale, la quale potendo essere “gestita” da una molteplicità di soggetti giuridici (dalle società alle Onlus, dalle cooperative sociali alle associazioni, etc) ha reso impossibile l’introduzione di una disciplina fiscale unitaria<sup>214</sup>. In pratica, l’assenza di norme fiscali nel D.lgs. n. 155/2006 sarebbe dovuta al fatto che la qualifica di “impresa sociale” può essere assunta da una pluralità di soggetti, ognuno dei quali possiede una propria disciplina fiscale.

Tale orientamento, tuttavia, non appare condivisibile, in quanto l’impresa sociale, alla luce del D.lgs. n.155/2006, sebbene non possa considerarsi del tutto un

---

<sup>213</sup> La concessione delle agevolazioni previste per enti non commerciali, onlus e cooperative sociali è scarsamente rilevante, in quanto non innovative e, soprattutto, riferite a soggetti che avrebbero comunque goduto del regime fiscale di favor.

<sup>214</sup> Il legislatore non introduce una disciplina fiscale ad hoc per le imprese sociali, in quanto non ci troviamo di fronte ad un fenomeno giuridico limitato, ma a una pluralità di forme giuridiche corrispondenti alle diverse tipologie di organizzazione non lucrativa”, ZATTI, Alla ricerca di un profilo istituzionale..., op. cit., p. 557.

nuovo “soggetto giuridico”<sup>215</sup> è concepita con delle caratteristiche ben definite e che, a livello fiscale, come vedremo, riverberano determinati effetti.

Il legislatore, in pratica, doveva scegliere, se assoggettare l’impresa sociale, in virtù delle proprie caratteristiche, ad una disciplina fiscale “speciale”<sup>216</sup> oppure non disporre nulla in tal senso, lasciando, in quest’ultimo caso, la stessa assoggettata allo stesso regime impositivo degli altri enti aventi le sue stesse caratteristiche.

La decisione di una disciplina fiscale ad hoc, tuttavia, sarebbe “sfociata”, quasi sicuramente, nella concessione di agevolazioni fiscali, violando, in tal modo, il dispositivo dell’art. 3 della legge delega.

L’impossibilità di prevedere sconti fiscali a favore dell’impresa sociale e le particolari caratteristiche che, come detto, permettono di assegnarle una precisa “identità fiscale”, hanno indotto, probabilmente, il legislatore a ritenere superflua la predisposizione di una disciplina fiscale specifica nel D.lgs. n.155/2006.

L’assenza di quest’ultima non si deve, o comunque, non si può, interpretare, tuttavia, come volontà del legislatore di assoggettare la stessa ad un regime fiscale piuttosto che ad un altro, a seconda delle caratteristiche dell’ente “gestore”; le prerogative dell’impresa sociale, infatti, permettono di collocarla nell’ambito di una determinata categoria fiscale di soggetti, a prescindere dall’organizzazione ad essa “sottostante”.

Sintetizzando, possiamo affermare che il principio di “trasversalità” dell’impresa sociale che vale in ambito civilistico non vale anche in ambito tributario: essa fiscalmente corrisponde ad una determinata categoria e produce una determinata tipologia reddituale ex art.6 del TUIR.

---

<sup>215</sup> Evidenziamo che l’impresa sociale non è un soggetto giuridico, in senso stretto, nel senso che non va sommarsi a quelli del codice civile ma è soltanto una qualifica che può essere da essi assunta qualora rispettino requisiti del D.lgs. n. 155/2006.

<sup>216</sup> In tal caso, molto probabilmente, vi sarebbero state anche delle agevolazioni fiscali per l’impresa sociale.

Il nostro obiettivo, pertanto, sarà quello di attribuire all'impresa sociale la corretta collocazione fiscale comprendendo, innanzitutto, quali sono le sue caratteristiche fiscalmente rilevanti.

In pratica, dovremo stabilire quali sono gli elementi dell'impresa sociale che il legislatore tributario considera discriminanti, tali da permettere la classificazione del reddito da essa prodotto, all'interno di una categoria reddituale anziché di un'altra.

### **4.3 L'impresa sociale sotto il profilo di ente commerciale**

Da quanto detto, il D.lgs. n.155/2006 ha lasciato immutata la disciplina fiscale prevista per i soggetti del Terzo settore; esso, quindi, si inserisce nel contesto tributario vigente, senza, minimamente intaccarlo<sup>217</sup>.

Sulla base di tale constatazione possiamo concludere che l'impresa sociale, a seconda delle proprie caratteristiche, potrà essere considerata, fiscalmente, o ente commerciale oppure ente non commerciale, ai sensi dell'art.73 comma 1 del TUIR.

Tale norma individua, infatti, due grandi categorie di soggetti fiscali<sup>218</sup>: gli enti commerciali e gli enti non commerciali<sup>219</sup>. I primi sono quelli "che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale" mentre i secondi "non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale"<sup>220</sup>.

Per comprendere in quale categoria fiscale occorre annoverare l'impresa sociale non possiamo che partire dalla sua definizione e dalle caratteristiche che la contraddistinguono.

---

<sup>217</sup> PETTINATO, a proposito dell'assenza di norme fiscali nel D.lgs. n. 155/2006 afferma che: "È perfino banale sottolineare come il tributarista, cioè il giurista principale destinatario della materia delle Onlus, stando alle norme del D.l. 155/2006, potrebbe quasi ignorare il nuovo istituto dell'impresa sociale", *Impresa sociale e Onlus* passando per i rapporti concettuali ambigui in attesa delle novità, in *Impresa sociale*, n. 3/2006, p. 114.

<sup>218</sup> A queste due "storiche" categorie ormai ne va aggiunta una terza. v. anche GRUMO, op. cit.

<sup>219</sup> Da rilevare che le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e di mutua assicurazione, ai fini fiscali, sono equiparate agli enti commerciali tant'è che "le due categorie sono unificabili in una soltanto", TESAURO, in *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, p. 125.

<sup>220</sup> L'art. 73 comma 1 del TUIR, inoltre, considera anche l'ulteriore requisito della residenza del soggetto, che individua la categoria fiscale dei "soggetti non residenti", per i quali vi è un diverso regime fiscale.

L'impresa sociale è un'organizzazione senza scopo di lucro, che svolge, in via principale, attività economica (di produzione o di scambio di beni e servizi di utilità sociale) diretta a realizzare finalità di interesse generale.

Tale definizione è sintetica ma, allo stesso tempo, efficace, in quanto evidenzia le tre caratteristiche più importanti dell'impresa sociale (cioè l'assenza di lucro, lo svolgimento di attività economica e il perseguimento dell'interesse generale), permettendoci di isolare, ai fini della sua classificazione fiscale, solo quelle rilevanti.

Ebbene, per il legislatore tributario, dei tre requisiti sopra menzionati, rileva solo "l'esercizio, in via stabile e principale, di un'attività economica organizzata"<sup>221</sup>.

I restanti due, l'interesse generale e l'assenza di lucro, invece, sebbene apprezzabili da un punto di vista sociale, non assumono alcuna importanza ai fini fiscali. Essi, infatti, non rientrano in alcuna normativa tributaria di carattere generale, come ad esempio il D.P.R. n.917/1986 o il D.P.R. n.633/1972<sup>222</sup>, ma solo in alcune leggi a carattere speciale, nelle quali, a determinati requisiti, il legislatore assegna corrispondenti benefici fiscali.

La conclusione, ovvia, del ragionamento è, quindi, che, ai fini tributari, quella esercitata dall'impresa sociale non è altro che un 'attività economica organizzata, e, in quanto tale, è considerata dal punto di vista fiscale anche attività commerciale<sup>223</sup>.

L'attività commerciale, inoltre, costituisce sicuramente "l'oggetto principale" dell'impresa sociale che, ai sensi dell'art.73 comma 4 del TUIR, è definito come "l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Non sembra possano esserci dubbi, quindi, sulla "principalità" dell'attività commerciale nell'impresa sociale, dato che essa, deve perseguire la propria finalità, l'interesse generale proprio tramite l'esercizio di un'attività economica; ne consegue che quest'ultima è l'attività "essenziale" dell'impresa sociale per realizzare il proprio scopo.

---

<sup>221</sup> Sul punto v. CUONZO, *Impresa sociale: identità e prospettive fiscali*, in Terzo settore, febbraio 2006, p. 44.

<sup>222</sup> Sono rispettivamente: la legge che disciplina le imposte dirette sui redditi (IRPEF e IRES) e la legge che disciplina l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

<sup>223</sup> Sul concetto di attività commerciale come attività economica v. supra, Cap. I.

Tale conclusione è rafforzata anche dal disposto dell'art. 2 comma 3 del D.lgs. n.155/2006, in cui il legislatore definisce "l'attività principale" dell'impresa sociale come "quella per la quale i relativi ricavi sono superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale.

Al riguardo occorre segnalare che il legislatore fiscale, all'art.149 comma 2 del TUIR, detta una serie di parametri quantitativi, che, qualora non rispettati, determinano la "perdita della qualifica di ente non commerciale"; in pratica, lo "sforamento" di tali parametri dà luogo ad una presunzione legale in base alla quale l'ente non esercita più, per lo meno in via principale (prevalente), l'"istituzionale", intesa come non economica, bensì quella commerciale<sup>224</sup>.

Uno di questi parametri è legato proprio ai ricavi realizzati dall'ente e corrisponde alla prevalenza dei ricavi derivanti dall'attività commerciale rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti l'attività istituzionale<sup>225</sup>.

Occorre rilevare, tuttavia, che il legislatore non prescrive la perdita della qualifica di ente non commerciale in via automatica, nel senso che il superamento del singolo parametro non è sufficiente a far scattare la presunzione "di commercialità" per l'ente, in quanto è comunque necessaria una valutazione complessiva dell'attività dello stesso<sup>226</sup>.

Da quanto detto, quindi, risulta, indubbiamente, che "l'oggetto principale" dell'impresa sociale è "l'esercizio di attività commerciale" e, pertanto, essa non può che essere classificata come "ente commerciale", ai sensi dell'art.73, comma 1 lettera b).

---

<sup>224</sup> Secondo TESAURO: "Il legislatore ha stabilito una serie di parametri che attestano la prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella istituzionale che, perciò possono determinare la perdita della qualifica di ente non commerciale", Istituzioni... p. 126.

<sup>225</sup> Gli altri parametri dettati dall'art.149 comma 2 del TUIR sono: "prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti attività".

<sup>226</sup> "E' da sottolineare che la perdita della qualifica di ente commerciale non è una conseguenza automatica della prevalenza di uno dei quattro dati sopra indicati, essendo sempre necessaria una valutazione globale circa la prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella istituzionale", TESAURO, Istituzioni..., p. 127.

In virtù di quanto detto, non dovrebbe destare perplessità la classificazione fiscale dell'impresa sociale nell'ambito degli "enti commerciali". Tuttavia, nella già "cospicua" letteratura sull'argomento, si rinvencono teorie in base a cui l'impresa sociale possa essere, a determinate condizioni, anche "ente non commerciale".

Autorevole dottrina ha, infatti, sostenuto che le imprese sociali possono essere qualificate, dal punto di vista fiscale, o come "enti commerciali", o come "enti non commerciali", o infine, "Onlus"<sup>227</sup>. Tale interpretazione non è assolutamente fondata sulla "decommercializzazione" dell'attività da essa svolta, bensì sul "confronto" tra l'art.149, comma 2 del TUIR e l'art.2, comma 3 del D.lgs. n.155/2006.

In pratica, si sostiene che un ente può rispettare il requisito di cui all'art.2, comma 3 del D.lgs. n.155/2006, cioè realizzare almeno il settanta per cento di ricavi tramite l'attività economica, non "violando" i parametri quantitativi di cui all'art.149 comma 2 del TUIR, e mantenendo, così, anche la qualifica di "ente non commerciale"<sup>228</sup>. Tale situazione potrebbe verificarsi, ad esempio, quando i ricavi dell'attività economica sono superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi, ma, contemporaneamente, gli stessi "ricavi commerciali" sono inferiori al valore di mercato dei beni e dei servizi relativi alle attività "non commerciali". In questo caso, infatti, il presupposto di cui all'art.149, comma 2, lettera b) del TUIR è scongiurato e ciò, secondo tale dottrina, dovrebbe favorire la conservazione della qualifica di ente non commerciale.

---

<sup>227</sup> GIOVANARDI, op. cit. p. 171; GRUMO, op. cit., p. 31.

<sup>228</sup> [...] " sicchè potrebbe teoricamente accadere che un ente non societario possa ambire ad assumere la qualifica di impresa sociale (per il fatto che oltre il settanta per cento dei ricavi derivanti dall'attività di impresa volta alla produzione e allo scambio di beni e servizi di utilità sociale), senza per questo dover considerarsi ente commerciale. Il tutto non in forza degli anzidetti congegni di decommercializzazione dell'attività, ma, piuttosto, ed in alternativa:

- perché il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati nell'esercizio di attività non commerciale supera quello dei ricavi conseguiti
- perché, anche in assenza del precedente requisito, gli altri elementi che il legislatore ha individuato nell'art.149, cv. 2, lettera a), e), d), del t.u.i.r. inducono a qualificare l'ente come non commerciale;
- perché ulteriori circostanze non previste nell'elencazione (pacificamente non tassativa) di cui all'art.149, co.2, del t. u. i.r. supportano la natura non commerciale dell'attività", GIOVANARDI, op. cit. p. 171.

Si è sostenuto, inoltre, che vi è un'unica fattispecie in cui le imprese sociali non rientrano automaticamente tra “gli enti commerciali”, ossia quella prospettata dall'art.2 comma 2 del D.lgs. n.155/2006<sup>229</sup>.

Tale disposizione, infatti, stabilisce che “possono acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che esercitano attività di impresa, al fine dell'inserimento lavorativo” di soggetti svantaggiati.

Praticamente, in questo settore di attività (inserimento lavorativo di persone svantaggiate il requisito della “principalità” dell'attività economica non è più necessario ai fini dell'attribuzione della qualifica di “impresa sociale”<sup>230</sup>.

Si può ben notare, infatti, che l'art.2 comma 2 del D.lgs. n.155/2006, mentre continua a richiedere lo svolgimento di attività di impresa, non prescrive più, esplicitamente, l'obbligo di esercitare tale attività “in via principale”.

Le imprese sociali che perseguono finalità di inserimento lavorativo di persone svantaggiate, quindi, possono anche esercitare attività economica solo in via sussidiaria; in quest'ultimo caso, quindi, esse, sul piano fiscale, potrebbero anche non essere considerate “enti commerciali” ex art.73 del TUIR.

In sintesi, si sostiene che l'impresa sociale può anche essere ente, fiscalmente, “non commerciale”, dato che l'attività economica, da essa svolta, non deve essere per forza quella “principale” (ex art.2 comma 3 del D lgs.n.155/2006) e, quindi, la “commercialità” può anche non essere “l'oggetto principale” dell'ente ex art.73 TUIR).

Le teorie qui sopra esposte, quindi, fanno riferimento ambedue a parametri di natura quantitativa, i quali permetterebbero, in determinate situazioni, all'ente di acquisire la qualifica di “impresa sociale” senza avere quella di “ente commerciale”.

---

<sup>229</sup> “La possibilità che un soggetto con i caratteri dell'ente non commerciale possa rivestire anche quelli dell'impresa sociale è fisiologica solo nei casi in cui non configgono le “principalità” delle attività svolte (e ciò accade, di fatto, quando l'impresa sociale si qualifica tale non per un 'attività commerciale principale, come è la regola, quanto per ragioni di tipicità del merito: ad esempio, l'opera di avvio al lavoro di soggetti svantaggiati,)”, PETTINATO, Impresa sociale e Onlus..., op. cit., p.118.

<sup>230</sup> Sul punto v. anche FICI che specifica che il requisito della principalità ha senso solo con riguardo alle imprese sociali che svolgono attività di impresa nei settori di cui all'art 2 comma 1 del D.lgs n. 155/2006.

Sia l'una che l'altra, in pratica, fanno leva esclusivamente sulla nozione di "principalità dell'attività economico-commerciale, delineata dall'art.2, comma 3 del D.lgs. n.155/2006<sup>231</sup>, in virtù della quale concludono che l'impresa sociale può essere, eventualmente, anche "ente non commerciale".

Tuttavia quello che è il comune punto di partenza rappresenta anche il limite di ambedue le teorie.

La nozione di "principalità" di cui all'art.2, comma 3 del D.lgs. n.155/2006, data la natura dell'intero decreto sull'impresa sociale, ha valenza civilistica e non può avere, certamente, risvolti anche in ambito fiscale.

Al riguardo, l'art.149 del TUIR definisce i parametri che determinano la "perdita della qualifica di ente non commerciale" ed è, altresì, rilevante anche per quanto concerne l'individuazione della sussistenza della "prevalenza" dell'attività commerciale.

Tuttavia, la definizione fiscale "autentica" dei concetti di "principalità", "prevalenza" è contemplata dall'art.73, comma 4 del TUIR.

Tale disposizione, infatti, definisce "l'oggetto principale" dell'ente come "l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

È evidente, dunque, che il concetto di "principalità" ex D.lgs. n.155/2006, basato prettamente su un parametro quantitativo, non corrisponde alla nozione fiscale di "oggetto principale", che, al contrario, è fondato su di un aspetto "qualitativo", ossia "l'attività essenziale"<sup>232</sup>.

Non credo vi siano dubbi, a questo punto, sul fatto che "l'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e di servizi di utilità sociale, a prescindere dall'entità di ricavi che genera, costituisca, comunque,

---

<sup>231</sup> "Per attività principale [...] si intende quella per la quale i relativi ricavi sono superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale".

<sup>232</sup> Si deve rilevare, a tal proposito che i parametri quantitativi di cui all'art.149 del TUIR a cui si è fatto riferimento in precedenza (v. supra, Cap. 1), costituiscono soltanto un ulteriore elemento che permette di attribuire la "principalità" all'attività istituzionale o commerciale dell'ente. La norma di riferimento per definire quale è l'oggetto principale dell'ente, infatti, rimane pur sempre l'art. 73 comma 4 del TUIR.

“l’attività essenziale a realizzare direttamente gli scopi primari” dell’ente, ossia l’interesse generale.

L’attività economica, quindi, rappresenta sempre “l’oggetto principale” dell’impresa sociale, così come definito dal legislatore fiscale all’art.73, comma 4 del TUIR.

Stesso discorso per le imprese sociali “che esercitano attività di impresa, al fine dell’inserimento lavorativo” di soggetti svantaggiati nelle quali è sempre quella imprenditoriale, “l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari” che, dunque, anche in questo caso, costituisce l’oggetto principale dell’impresa sociale.

In conclusione, l’oggetto principale dell’impresa sociale è sempre l’attività di impresa (o economica), e, dunque, la propria qualifica fiscale non può che essere quella di “ente commerciale”.

L’impresa sociale, dunque, è da considerarsi, sul piano fiscale, un ente commerciale, indipendentemente dall’attività svolta, dal settore in cui opera, dal soggetto che la “gestisce”, dell’interesse che persegue, etc.

L’art.73 del TUIR dispone, sostanzialmente, che “gli enti non commerciali” sono solo quelli che non hanno come oggetto principale l’esercizio di attività commerciale; mentre l’art.149 del TUIR, comma 1, prevede che “indipendentemente dalle previsioni statutarie, l’ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta”.

Stante a queste due disposizioni l’ente non commerciale che acquista la qualifica di “impresa sociale” dovrebbe divenire automaticamente “ente commerciale”, in quanto, da quel momento in poi, eserciterà prevalentemente attività economica-commerciale.

L’art.17, comma 1 del TUIR, tuttavia prevede che una “Onlus” o un “ente non commerciale” possano acquisire anche la qualifica di impresa sociale, “subordinatamente ai rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni” previste dal D.lgs. n.460/1997.

È evidente, a questo punto, il “paradosso” di fondo che caratterizza tale disposizione, la quale consente ad un “ente non commerciale” che, per definizione, non deve svolgere in via prevalente attività commerciale, di acquisire la qualifica di “impresa sociale” che, invece, in base all’art.1 del D.lgs. n.155/2006, deve esercitare in via stabile e principale attività economica, ossia commerciale<sup>233</sup>.

In pratica il D.lgs. n.155/2006 stabilisce che un “ente commerciale”, l’impresa sociale, può essere, contemporaneamente, “ente non commerciale”, ai sensi del D.lgs. n.46011997 e dell’art.73 del TUIR e, quindi, continuare a godere dei relativi “vantaggi” fiscali.

Per tale motivo, dunque, si asserisce la natura derogatoria dell’art.17, comma 1, del D.lgs. n.155/2006 <sup>234</sup> dato che esso permette di “conservare” la qualifica di “ente non commerciale” ad un soggetto che di fatto non lo è più e che, quindi, rientrerebbe nelle fattispecie di cui all’art.149 del TUIR, ossia nei casi di “perdita della qualifica di ente non commerciale”.

Con tale “tecnica”, sostanzialmente, il legislatore ha implicitamente riconosciuto la “diversità” dell’impresa sociale, sia rispetto agli “enti commerciali” che rispetto agli “enti non commerciali”. L’impresa sociale, infatti, è concepita, fiscalmente, come un soggetto “ibrido”, per via del fatto che essa svolge prevalentemente attività commerciale, ma la stessa non è volta al perseguimento di un lucro di una o di poche persone, bensì alla realizzazione di utilità sociale e di un interesse generale.

L’impresa sociale è, dunque, soggetto “terzo” dal punto di vista fiscale: essa non può essere considerata completamente né “ente commerciale” né “ente non commerciale”.

---

<sup>233</sup> “risulterà indubbiamente problematico governare un’associazione che per restare ente non commerciale deve evitare di essere prevalentemente commerciale (art.149 TUIR), ma che per dirsi « impresa sociale» deve registrare ricavi di attività economica organizzata al fine di scambio di beni o servizi (certo di utilità sociale) per un importo superiore al 70% del totale dei ricavi complessivi F. MAZZINI, *Impresa sociale sarà vera gloria*, in *Terzo Settore*, n. 4/2006.

<sup>234</sup> Sul carattere derogatorio della norma v. PETTINATO, *Impresa sociale e Onlus...*, op. cit p. 118, afferma che “l’ente non commerciale —soggetto che nessuna attività commerciale può avere, a differenza dell’impresa sociale, come oggetto principale- che diventa impresa sociale senza cambiare, nel contempo, la sua qualifica predetta in sede fiscale”.

Solo questa può essere la ratio dell'art.17, comma 1, del D.lgs. n.155/2006, dato che in nessun altro caso, se non quello dell'impresa sociale, il legislatore fiscale prevede la possibilità che un "ente non commerciale" rimanga tale, pur svolgendo in via principale attività commerciale<sup>235</sup>. Il legislatore, tuttavia, avrebbe fatto meglio a specificare il carattere derogatorio dell'art.17 del D.lgs. n.155/2006, stabilendo, in modo esplicito, che per l'impresa sociale non vale il principio in base al quale "sono enti non commerciali solo quelli che non esercitano in via esclusiva o principale attività commerciale".

Il carattere derogatorio dell'art.17, comma 1 e la "specificità" fiscale dell'impresa sociale, inoltre, consentono all'impresa sociale di godere realmente delle "disposizioni tributarie previste dal medesimo decreto legislativo n.460/1997 così come l'art.17 del D.lgs. n.155/2006 dispone.

Se, infatti, in virtù del "paradosso" suddetto venisse posta in discussione la possibilità che l'ente non commerciale possa acquisire la qualifica di "impresa sociale", l'applicazione del regime fiscale di favore di cui al D.lgs. n.460/1997 non sarebbe certamente scontata; il che produrrebbe un'ulteriore "stretta fiscale" ai danni dell'impresa sociale, dato che essa, già priva di benefici fiscali propri, si vedrebbe negati anche quelli che il legislatore intendeva conferirle con l'art.17 comma 1 del D.lgs. n.155/2006.

Tuttavia, va sottolineato che, nonostante "l'ambiguità" dell'art. 17 del D.lgs. n.155/2006, l'impresa sociale, qualora sussistano i presupposti di cui alla stessa norma, sarà classificata così come prevede tale disposizione, ossia come "ente non commerciale" e, come tale, godrà dei relativi benefici fiscali, senza che le sue caratteristiche sostanziali, incidano minimamente sugli stessi.

---

<sup>235</sup> A tal proposito l'art. 149 del TUIR dispone espressamente che "indipendentemente dalle previsioni statutarie l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta".

In teoria il “paradosso” in questione dovrebbe riguardare anche le Onlus<sup>236</sup> le quali sono, da tempo, oggetto di discussione in dottrina circa il loro “diritto” a svolgere attività di impresa, intesa come attività economico-produttiva tale da permettere loro di far fronte alle finalità di solidarietà sociale che le sono imposte dal D.lgs. n.460/1997<sup>237</sup>.

In realtà, a differenza degli enti non commerciali in cui deve prevalere l’attività non economica, per quanto concerne le Onlus il legislatore fiscale, non ha prescritto, almeno in via espressa, alcun divieto a svolgere attività di impresa e, quindi, commerciale; anzi la stessa previsione di cui all’art.10 del D.lgs. n.460/1997, secondo la quale anche le società cooperative possono acquisire la qualifica “Onlus”, lascerebbe pensare che il legislatore non esclude a priori l’eventualità che l’attività delle Onlus possa avere natura economica e commerciale<sup>238</sup>.

L’art.150 del TUIR, inoltre, in qualche modo “conferma” la possibilità che le Onlus svolgano attività commerciale.

In tale articolo, infatti, il legislatore stabilisce che “Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali né il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale”.

Ciò significa che le attività istituzionali delle Onlus, ossia quelle svolte in determinati settori e nell’esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, “non si considerano commerciali” ai fini fiscali, ma nulla vieta che, di fatto, lo siano.

---

<sup>236</sup> CUONZO, ancor prima del D.lgs. n.155/2006, “sperava”, al fine di evitare confusioni, che il legislatore separasse le Onlus dalle imprese sociali: “L’ unica speranza da nutrire, al fine di salvaguardare la poca chiarezza presente in materia, è che nei decreti legislativi di attuazione della legge delega, non si dica, al solo fine di evitare l’attribuzione all’impresa sociale della qualifica di Onlus, che una Onlus può essere impresa sociale. Tale erronea impostazione, per certi versi, risulterebbe avallata dal fatto che l’art.17 dello schema di decreto legislativo prevede che le Onlus e gli enti non commerciali di cui al D.lgs n. 460/1997 qualora acquisiscano la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie previste dallo stesso decreto n. 460/1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle condizioni ivi previste” op. cit., p. 46.

<sup>237</sup> Sul dibattito dottrinario v. GIOVANARDI, op. cit., p. 166 ss. Tra l’altro, [ fa riferimento all’orientamento dell’Amministrazione finanziaria che, attraverso il Ministero delle finanze, prima, e l’Agenzia delle entrate in secondo momento, si espressa, seppur in modo poco chiaro, a sostegno della tesi che vede “nell’attività erogativa”, il requisito gestionale principale delle Onlus.

<sup>238</sup> Ricordiamo che l’art.73, comma 1, lettera a), del TUIR considera le società cooperative alla stregua di tutte le altre società di capitali, e, pertanto, esse sono soggetti fiscalmente commerciali.

Il legislatore fiscale, in pratica, ai fini della assegnazione della qualifica di “Onlus” con relative agevolazioni, considera rilevanti solo le finalità di solidarietà sociale, i settori di attività in cui esse operano e l’assenza di lucro, mentre il modus operandi di tali organizzazioni non ha importanza, al punto che le Onlus possono essere anche “imprese”<sup>239</sup>.

Si può dire, quindi, che il D.lgs. n.155/2006, con l’art.17 comma 1, consolida tale interpretazione dato che stabilisce, espressamente, la possibilità che le Onlus acquisiscano la qualifica di “imprese sociali”<sup>240</sup>.

In conclusione, l’art.17 comma 1 del D.lgs. n.155/2006, nel disporre che le Onlus possono essere “imprese sociali, non è affatto innovativo, in quanto tale tesi, a differenza di quanto precedentemente visto circa gli enti non commerciali-imprese, era ormai già ampiamente sostenuta in dottrina.

Un ultimo elemento di “ambiguità” che si riscontra nell’art.17 comma 1, del D.lgs. n.155/2006 è che, tale norma si “limita” ad applicare, agli enti non commerciali che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale, le sole disposizioni tributarie di cui al D.lgs. n.460/1997.

A tal riguardo, infatti, si deve ricordare che la disciplina degli enti non commerciali è prevista dal D.lgs. n.460/1997, il quale, non a caso, è intitolato “Riordino della disciplina degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociali”. In pratica, il D.lgs. n.460/1997 è stato emanato in un contesto in cui gli enti non commerciali godevano già di una disciplina fiscale, la

---

<sup>239</sup> È questa la conclusione a cui è giunto, anche il Tar del Lazio in una recente sentenza (Sent. 18 luglio n 5993/2006). Per un approfondimento su tale decisione v. LIPARATA, Onlus e Qualificazione di impresa, in Terzo settore n. 10/2006.

<sup>240</sup> LIPARATA, relativamente alle Onlus, intravede nel D.lgs. n. 155/2006, un “ulteriore spunto a supporto della qualificazione di impresa” e ciò non solo alla luce dell’art. 17 ma anche dell’art. 5 che “impone alle imprese sociali, comprese le Onlus, l’effettuazione degli adempimenti di pubblicità notizia presso l’ufficio del registro delle imprese analogamente a quanto avviene per le soggettività caratterizzate da piena natura commerciale e lucrativa op. cit., p. 20; sul punto conviene anche GIOVANARDI, il quale sostiene che è impossibile conciliare “la richiesta di principalità dell’attività economico—imprenditoriale dell’impresa sociale con l’asserito carattere erogativo dell’attività istituzionale (e quindi principale) delle Onlus”, op. cit. p.177; CUONZO, invece, intravede nel D.lgs. n. 155/2006 e nel D.lgs. n. 460/1997, “un comune obiettivo di fondo, consistente nell’introduzione di una concezione di impresa operante secondo modalità prettamente commerciali, che agisca per mere finalità sociali”, op. cit., p. 45.

quale pur ampiamente modificata ed integrata da tale decreto, non è certo stata da esso sostituita o abrogata.

A questo punto si pone il problema se all'ente non commerciale che diventi anche impresa sociale, si debbano applicare le sole disposizioni tributarie contenute nel D.lgs. n.460/1997, oppure l'intera disciplina fiscale prescritta per gli enti non commerciali, tra cui rileva soprattutto quella contenuta nel D.P.R. n.917/1986 (TUIR)<sup>241</sup>.

Non vi sono dubbi, tuttavia, sull'accettazione di quest'ultima soluzione, proprio perché se si intende riservare all'impresa sociale, nella particolare fattispecie delineata all'art.17 comma 1, la stessa disciplina fiscale degli enti non commerciali, non si può assolutamente dimenticare che tale disciplina non è quella dettata dal D.lgs. n.460/1997, bensì è quella contemplata, innanzitutto, nel TUIR<sup>242</sup>.

In conclusione, in questo caso, "l'ambiguità" pare frutto di un lapsus del legislatore e può essere risolta attraverso una semplice circolare dell'Agenzia delle Entrate, la quale specifichi che, in ogni caso, agli enti non commerciali-impresе sociali, si continuano ad applicare, oltre che le disposizioni del D.lgs. n.460/1997, anche tutte le altre previste in materia di enti non commerciali.

Il reddito prodotto e "posseduto" dall'impresa sociale rende la stessa assoggettabile, innanzitutto, ad "imposizione diretta"<sup>243</sup> ossia quella che ha come

---

<sup>241</sup> Al riguardo, bisogna rilevare che gli enti non commerciali non si differenziano dalle società e dagli altri enti solo ai fini delle imposte dirette, nello specifico l'Ires. Norme fiscali ad hoc per gli enti non commerciali, infatti, sono contenute anche in altre leggi. Ad esempio l'art. 10 del D.lgs. n. 446/1997 (legge IRAP) detta, specificamente per gli enti non commerciali, le regole per la determinazione della base imponibile IRAP, ovviamente differenti rispetto a quelle previste per società, enti commerciali, imprenditori individuali, agricoli etc.; il D.lgs. 504/1992 (legge ICI), tra le varie disposizioni relative agli enti non commerciali, all'art. 7, comma 1, lettera I prevede che gli immobili posseduti da tali enti e destinati esclusivamente allo svolgimento di particolari attività assistenziali, culturali, ricreative etc sono esenti da ICI; lo stesso D.P.R. n. 633/1972 (legge IVA, fa riferimento agli enti non commerciali per specificare quale delle operazioni di questi enti sono commerciali o agricole e quindi soggette ad imposta; ma anche per quanto concerne le imposte sulle successioni e donazioni, ipotecarie e catastali sono previste norme ad hoc per gli enti non commerciali.

<sup>242</sup> In caso contrario si avrebbe una situazione "assurda" in cui alte imprese sociali non commerciali, non si applicherebbe nemmeno l'art 144, comma I del TUIR che dispone sulle modalità di determinazione della base imponibile degli enti non commerciali. Stesso discorso per gli art. 146 e 141 del TUIR, che prevedono la deducibilità e la detraibilità di alcuni oneri sostenuti dagli enti non commerciali, e per tutte le altre disposizioni fiscali relative agli enti non commerciali tua che non sono contemplate nel D. lgs. n. 460/1997.

<sup>243</sup> Le imposte "dirette" sono quelle che hanno come presupposto il reddito o il patrimonio, in quanto colpiscono manifestazioni dirette di capacità contributiva, mentre tutte le altre sono "indirette", perché esse colpiscono espressioni indirette di capacità contributiva. Sul punto, tra l'altro, v. TESAURO, Istituzioni..., op. cit., p. 3.

presupposto “il possesso di redditi in denaro o in natura”<sup>244</sup> da parte di un soggetto giuridico.

L’art.72 del TUIR stabilisce che “Presupposto dell’imposta sui reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell’art.6<sup>245</sup> .

L’impresa sociale, in quanto ente, ossia soggetto di diritto diverso dalle persone fisiche<sup>246</sup> è soggetto passivo dell’Imposta sul reddito delle società (ires)<sup>247</sup> ai sensi dell’art.73 del TUIR<sup>248</sup>. Tale articolo, come è noto, distingue due grandi categorie di enti a seconda del loro oggetto, gli enti commerciali (e le società) e gli enti non commerciali, attribuendo loro un differente trattamento fiscale.

L’impresa sociale rientra, sicuramente, nella prima categoria e, in assenza di una disciplina fiscale “speciale”, è assoggettata allo stesso regime fiscale previsto per tutti gli altri enti commerciali di cui all’art.73 comma 1 lettera b) del TUIR.

Al riguardo, l’art.81 del TUIR stabilisce che “il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b,) dei comma 1 dell’art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa [...]”<sup>249</sup>.

Si può ben notare come l’impresa sociale, ai fini Ires, è assimilata, oltre che agli enti commerciali, anche alle società di capitali elencate all’art.73 comma 1 lettera a)<sup>250</sup>.

Essa, inoltre, è sottoposta, alla stregua delle società commerciali (di persone o di capitali) e degli enti commerciali, al cosiddetto principio di “omnicomprensività

---

<sup>244</sup> Il presupposto delle imposte è l’evento che genera l’insorgenza dell’obbligazione tributaria.

<sup>245</sup> Le categorie indicate all’art. 6 del TUIR sono: redditi fondiari, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di capitali, di impresa, e diversi.

<sup>246</sup> Sulla questione dei soggetti passivi Irpeg, TESAURO dice “E’ soggetto passivo di questo tributo [...] qualsiasi soggetto di diritto diverso dalle persone fisiche “, Istituzioni, op. cit., p. 124.

<sup>247</sup> L’Ires è l’imposta che, in seguito alla legge n. 80/2003, ha sostituito l’IRPEG.

<sup>248</sup> Tuttavia qualora si ammettesse la possibilità che anche l’imprenditore individuale potesse acquisire la qualifica di “impresa sociale” v. supra, cap. II), allora tale soggetto non sarebbe soggetto a IRES bensì a IRPEF, ai sensi dell’art. 55 del TUIR.

<sup>249</sup> Si evidenzia che il “reddito complessivo”, o anche “base imponibile (lorda)”, ai sensi dell’art. 3, comma 1 del TUIR, per i soggetti residenti nel territorio dello Stato corrisponde alla totalità dei redditi posseduti (principio di universalità dei redditi prodotti).

<sup>250</sup> Si tratta delle società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione.

del reddito di impresa”<sup>251</sup> secondo il quale, il reddito prodotto da tali soggetti “da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito di impresa”<sup>252</sup>.

Le imprese sociali, quindi, generano, in ogni caso, “reddito di impresa”, o meglio, il reddito da esse prodotto è sempre considerato “reddito di impresa” (ex art.55 del TUIR)<sup>253</sup> ed è determinato secondo le relative norme dettate Cap. II, Sezione I del TUIR.

Tuttavia, qualora l’impresa sociale, ai sensi dell’ art. 17 comma 1 del D.lgs. n.155/2006, possieda anche la qualifica di “ente non commerciale”, si applicano le norme, in materia Ires, previste per questa stessa tipologia di enti, che sono definiti all’art.73, comma 1 lettera c).

Con riferimento a tali enti, l’art.143, comma 1 del TUIR prescrive che il loro reddito complessivo “è formato dai redditi fondiari, di capitali, di impresa e diversi [...] “esso, quindi, non è più considerato, e calcolato, come se fosse reddito di impresa, ma è il risultato della sommatoria delle singole categorie reddituali ex art.6 del TUIR”<sup>254</sup>.

In pratica, la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali avviene alla stregua di quella delle persone fisiche<sup>255</sup> per tale motivo, si ammette che tali enti possano essere titolari di redditi appartenenti a diverse “tipologie reddituali”, anziché quella unica del “reddito di impresa”.

Tali redditi, ai sensi dell’art.144 del TUIR, si determinano singolarmente, in virtù delle specifiche regole della propria categoria di appartenenza<sup>256</sup>.

---

<sup>251</sup> Tale principio se per le società di capitali e gli enti commerciali è dettato all’art. 81 del TUIR, per le società di persone disciplinato all’art. 6, comma 3 del TUIR, Fanno eccezione le sole società semplici, le quali avendo come oggetto vincolante l’attività agricola, non esercitano attività commerciale.

<sup>252</sup> PETTINATO parla di “fiscalizzazione estrema e globale” dato che per tali soggetti (società ed enti commerciali) “qualunque” attività o provento è sempre rilevante ai fini dell’imposizione diretta (e viene considerato parte o componente comunque influente del reddito di impresa,)”, in Legislazione tributaria ed enti non profit, op. cit., p. 39.

<sup>253</sup> Non potrebbe essere altrimenti dato che esse esercitano attività commerciale. Sulla questione, v. supra Cap. I.

<sup>254</sup> Sono esclusi i redditi da lavoro, di cui possono essere titolari solo le persone fisiche.

<sup>255</sup> Con riferimento alla somiglianza tra tassazione delle persone fisiche e tassazione degli enti non commerciali PETTINATO cita il principio di “limitata imponibilità in base al quale per gli enti non commerciali “soltanto determinate fasce di reddito, specificatamente indicate dalla legge fiscale, siano sottoposte a tassazione. Ciò, è, per l’appunto, vicenda analoga a quanto avviene per le persone fisiche, ma è invece sostanzialmente difforme da quanto previsto per le società di capitali ed enti equiparati. “, in Legislazione tributaria ed enti non profit, op. cit., p. 39.

<sup>256</sup> In pratica si dovrà fare riferimento alle norme Irpef.

L'impresa sociale-ente non commerciale, inoltre, sarà assoggettata a tutte le altre norme contenute nel TUIR, che si riferiscono agli enti non commerciali e che, sicuramente, permettono a questi ultimi di godere di una disciplina fiscale meno onerosa rispetto a quella degli enti commerciali.

Diverse, infatti, sono le “agevolazioni” attribuite agli enti non commerciali, le quali incidono direttamente sull'entità del “reddito complessivo”<sup>257</sup> determinando, nel complesso, un minor carico tributario: si va dalla cosiddetta “decommercializzazione” di determinate attività<sup>258</sup> all'esenzione di alcuni redditi alla possibilità -in determinati casi- di calcolare il reddito in via “forfetaria” alla deducibilità di alcuni oneri (come avviene per le persone fisiche)<sup>259</sup>.

L'art.17 comma 1 del TUIR, inoltre, fa salve anche le agevolazioni fiscali di cui al D.lgs. n.460/1997 previste per le Onlus, qualora esse acquisiscano anche la qualifica di “impresa sociale”. Ai fini dell'imposizione diretta, quindi, l'impresa sociale Onlus gode del regime fortemente agevolativo, basato sulla “decommercializzazione” delle attività istituzionali svolte “nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale” e sul non concorso a reddito per le attività direttamente connesse alle prime (art, 150 del TUIR).

In pratica tali misure rendono non tassabile, o perché non derivante da attività commerciale o perché esentati, la maggior parte dei redditi prodotti dall'impresa sociale-Onlus.

Analogo discorso può essere fatto per le imposte “indirette” che gravano sulle imprese sociali, prima fra tutte l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

---

<sup>257</sup> In realtà, in questo caso, non si tratterebbe di agevolazioni fiscali in senso stretto, dato che, essendo gli enti non commerciali una categoria fiscale a se stante, essi godono di una propria disciplina fiscale, differente rispetto a quella delle società e degli enti commerciali, ma anche rispetto a quella degli enti non residenti. Tuttavia è innegabile la natura “agevolatoria” di tale disciplina.

<sup>258</sup> v. art. 143 comma 1, secondo periodo, e art. 148 del TUIR.

<sup>259</sup> Sul punto si vedano gli artt. 143-145-146 del TUIR.

L'impresa sociale, infatti, è sicuramente anche soggetto passivo ai fini IVA, in quanto realizza “cessioni di beni e prestazioni di servizi [...] nell'esercizio di imprese [...]”<sup>260</sup>.

Anche per quanto concerne l'IVA, quindi, l'impresa sociale è assoggettata alla stessa disciplina fiscale prevista per qualsiasi altro “ente-imprenditore”, fatto salvo che qualora rientri nel campo di applicazione dell'art.17 comma1 del D.lgs. n.155/2006 essa gode degli ingenti benefici fiscali di cui all'art.14 del D.lgs. n.460/1997.

Si può notare, dunque, come, qualora l'impresa sociale sia anche Onlus o ente non commerciale, possa beneficiare, ai fini delle imposte “dirette” ed “indirette”, di numerose misure vantaggiose, le quali, invece, sono completamente inesistenti in assenza di tali presupposti, al punto da equiparare, ad esempio, l'impresa sociale ad una società per azioni.

L'impresa sociale, ovviamente, è soggetta anche all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), il cui presupposto, dettato dall'art.2, del D.lgs. n.446/1997, “l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”. Tale articolo, inoltre, al secondo periodo, specifica che “L'attività esercitata dalle società e dagli enti [...] costituisce in ogni caso presupposto di imposta”.

L'impresa sociale è, dunque, senza alcun dubbio soggetta ad IRAP, tuttavia essa avrà, anche ai fini di tale tributo, una base imponibile piuttosto che un'altra a seconda che l'ente sia commerciale o non commerciale<sup>261</sup>. In quest'ultimo caso, inoltre, si deve ulteriormente distinguere tra enti che esercitano attività non commerciale in via esclusiva o prevalente<sup>262</sup>.

---

<sup>260</sup> Si tratta dell'art. 1 del D.P.R. n. 633/1973 (cioè il decreto che ha istituito l'IVA) che definisce le “operazioni imponibili”.

<sup>261</sup> Correttamente si dovrebbe parlare di regole per la determinazione della base imponibile differenti, ai sensi dell'art. 4 del D.lgs. n. 446/1997 infatti, la base imponibile IRAP è data dal cosiddetto “valore della produzione netta”. Tale valore è ricavato in diverso modo, ai sensi degli artt. 5 e ss. del cit. decreto, a seconda che l'ente sia commerciale o non commerciale, una banca o un'impresa agricola, un'impresa individuale etc..

<sup>262</sup> v. art, 10 del D.lgs. n. 446/1997.

Se, invece, l'impresa sociale è anche Onlus può godere, relativamente all'IRAP, delle agevolazioni eventualmente concesse dalla Regione in ossequio all'art.21 del D.lgs. n.460/1997, il quale, sostanzialmente, prevede la possibilità per gli enti locali di “deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione o l'esenzione del pagamento di tributi di loro pertinenza e dei connessi adempimenti”.

Come si può notare, dunque, è notevole l'importanza, ai fini fiscali, che riveste l'art. 17 del D.lgs. n. 155/2006 e la relativa possibilità che l'impresa sociale possa, contemporaneamente, essere anche ente non commerciale o Onlus.

L'impresa sociale, infine, in quanto ente commerciale, è soggetta anche a numerosi obblighi, cosiddetti, “formali”, disciplinati dal D.P.R. n.600/1973, e tra i quali, sicuramente, spicca l'obbligo di tenuta delle scritture contabili di cui all'art.13 comma 1 lettera b, da cui, ne discende, automaticamente, un altro, ossia la presentazione della “dichiarazione dei redditi”<sup>263</sup>.

Tale dichiarazione, infatti, in base all'art.1 del D.P.R. n.600/1973, deve essere presentata dai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, “anche in mancanza di redditi”. L'impresa sociale deve tenere le scritture contabili di cui all'art.14 del D.P.R. n. 600/1973, tra le quali il libro giornale e degli inventari, i registri IVA, e, in alcuni casi, il registro dei beni ammortizzabili.

Occorre rilevare, infine, che anche per quanto concerne gli oneri formali, il “gravarne” dell'impresa sociale si riduce sensibilmente nei casi in cui ad essa si applica l'art.17 comma 1 del D.lgs. n.155/2006. Per gli enti non commerciali e le Onlus, infatti, il D.P.R. n.600/1973 prescrive, rispettivamente agli articoli 20 e 20bi una disciplina speciale, fondata, prevalentemente, nel primo caso, sulla tenuta di una “contabilità separata” per le attività commerciali esercitate, e, nel secondo caso, sulla rappresentazione dettagliata ed analitica delle attività istituzionali, finalizzata ad un “onesto” godimento dei benefici fiscali.

---

<sup>263</sup> La “dichiarazione dei redditi» è l'atto che contiene “gli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse» (art. 1, D.P.R. n. 600/1973).

Nel corso di questo capitolo si è avuto modo di rilevare che il legislatore, contrariamente a tutte le aspettative degli operatori del Terzo settore, non ha assegnato all'impresa sociale una disciplina fiscale di favore.

Soltanto all'art.17 del D.lgs. n.155/2006, ai comma 1 e 3, sono state attribuite all'impresa sociale, che sia già ente non commerciale, o Onlus, o cooperativa sociale, le rispettive agevolazioni fiscali già previste dalla normativa vigente, ossia dal D.lgs. n.460/1997 e dalla L. n.381/1991<sup>264</sup>.

Tuttavia lo scopo dell'art.17 del D.lgs. n.155/2006 non era certamente quello di dettare agevolazioni fiscali a favore dell'impresa sociale: esso è, infatti, intitolato "Norme di coordinamento" e aveva, quindi, come obiettivo quello di "coordinare" la disciplina di cui al D.lgs. n.155/2006 con altre normative in vigore, tra cui il D.lgs. n.460/1997 e la L. n.381/1991.

Tale obiettivo, tuttavia, non era certamente di facile realizzazione<sup>265</sup> data la "copiosità normativa" in materia di Terzo settore e<sup>266</sup> infatti, in alcuni casi, come ad esempio quello degli enti non commerciali che diventano imprese sociali, l'art.17 del D.lgs. n.155/2006, anziché coordinare, ha generato ulteriore confusione<sup>267</sup>.

Il D.lgs. n. 155/2006 poteva rappresentare, inoltre, la legge mediante la quale si desse inizio all'opera di riordino dell'intera disciplina fiscale delle organizzazioni non lucrative, in vista dell'ambizioso traguardo rappresentato dall'emanazione di una normativa fiscale unitaria in materia di enti non profit<sup>268</sup>.

---

<sup>264</sup> Da non dimenticare, ovviamente, che la disciplina degli enti non commerciali non è contemplata esclusivamente dal D.lgs. n. 460/1997, ma da una serie di altre normative.

<sup>265</sup> " Secondo PETTINATO, l'art. 17 del D.lgs. n. 155/2006 è caratterizzato da un "ambizioso titolo", *Impresa sociale e Onlus...*, op. cit., p. 117.

<sup>266</sup> Sull'elenco di norme che riguardano i soggetti non profit si veda supra nota n. 3 la quale, tra l'altro, non prende in considerazione gli enti del libro I del codice civile, le associazioni sportive dilettantistiche (L. n. 398/1991), anche esse, sicuramente, soggetti che non posseggono scopo di lucro.

<sup>267</sup> "In estrema sintesi è possibile dire che Il decreto tutto fa meno che armonizzare la normativa. Difatti aggiunge un ulteriore soggetto, l'impresa sociale, ai numerosi già presenti nel terzo settore italiano: organizzazioni non governative (L. 49/1987), di volontariato (266/1991), cooperative sociali (381/1991), onIus (460/1997), associazioni di promozione sociale (383/2000)", MESSINA, *Quale impresa sociale*, op. cit..

<sup>268</sup> Al riguardo VITTADINI ritiene necessario che "si proceda ad un riordino della disciplina fiscale dagli enti non profit, riconoscendo il ruolo dell'imprenditoria sociale e restituendo parte del risparmio che essa procura all'amministrazione dello Stato, *Il Forum: Dopo il decreto legislativo, valutazioni e attese degli imprenditori sociali*, in *Impresa sociale*, n.3/2006.

Tuttavia, l'universo non profit, all'indomani della legge sull'impresa sociale, resta costituito da una molteplicità di soggetti giuridici (es. cooperative sociali) e di qualifiche, sia di natura civilistica (es. impresa sociale) che fiscale (es. Onlus), i quali, sebbene accomunati da caratteristiche simili (assenza di lucro, finalità di natura sociale, presenza di volontariato), sono assoggettati a differenti discipline fiscali, oltre che civilistiche.

Ora, quindi, sarebbe opportuno, per non dire necessario, prevedere l'emanazione di un provvedimento legislativo organico, avente l'obiettivo di dettare un'unica disciplina per tutti gli enti non profit o, per lo meno, quello di coordinare le discipline attualmente vigenti<sup>269</sup>.

Autorevole dottrina ha sostenuto la necessità di separare all'interno dei soggetti già "Onlus", le "imprese sociali" dalle organizzazioni meramente erogative<sup>270</sup>. Secondo tale proposta, quindi, le "imprese sociali" sarebbero comprese nella categoria delle Onlus, e, quindi, accanto a quei soggetti che svolgono le tradizionali attività di mera erogazione. In pratica, in base a tale prospettiva le "imprese sociali" sarebbero Onlus, ma non il contrario, nonostante anche il discorso inverso non sia privo di fondamento.

Al riguardo, si è già visto che dottrina e giurisprudenza tributaria sono sempre più propense a riconoscere alle Onlus, eventualmente, anche lo status di "imprenditore": le Onlus, dunque, possono anche essere imprese.

Tale presupposto, quindi, giustifica anche l'ipotesi secondo cui le Onlus devono essere incorporate nelle imprese sociali e non viceversa.

Un intervento normativo di tal genere, tuttavia, produrrebbe un drastico mutamento della vigente disciplina fiscale del non profit, dato che si verificherebbe

---

<sup>269</sup> "Un decreto che apre una pista importante per lo sviluppo imprenditoriale, e quindi solido delle organizzazioni non profit, rispetto al quale, tuttavia, in futuro, andrà effettuato un lavoro di coordinamento della normativa vigente", GRUMO, op. cit. p. 33; GIOVANARDI con riferimento alla legge sull'impresa sociale parla già di "Prospettive di riforma", op. cit., p. 178;

<sup>270</sup> Secondo GIOVANARDI la riforma, andrebbe realizzata mediante "lo spacchettamento dell'attuale disciplina sulle Onlus ( andrebbe quindi necessariamente riscritta), in due sottosistemi normativi e cioè a dire: in quello destinato alla regolamentazione della fiscalità dell'impresa sociale; e in quello volto a delineare il regime tributario di quegli enti non commerciali che, invece, svolgono nei settori legislativamente individuati, attività di carattere erogativi", op. cit, p. 179.

“l’estinzione” delle attuali Onlus, o meglio di quelle che perpetuano la loro attività grazie esclusivamente a finanziamenti pubblici e privati, non operando in condizioni di economicità.

Dal canto suo, però, un intervento di questo tipo avrebbe il merito di promuovere definitivamente la nascita, all’interno del Terzo settore, di organizzazioni che perseguono l’interesse generale secondo logiche imprenditoriali, ossia nel rispetto dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità.

È evidente che la distinzione sopra esposta è prettamente teorica ma, allo stesso tempo, credo che la valutazione di tutti i possibili scenari di un’eventuale riforma fiscale del settore non profit debba essere dettagliatamente considerata dal legislatore, al fine di evitare il ripetersi degli errori fatti in passato, con il D.lgs. n.460/1997, e, soprattutto, con il D.lgs. n.155/2006, che non hanno prodotto altro che la “sovrapposizione” di differenti normative<sup>271</sup>.

Gli scenari suddetti, tuttavia, presentano una comune “linea di fondo”, ossia ambedue considerano l’impresa sociale esclusivamente in rapporto con le Onlus. Il collegamento Onlus impresa sociale, a mio parere, non è necessario anzi è sconsigliabile, in quanto non fa altro che produrre la “sovrapposizione” tra i due soggetti non profit<sup>272</sup>.

La soluzione, quindi, potrebbe essere, come è stato autorevolmente sostenuto, la creazione, ex novo, di una categoria fiscale che comprenda tutte le organizzazioni privatistiche che operano senza fine di mete, nell’interesse della comunità, e secondo logiche imprenditoriali<sup>273</sup>. In pratica occorrerebbe introdurre una categoria fiscale ad

---

<sup>271</sup> È ciò che si è verificato, ad esempio, con il D.lgs. n. 460/1997 che ha considerato “Onlus di diritto” le cooperative sociali, gli organismi di volontariato, le Ong, tutti soggetti che erano già dotati di una propria disciplina fiscale alla quale, però, hanno dovuto aggiungere le più favorevoli norme di cui al D.lgs. n. 460/1997. Stesso discorso va fatto per l’art. 17 del D.lgs. n. 155/2006 che ha “intrecciato” la disciplina fiscale dell’impresa sociale con quella degli enti non commerciali, delle Onlus, delle cooperative sociali.

<sup>272</sup> Sui problemi della “sovrapposizione” tra le Onlus e l’impresa sociale v., anche, MARANO, L’impresa sociale nella legge delega: appunti per il legislatore delegato, in *Impresa Sociale* n. 2/2005.

<sup>273</sup> La “creazione” di una nuova categoria fiscale è auspicata da GIOVANARDI che dice: “l’impresa sociale, categoria normativa contraddistinta dallo svolgimento, in regime di non distribution constraint, di attività economico—imprenditoriale non destinate esclusivamente ai soci o agli associati e finalizzato al raggiungimento di obiettivi di interesse generale non dovrebbe, in prospettiva, potersi ricondurre a tre diverse categorie giuridico-tributarie (società-

hoc per le “imprese sociali”, al pari di quanto previsto per gli enti commerciali-società, gli enti non commerciali e le Onlus.

In realtà, come si è visto, era forse proprio questa la *ratio* dell’art.17, comma 1 del D.lgs. n.155/2006, in cui il legislatore, in qualche modo, lascia intendere che l’impresa sociale, dal punto di vista fiscale, non è né completamente “ente commerciale” né “ente non commerciale” o “Onlus”. L’unica ragione, infatti, per la quale l’impresa sociale non è assoggettata, in ogni caso, al trattamento fiscale degli enti commerciali è quella che essa è stata concepita come soggetto “terzo”, sia rispetto agli enti commerciali che a quelli non commerciali.

Tuttavia, è innegabile che tale disposizione, oltre ad essere poco chiara si presenta anche molto “debole” dal punto di vista fiscale, dato che è inserita in una norma di natura, prevalentemente, civilistica, quale è, appunto, il D.lgs. n.155/2006 ed è, quindi, priva di qualsiasi rilevanza tributaria, tale da giustificare l’acquisizione di un vero e proprio status di “impresa sociale” anche ai fini fiscali.

Ecco per quale motivo, è necessario un ulteriore intervento legislativo, questa volta a carattere esclusivamente fiscale, che introduca in tale legislazione, accanto alle categorie “enti commerciali-società”, “enti non commerciali” e “Onlus”, anche quella di “impresa sociale”.

Solo in questo modo il legislatore fiscale può “adeguarsi” alla proliferazione delle forme di “imprenditoria sociale”, la cui crescita ha assunto ormai ritmi esponenziali in risposta alla richiesta di servizi legati alla persona, più efficienti e qualitativamente migliori di quelli erogati dallo Stato.

Al riguardo, sarà necessario, innanzitutto, dettare una definizione fiscale di “impresa sociale”, tale da rappresentare il “contenitore” di tutte le organizzazioni di Terzo settore che operano nel rispetto del criterio di economicità.

Tale soluzione, tra l’altro, porrebbe fine definitivamente al dibattito dottrinario sull’“eventuale esistenza di Onlus-imprese, in quanto si attuerebbe, in tal modo, una

---

enti commerciali, enti non commerciali, Onlus,) come oggi accade: l’obiettivo è a mio parere, quello di addivenire al varo di una disciplina fiscale unitaria e specifica”, op. cit., p.179.

scissione netta tra l'attività delle Onlus e quella delle "imprese" che operano in settori socialmente meritori.

Nel primo caso, infatti, si tratterebbe di attività di mera erogazione, mentre le "imprese sociali" si distinguerebbero per lo svolgimento di attività di natura prettamente economica.

Si potrebbe pensare anche ad una precisa denominazione per la nuova categoria fiscale (ad es. "Impresa non lucrativa di utilità sociale) che metta in risalto proprio la differenza sostanziale tra essa e la qualifica di "Onlus", sottolineando il fatto che l'una è impresa mentre l'altra è ente erogativo.

La creazione di una qualifica fiscale specifica per le imprese sociali, non solo permetterebbe di fare chiarezza nell'universo delle organizzazioni non profit, ma permetterebbe alle "imprese sociali" anche di godere di una disciplina fiscale ad hoc.

Ciò permetterebbe al legislatore fiscale di considerare che le "imprese sociali" svolgono attività di impresa, così come qualsiasi società o ente commerciale, e, quindi sono soggette al regime della concorrenza e degli aiuti di Stato imposti dal Trattato UE ma anche che tale attività non è rivolta al lucro dei soci o dei membri, bensì ad un interesse generale che, in quanto tale, è meritevole di sostegno pubblico e, dunque, anche di agevolazioni fiscali.

La soluzione prospettata, consistente nella creazione di una categoria fiscale a sé stante per le imprese sociali, quindi, consentirebbe a quest'ultime di godere di un regime fiscale meno "oneroso" di quello delle società-enti commerciali, ma, al contempo, meno vantaggioso di quello delle Onlus.

## **CAPITOLO 5**

### **L'IMPRESA SOCIALE: IPOTESI DI RIFORMA ED ESPERIENZE STRANIERE**

#### **5.1. Le proposte di modifica del D.lgs. 155/2006**

L'impresa sociale, così come disciplinata dal D.lgs. n.155/2006, incontrerà, presumibilmente, notevoli difficoltà nel reperire risorse finanziarie e, quindi, presenterà gravi problemi di finanziamento.

L'assenza di agevolazioni fiscali (e contributive) specifiche, infatti, determinerà, senza dubbio una sensibile riduzione delle risorse finanziarie derivanti dall' "autofinanziamento" dell'impresa sociale<sup>274</sup>. L'utile realizzato da quest'ultima, infatti, sarà decurtato dai tributi di vario genere, diversamente da ciò che avviene per gli altri enti del Terzo settore i cui proventi e avanzi, come si è visto, sono, in linea di massima, "detassati".

La previsione di un divieto di distribuzione degli utili totale, inoltre, rende l'accesso al "capitale di rischio"<sup>275</sup> da parte dell'impresa sociale, molto complicato, in quanto è difficile trovare persone disposte a "scommettere" il proprio capitale in un ente dalla cui attività non ottengono alcun "ritorno economico". I privati, infatti, in linea generale impiegano i propri risparmi per farli fruttare e non esclusivamente per finalità sociali. I soggetti investitori, quindi, saranno, certamente, attratti in misura maggiore dall'investimento in società con scopo di lucro piuttosto che nelle imprese sociali.

---

<sup>274</sup> L'autofinanziamento si definisce come quella forma di finanziamento di un'impresa che utilizza le "risorse finanziarie generate all'interno dell'azienda per effetto della gestione, quando i ricavi monetari superano i costi monetari", in L'universale - La grande enciclopedia tematica, Economia, Edizione GARZANTI.

<sup>275</sup> Il "capitale di rischio" si definisce come la fonte di finanziamento dell'azienda corrispondente al capitale investito a titolo di proprietà dall'imprenditore in caso di azienda individuale o dai soci in caso di azienda collettiva [...] inoltre, i finanziamenti effettuati a titolo di capitale di rischio non comportano il diritto a un compenso predeterminato; [...] sono, inoltre, soggetti al rischio di impresa, cioè al rischio di perdite che possono non solo ridurre ma anche annullare i fondi investiti", in L'universale—La grande enciclopedia tematica— Economia, Edizione GARZANTI.

La stessa disciplina dei “gruppi di imprese sociali” di cui all’art. 4 del D.lgs. n.155/2006, con i suoi “vincoli” e “obblighi”, sicuramente non agevola l’afflusso di moneta nelle imprese sociali.

Per quanto concerne, invece, l’accesso al “capitale di finanziamento”<sup>276</sup> le difficoltà dell’impresa sociale, saranno, probabilmente, “attenuate”; e ciò in virtù del disposto di cui all’art.3 del D.lgs. n.155/2006 alla lettera c,) del comma 2, il quale prevede che banche e intermediari finanziari possono sottoscrivere strumenti finanziari partecipativi dell’impresa sociale emessi ad un tasso anche superiore al 5% rispetto al tasso ufficiale di riferimento. Tale disposizione, che costituisce una deroga rispetto alle ipotesi di “distribuzione indiretta di utili” ha certamente lo scopo di favorire il finanziamento dell’impresa sociale da parte delle banche e degli intermediari finanziari.

Il comma 2, lettera c) dell’art.3 del D.lgs. n.155/2006, tuttavia, si rileva una norma insufficiente a garantire un adeguato finanziamento dell’impresa sociale, la quale, si ricorda, è pur sempre organizzazione che opera nel Mercato e, in quanto tale, la sua sopravvivenza è legata alla competitività, agli investimenti di lungo periodo, alla previsione di attività di ricerca e sviluppo, alla realizzazione di prodotti innovativi e di servizi qualitativamente migliori, etc.

Per tale motivo, dunque, non sembra che ci siano dubbi sulla necessità di prevedere provvedimenti normativi che consentano all’impresa sociale di gestire una maggiore quantità di risorse finanziarie.

Anche il CNEL con il documento denominato “Osservazioni e proposte per l’impresa sociale”<sup>277</sup> ha indicato delle proposte di modifica che potrebbero dare più appeal all’istituto dell’impresa sociale. In particolare oltre a benefici di natura fiscale le proposte del CNEL sono così riassumibili:

- Ampliamento delle materie di particolare rilievo sociale

---

<sup>276</sup> Il “capitale di finanziamento” si definisce come “l’insieme dei finanziamenti ottenuti da terzi a titolo di concessione di credito; costituiscono quindi per l’azienda dei debiti”, in L’universale-La grande enciclopedia tematica-Economia, Edizione GARZANTI.

<sup>277</sup> Consiglio Nazionale Economia e Lavoro: Osservazioni e proposte su impresa sociale, Assemblea del 27 gennaio 2010, disponibile sul sito internet del CNEL.

- Semplificazione delle procedure amministrative
- Facilitazioni in tema di incentivazione ed accesso alle risorse del fondo sociale europeo
- Agevolazioni di natura contributiva per i dipendenti dell'impresa sociale

### 5.1.2 Le possibili agevolazioni fiscali

Fino ad ora, la strada maggiormente percorsa, al fine di favorire il sostegno dell'impresa sociale, è stata quella delle agevolazioni fiscali la cui previsione, secondo alcuni, sarebbe addirittura di vitale importanza per lo sviluppo della stessa<sup>278</sup>. A prescindere dalla loro ineluttabilità o meno, le agevolazioni fiscali hanno il merito di incrementare "l'utile disponibile" dell'impresa sociale, favorendo il proprio "autofinanziamento".

Al riguardo, infatti, sono state avanzate molteplici proposte, anche alla luce delle agevolazioni fiscali già assegnate agli altri enti del Terzo settore.

Si è pensato, ad esempio:

- di estendere anche all'impresa sociale la riduzione IRES, ai sensi dell'art.6 del D.P.R.601/1973<sup>279</sup>
- di concederle la facoltà di opzione, già riconosciuta alle cooperative sociali<sup>280</sup> tra il regime dell'esenzione IVA, ai sensi dell'art.10 del D.P.R. n.633/1973, e l'applicazione dell'aliquota ridotta al 4%, ai sensi della Tabella A allegata allo stesso D.P. R. n. 41 bis,<sup>281</sup>;

<sup>278</sup> BARTELLI su "Italia Oggi Sette" del 13 marzo 2006 titola "L'impresa sociale con il freno tirato: senza agevolazioni fiscali poco appeal per la nuova realtà"

<sup>279</sup> POLETTI, in Il percorso normativo del decreto sull'impresa sociale e la questione fiscale. Milano 5/4/2007.

<sup>280</sup> A tal proposito la legge Finanziaria 2007 (L. a. 296/2006) ha definitivamente risolto la questione sull'esenzione o l'applicazione dell'aliquota agevolata IVA per i servizi socio- sanitari ed educativi offerti sul mercato da coop. Sociali e loro consorzi. Per un approfondimento sulla relativa disposizione della L. a. 269/2006 v, MASSI, Coop sociali e IVA: libera scelta tra esenzione o aliquota agevolata, in Terzo Settore, n. 1/2007.

<sup>281</sup> GIOVANARDI, al riguardo, sostiene che "la possibilità di optare per l'assoggettamento ad Iva ad aliquota agevolata con conseguente acquisizione del diritto alla detrazione senza limitazioni dell'Iva sugli acquisti potrebbe assumere connotazioni strategiche per gli equilibri economico-finanziari dell'impresa sociale" op. cit., p. 181.

- di attribuire alle Regioni ed enti locali la possibilità di deliberare, a favore dell'impresa sociale, riduzioni o esenzioni relativamente ai tributi di loro competenza<sup>282</sup>;
- di estendere all'impresa sociale la disciplina di cui all'art. 7 della L. n. 240/1981 sui consorzi fra piccole e medie imprese che prevede la possibilità di non tassare gli utili accantonati in apposito fondo e reinvestiti, nel giro di tre anni, nell'attività principale<sup>283</sup>;
- di escludere dalla base imponibile dell'impresa sociale le entrate prive di rapporto sinallagmatico (quote associative, contributi a fondo perduto etc.)<sup>284</sup>;
- di associare i benefici fiscali solo all'effettivo e concreto svolgimento di uno scopo sociale<sup>285</sup>.

A quanto pare, però, il legislatore, almeno per ora, non intende “tornare sui suoi passi” e, anche nella L. n.296/2006 (Finanziaria 2007), che rappresentava sicuramente il primo “banco di prova” attendibile dopo l'entrata in vigore del D.lgs. n.55/2006<sup>286</sup> ha continuato a negare all'impresa sociale anche le più semplici forme di agevolazione fiscale, quali ad esempio l'attribuzione del 5 per mille e la “defiscalizzazione” delle erogazioni liberali a favore degli enti non profit, solitamente indicata con l'espressione “più dai meno versi”.

Si tratta di due forme di sostegno molto “banali”, riconosciute alla maggior parte degli enti non profit e che, probabilmente, rispetto a molte altre, incidono ben poco sui conti pubblici.

Il meccanismo del 5 per mille è stato introdotto, per la prima volta nel nostro ordinamento, con la L. n.266/2005 (Finanziaria 2006), e prevede la possibilità, su base volontaria, per i contribuenti di destinare una quota percentuale (appunto il 5 per

---

<sup>282</sup> POLETTI, op. cit.

<sup>283</sup> PROPERSI op. cit.

<sup>284</sup> VITTADINI, v. Il Forum: Dopo il decreto legislativo, valutazioni e attese degli imprenditori sociali, in *Impresa sociale*, a. 3/2006.

<sup>285</sup> Al riguardo, VIOLINI-LOCATELLI, pensano che benefici fiscali, ad esempio, possono essere assegnati in caso di produzione a costi e prezzi inferiori a quelli di mercato per le sole classi disagiate, oppure nel caso di produzione con “forza lavoro disagiata” in *Disciplina dell'impresa sociale*.

<sup>286</sup> Peraltro essa è stata redatta e votata da un Governo e una maggioranza parlamentare differenti rispetto a quelli del D.lgs. n. 55/2006.

mille) dell'imposta sulle persone fisiche di cui sono gravati a una serie di soggetti, e tra i quali rientrano anche le tradizionali organizzazioni non profit (Onlus, organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale etc.

Ebbene la L. n.296/2006, che ha "prorogato" tale opzione anche per l'anno finanziario 2007, non si è preoccupata minimamente di inserire anche l'impresa sociale tra i possibili soggetti beneficiari di tali quote di reddito<sup>287</sup>.

Il meccanismo del "più dai meno versi", invece, è stato introdotto con il decreto legge n.35/2005 per essere convertito definitivamente in legge dello Stato con la L. n. 80/2005. Esso consente, sostanzialmente, di dedurre, entro determinati limiti e a certe condizioni<sup>288</sup> dal reddito di persone fisiche e giuridiche le erogazioni liberali (in denaro o in natura) effettuate a sostegno dei enti non profit.

Va rilevato, infine, che la L n.80/2005 si aggiunge, senza quindi sostituirle, alle tradizionali deduzioni e detrazioni di cui agli artt.15 e 100 del TUIR concesse rispettivamente alle persone fisiche e ai soggetti IRES per le erogazioni liberali effettuate a favore degli enti senza scopo di lucro.

La mancata previsione di nessuna di queste forme di sostegno a favore dell'impresa sociale è, sicuramente, indice del fatto che il legislatore è ancora "diffidente" nei confronti di tale nuovo soggetto e non intende dar adito a possibili "speculazioni". A ciò, ovviamente, si aggiunge la volontà di non "gravare" ulteriormente sulle finanze pubbliche, accordando forme di sostegno che ridurrebbero, senza dubbio, il gettito fiscale.

---

<sup>287</sup> I comm da 1 a 4, della L. n. 296/2006 che disciplinano l'opzione del 5 per mille stabiliscono che "Per l'anno finanziario 2007, ... una quota pari al 5 per mille dell'imposta stessa è destinata in base allo scelta del contribuente alle seguenti finalità: a,) sostegno delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui' all'articolo del decreto 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni delle associazioni di promozione sociale [ e delle associazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460; b) finanziamento agli enti della ricerca scientifica e dell'università; c) finanziamento agli enti della ricerca scientifica".

<sup>288</sup> E' prevista la deducibilità nei limiti del 10% del reddito dichiarato o comunque fino alla misura massima di 70.000 euro; ciò, inoltre, consentito soltanto nel caso in cui l'organizzazione destinataria delle liberalità detenga "scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste In essere nel periodo di gestione" e rediga "entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio" un "apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria ".

## 5.2. L'impresa sociale nel contesto europeo

Un'analisi dell'impresa sociale non può prescindere dalle impostazioni emerse in Sede Europea<sup>289</sup>.

La prima riflessione circa l'impresa sociale è contenuta nel lavoro svolto dalla rete tematica Ermes nel 1996. In tale occasione l'impresa sociale è stata definita come “un'attività continuativa di erogazione di beni o di servizi, caratterizzata da un livello elevato di autonomia, da un livello significativo di rischio economico, da un ammontare minimo di forza lavoro stipendiata, da un'iniziativa intrapresa da un gruppo di cittadini; con un potere decisionale non basato sul possesso di capitale, un adeguato livello di partecipazione delle persone direttamente interessate all'attività, una limitazione nella distribuzione del profitto, un orientamento esplicito a produrre un beneficio per la Comunità”. Nel corso degli anni, la Comunità europea è più volte successivamente intervenuta in materia di impresa sociale, nella convinzione che essa possa svolgere un ruolo chiave nel conseguimento degli obiettivi della strategia di Lisbona relativi alla crescita sostenibile e alla piena occupazione.

Il parlamento europeo, infatti:

- ritiene che “(...) le imprese dell'economia sociale non debbano essere soggette all'applicazione delle stesse regole di concorrenza delle altre imprese e che esse necessitino di un quadro giuridico certo, basato sul riconoscimento dei loro specifici valori, che permetta loro di operare su un piano di parità rispetto alle altre imprese”;
- invita “la Commissione e gli Stati membri a sostenere la creazione di registri statistici (...)”;
- sostiene “Il riconoscimento delle componenti dell'economia sociale nell'ambito del dialogo sociale settoriale e intersettoriale dell'Unione

---

<sup>289</sup> Per un approfondimento sulle esperienze europee di Impresa sociale si veda: “L'impresa sociale in Europa: alcuni spunti di comparazione da beni comuni” Quarto rapporto sulla cooperazione sociale in Italia – Centro Studi Cgm – Fondazione Giovanni Agnelli.

Europea e propone che il processo di inclusione degli attori dell'economia sociale nella concertazione sociale e nel dialogo civile sia fortemente incoraggiato dagli Stati membri”.

Gli ordinamenti dei Paesi membri, incentivati dal dialogo avviato in sede Comunitaria, pur in un'ottica comune per ciò che concerne finalità e requisiti minimi hanno elaborato e stanno tuttora perfezionando modelli differenziati di impresa sociale. In particolare, le principali differenze tra le normative interne degli Stati membri si riscontrano circa:

1. forma giuridica e nozione di impresa sociale;
2. partecipazione e tutela di attori interni ed esterni all'impresa;
3. pubblicità, trasparenza e rendicontazione delle attività svolte dall'impresa sociale;
4. responsabilità patrimoniali e degli amministratori dell'impresa.

In alcuni Paesi come in Portogallo e in Francia la disciplina dell'impresa sociale è in effetti quella delle società cooperative. In Portogallo, uno dei primi Paesi che si è interessato della materia, l'impresa sociale mutua buona parte della sua disciplina da quella delle società cooperative cui soventemente si rimanda. In Francia, invece, la riforma dell'ordinamento relativa all'introduzione delle imprese sociali è relativamente recente. Anche in questo caso, però si è optato per la sola forma della società cooperativa (*société coopérative d'intérêt collectif*). Diversa invece la posizione di Belgio, in cui l'impresa sociale ha sempre e comunque forma societaria, sia cooperativa che di capitali, e Regno Unito in cui, con una recente riforma, si attribuiscono all'impresa sociale alcune delle caratteristiche delle imprese for profit (professionalità del management, remunerazione del capitale, accesso al finanziamento) onde favorirne la diffusione.

In tutti i citati Paesi si conviene inoltre che l'impresa sociale mira senza fini di lucro alla soddisfazione di bisogni della collettività. In Portogallo tuttavia, l'accento è posto sulla mutualità nei confronti dei membri dell'impresa e sugli ambiti in cui

l'impresa opera. Infatti si ritiene che l'elemento della socialità non sia solo nella mancanza di un fine di lucro, quanto nel perseguimento di obiettivi di promozione, aiuto e sostegno a favore di soggetti svantaggiati. A tal fine, con molteplici leggi emanate nel corso degli anni, il Legislatore portoghese ha individuato settori specifici di operatività nel campo sociale: le cooperative di servizi, le cooperative di educazione speciale e di integrazione a favore dei bambini disabili, la cooperative che prestano la loro opera a favore di bambini, anziani, disabili, soggetti che versano in grave difficoltà economiche o di malattia, portoghesi residenti all'estero in situazioni di indigenza etc.

In Belgio, il Legislatore non ha emanato norme che promuovessero l'impresa sociale in determinati settori, ma ha individuato una serie di requisiti necessari affinché un'impresa possa essere considerata sociale. Tra questi: il non dedicarsi ad un'attività industriale o commerciale, il non perseguire l'arricchimento per i propri soci, ma solo benefici di carattere limitato, la destinazione dei profitti ( e del patrimonio in sede di liquidazione) a finalità conformi all'oggetto sociale etc. Impostazione simile è stata adottata dal Legislatore francese il quale ha però aggiunto che è essenziale valutare la natura sociale dell'utilità, tenendo conto del contributo portato alla soddisfazione dei bisogni emergenti, all'inserimento sociale e professionale, allo sviluppo della coesione sociale e alle possibilità di accesso ai beni e servizi prodotti. Ai fini di tale valutazione è importante sottolineare che anche terzi non soci possono beneficiare dei servizi e dei beni prodotti dalla società cooperativa.

L'impostazione più originale è quella del Legislatore inglese, il quale affida ad un'Autorità di regolazione preposta la valutazione della finalità dell'impresa ai fini del riconoscimento della stessa come Community Interest Company.

Molto differenziata da Paese a Paese è la disciplina relativa a pubblicità, trasparenza e rendicontazione. In Portogallo, avendo assimilato le imprese sociali alle cooperative di solidarietà sociale, c'è una sostanziale coincidenza tra socio e beneficiario. Tuttavia, si garantisce partecipazione ed accesso anche al beneficiario indiretto (p.es. un genitore) , ai membri effettivi (coloro che prestano la propria

attività nella cooperativa e ne richiedono l'ammissione), e ai membri onorari (coloro che con iniziative di volontariato contribuiscono allo sviluppo della cooperativa). I membri onorari, tuttavia, hanno una posizione di secondo piano rispetto alle altre categorie; infatti essi godono solo di un diritto di informazione, ma non di voto e partecipano in organi con soli poteri consultivi. Completamente diverso è lo scenario in Belgio. In questo Paese il ruolo di primo piano è attribuito ai lavoratori i quali hanno diritto di diventare soci entro un anno dall'assunzione. Inoltre, vengono fissati dallo stesso Legislatore dei vincoli che mirano a fornire grande trasparenza all'esterno. Tra di essi: la non distribuibilità delle riserve, i poteri di richiesta anche da parte di terzi di scioglimento della società, di risarcimento di danni nonché la speciale pubblicità cui deve essere sottoposto il rendiconto annuale al quale va allegata una relazione relativa alle modalità mediante le quali sono stati raggiunti i fini della società. Ancora differente è la posizione del Legislatore francese, il quale prevede che in ogni società sussistano almeno tre categorie di soci tra cui, i lavoratori, i beneficiari abituali, i volontari, gli enti pubblici (in misura massima del 20% del capitale) e chiunque partecipi all'attività della cooperativa. Forte accento è posto sul principio democratico garantito dal principio "una testa un voto" e dalla possibilità di ricorrere ad assemblee separate a seconda del tipo di partecipazione all'attività. Il Legislatore, inoltre, garantisce la trasparenza sia offrendo ai finanziatori la possibilità di accedere a determinate informazioni e documenti societari, sia stabilendo che il Prefetto, quale autorità di controllo delle cooperative, può richiedere qualsiasi documentazione relativa all'attività svolta ed alla situazione finanziaria. La posizione del Legislatore inglese, invece, è a favore di una grande autonomia delle imprese le quali possono fissare come meglio credono e senza soggiacere ad alcun limite, lo stato di membro, i diritti di voto, la nomina degli amministratori, il funzionamento degli organi interni. Il corretto svolgimento della vita dell'impresa sociale ed il perseguimento delle finalità sociali resta perciò completamente affidato alla sola Autorità di regolazione, la quale non solo ha poteri di ispezione, ma può adottare tutte le misure che ritiene più adeguate compresa revoca e nomina degli

amministratori. L'unico strumento ben delineato dal legislatore al fine di garantire al trasparenza nello svolgimento delle attività sociali è la rendicontazione alla quale deve essere un dettagliato rapporto che illustri i benefici prodotti verso la collettività ed imponendo ai beneficiari una valutazione dell'attività svolta dall'impresa.

Se tanto frastagliata è la normativa interna agli stati in materia di rendicontazione e trasparenza, scarsa o assente è quella in tema di responsabilità patrimoniale e dei soci. Nulla si dice nello specifico dell'impresa sociale né nella legislazione portoghese, né in quella belga, né nella francese, rimandando a quanti stabilito nelle norme relative alle società cooperative, mutualistiche e di capitali. Il solo Legislatore inglese ha invece previsto una professionalizzazione del management il quale dovrebbe essere sottoposto alle stesse verifiche cui è sottoposto chi gestisce un'impresa for profit in termini di correttezza di condotta e capacità di rispondere con i beni dell'impresa nei confronti dei creditori.

### **5.2.1 Le community interest company**

Per ovviare ai problemi di gettito e di eventuali comportamenti speculativi, senza “ridurre all'osso” le disponibilità finanziarie dell'impresa sociale il legislatore potrebbe “trarre spunto” dalla recente legge sulle “Le community interest company”, che ha innovato totalmente il modello del non profit inglese<sup>290</sup>.

Le community interest company, sinteticamente, sono imprese che realizzano finalità di utilità sociale, così come le imprese sociali ex D.lgs. n.155/2006, ma, a differenza di queste ultime, prevedono una limitata distribuzione degli utili<sup>291</sup>. Da questo punto di vista le community interest company somigliano molto alle

---

<sup>290</sup> Per un'efficace sintesi sulla legge in questione v. RICCI-BETTERA, Un modello di impresa sociale della Gran Bretagna: le “community interest company” in Terzo settore, a. I 2/2005.

<sup>291</sup> La legge sulle community interest company inoltre, prevede la presenza di soci che non percepiscono utili nemmeno in via limitata. In pratica tale legge dispone l'esistenza di due categorie di soci: quelli “profit” e quelli “non profit”. Questi ultimi, però, non possono occuparsi della gestione dell'ente e, quindi, non possono essere amministratori ma neanche contribuire alla nomina degli amministratori stessi e, ciò, ovviamente al fine di prevenire l'eventuale «conflitto di interessi» che si può instaurare tra il perseguimento delle finalità eristiche e quelle sociali. Sul punto v. IAMICELI op. cit., p. 169.

cooperative sociali di cui al L. n. 381/1991, ma diversamente da queste non godono di alcuna agevolazione fiscale, dato che esse sono concepite nell'ambito delle dinamiche concorrenziali del Mercato, alla stregua di una qualsiasi imprese for profit.

Con tale istituto giuridico, quindi, il legislatore inglese è riuscito ad associare una distribuzione, seppur sempre limitata, degli utili realizzati con il perseguimento di finalità di utilità sociale, abbandonando così, definitivamente l'ideologia su cui si fonda il D.lgs. n.155/2006<sup>292</sup>, in base alla quale l'interesse generale è incompatibile con lo scopo lucrativo<sup>293</sup>.

In tal modo, dunque, l'interesse del privato alla remunerazione, quanto meno parziale, del capitale conferito, è stato conciliato con l'interesse della comunità alla produzione di beni e servizi socialmente meritori.

Un altro aspetto rilevante dell'esperienza inglese è, certamente, la possibilità per le Community interest company di stipulare intese commerciali, tematica che non è trattata dal D.lgs. n. 155/2006, il quale, all'art. 4, disciplina i "gruppi di imprese sociali", soltanto al fine di imporre vincoli di partecipazione<sup>294</sup>.

Il legislatore italiano, quindi, potrebbe "far tesoro" dell'esperienza inglese emulando la legge sulle "interest company", garantendo così alle imprese sociali un maggior flusso di risorse finanziarie senza, al contempo, incidere minimamente, sui conti pubblici, in nome di una sorta di "finanziamento sostenibile" delle imprese sociali.

La scarsità di risorse finanziarie a cui va incontro l'impresa sociale, potrebbe, però, essere contrastata anche attraverso lo sviluppo della cosiddetta "finanza etica", ossia la finanza specializzata ad offrire sostegno finanziario ai soggetti non profit.

---

<sup>292</sup> "L'opposta convinzione, propria del legislatore, italiano, secondo la quale il vincolo (totale) di non distribuzione sia ingrediente fondamentale dell'impresa sociale, sembra essere alimentata, per un verso dalla preoccupazione di combinare in un'unica compagine interessi finanziari ed interessi sociali e, per l'altro, dalla limitata percezione di un reale fabbisogno finanziario insoddisfatto da parte dell'impresa sociale", IAMICELI, op. cit. p. 168.

<sup>293</sup> MESSINA ritiene che il Governo inglese abbia messo da parte "l'equazione impresa sociale uguale non profit" op. cit.

<sup>294</sup> GIOVANARDI a proposito delle community interest company, sostiene che «il mancato riconoscimento di un trattamento fiscale di favore ha trovato il necessario e coerente contemperamento nella riconosciuta possibilità di addivenire alla distribuzione parziale degli utili conseguiti», op. cit., p. 167; MESSINA dice che al fine di "attrarre investitori, programmare i propri investimenti, remunerare adeguatamente le professionalità di cui ha bisogno, alle CIC non vengono offerte agevolazioni fiscali ma facilitazioni al venture capital, dunque al reperimento di capitali per l'avvio e lo sviluppo dell'impresa", op. cit.

Al riguardo si è sostenuto, addirittura, che il D.lgs. n. 155/2006 possa rappresentare il “trampolino di lancio” di una vera e propria “Banca per il sociale”<sup>295</sup> cioè un ente creditizio rispondente alle molteplici esigenze dell’imprenditoria sociale.

Anche con riferimento alla “finanza etica” è, certamente, utile considerare la legge inglese sulle Community interest company, che ha introdotto le cosiddette “Community Development Finance Institutions”, ossia fondi comuni di investimento che immettono capitale di rischio nelle imprese sociali.

Infine, sarebbe a nostro avviso opportuno estendere il cosiddetto “Programma Fertilità” a beneficio anche dell’impresa sociale. Il “Programma Fertilità” è un’iniziativa realizzata da “Sviluppo Italia” con l’ausilio del Ministero del lavoro e delle Politiche sociali, volta al sostegno, alla consulenza, alla formazione, ma soprattutto, al supporto finanziario a favore delle nascenti organizzazioni di Terzo settore<sup>296</sup>. Tale programma, praticamente, si traduce nell’attività di alcuni soggetti, definiti “Promotori”, che già operano nel Terzo settore e che, in virtù della esperienza maturata, possono offrire un validissimo supporto informativo e, anche finanziario, a tutti quei soggetti, i cosiddetti “Beneficiari”, che non operano ancora nel Terzo settore ma si accingono a farlo. Certamente, l’inclusione dell’impresa sociale nel “Programma Fertilità” rappresenterebbe, per essa, un importante trampolino di lancio.

A prescindere dall’eventuale riordino della disciplina fiscale degli enti senza scopo di lucro e dell’emanazione di norme tese al finanziamento dell’impresa sociale, è evidente la necessità di un provvedimento diretto a potenziare l’Agenzia per le Onlus.

Tale Authority è stata istituita dal d.p.c.m. n.329/2001, che le ha attribuito, tra l’altro, funzioni di sorveglianza e controllo sull’operato delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus). In pratica l’Agenzia per le Onlus ha il compito di monitorare l’attività delle stesse, attestando la loro conformità ai requisiti di cui al

---

<sup>295</sup> v. ZAPPONINI, All’impresa sociale serve una banca per il sociale, in Terzo settore, n. 6/2006, pag. IX de L’INSERTO.

<sup>296</sup> “ Per un approfondimento del “Programma Fertilità”, v. il sito [www.territori.sviluppoitalia.it](http://www.territori.sviluppoitalia.it).

D.lgs. n. 460/1997, al fine di evitare le speculazioni consistenti nel godimento “indebita” dei benefici fiscali previsti dallo stesso decreto.

Il D.lgs. n.155/2006, tuttavia, ha esteso il raggio d’azione dell’Agenzia, attribuendole numerose competenze anche in materia di “impresa sociale”. Tale aggravio di lavoro, sicuramente, accentuerà le difficoltà di ordine finanziario e organizzativo che hanno caratterizzato il suo operato nel corso di questi anni<sup>297</sup>.

La legge sull’impresa sociale, infatti, menziona l’Agenzia delle Onlus in molteplici punti ricorrendo ad essa per attribuirle obblighi e competenze nello svolgimento delle quali, peraltro, essa dovrebbe agire di raccordo con altri enti pubblici, tra i quali il Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

L’art.13, ai comma 1 e 5 del D.lgs. n.155/2006, stabilisce che spetta al Ministero del lavoro, “sentita l’Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale”, dettare le linee guida da seguire in caso di operazioni straordinarie e attribuire l’autorizzazione a procedere.

In virtù dell’art.10, comma 2, inoltre, Ministero e Agenzia debbono dettare le linee guida per la redazione del bilancio sociale.

Il comma 1 dell’art.16, infine, attribuisce all’Agenzia per le Onlus funzioni di promozione e monitoraggio delle imprese sociali, mentre il comma 5 dello stesso articolo, le consente di esprimere il proprio parere anche in relazione al “tipico” provvedimento sanzionatorio nei confronti delle imprese sociali, consistente nell’eventuale perdita di tale qualifica.

Questa serie di disposizioni contribuisce, senza dubbio, a rafforzare il legame tra il D.lgs. n.460/1997 e il D.lgs. n.155/2006, incrementando, i già numerosi, elementi comuni tra le Onlus e l’impresa sociali<sup>298</sup>.

Allo stesso tempo, però, l’assegnazione all’Agenzia per le Onlus di competenze concernenti l’attività dell’impresa sociale, non fa che attestare la

---

<sup>297</sup>Cfr. “Il Sole 24 Ore” del 8 gennaio 2007.

<sup>298</sup> Sia il D.lgs. n. 155/2006 che il D.lgs. n. 460/1997 istituiscono qualifiche, sebbene una di natura civilistica e l’altra fiscale, anziché veri e propri soggetti; ambedue le normative, inoltre, prescrivono il divieto di dividere gli utili attraverso una formulazione simile; ancora, condividono molteplici settori di attività etc...

“confusione” di fondo del D.lgs. n. 155/2006<sup>299</sup> il quale, da un lato mira a creare la qualifica prettamente civilistica dell’impresa sociale, e, dall’altro lato, assegna un importante ruolo di monitoraggio sulla stessa ad un ente, l’Agenzia delle Onlus appunto, alla quale la legge ha conferito, poteri e competenze esclusivamente di natura tributaria.

Sostanzialmente l’Agenzia dell’ Onlus possiede competenze in ambito fiscale, mentre il D.lgs. n.155/2006 richiede soprattutto una conoscenza di natura civilistica della materia e del mondo non profit<sup>300</sup>.

Il rischio che si corre è, quindi, quello di complicare ulteriormente l’attività dell’Agenzia la quale, agli “storici” problemi di carattere finanziario e organizzativo, dovrà aggiungere la propria “inadeguatezza” nei confronti delle nuove competenze.

Per tale motivo, dunque, si rende necessario un intervento normativo volto, innanzitutto, ad adeguare il budget a disposizione dell’Agenzia delle Onlus alle nuove esigenze e<sup>301</sup> inoltre, ad attribuire a tale Authority le competenze tecniche atte a fronteggiare anche la “sfida” dell’impresa sociale.

Secondo buona parte della dottrina, la situazione attuale, caratterizzata dalla notevole crescita dimensionale ed economica del Terzo settore, giustificherebbe, al pari di quanto visto per la disciplina fiscale degli enti non profit, un intervento organico del legislatore, tale da dare vita ad un’unica, grande Authority per il non profit, competente in materia civilistica e fiscale<sup>302</sup>.

Tale super-Authority dovrebbe avere la funzione di “autorizzare”, controllare, ispezionare e sanzionare, l’operato di tutte le organizzazioni del Terzo settore, le

---

<sup>299</sup> PETTINATO ritiene che quello dell’Agenzia per l’Onlus nel D.lgs. n. 155/2006 sia “un altro coinvolgimento ambiguo”, *Impresa sociale e Onlus* op. cit. p. 119.

<sup>300</sup> “E’ evidente, allora, che il presupposto logico di questa norma è che la predetta Agenzia disponga, nei fatti, di esperienze e competenze rapportabili con la predetta sofisticata materia che è squisitamente civilistica e che non conta, invero, su tradizioni culturali o pratiche della giurisprudenza.”, *impresa sociale e Onlus...*, op. cit. p. 120.

<sup>301</sup> Un “aiutino” è stato concesso con il meccanismo del 5 per mille, che con la L. n. 296/2006 (Finanziaria 2007), potrà essere girato anche alle Agenzia per le Onlus.

<sup>302</sup> Sul punto v. PETTINATO il quale dopo aver auspicato che un tale ente possa divenire “il vero organo di riferimento giuridico-amministrativo principale del sistema” sostiene che “le novità legali (‘nuovi istituti, nozioni, soggetti) non possono più essere solo frutto di ingegneria giuridica più o meno capace [...] Se esse devono assumere ruoli veramente reali, cooperare nel contesto sociale che li riguarda, è essenziale progettare anche i sussidi amministrativi che l’Amministrazione pubblica deve mettere al loro fianco per farli operare pienamente senza intoppi e senza lasciarli soli nelle intemperie giuridiche del mondo moderno, *Impresa sociale e Onlus*, op. cit., p. 122 e SS.

quali, dal canto loro, potrebbero contare su di un validissimo punto di riferimento, per tutto ciò che concerne l'esplicazione della propria attività.

Anche in questo caso, il legislatore potrebbe mutuare il nuovo istituto dalla legge sulle “community interest company” che ha istituito una nuova Authority indipendente, dotata di numerosi poteri e in grado di affrontare tutte le problematiche dei soggetti non profit<sup>303</sup> in modo “democratico” anziché autoritario<sup>304</sup>.

---

<sup>303</sup> Sul punto v. IAMICELI che dice che “l’Autorità decide se una società presenti requisiti necessari per essere qualificata come CIC; approva lo Statuto e le sue modificazioni; può anche determinare la remunerazione degli amministratori; riceve il bilancio delle società; può definire limiti alla distribuzione di utili o al pagamento di interessi; [...] può esercitare poteri ispettivi, ordinare la revisione e certificazione del bilancio; può nominare un amministratore avente medesime funzioni e poteri rispetto agli altri amministratori, ma revocabile dalla sola Autorità e non dalla società; [...] può vietare operazioni o pagamenti [...] può infine provocare la liquidazione dell’ente, op. cit., p. 166.

<sup>304</sup> “Questo aspetto, tra l’altro, libera il mondo del Terzo settore da tutti quei vincoli burocratici che fino a oggi ne hanno impedito lo sviluppo, strutturando la nuova autorità come un ente snello, concepito più come un punto di riferimento e un supporto agli enti non profit che come un ente regolatore e coercitivo, RICCI -BETTERA op. cit., p 42.

## CONCLUSIONI

Molti sono gli aspetti positivi del D.lgs. n.155/, primo fra tutti quello l'aver ampliato, nell'immaginario comune, i concetti di "impresa" e di "pubblico"<sup>305</sup>: l'impresa non è più solo sinonimo di profitto e speculazione, così come l'interesse pubblico non è solo quello perseguito dallo Stato e dalle Amministrazioni pubbliche.

Il D.lgs. n.155/2006, in pratica, riconosce che il profilo economico-impresoriale è perfettamente integrabile con quello sociale, o meglio che è possibile coniugare la solidarietà sociale con le caratteristiche peculiarità delle imprese, ossia l'efficienza, l'equilibrio economico-finanziario, l'affidabilità, etc..

La legge sull'impresa sociale, inoltre, contribuisce anche a comprendere la reale essenza degli enti *non profit*. Tali enti sono comunemente considerati meri enti erogativi, che perdurano esclusivamente grazie a donazioni, finanziamenti, agevolazioni.

Mentre la legge dimostra che nulla vieta che gli enti *non profit* agiscano secondo logiche imprenditoriali, e che, quindi, facciano registrare avanzi di gestione; l'unico vincolo che la natura *non profit* impone a tali enti è che l'utile eventualmente realizzato non venga distribuito tra i partecipanti dell'attività, bensì venga reinvestito nella stessa.

Il D.lgs. n. 155/2006 si spinge oltre, stabilendo, per la prima volta in modo esplicito, che un ente *non profit*, appunto l'impresa sociale, è obbligata ad esercitare in condizioni di economicità, sancendo così, definitivamente il "connubio" tra *non profit* e impresa.

---

<sup>305</sup> In realtà, l'art. 2082 non prescrive per l'impresa l'obbligo di perseguire il lucro ma semplicemente l'obbligo di svolgere attività economica, tale da remunerare i fattori produttivi. Tuttavia l'imprenditore è comunemente considerato come soggetto che svolge la propria attività a scopo di lucro. Stesso discorso per quanto concerne il fine di solidarietà sociale: nell'ordinamento non vi è alcuna disposizione che vieta all'impresa di realizzare finalità di utilità sociale, tuttavia esse sono state sempre considerate appannaggio dello Stato e dei tradizionali enti *non profit*.

Altro merito del D.lgs. n.155/2006, direttamente connesso a quanto appena detto è, senza dubbio, il superamento della “rigida dicotomia” tra il libro I e il libro V del codice civile che, tra l’altro, era uno degli obiettivi principali del legislatore.

Il D.lgs. n. 155/2006, infatti, ha consentito, per la prima volta in via espressa, che, nell’esercizio dell’impresa sociale, anche associazioni e fondazioni possano svolgere attività economica e, contemporaneamente, che le società possano “svincolarsi” dal perseguimento del tipico scopo lucrativo per passare ad uno scopo di natura ideale.

Nonostante si sia lontani dall’auspicata riforma del libro I c.c., che va certamente affrontata con una legge “di sistema” piuttosto che tramite una legge a carattere settoriale, con l’emanazione del D.lgs. n.155/2006 può dirsi, comunque, realizzato, limitatamente all’impresa sociale, il cosiddetto principio della “trasversalità” o della “neutralità” delle forme giuridiche, tale per cui qualsiasi organizzazione privatistica, indipendentemente dalla propria classificazione civilistica, può assumere la qualifica di “impresa sociale”.

Altri aspetti positivi del D.lgs. n.155/2006 si rinvergono nel confronto diretto con l’art.10 del D.lgs. n.460/1997, circa l’oggetto e i destinatari dell’attività di rilevanza sociale.

Al riguardo, infatti, l’art.2 della legge sull’impresa sociale ha incrementato i settori di attività i cui beni e servizi offerti sono considerati socialmente meritori<sup>306</sup>; esso, inoltre, offre una chiara definizione di persone svantaggiate e, infine, amplia la platea dei soggetti beneficiari, i quali, in ogni caso, corrispondono a tutti i possibili fruitori di beni e servizi di utilità sociale, purché essi non siano solo membri dell’organizzazione<sup>307</sup>.

---

<sup>306</sup> Vi è, ad esempio, nell’art. 2 del D.lgs. n. 155/2006, a differenza dell’art. 10 del D.lgs. n. 460/1997, il richiamo esplicito alla *formazione universitaria e post-universitaria, alla formazione extra-scolastica finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo, al turismo sociale all’inserimento lavorativo di lavoratori svantaggiati o disabili*.

<sup>307</sup> Ai sensi dell’art. 10 del D.lgs. n. 460/1997, la solidarietà sociale dell’attività è presunta soltanto in alcuni settori di attività (assistenza sociale e socio-sanitaria, beneficenza, etc.), mentre in tutti gli altri (sport dilettantistico, formazione, istruzione, etc.) la stessa si intende realizzata solamente allorquando i beneficiari di tale attività sono due tipologie di

Un altro grosso merito della disciplina dell'impresa sociale è quello di aver introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento l'obbligo di redigere il bilancio sociale

Tale obbligo, insieme alla garanzia di un adeguato livello di partecipazione democratica della base sociale e delle persone che vi lavorano rende, inoltre, trasparente e corretta la gestione dell'impresa.

Al di là degli aspetti positivi del D. lgs. n.155/2006, non vi è dubbio, però, che il legislatore, se intende davvero promuovere lo sviluppo dell'impresa sociale, debba sensibilmente ridurre la propria “diffidenza” nei confronti della stessa.

Con il D.lgs. n.155/2006, infatti, il legislatore si è preoccupato più di prevenire l'abuso della qualifica di “impresa sociale” da parte di soggetti senza requisiti necessari, che della predisposizione di una disciplina che potesse, realmente, far crescere il fenomeno del privato *non profit*.

L'impresa sociale, allo stato attuale, appare gravata da una serie di oneri che non si rinvengono in alcun altro soggetto del Terzo settore. Essa è trattata dal legislatore alla stregua di qualsiasi altra impresa commerciale-lucrativa, con la notevole differenza, però, che essa, a differenza di queste ultime, non può distribuire il profitto.

Estremizzando, si può dire che gli unici “benefici” contemplati nel D.lgs. n. 155/2006 diano la possibilità di utilizzare la denominazione “impresa sociale” e quella di utilizzare lavoro volontario.

La denominazione “impresa sociale”, probabilmente, farà in modo che l'attività dell'impresa sociale venga concepita dai propri “beneficiari” in modo differente rispetto a quella di qualsiasi altra impresa *for profit*.

In pratica, l'esternazione della “socialità” dell'ente, farà lievitare la domanda di beni e servizi dell'impresa sociale e, quindi, il proprio volume d'affari, in quanto la

---

soggetti: le persone svantaggiate e i componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari. In questi ultimi casi, dunque, tutti gli altri soggetti, possibili fruitori dell'attività, rimangono preclusi dal “godimento” della stessa.

collettività sarà più propensa a richiedere prestazioni ad un ente *non profit*, sebbene di natura privatistico-imprenditoriale, piuttosto che ad un'impresa *for profit*.

La possibilità di utilizzare lavoro volontario, invece, permetterà, sicuramente, di ridurre il costo del lavoro, aumentando, in tal modo, la competitività dell'impresa sociale.

Nonostante tali "benefici" non siano da sottovalutare, non pare che essi, da soli, siano in grado di produrre "l'esplosione" del fenomeno.

Risulta abbastanza evidente, infatti, che, attualmente, la convenienza ad acquisire la qualifica di "impresa sociale", da un punto di vista strettamente economico-finanziario, è pressoché inesistente. Ciò riguarda sia gli operatori del *for profit*, sia quelli che già operano nel terzo settore e, ovviamente, anche tutti coloro che si accingono ad entrare nel "privato sociale".

Non sembra esserci alcuna convenienza, se si eccettuano i casi (pressoché nulli) di eccessivo "spirito di solidarietà sociale", per una società commerciale che, semmai già opera in settori socialmente meritori, ad acquisire la qualifica di "impresa sociale". In tal caso, infatti, essa non solo verrebbe "appesantita" con ulteriori oneri (come la redazione del bilancio sociale), e assoggettata al controllo di altri enti (*in primis* l'Agenzia per le Onlus e il Ministero del Lavoro) ma, soprattutto, sarebbe oberata del rilevante vincolo di distribuzione del profitto, il quale, precedentemente l'assunzione di tale qualifica, costituiva il vero "scopo-fine" della stessa società.

È ovvio, dunque, che a tali condizioni, saranno poche le società animate da uno spirito di "altruismo" tale da essere disposte a rinunciare al perseguimento del proprio lucro soggettivo, pur di poter "sfruttare", al fine del miglioramento della propria immagine, la denominazione "impresa sociale".

Scarsa convenienza a divenire "imprese sociali" anche per gli attuali enti *non profit* che, se da un lato non possono distribuire utili, dall'altro possono comunque godere di rilevanti benefici, soprattutto di natura fiscale, che, certamente, incentivano la loro diffusione.

L'impresa sociale, si è visto, gode di agevolazioni fiscali solo nei casi, peraltro abbastanza controversi, di cui all'art.17, comma 1 e 3, del D.lgs. n.155/2006, ossia qualora essa sia contemporaneamente anche Onlus, ente non commerciale o cooperativa sociale; peraltro, in questi casi, tali soggetti saranno comunque soggetti a nuovi obblighi, come la redazione e pubblicazione del bilancio sociale. La previsione di organi di controllo, la previsione di forme di partecipazione dei lavoratori nell'attività, etc..

Se a ciò aggiungiamo il fatto che, a parte le eventuali agevolazioni di cui all'art.17 comma 1 e 3, nessun altro beneficio fiscale è concesso direttamente alle imprese sociali, risulterà che anche gli attuali enti *non profit*, non avranno alcuna convenienza ad acquisire anche la qualifica di "impresa sociale", in quanto agli ulteriori oneri non corrispondono maggiori benefici fiscali<sup>308</sup>. Le Onlus, ad esempio, con il consolidamento della tesi in base alla quale possono anche svolgere attività economica, non sono poi così dissimili dalle imprese sociali, e questo sia per finalità delle attività svolte, sia per i settori in cui operano e sia per il *modus operandi*.

Quale sarebbe, dunque, il loro interesse a divenire imprese sociali?

Analogo discorso per le cooperative sociali, che sono state, per lungo tempo, le uniche "imprese sociali", in quanto rappresentavano le sole organizzazioni per le quali era espressamente prevista la possibilità di esercitare attività economica diretta non al perseguimento di uno scopo egoistico, bensì a finalità di utilità sociale.

Probabilmente, le uniche organizzazioni non lucrative che saranno "attratte" nella sfera dell'impresa sociale saranno gli enti del libro I del c.c.<sup>309</sup>, che avranno in tal modo, la possibilità di ottenere il riconoscimento giuridico e sociale dell'attività imprenditoriale svolta, di godere di autonomia patrimoniale, e in generale, di una

---

<sup>308</sup> Con riferimento agli oneri aggiuntivi si è stimato che "L'adeguamento alle nuove regole sull'impresa sociale costa al non profit 8 mila euro. Il 90% dei costi sostenuti dalle imprese, si riferisce, principalmente, alla previsione di organi di controllo interno. Le cifre corrispondono a circa il 3% delle entrate delle realtà non profit", PENNINI in "Italia oggi" del 15 maggio 2006.

<sup>309</sup> "La figura giuridica dell'impresa sociale, infatti, è rivolta a quelle organizzazioni private cui stanno stretti i modelli offerti da fondazioni e associazioni", LAURENZI, in "Italia Oggi" del 2 marzo 2006, p. 31.

disciplina civilistica, sicuramente più dettagliata di quella che il codice civile dispone per essi. Fermo restando, però, che anche per quanto riguarda associazioni e fondazioni, dal punto di vista fiscale, non vi sarà alcuna convenienza ad acquisire la qualifica di “impresa sociale”, dato che correrebbero il rischio di perdere le agevolazioni assegnate agli “enti associativi”. Per tutti questi motivi, dunque, la legge sull’impresa sociale rischia di avere un impatto notevolmente inferiore alle aspettative.

Parte della dottrina, ha richiesto l’emanazione di un decreto correttivo di cui ad oggi non ci sono tracce e gli unici provvedimenti adottati sono quattro decreti attuativi da parte del Ministero dello Sviluppo economico e del Ministero della Solidarietà sociale che non riguardano gli aspetti fiscali.

Il legislatore, quindi, se intende rispondere davvero alle istanze della società civile e promuovere lo sviluppo del privato sociale deve intervenire al più presto, attraverso dei provvedimenti che effettivamente possano determinare lo sviluppo dell’impresa sociale; il D.lgs. n.155/2006, quindi, deve essere considerato il punto di inizio e non quello di arrivo.

Il successo della legge dipenderà, quindi, sia dal Governo e Parlamento che dovranno attuare ulteriori interventi normativi, sia dalle stesse imprese sociali che dovranno essere capaci di rilanciare una fase di riflessione e di innovazione istituzionale.

## BIBLIOGRAFIA

- Agenzia per le Onlus, *Libro Bianco sul Terzo settore*, Mulino, 2006.
  - Alleva F., *I confini giuridici del Terzo settore*, Ediesse, 2004.
  - Antonini L., *Questioni in tema di tassazione degli enti non economici*, in *Rass. Trib.*, 1985
  - Baldan S., *L'impresa sociale*, in [www.misterfisco.it](http://www.misterfisco.it).
  - Baldassarre S., *Lineamenti di diritto tributario*, Giuffrè, 2000.
  - Barbetta G. P., *Arriva l'impresa sociale*, in *Impresa Sociale* n. 2/2005; id. *Il settore non profit Italiano. Occupazione, welfare, finanziamento e regolazione*, Il Mulino, 2000.
  - Bartelli C., *L'impresa sociale con il freno tirato*, in "Italia Oggi Sette, 13 marzo 2006.
  - Baudino Al., *L'impresa sociale: profili giuridici e problematiche operative*, in *Inserito della Dispensa MAP*, settembre 2006.
  - Belli Contarini E., *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali*, in *Riv. Dir. trib.*, 1992.
  - Bolognino D., "Prima lettura del D.lgs. 24 marzo 2006, n.155. Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n.118", in *Impresa sociale*, 75 (3), 2006, ISSAN edizioni.
  - Bombardelli M., *L'impresa sociale e la realizzazione di finalità di interesse generale*, in *Impresa sociale* 2/2005; id. "La partnership tra imprese sociali e amministrazioni pubbliche", in *Impresa sociale*, 75 (3), 2006, ISSAN edizioni.
- Bonfante G., *La delega al Governo concernente l'impresa sociale*, in *Impresa sociale* n. 2/2005.
- Borzaga C., "Impresa sociale: quali prospettive, quali limiti", in *Non Profit*, 2006, p.709, id. *Introduzione*, in *Impresa Sociale* 2/2005.
  - Briganti R., *Organizzazioni non profit e onlus*, IIPSOA 2000.

- Brusciuglia L., Rossi E., *“Terzo settore e nuove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Aspetti giuridici, economici e fiscali”*, Giuffré editore, 2000.
  - Bucelli A., *Profili giuridici dell’impresa sociale*, in “Quaderni” pubblicati da docenti della Facoltà di Economia dell’Insubria.
  - Buonocore V., in *L’impresa*, Giappichelli, 2002.
  - Cafaggi F., *La legge delega sull’impresa sociale: riflessioni critiche tra passato e futuro*, in *Impresa sociale* 2/2005.
  - Campobasso G. F., *Associazioni e attività di impresa*, in *nv. Dir. civ.*, 1994; id. *Manuale di diritto commerciale*, UTET, 2002.
- Capecchi M., *“Evoluzione del terzo settore e disciplina civilistica. Dagli enti non lucrativi all’impresa sociale”*, le monografie di Contratto e impresa, CEDAM 2005.
- Castaldi L., *Riflessioni sulla personalità delle imposte e la natura tributaria in tema di tassazione di enti non commerciali (di tipo associativo)*, in *Giurisp. Cost.*, 1992.
  - *Codice Civile*, Edizione Esselibri-Simone, 2005.
  - Concani G., *L’impresa sociale ai via*, in [www.supereva.it](http://www.supereva.it), 3/2006.
  - Consiglio Nazionale Economia e Lavoro: *Osservazioni e proposte su impresa sociale*, Assemblea del 27 gennaio 2010, disponibile su [www.cnel.it](http://www.cnel.it).
  - Corbella L., *Riforma del Terzo Settore: il confronto necessario fra enti e legislatore*, in *Terzo Settore*, n.1/2007.
  - Costi R., *La nozione di impresa sociale nella legge delega*, in *Rivista Impresa Sociale* n. 2/2005.
- Cuonzo A., *Impresa sociale: identità e prospettive fiscali in Terzo settore*, Febbraio 2006.
- De Carli P., *Sussidiarietà: tra il dire e il fare in Non profit*, n. 2/2004.
  - De Giorgi M. V., *La legge delega sull’impresa sociale*, in *Attualità e saggi*, 2005.
  - De Mita E., *Principi di diritto tributario*, Giuffré, 2004.

- Degani L., Mozzanica R., *La nuova figura dell'impresa sociale*, in *Enti non profit*, n. 8-9/2006.
- Di Maio M., *“L'impresa sociale. Le nuove opportunità del terzo settore dopo il D.lgs. 24 marzo 2006, n.155”*, Edizioni Giuridiche Simone, 2006.
- Di Pietro A., *Il futuro fiscale dei no profit tra solidarietà sociale e sussidiarietà orizzontale*, in *Non Profit*, n. 2/2006.
- Fantozzi A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Giuffré 1982.
- Fazzi L., *“Lo sviluppo del welfare in Italia: quale ruolo per l'impresa sociale?”*, in *Impresa sociale*, n. 67,2003, ISSAN edizioni.
- Fici A., *La legge delega sull'impresa sociale e i futuri scenari per il Terzo settore*, in [www.judiciurn.it](http://www.judiciurn.it); id. *Nozione e disciplina dell'impresa sociale: una prima lettura della legge 13 giugno 2005, n. 118*, in *Impresa sociale*, n. 2/2005; id., *La nozione di impresa sociale e le finalità della disciplina*, in *Impresa sociale* n. 3/2006.
- Fondazione Giovanni Agnelli, *“L'impresa sociale in Europa: alcuni spunti di comparazione da beni comuni”*, Quarto rapporto sulla cooperazione sociale in Italia – Centro Studi Cgm.
- Fusaro A., *I modelli imprenditoriali nella legislazione dei Terzo settore*, in *nv. dir. priv.*, 2002.
- Galletti D., *La politica delle procedure concorsuali*, in *Impresa sociale*, n. 3/2006.
- Gallo F., *I soggetti del libro I del codice civile: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. Dir. trib.*, 1993.
- Giorgetti G., *Per uno Statuto dell'impresa sociale*, Studio del Centro di ricerca sulle Organizzazioni senza scopo di lucro.
- Giovanardi A., *L'impresa sociale, tra principalità dell'attività economico-imprenditoriale ed applicabilità del regime di enti non commerciali ed Onlus*, in *Impresa sociale*, n. 3/2006.
- Grumo M., *Al via la normativa sull'impresa sociale: un'opportunità per lo sviluppo*, in *Terzo settore*, aprile 2006.

- Ianniceli P., *Le società di interesse comunitario nel diritto inglese*, in *Impresa sociale*, n. 2/2005.
  - Ingrosso M., *Reddito di impresa, organizzazione in forma di impresa e piccola impresa*, in *Riv. Dir trib.*, 1993.
  - Lamberti M., *Il lavoro nel terzo settore*, Giappichelli, Torino 2005.
  - Consiglio nazionale del notariato (a cura di), *L'impresa sociale — Prime riflessioni sul D.lgs. n. 155/2006*, studio n. 429-2006/C.
  - Laurenzi G., *L'impresa sociale vede il traguardo*, in "Italia Oggi", 2 marzo 2006.
  - Liparata A., *Onlus e impresa*, in *Terzo settore*, n. 10/2006.
  - Marano P., *L'impresa sociale nella legge delega: appunti per il legislatore delegato*, in *Impresa Sociale* n. 2/2005.
  - Marasà G., *La disciplina degli enti non profit*, Torino, 1998.
  - Massi S., *Cooperative sociali e IVA: libera scelta tra esenzione o aliquota agevolata*, in *Terzo Settore*, n. 1/2007.
  - Mazzini C., *Forti limitazioni alla detenzione di partecipazioni societarie per le Onlus*, in *Terzo Settore*; id. *Impresa sociale sarà vera gloria*, in *Terzo Settore*, n. 4/2006.
- Merlo A. A., *Impresa sociale e nuovi settori di attività*, in *Impresa sociale* n. 3/2006, ISSAN edizioni.
- Messina A., *Quale impresa sociale*, in *Rivista "Lo Straniero"*, settembre 2006.
  - Miccinesi M., *I tributi erariali diretti*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, 1999.
  - Micheli G. A., *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1974.
- Nuzzo A., *Questioni in tema di tassazioni di enti non economici*, in *Rass. Trib.*, 1995.
- Pennini G., *L'impresa sociale costa 8 milioni di euro*, in "Italia Oggi Sette", 15 maggio 2006.

- Pettinato S., *Impresa sociale e Onlus passando per l'agenzia: rapporti concettuali ambigui in attesa di novità*, in *Impresa sociale*, n. 3/2006; id. *L'impresa sociale e gli impatti contabili sui non profit*, in *Il Fisco*, n. 35/2005; Id. *Legislazione tributaria ed enti "non profit"* in Dispensa per studenti del "Corso di perfezionamento post-laurea per la gestione di organizzazioni non profit e cooperative sociale, 1999.
- Polano M., *Esercizio di impresa e attività commerciali nei diritto tributario*, CEDAM, 1984.
- Poletto M., Saggio: *"Il percorso normativo del decreto sull'impresa sociale e la questione fiscale"*, Milano 5/4/2007.
- Presti G. - M. Rescigno, in *Corso di diritto commerciale*, ZANICHELLI, 2005.
- Propersi A., *La nozione di gruppo per gli enti non profit: prime considerazioni*, in *Terzo Settore*, 6/2006; id. *"Il divieto delle partecipazioni di controllo "compromette" le attività strumentali*, in *Terzo Settore*, 9/2005; id. *Il commento*, in *Terzo Settore*, Maggio 2006; Id. *Le operazioni di scissione negli enti non profit*, in *Terzo Settore*, luglio-agosto 2006.
- Proto A. M., *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, 2003; id. *Ancora in tema di enti non societari*, in *Rass. Trib.*, 1995; id. *Brevi nozioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv. Dir. trib.*, 1992.
- Reale G., *I soggetti non profit nell'ordinamento giuridico italiano*, Liguori, 2002.
- Ricci S., Bettera S., *Un modello di impresa sociale dalla Gran Bretagna: le "community interest company"*, in *Terzo settore*, 12/2005.
- Ricci S., *Bilancio sociale e rendicontazione sociale: le prime linee guida*, in *Terzo Settore*, Maggio 2006.
- Salatino G., *L'impresa sociale in Contratto e impresa. Dialoghi con la giurisprudenza civile e commerciale*, n.2/2011, CEDAM, p.394 e ss.
- Santuari A., *L'impresa sociale: un concetto giuridico? La riforma del libro I del codice civile in materia di enti non profit*, in *il Diritto di famiglia e delle persone*, 2000.
- Scalvini F., *La legge 118 e l'evoluzione del Terzo Settore*, in *Rivista Impresa Sociale* 2/2005.

- Silva E., *Bilanci sociali a tutto volume*, in “Il Sole 24 Ore”, 16 ottobre 2006; id. *Onlus, l’Agenzia volta pagina*, in “Il Sole 24 Ore”, 8 gennaio 2007.
- Tesaro F., *L’imprenditore (fiscale) senza impresa*, in Bollettino tributario, 1980; id. *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, 1998.
- Tinelli G., *Il reddito di impresa nei diritto tributario*, Giuffrè, 1991.
- Travaglini C., *L’informazione contabile nell’impresa sociale*, in *Impresa sociale*, 3/2006.
- Violini L. - Locatelli F., Saggio: “*Disciplina dell’impresa sociale*”.
- Violini L. e Zucchella A., *Il Terzo settore tra cittadinanza di impresa e contesto sussidiario*, in *Non Profit* 2/2002.
- Vittadini G., *Il Forum: dopo il decreto legislativo, valutazioni e attese degli imprenditori sociali*, in *Impresa sociale*, n. 3/2006.
- Zamagni S., *La legge sull’impresa sociale: un’occasione storica da non sprecare*, in *Impresa sociale* n 2/2005, id: *Gli incentivi fiscali al non profit un ponte verso la legge quadro*, in “Il Sole 24 ore”, 11 luglio 1996.
- Zapponini S., *All’impresa sociale serve una banca per il sociale*, in *Terzo settore*, n.6/2006, L’inserto.
- Zatti F., *Alla ricerca di un progetto istituzionale dell’impresa sociale tra “economia sociale di mercato” e “terzo settore”*, in *Non Profit* n. 2/2006.
- Zoppini A., *Relazione introduttiva ad una proposta per l’impresa sociale*, in *Riv. Crit. Dir. priv.*, 2000.