



**La riforma dell'impresa sociale.
Caratteristiche, motivazioni e modelli
organizzativi.**

**Le imposte indirette e le
misure di sostegno**

Celeste Infantino

*Dottore Commercialista - Componente della Commissione
Terzo Settore e Non Profit dell'ODCEC di Roma*

Roma, 12 luglio 2018



LE IMPOSTE INDIRECTE E I TRIBUTI LOCALI

Il D. Lgs. 112/2017 regola in maniera specifica il trattamento fiscale in tema di imposte dirette e incentivi fiscali, ma nulla dispone in tema di imposte indirette e tributi locali.

Ai sensi dell'art. 1 comma 5, tuttavia, viene stabilito che alle imprese sociali si applicano, in quanto compatibili con le disposizioni del D. Lgs. 112/2017, le norme del codice del Terzo Settore di cui al D. Lgs. 117/2017.

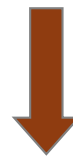


APPLICABILITA' DELLE NORME DEL CODICE DEL TERZO SETTORE ALLE IMPRESE SOCIALI

Codice del Terzo Settore: D. Lgs. 117/2017

Art. 4 —————> elenca tutti gli enti che possono rientrare nella categoria di Enti del Terzo Settore, tra questi figurano le imprese sociali.

Art. 11 —————> dettando specifiche norme per l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, al comma 3 stabilisce che *“per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore”*.



Le imprese sociali sono Enti del Terzo Settore di diritto, pertanto le disposizioni dettate dal suddetto decreto risultano applicabili.



CODICE DEL TERZO SETTORE

D. Lgs.117/2017

Titolo X - REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Articoli da 79 a 89



APPLICABILITA' DELLE NORME DEL CODICE DEL TERZO SETTORE ALLE IMPRESE SOCIALI

Titolo X (art. 79-89)

REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Art. 79 —————> nel recare disposizioni in materia di imposte sui redditi, espressamente al comma 1 specifica che “*agli enti del terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al **presente titolo**”.*

Le imprese sociali, pur essendo Enti del Terzo Settore di diritto, sembrerebbero restare totalmente escluse dal titolo X in materia di trattamento fiscale, in quanto già assoggettate alle disposizioni specifiche dettate dal D. Lgs. 112/2017 (articoli 16 e 18 – per le imposte dirette), nonché alle altre normative dettate per ogni singolo tributo (DPR 633/1972 in materia di IVA, Legge 147/2013 e delibere comunali per i tributi locali, come IMU/TASI, D. Lgs. 446/1997 per IRAP, ecc.)



APPLICABILITA' DELLE NORME DEL CODICE DEL TERZO SETTORE ALLE IMPRESE SOCIALI

Art. 82 —————> dettando disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali, al comma 1 dispone che le norme in oggetto “si applicano agli Enti del Terzo Settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, salvo quanto previsto ai commi 4 e 6”.



TITOLO X- REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Esclusione delle imprese sociali formulata al comma 1 dell'art. 79

SMENTITA

dal comma 1 dell'art. 82 in materia di imposte indirette



LE IMPOSTE INDIRECTE E I TRIBUTI LOCALI

L'art. 82 dispone in merito alle seguenti imposte:

- Imposta sulle successioni e donazioni;
- Imposta ipotecaria e catastale;
- Imposta di registro;
- Imposta di bollo;
- Imposte municipali IMU e TASI (per enti non commerciali);
- Altri tributi locali (per enti non commerciali);
- IRAP;
- Imposta sugli intrattenimenti;
- Tasse sulle concessioni governative.






IMPOSTE INDIRECTE

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI, IPOTECARIA E CATASTALE (comma 2)

Trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti di cui al comma 1 (e quindi anche a favore delle cooperative e delle imprese sociali non costituite in forma societaria)



Esenzione

Agevolazione valida per trasferimenti a titolo gratuito di beni utilizzati ai sensi dell'articolo 8, comma 1  svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Tale disposizione ricalca la disciplina ancora oggi in vigore dettata dal D. Lgs. 346/90 che prevede l'esclusione dall'applicazione del prelievo sulle successioni e donazioni per i trasferimenti a favore di ONLUS e fondazioni (art. 3 commi 1 e 2 del D.Lgs. 346/90).



IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTA DI REGISTRO (comma 3)

Atti costitutivi e modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione (per enti di cui al comma 1)



misura fissa (Euro 200,00)

Norme particolari in tema erano già state dettate precedentemente soltanto per le Onlus (art. 11-bis della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86: esenzione imposta di registro per atti di costituzione e modifiche statutarie).

Per le operazioni di trasformazione, l'agevolazione era già prevista per le imprese sociali, in quanto rientranti nella più ampia categoria di enti commerciali (Circ. Agenzia delle Entrate 29 maggio 2013 n. 18, § 6.31- 6.32)

Modifiche statutarie con finalità di adeguamento degli atti a modifiche o integrazioni normative (per enti di cui al comma 1)



esenzione



IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE (comma 4)

Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli Enti del Terzo settore, incluse tutte le categorie di imprese sociali (quindi anche le imprese sociali costituite in forma societaria)



misura fissa (Euro 200,00)

CONDIZIONI:

- I beni devono essere utilizzati, entro 5 anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale;
- Obbligo per l'ente stesso di rilasciare in merito un'apposita dichiarazione contestualmente alla stipula dell'atto.

Questa previsione configura una novità, atteso che l'art. 10 del D. Lgs. 23/2011 aveva abrogato tutte le esenzioni ed agevolazioni operanti per il registro, tra cui anche la tassazione in misura fissa dei trasferimenti onerosi a favore di ONLUS (prevista dall'art. 1, nono periodo, della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86 e dalla Nota II-quater, come vigenti fino al 31 dicembre 2013).



IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTA DI BOLLO (comma 5)

Atti, documenti, istanze, contratti, copie (anche se dichiarate conformi), estratti, certificazioni, dichiarazioni, attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico, in qualunque modo denominato, posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1



esenzione

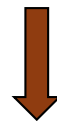


TRIBUTI LOCALI

IMPOSTE MUNICIPALI IMU E TASI (comma 6)

Esenzioni previste esclusivamente per gli enti del terzo settore non commerciali (di cui all'art. 79 comma 5 del TUIR) sugli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

Posto che il requisito oggettivo dell'impresa sociale è costituito dall'esercizio in via stabile e principale di un'attività d'impresa (in uno dei settori specificamente individuati dal decreto), tale esenzione non può essere estesa alle imprese sociali, in quanto svolgono la propria attività con modalità commerciali.



Applicazione in misura ordinaria



TRIBUTI LOCALI

ALTRI TRIBUTI LOCALI (comma 7)

Per i tributi locali diversi da quelli disciplinati dall'art. 6, i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possono deliberare la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi e dai connessi adempimenti a vantaggio degli Enti del Terzo settore che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Anche in questo caso, quindi, per le motivazioni specificate precedentemente, le imprese sociali risultano escluse dalla possibilità di godere di riduzioni o esenzioni per tali tributi.



Applicazione in misura ordinaria



TRIBUTI LOCALI

IRAP (comma 8)

Eventuali riduzioni o esenzioni dall'imposta regionale sulle attività produttive (disciplinata dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446) potranno essere disposte dalle regioni e dalle Province autonome di Trento e Bolzano nei confronti degli enti individuati al comma 1 (incluse cooperative, eccetto le imprese sociali costituite in forma di società), nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione europea.



IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI (comma 9)

Attività indicate nella tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, svolte dagli enti di cui al comma 1 del presente articolo (anche in questo caso, quindi, la norma agevolativa è valida per le imprese sociali, ad eccezione di quelle costituite in forma di società)



esenzione

Esenzione prevista solo per le attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Per poter beneficiare dell'esenzione, occorre dare comunicazione dell'attività prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, al concessionario di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640.



IMPOSTE INDIRETTE

TASSA SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE (comma 10)

Atti e provvedimenti relativi agli enti di cui al comma 1 (incluse cooperative ed imprese sociali non costituite in forma di società)



esenzione





IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI

In merito all'entrata in vigore delle suddette norme, l'art. 104 del D. Lgs. 117/2017 dispone che esse trovino applicazione, in via provvisoria, dal 1° gennaio 2018:

- alle ONLUS di cui all'art. 10 del DLgs. 4 dicembre 1997 n. 460 iscritte negli appositi registri;
- alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla L. 11 agosto 1991 n. 266;
- alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7 della L. 7 dicembre 2000 n. 83.

Solo in un secondo momento le nuove disposizioni si applicheranno esclusivamente agli Enti del Terzo settore iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore (e quindi anche alle imprese sociali).

In particolare, ciò avverrà a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101 comma 10 del D. Lgs. 117/2017 e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del predetto registro.



IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI

COMMA	TIPOLOGIA DI TRIBUTO	MISURA DEL TRIBUTO	VALIDITA' DELL' AGEVOLAZIONE PER IMPRESE SOCIALI
2	Imposte di successione/ donazione, ipo/catastali	<u>Esente</u> (per trasferimenti a titolo gratuito)	SI (eccetto società)
3-4	Imposte di registro, ipo/catastali	- <u>Fisse</u> (per atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni straordinarie, atti traslativi a titolo oneroso, ecc) - <u>Esente</u> (per adeguamenti a modifiche normative)	SI (eccetto società) <u>Per atti traslativi a titolo oneroso o traslativi di diritti reali di godimento, misura fissa valida anche per società</u> SI (eccetto società)
5	Imposta di bollo	<u>Esente</u>	SI (eccetto società)
6	Imu e Tasi	<u>Esente</u>	NO
7	Altri tributi locali	<u>Riduzione/Esenzione*</u>	NO
8	Irap	<u>Riduzione/Esenzione*</u>	SI (eccetto società)
9	Imposta sugli intrattenimenti	<u>Esente</u>	SI (eccetto società)
10	Tassa sulle concessioni governative	<u>Esente</u>	SI (eccetto società)

* Riduzioni o esenzioni possono essere deliberate da regioni o province autonome a favore degli ETS

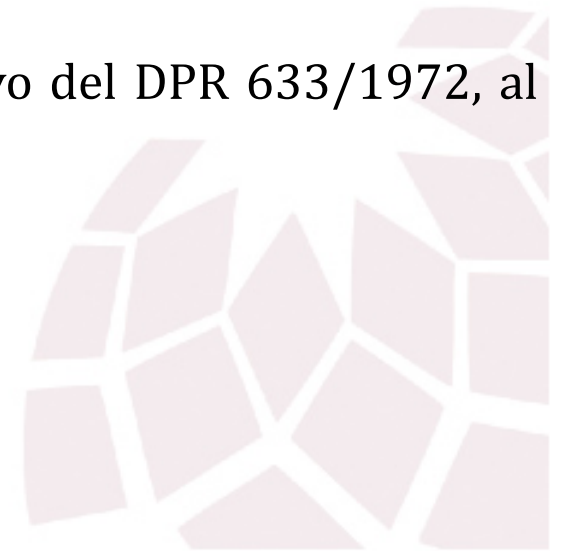


IMPOSTE INDIRETTE

IVA

Per quanto concerne l'IVA, il D. Lgs. 112/2017 nulla dispone in merito, né tantomeno interviene in tal senso il D. Lgs. 117/2017.

Occorre dunque rifarsi esclusivamente al dettato normativo del DPR 633/1972, al quale si rimanda per la disciplina specifica.



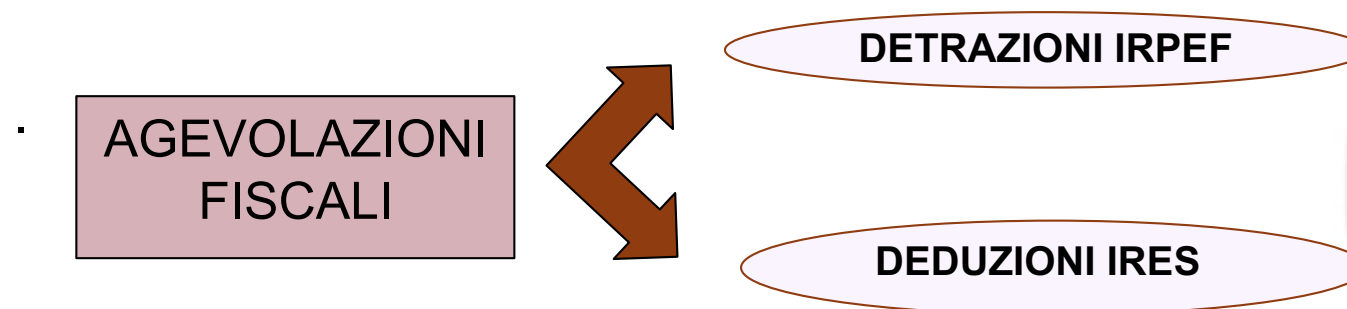


MISURE DI SOSTEGNO

D. LGS. 112/2017. art. 18, comma 3

Le agevolazioni non interessano soltanto il sistema fiscale delle imprese sociali stesse, ma mirano altresì a creare sempre maggiore appeal per incentivare il loro sostegno da parte di terzi.

In linea con le agevolazioni dettate per le start up e le PMI innovative (art. 29 D. L. 179/2012, art. 4 D. L. 3/2015), il decreto di riforma introduce nuovi strumenti premianti per i contribuenti che decidono di effettuare investimenti durevoli nel capitale sociale delle imprese sociali.





MISURE DI SOSTEGNO

DETRAZIONI IRPEF (art. 18 comma 3)

La norma prevede detrazioni del 30% dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche sulle somme investite dal contribuente nel capitale sociale delle società (incluse le cooperative sociali) che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale dopo l'entrata in vigore del decreto e che non siano state costituite da più di 36 mesi.

Tali disposizioni sono oggetto di revisione attraverso il "*decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale*", ad oggi non ancora definitivamente assunto dal Governo.

MODIFICHE AD OPERA DELL'APPROVANDO DECRETO CORRETTIVO

- Numero di anni dalla costituzione: non si parla più di 36 mesi, bensì di 5 anni;
- Eliminazione della previsione in base alla quale la qualifica di impresa sociale debba essere stata acquisita dopo l'entrata in vigore del decreto;
- Introduzione della condizione in base alla quale gli investimenti devono essere stati effettuati dopo l'entrata in vigore del decreto.



MISURE DI SOSTEGNO

DETRAZIONI IRPEF (art. 18 comma 3)

Qualora l'ammontare dell'investimento non risulti totalmente detraibile nell'anno di riferimento, per la parte di investimento eccedente è prevista la possibilità di fruire delle detrazioni IRPEF nei periodi d'imposta successivi, ma comunque non oltre il terzo.

ESEMPIO

Importo investimento nell'anno 2018: € 10.000

Detrazione spettante (30%): € 3.000

Irpef lorda dovuta per il 2018: € 1.000


In questo caso, nonostante la detrazione spettante sia pari ad € 3.000, è possibile beneficiare per il 2018 soltanto di € 1.000, in quanto non c'è capienza.

La parte di detrazione eccedente, pari ad € 2.000, può essere fruita negli anni successivi, ma al massimo fino al periodo d'imposta 2020.



MISURE DI SOSTEGNO

DETRAZIONI IRPEF (art. 18 comma 3)

Soglia limite  € 1.000.000,00 (per ciascun periodo d'imposta)

Durata minima dell'investimento  3 anni

MODIFICHE AD OPERA DELL'APPROVANDO DECRETO CORRETTIVO

DURATA DELL'INVESTIMENTO: innalzamento da 3 anni a 5 anni



MAGGIORE STABILITA' DEGLI INVESTIMENTI


Il beneficio rappresentato dalla detrazione fiscale decadrebbe qualora tale ultima condizione non venisse rispettata, e il contribuente sarebbe obbligato a restituire integralmente l'importo detratto/dedotto, oltre gli interessi legali.




MISURE DI SOSTEGNO

DEDUZIONI IRES (art. 18 comma 4)

La norma prevede la **deduzione del 30% dell'investimento** effettuato nel capitale sociale delle imprese sociali costituite sotto forma di società o cooperative che abbiano i medesimi requisiti previsti per la detraibilità ai fini Irpef.

Soglia limite  € 1.800.000,00 (per ciascun periodo d'imposta)

Durata minima dell'investimento  3 anni
(5 anni secondo l'approvando decreto correttivo).

L'investimento non potrà essere ceduto neppure parzialmente, pena la restituzione integrale dell'importo dedotto, oltre gli interessi legali.

A differenza di quanto previsto per i soggetti passivi Irpef, non è prevista la possibilità di spalmare negli anni successivi l'ammontare della deduzione eccedente il reddito imponibile.



MISURE DI SOSTEGNO

Il comma 5 estende tali agevolazioni (sia detrazioni che deduzioni) anche agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura posti in essere a favore delle fondazioni.

(purchè abbiano i medesimi requisiti indicati per le società relativamente alla tempistica di acquisizione della qualifica di impresa sociale e all'anzianità di costituzione, tenendo conto della revisione degli stessi ad opera dell'approvando decreto correttivo)

EFFICACIA: subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea

Restano escluse dal beneficio le associazioni che, tuttavia, rientrando nella più ampia categoria di soggetti individuati dall'art. 82 comma 1 del D. Lgs. 117/2017, possono beneficiare delle detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali di cui all'art. 83 del Codice del Terzo Settore.

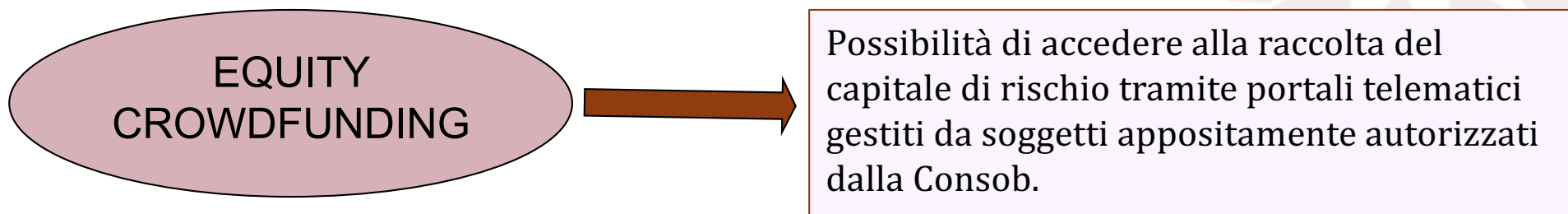
CONDIZIONE NECESSARIA: Le liberalità ricevute devono essere utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria e ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.



MISURE DI SOSTEGNO

Altre misure di sostegno mutate dalle normative di favore per start up e PMI Innovative (commi 7- 8)

- esclusione dall'applicazione degli studi di settore, dei parametri, dei nuovi indici sintetici di affidabilità contributiva;
- esclusione dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo e in perdita sistemica;
- strumenti innovativi per la raccolta del capitale di rischio (equity crowdfunding, strumenti finanziari oggetto di offerta al pubblico ex art. 100-ter TUF) .



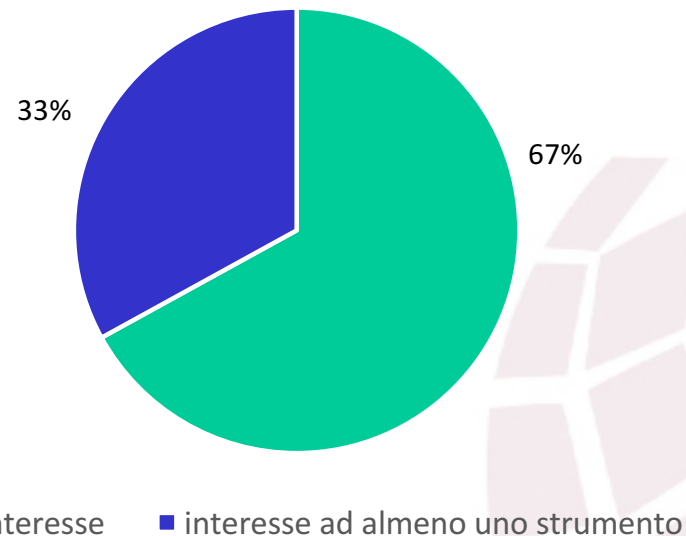


MISURE DI SOSTEGNO

Far fronte ai cambiamenti della quarta rivoluzione industriale potrebbe significare fare investimenti consistenti. La recente riforma del terzo settore prevede nuove forme di capitalizzazione delle imprese sociali. Potrebbe dirmi quali di queste potrebbero interessarvi nei prossimi 12 mesi? Consideri che si tratta di strumenti con implicazioni in termini di valutazione di impatto sociale.

- Crowdfunding donation
- Crowdfunding reward
- Crowdfunding social lending
- Equity crowdfunding
- Mini Bond
- Social impact fund

Nuovi strumenti di finanziamento



Campione: 400 cooperative sociali

Fonte: Impresa sociale 4.0

Osservatorio Isnet sull'impresa sociale in Italia -10.07.2018



Le imposte indirette e le misure di sostegno

Grazie per l'attenzione

Celeste Infantino

*Dottore Commercialista - Componente della
Commissione Terzo Settore e Non Profit
dell'ODCEC di Roma*

Roma, 12 luglio 2018

