

LE NUOVE LEGGI

EMANUELE CUSA (*)

Professore nell'Università di Milano-Bicocca

FRAMMENTI DI DISCIPLINA DELLE COOPERATIVE CON LA QUALIFICA DI IMPRESA SOCIALE

SOMMARIO: 1. Evoluzione quantitativa del fenomeno. – 2. Perimetro dell'indagine, gerarchia delle fonti e volontari. – 3. Differenze normative tra le imprese sociali cooperative. – 4. I soci finanziatori. – 5. La rendicontazione. – 6. I consorzi di cooperative sociali. – 7. L'incompleta disciplina della vigilanza amministrativa. – 8. La perdita della qualifica di impresa sociale.

1. *Evoluzione quantitativa del fenomeno.*

Al 13 gennaio 2021, su un totale di 22.360 enti che risultavano iscritti nelle sezioni speciali delle imprese sociali presso i registri delle imprese (1), 21.064 erano cooperative (pari a circa il 94%); queste ultime, salvo sporadici casi, corrispondevano a cooperative sociali (2). Alla stessa data di

(*) Contributo pubblicato previo parere favorevole di un Componente del *Comitato Scientifico*. Lo scritto è destinato agli *Studi in onore di Sabino Fortunato*.

(1) Nelle suddette sezioni speciali devono essere iscritte anche le società di mutuo soccorso, le quali non possono però essere qualificate giuridicamente come imprese sociali in senso stretto. Per l'enigmatica disciplina di queste particolari società rinvio a un mio saggio in corso di redazione.

(2) Purtroppo, a causa dell'affastellamento di diversi codici usati nel corso degli anni per iscrivere le cooperative nei registri delle imprese, non si può avere la certezza che tutte le cooperative iscritte come imprese sociali siano anche cooperative sociali. I numeri delle imprese sociali esposti nel testo sono stati elaborati sulla base dei dati forniti da Infocamere.

Secondo l'Istat, *Struttura e profili del settore non profit*, 9 ottobre 2020, al 31 dicembre 2018 v'erano 15.751 cooperative sociali, le quali occupavano 451.843 lavoratori dipendenti; se rapportiamo questi due numeri a quelli riferiti all'intero mondo delle istituzioni non profit (cioè quelle suscumbibili nella seguente definizione, contenuta nel documento qui citato: «unità giuridico-economica dotata o meno di personalità giuridica, di natura privata, che produce beni e servizi destinabili o non destinabili alla vendita e che, in base alle leggi vigenti o a proprie norme statutarie, non ha facoltà di distribuire, anche indirettamente, profitti o altri guadagni diversi dalla remunerazione del lavoro prestato ai soggetti che la hanno istituita o ai soci»), le cooperative rappresentavano il 4,4% delle istituzioni non profit e occupavano il 53% dei dipendenti delle istituzioni non profit.

rilevazione, tra i predetti enti la seconda forma organizzativa più utilizzata era la s.r.l. (prescelta da 732 imprese sociali, pari a circa il 3%).

Al 7 febbraio 2019, su un totale di 23.071 enti iscritti nelle ricordate sezioni, 21.742 erano cooperative (pari a circa il 94%, quasi tutte in forma di cooperativa sociale). Alla stessa data di rilevazione, la s.r.l. era sempre la seconda forma organizzativa più utilizzata (prescelta da 546 imprese sociali, pari a circa il 2%).

Al 25 luglio 2018, su un totale di 1.338 enti iscritti nelle sezioni speciali in parola, 111 erano cooperative sociali (cioè circa l'8%) e 344 erano s.r.l. (cioè circa il 25%).

Come è noto, l'incremento repentino delle imprese sociali verificatosi nel secondo semestre del 2018 è dipeso soltanto dal fatto che tutte le cooperative sociali – già costituite prima del 20 luglio 2017 in conformità con la loro specifica disciplina (l. 8 novembre 1991, n. 381) – sono state iscritte d'ufficio durante tale semestre nelle sezioni speciali delle imprese sociali; dalla predetta data, infatti, tali società sono diventate automaticamente imprese sociali e dovevano pertanto essere iscritte nelle sezioni testé menzionate.

In base ai dati dell'albo delle società cooperative, se al 7 febbraio 2019 vi erano 11.233 cooperative sociali di tipo A, 6.392 cooperative sociali di tipo B e 4.129 cooperative sociali contemporaneamente di tipo A e di tipo B (per un totale di 21.754 cooperative sociali), al 3 marzo 2021 vi erano invece 11.087 cooperative sociali di tipo A, 6.233 cooperative sociali di tipo B e 4585 cooperative sociali contemporaneamente di tipo A e di tipo B (per un totale di 21.905 cooperative sociali) ⁽³⁾.

Purtroppo, a più di tre anni di distanza dall'entrata in vigore della nuova disciplina delle imprese sociali è ancora presto per predire quale forma organizzativa sarà prediletta dagli enti intenzionati a fregiarsi della qualifica di impresa sociale; il che può forse spiegarsi in ragione della persistente incertezza su una parte significativa della disciplina tributaria valevole per il Terzo settore; in effetti, tale parte – sia per le imprese

⁽³⁾ Occorre avvertire il lettore che i dati statistici riportati nel testo con riguardo sia al registro delle imprese, sia all'albo delle società cooperative includono enti che potrebbero essere inattivi, anche da lungo tempo. In effetti, almeno per le cooperative iscritte nei registri delle imprese della nostra Penisola al 31 dicembre 2020 (di cui ovviamente le imprese sociali cooperative sono una parte), su un totale di 139.176 cooperative iscritte solo 77.549 risultavano attive. Circa poi i dati relativi all'albo delle società cooperative il numero delle cooperative sociali è più ampio di quello sopra indicato, poiché al predetto numero vanno aggiunti alcuni consorzi di cooperative sociali ai sensi dell'art. 8, l. n. 381/91 (inseriti in tale albo a volte nella categoria «cooperative sociali», a volte nella categoria «altre cooperative», a volte nella categoria «consorzi cooperativi»).

sociali, sia per gli enti del Terzo settore (alcuni dei quali potrebbero scegliere di diventare imprese sociali) – deve ancora ricevere il via libera dalla Commissione europea ai sensi, rispettivamente, dell'art. 18, comma 9°, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 e dell'art. 101, comma 10°, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117.

2. *Perimetro dell'indagine, gerarchia delle fonti e volontari.*

Con questo scritto intendo integrare e aggiornare l'analisi della disciplina delle cooperative sociali condotta nel 2019⁽⁴⁾, confrontandola con quella delle cooperative non sociali aventi la qualifica di impresa sociale (di seguito CONSIGIS).

Nel corso degli ultimi due anni plurimi interventi ministeriali hanno confermato le seguenti quattro conclusioni cui ero giunto nel mio precedente saggio:

(i) le cooperative sociali non possono non essere imprese sociali e, pertanto, se si sceglie di esercitare attività economiche in forma di cooperativa sociale, il relativo ente è automaticamente qualificato come impresa sociale, quand'anche non compaia nella sua denominazione sociale il sintagma 'impresa sociale' o una sua abbreviazione⁽⁵⁾;

(ii) la fattispecie 'impresa sociale' corrisponde a un ente di diritto privato, qualificabile come imprenditore ai sensi dell'art. 2082 c.c., esercente in via principale specifiche attività denominate di interesse generale, mosso da «finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale», con scopo di lucro soggettivo assente (se in forma non societaria) o limitatissimo (se in forma societaria) e iscritto nella sezione speciale delle imprese sociali di un italiano registro delle imprese⁽⁶⁾;

(iii) in forza dell'art. 1, comma 5°, d.lgs. n. 112/17, la disciplina delle CONSIGIS è composta dalle seguenti tre fonti del diritto, qui elencate se-

⁽⁴⁾ CUSA, *Le cooperative sociali come doverose imprese sociali*, in questa *Rivista*, 2019, p. 948 ss., aggiornato al 31 luglio 2019; il presente saggio è invece aggiornato al 29 marzo 2021.

⁽⁵⁾ Conclusione ormai pacifica tra teorici e pratici.

⁽⁶⁾ Occorre registrare sul punto la diversa e minoritaria tesi di FICI, *Le cooperative sociali tra RUNTS e legislazione cooperativa*, in *Terzo settore, non profit e cooperative*, 2021/1, p. 40 ss., secondo il quale la fattispecie 'impresa sociale' sarebbe costituita dall'insieme delle disposizioni contenute negli artt. 2-13, d.lgs. n. 112/17 e, pertanto, alle cooperative sociali sarebbero potenzialmente applicabili unicamente gli artt. 14, 16 e 18, d.lgs. n. 112/17. A mio parere, questa opinione non può essere condivisa, poiché confonde la fattispecie con la disciplina dell'impresa sociale, oblitera l'art. 1, comma 4°, d.lgs. n. 112/17 (il quale non precisa che alle cooperative si applichino le sole norme di natura promozionale o agevolativa contenute in tale decreto) ed è più volte smentita dalla normativa attuativa del d.lgs. n. 112/17 (come quella sul bilancio sociale contenuta nel d.m. 4 luglio 2019).

condo un ordine di forza decrescente (nel senso che quella subordinata si applica solo se compatibile con quella sovraordinata): (a) il d.lgs. n. 112/17, salvo diversa indicazione (come l'*incipit* dell'art. 12, comma 1°, d.lgs. n. 112/17) e nel rispetto degli elementi indefettibili del tipo (normativo) di società cooperativa (come lo scopo mutualistico o la variabilità del capitale sociale); (b) il d.lgs. n. 117/17; (c) la disciplina comune delle cooperative⁽⁷⁾;

(iv) in forza dell'art. 1, comma 4°, d.lgs. n. 112/17, la disciplina delle cooperative sociali è composta dalle seguenti cinque fonti del diritto, qui elencate sempre secondo un ordine di forza decrescente: (a) la l. n. 381/91; (b) la disciplina comune delle cooperative a mutualità prevalente⁽⁸⁾; (c) la disciplina comune delle cooperative; (d) la parte del d.lgs. n. 112/17 non contenente i presupposti della fattispecie 'impresa sociale' e la disciplina direttamente attuativa di tali presupposti (essendo le cooperative sociali imprese sociali di diritto); (e) il d.lgs. n. 117/17.

Una recente conferma dell'evidenziata gerarchia delle fonti costituenti la disciplina delle cooperative sociali è offerta dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la nota 20 ottobre 2020, n. 10979, così come concordata con il Ministero dello sviluppo economico. In questa nota, infatti, riguardante le modalità di rimborso delle spese sostenute dai volontari, riferendosi specialmente all'art. 3, comma 1°, d.lgs. n. 117/17, si chiarisce, proprio argomentando sulla base della gerarchia delle fonti vellevole per le cooperative sociali, che queste società sono regolate anche dal d.lgs. n. 117/17 (nel caso di specie dai suoi artt. 17-19), quando le disposizioni ivi contenute riempiano delle lacune lasciate dalle discipline delle cooperative sociali e delle imprese sociali e siano compatibili con queste ultime. Dunque, alle cooperative sociali si applicano gli artt. 17-19 d.lgs. n. 117/17, corrispondenti alla *disciplina comune* dei volontari negli enti del Terzo settore⁽⁹⁾, poiché tali disposizioni sono integrative della *disciplina*

(7) Più in generale, sull'art. 1, comma 5°, d.lgs. n. 112/17 cfr. la nota del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, prot. n. 11734, datata 4 novembre 2020.

(8) FIGI, *Le cooperative sociali tra RUNTS e legislazione cooperativa*, cit., p. 46, nt. 9, ritiene equivoco indicare come fonte autonoma quella sopra precisata. Secondo me, invece, è necessario indicarla in tal modo, essendo correlata all'autonoma fattispecie (*rectius*, sottotipo, come precisa CUSA, *La società consortile*, in corso di pubblicazione) 'cooperativa a mutualità prevalente'. In effetti, le cooperative sociali, benché siano cooperative a mutualità prevalente di diritto ai sensi dell'art. 111 *septies*, unico comma, primo periodo, disp. att. (nel limitato senso che esse non devono provare contabilmente la loro mutualità prevalente ex art. 2513 c.c.), sono sottoposte alla restante disciplina delle cooperative a mutualità prevalente (in quanto compatibile con la l. n. 381/91), contenuta anche fuori dal codice civile (come gli artt. 12, l. 16 dicembre 1977, n. 904 e 3, l. 18 febbraio 1999, n. 28).

(9) Più in generale, da ultimo cfr. AA.VV., in ROSSI e GORI (a cura di), *Ridefinire il*

speciale dei soci volontari (contenuta nell'art. 2, l. n. 381/91) e dei volontari nelle imprese sociali (contenuta nell'art. 13, commi 2° e 2°bis, d.lgs. n. 112/17) e poiché non si rinvencono nella legge sulle cooperative sociali norme ostative all'applicazione delle disposizioni in parola.

Le precedenti proposizioni non sono contraddittorie, come invece sostengono le associazioni di rappresentanza del movimento cooperativo costituenti l'Alleanza delle Cooperative Italiane⁽¹⁰⁾. In effetti, il fatto che la l. n. 381/91 consenta espressamente la presenza di soci volontari non significa che la stessa vieti implicitamente la presenza anche di volontari non soci; conseguentemente, nelle cooperative sociali, un conto è la disciplina dei soci volontari (ove certamente prevale l'art. 2, l. n. 381/91⁽¹¹⁾), un altro conto è la disciplina dei volontari non soci (ove certamente prevale l'art. 13, commi 2° e 2°bis, d.lgs. n. 112/17), anche se entrambe queste discipline sono integrate, in quanto compatibili, con le correlate disposizioni contenute nel d.lgs. n. 117/17.

Semmai emergerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra cooperative sociali e CONSIGLI, se si dovesse sostenere che le prime possano beneficiare direttamente solo del lavoro volontario dei soci volontari, mentre le seconde (al pari delle imprese sociali in forma di società lucrativa) possano essere aiutate sia da volontari non soci sia da volontari soci (come discende pianamente dai d.lgs. nn. 112/17 e 117/17)⁽¹²⁾.

Dunque, a mio avviso, le riconosciute associazioni di rappresentanza del movimento cooperativo, quando revisionano le cooperative sociali a loro aderenti, non sono legittimate a diffidare quelle con volontari non soci, costringendole o a interrompere la relativa collaborazione a titolo

volontariato, Pisa, 2020 e GIANOLA, *Il volontariato, causa del negozio?*, in *Riv. dir. civ.*, 2020, p. 1021 ss. (circa il problema se il fine di solidarietà che muove il volontario sia qualificabile come causa negoziale o motivo dei relativi atti).

⁽¹⁰⁾ In due note congiunte, una del 30 novembre 2018 e l'altra del 25 marzo 2021.

⁽¹¹⁾ La risposta congiunta del Ministero dello sviluppo economico e del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 31 gennaio 2019 (prot. n. 29103) non afferma l'inammissibilità dei volontari nelle cooperative sociali, precisando soltanto che «le cooperative sociali nell'impiego dei soci volontari debbano continuare ad attenersi alla disciplina di cui alla legge n. 381/1991 rispettando le percentuali previste dalla stessa».

⁽¹²⁾ Nella direzione del testo si muovono BORZAGA e SFORZI, *Complementari e non sostitutivi. Il volontariato nell'impresa sociale*, in ROSSI e GORI (a cura di), *Ridefinire il volontariato*, cit., p. 101 ss., quando scrivono che in qualsiasi impresa sociale «i volontari possono essere presenti, ma non solo non devono costituire la maggioranza né dei soci né dei lavoratori, ma non devono neppure avere ruoli complementari a questi ultimi»; gli stessi Autori non condividono la scelta del legislatore di impedire (comunque solo nelle imprese sociali, ma non nelle altre organizzazioni del Terzo settore, quando anche qualificabili civilisticamente come imprenditori) che i lavoratori volontari siano più numerosi dei lavoratori retribuiti.

gratuito, o a convenzionarsi con un ente per poter avvalersi delle prestazioni dei volontari di detto ente, o ad attribuire ai volontari non soci la qualifica di socio volontario (potendo, tra l'altro, i volontari essere disinteressati a presentare la relativa domanda di ammissione)⁽¹³⁾.

In conclusione, dovendosi fare chiarezza sul possibile ruolo dei volontari nelle cooperative sociali e rammentando la rilevanza quantitativa di questo fenomeno⁽¹⁴⁾, prospetto le seguenti due proposizioni: (i) le cooperative sociali e le CONSIGS possono collaborare con volontari non soci anche nel silenzio del loro atto costitutivo, mentre possono annoverare nella loro compagine sociale dei soci volontari (in alternativa o in aggiunta ai volontari⁽¹⁵⁾), a condizione che i soci volontari siano contemplati nel loro atto costitutivo; (ii) i soci volontari, una volta ammessi in società, costituiscono un'autonoma categoria di soci e, pertanto, possono vedersi garantite statutariamente specifiche posizioni nella *cooperative governance*, come prevede espressamente l'art. 2542, comma 5°, c.c. rispetto al consiglio di amministrazione.

3. *Differenze normative tra le imprese sociali cooperative.*

La disciplina contenuta nel d.lgs. n. 112/17 contiene significative differenze, spesso irragionevoli, tra le cooperative sociali e le CONSIGS, benché tutti questi enti appartengano a un unico tipo (normativo) societario: la società cooperativa.

Tra queste differenze segnalo le seguenti *dieci*:

(i) circa la parte della denominazione sociale con valore normativo, se le cooperative sociali devono includervi il sintagma «cooperativa sociale»

⁽¹³⁾ Naturalmente, allorché si debba verificare che almeno il trenta per cento dei lavoratori delle cooperative di tipo B sia costituito da persone svantaggiate ai sensi dell'art. 4, l. n. 381/91, vanno esclusi dal computo dei lavoratori non solo i soci volontari (così, chiaramente, circ. INPS 29 dicembre 1992, n. 196), ma anche, e a maggior ragione, i volontari non soci.

⁽¹⁴⁾ In base a quanto pubblicato l'Istat (in www.istat.it) il 18 aprile 2019, sulla base di dati aggiornati al 31 dicembre 2015, nelle cooperative sociali operavano 43.781 volontari e 439.621 lavoratori retribuiti.

⁽¹⁵⁾ Sarebbe auspicabile (e dovrebbe essere suggerito dal revisore cooperativo) nelle imprese sociali cooperative che esercitino le loro attività con l'aiuto dei volontari che esse contemplino sempre negli atti costitutivi la figura del socio volontario; in questo modo, infatti, si permetterebbe ai volontari che lo desiderino di domandare l'ammissione a socio ex art. 2528 c.c. e, pertanto, di partecipare all'organizzazione non solo aziendale ma anche societaria dell'ente a cui prestino gratuitamente il loro lavoro; tale domanda deve naturalmente essere negata nelle cooperative sociali, qualora il numero dei soci volontari avesse già raggiunto la metà del numero complessivo dei soci, violandosi altrimenti l'art. 2, comma 2°, secondo periodo, l. n. 381/91.

(o sue abbreviazioni) e possono altresì aggiungervi il sintagma «ente del Terzo settore» (o l'acronimo ETS), le CONSIS devono includervi il sintagma «società cooperativa» (o sue abbreviazioni) e il sintagma «impresa sociale» (o sue abbreviazioni), cui può accompagnarsi il sintagma «ente del Terzo settore» (o il relativo acronimo ETS);

(ii) circa l'iscrizione in pubblici registri, l'unica differenza è quella secondo la quale solo una cooperativa sociale può essere iscritta nell'albo (nazionale, regionale o provinciale) delle società cooperative all'interno della categoria «cooperative sociali» e nell'albo (regionale o provinciale) delle cooperative sociali. Tutte le imprese sociali in forma di cooperativa sono invece presenti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), archivio informatico unitario gestito in modalità telematica mediante un'apposita piattaforma informatica; più precisamente, come ora discende dal d.m. 15 settembre 2020 (recante *Definizione delle procedure di iscrizione degli enti, delle modalità di deposito degli atti, delle regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione del Registro unico nazionale del Terzo settore*)⁽¹⁶⁾, in primo luogo l'iscrizione di qualsiasi impresa sociale nella sezione speciale delle imprese sociali presso il registro delle imprese consente automaticamente alla stessa di usare (alternativamente o cumulativamente) la qualifica di impresa sociale (o la relativa abbreviazione) e di ente del Terzo settore (o il corrispondente acronimo), in secondo luogo l'impresa sociale ha il dovere di iscriversi solo nella predetta sezione speciale del registro delle imprese e di tenervi aggiornate le informazioni da iscrivere in tale registro che la riguardano (dovendo provvedere invece l'ufficio del registro delle imprese a riportare nel RUNTS i dati in suo possesso relativi all'impresa sociale e a tenerli aggiornati⁽¹⁷⁾), in terzo luogo l'impresa sociale ha il dovere di trasmettere al RUNTS informazioni che sono necessarie per il RUNTS e non lo sono per il registro delle imprese⁽¹⁸⁾ e, in quarto e ultimo luogo, la collettività può conoscere le

(16) Cfr. specialmente del suddetto decreto le seguenti parti: art. 3, comma 1°, lett. d, e comma 4°; art. 7, comma 2°, secondo periodo, e comma 3°; art. 29; allegato A.

(17) Secondo LOMBARDI (direttore generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese del Ministero del lavoro e delle politiche sociali), *La struttura del Registro unico nazionale del Terzo settore*, in *Terzo settore, non profit e cooperative*, 2020/4, p. 14, stante l'art. 11, comma 3°, d.lgs. n. 112/17, la sezione speciale delle imprese sociali presso il registro delle imprese «è la sezione speciale del RUNTS» di cui all'art. 46, comma 1°, lett. d (e in parte di cui alla lett. f), d.lgs. n. 117/2017 e, pertanto, si è «in presenza di due Registri aventi una sezione in comune». Sul punto ricordo i chiarimenti del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, proprio con riguardo alle cooperative sociali, contenuti nelle note 15 marzo 2021, n. 3636 e 17 marzo 2021, n. 3757.

(18) FICI, *Le cooperative sociali tra RUNTS e legislazione cooperativa*, cit., p. 56, dubita che esista questo dovere informativo in capo alle cooperative sociali, essendo queste delle

informazioni relative a un'impresa sociale consultando in modalità telematica sia il registro delle imprese sia il RUNTS⁽¹⁹⁾;

(iii) circa le attività esercitabili, le cooperative sociali di tipo A possono svolgere solo quelle indicate nell'art. 1, comma 1°, lett. a, l. n. 381/91 (cui sono da aggiungere vuoi quelle richiamate nell'art. 17, comma 1°, d.lgs. n. 112/17 che non siano già contemplate in tale lett. a, vuoi quelle previste espressamente da ulteriori disposizioni legislative), mentre le CONSIGS godono di maggior libertà, potendo includere nel loro oggetto sociale tutte le attività di cui all'art. 2, commi 1°-3°, d.lgs. n. 112/17;

(iv) circa il possibile perseguimento dello scopo di lucro soggettivo⁽²⁰⁾, le cooperative sociali sono certamente privilegiate rispetto alle CONSIGS⁽²¹⁾, come ho cercato di dimostrare altrove⁽²²⁾;

(v) circa le finalità diverse da quelle mutualistiche e lucrative, solo le CONSIGS devono dimostrare di perseguire le «finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale» di cui al d.lgs. n. 112/17⁽²³⁾;

(vi) circa il perimetro delle persone svantaggiate, esso è determinato per le cooperative sociali di tipo B o di tipo A e B dall'art. 4, l. n. 381/91, mentre per le CONSIGS dall'art. 2, comma 4°, d.lgs. n. 112/17;

imprese sociali di diritto. Nel senso del testo va MACERONI (dirigente della Divisione VII [Ordinamento del sistema camerale e pubblicità legale d'impresa] presso la Direzione generale per la vigilanza sugli enti cooperativi, sulle società e sul sistema camerale), *Il RUNTS: un Registro delle imprese per gli enti?*, in *Terzo settore, non profit e cooperative*, 2021/1, p. 33.

⁽¹⁹⁾ MACERONI, *op. cit.*, pp. 29 e 34, dichiara che il RUNTS sarà ad accesso libero, mentre è noto che l'accesso ai dati del registro delle imprese è a pagamento. Circa la migrazione di un'impresa sociale da una sezione a un'altra del RUNTS cfr. FICI, *op. cit.*, pp. 56-57.

⁽²⁰⁾ Secondo l'opinione del Ministero dello sviluppo economico, seguita dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la nota 17 marzo 2021, n. 3756, sarebbe incompatibile con la qualifica di impresa sociale (quand'anche in forma di cooperativa) quella di start-up innovativa a vocazione sociale di cui all'art. 25, comma 4°, d.l. 18 ottobre 2012, n. 179 (conv., con modificazioni, dall'art. 1, l. 17 dicembre 2012, n. 221), tra l'altro in ragione della diversa disciplina sullo scopo lucrativo prevista per avvalersi delle due qualifiche in parola. Si segnala tuttavia l'esistenza di certo numero di cooperative sociali che sono anche start-up innovative e che sono regolarmente iscritte nell'apposita sezione del registro delle imprese.

⁽²¹⁾ Secondo VITALI, *Riforma del «terzo settore», nuova disciplina dell'impresa sociale e regole societarie*, in *Osservatorio dir. civ. e comm.*, 2020, pp. 97-98, le imprese sociali in forma societaria cui si applica l'art. 3 d.lgs. n. 112/17 (tra cui le CONSIGS e non le cooperative sociali), per distribuire gli utili tra i loro soci, dovrebbero previamente prevedere nell'atto costitutivo un'esplicita clausola facoltizzante, naturalmente rispettosa dei limiti di cui all'art. 3, comma 3°, d.lgs. n. 112/17.

⁽²²⁾ In CUSA, *Le cooperative sociali come doverose imprese sociali*, cit., pp. 966-971.

⁽²³⁾ Su tali finalità cfr. MAZZULLO, *Diritto dell'imprenditoria sociale. Dall'impresa sociale all'impact investing*, Torino, 2019, pp. 221-225 e FICI, *Un diritto per il terzo settore*, Napoli, 2020, pp. 53-57.

(vii) circa l'esclusione dei soci deliberata dall'organo gestorio, le cooperative sociali possono non contemplare statutariamente la facoltà per l'escluso di chiedere un riesame della sua esclusione all'assemblea dei soci o a «un altro organo eletto dalla medesima» (art. 8, comma 2°, d.lgs. n. 112/17), mentre le CONSIG sono tenute a prevedere nell'atto costitutivo la predetta facoltà;

(viii) circa l'organo amministrativo (necessariamente collegiale e composto da almeno tre soggetti, *ex art.* 2542, comma 2°, c.c.), *da un lato*, le cooperative sociali possono riservare la nomina extrassembleare della minoranza dei componenti dell'organo amministrativo solo allo Stato e/o a enti pubblici, mentre le CONSIG possono riservare detta nomina a chiunque e, *dall'altro lato*, le cooperative sociali devono prevedere dei requisiti statutari specifici solo per gli amministratori diversi dai soci cooperatori, mentre le CONSIG (compatibilmente con i requisiti statutari stabiliti per i lavoratori che intendano diventare soci di cooperative di lavoro) devono prevedere altresì specifici requisiti per qualsiasi amministratore, essendo tenute a osservare la gerarchia delle fonti prevista dall'art. 1, comma 5°, d.lgs. n. 112/17;

(ix) circa l'organo di controllo, le cooperative sociali possono essere prive di sindaci se non si trovino in uno dei casi previsti dall'art. 2543 c.c.⁽²⁴⁾, mentre le CONSIG devono nominare almeno un sindaco⁽²⁵⁾ e la vigilanza di quest'ultimo è più ampia (essendo disciplinata dall'art. 10, d.lgs. n. 112/17) di quella prevista per l'eventuale sindaco di una cooperativa sociale⁽²⁶⁾;

(x) circa l'insolvenza dell'ente⁽²⁷⁾, le cooperative sociali possono essere alternativamente sottoposte oggi a fallimento (e domani a liquidazione

⁽²⁴⁾ Il che è stato confermato dal d.m. 4 luglio 2019, nel quale si indica espressamente come inapplicabile alle cooperative sociali l'art. 10, d.lgs. n. 112/17, salva la norma ivi contenuta in cui si costringe i sindaci a relazionare sul bilancio sociale.

⁽²⁵⁾ Come già illustrato da CUSA, *Le cooperative sociali come doverose imprese sociali*, cit., p. 978.

⁽²⁶⁾ Ad esempio, il sindaco di una CONSIG deve verificare il perseguimento delle «finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale» di cui al d.lgs. n. 112/17.

⁽²⁷⁾ Su questo punto la riforma del Terzo settore offre uno dei vertici di massima irrazionalità normativa; in effetti, se è in stato di insolvenza un ente del Terzo settore ai sensi del d.lgs. n. 117/17, non avente la qualifica di impresa sociale ma qualificabile come imprenditore commerciale non di ridotte dimensioni (il che può pacificamente accadere, come attestano, addirittura, gli artt. 11, comma 2°, e 13, comma 4°, d.lgs. n. 117/17), tale ente è certamente sottoposto oggi a fallimento *ex artt.* 1 e 5 l.fall. e domani a liquidazione giudiziale *ex artt.* 1, comma 1°, 2, comma 1°, lett. c e d, 121 e 259, d.lgs. n. 14/19 (in argomento cfr. D'ATTORRE, *La liquidazione giudiziale delle società e delle imprese collettive non societarie*, in *Fall.*, 2019, p. 1264 e VITALI, *op. cit.*, pp. 121-124); sicché, tenuto conto di quanto esposto nel testo, in presenza di tre diverse configurazioni imprenditoriali di enti del Terzo

giudiziale ai sensi del d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14) o a liquidazione coatta amministrativa (prevalendo l'art. 2545 *terdecies* c.c. sull'art. 14, comma 1°, d.lgs. n. 112/17, ai sensi dell'art. 1, comma 4°, d.lgs. n. 112/17), mentre le CONSIG possono essere sottoposte soltanto a liquidazione coatta amministrativa per il combinato disposto degli artt. 1, comma 5° e 14, comma 1°, d.lgs. n. 112/17 ⁽²⁸⁾.

Non v'è invece quasi alcuna differenza tra cooperative sociali e CONSIG circa il perseguimento del loro indefettibile scopo mutualistico (qui inteso nel senso di gestione di servizio in favore dei soci cooperatori) ⁽²⁹⁾, come può ricavarsi dalle seguenti *tre* osservazioni:

(i) le cooperative sociali e le CONSIG possono organizzare la loro impresa in modo che l'attività mutualistica sia svolta coi soci cooperatori sia in modo prevalente, sia in modo non prevalente ⁽³⁰⁾;

(ii) nessuna impresa sociale in forma di cooperativa può svolgere l'attività mutualistica esclusivamente coi terzi, poiché le relative società, se così si comportassero durevolmente, dovrebbero essere liquidate coattivamente ai sensi dell'art. 2545 *septiesdecies* c.c.; in effetti, come ho tentato di ricordare in più occasioni ⁽³¹⁾, anche le cooperative sociali devono

settore – (i) ente del Terzo settore non impresa sociale, (ii) cooperativa sociale, (iii) impresa sociale diversa dalla cooperativa sociale – abbiamo tre diverse discipline applicabili in caso di loro insolvenza.

⁽²⁸⁾ Il che è confermato *oggi* dal combinato disposto degli artt. 2, comma 2°, e 196 l. fall. – secondo l'interpretazione prevalente, qui rappresentata, in generale, da SCIUTO, in M. CIAN (a cura di), *Diritto commerciale*, II, *Diritto della crisi d'impresa*, 2019, p. 265 e, con riguardo specificatamente alle imprese sociali, sulla base dell'ormai abrogato d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155 (il cui art. 15, comma 1°, ha un tenore analogo all'art. 14, comma 1°, d.lgs. n. 112/17), GALLETTI, in FICI e GALLETTI (a cura di), *Commentario al decreto sull'impresa sociale*, Torino, 2007, p. 223 – e *domani* (cioè a partire dal 1° settembre 2021) dal seguente dettato dell'art. 295, comma 1°, d.lgs. n. 14/19: «le imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa non sono soggette a liquidazione giudiziale, salvo che la legge diversamente disponga [come non fa l'art. 14, comma 1°, d.lgs. n. 112/17]».

⁽²⁹⁾ Sul punto, *funditus*, CUSA, *Le cooperative sociali come doverose imprese sociali*, cit., pp. 963-965.

⁽³⁰⁾ Un'indiretta conferma del fatto che una CONSIG possa essere a mutualità non prevalente è offerta dall'art. 11, comma 5°, d.lgs. n. 112/17, dal quale si inferisce che l'art. 11, d.lgs. n. 112/17 vale per le sole imprese in forma di cooperativa che siano qualificabili come CONSIG a mutualità non prevalente. Una tale disciplina può forse spiegarsi in ragione del fatto che le predette CONSIG garantirebbero una partecipazione (alla società e alla struttura aziendale) degli *stakeholders* minore rispetto a quella delle CONSIG a mutualità prevalente, poiché nelle prime gli *stakeholders* sarebbero soci in misura minore; tuttavia, se così fosse, non si comprenderebbe la ragione del diverso trattamento tra le CONSIG non a mutualità prevalente e le cooperative sociali che esercitassero (come legittimamente possono fare) la propria attività mutualistica in prevalenza coi terzi.

⁽³¹⁾ Direi inutilmente, se vi sono ancora alcuni Autori (come MOSCO, *L'impresa non speculativa*, in *Giur. comm.*, 2017, I, pp. 220-221 e FICI, *Le cooperative sociali tra RUNTS e*

osservare l'art. 4, comma 1°, lett. *b*, d.lgs. 2 agosto 2002, n. 220; il che è confermato non solo dalla modulistica ministeriale che va compilata in sede di revisione cooperativa delle cooperative sociali, ma anche dalla prassi dei revisori cooperativi che giustamente richiedono a tali società di relazionare sugli scambi mutualistici (intercorsi durante l'esercizio contabile) sia nella nota integrativa *ex art.* 2513 c.c.⁽³²⁾, sia nella relazione sulla gestione *ex art.* 2545 c.c.;

(iii) le cooperative sociali, diversamente dalle CONSIG (33), potrebbero organizzare la loro impresa in modo che l'attività mutualistica sia svolta esclusivamente coi soci cooperatori, perseguendo pertanto la cosiddetta mutualità pura, stante la diversa gerarchia delle fonti che governa tali società⁽³⁴⁾.

4. I soci finanziatori.

Tutte le imprese sociali in forma di cooperativa possono avere nella loro compagine sociale non solo i soci cooperatori (cioè quelli interessati allo scambio mutualistico con la loro cooperativa), ma anche i soci finanziatori di cui all'art. 2526 c.c. (cioè quelli titolari di partecipazioni di finanziamento, in forma di azione o di quota), all'interno dei quali sono sussumibili le «persone giuridiche pubbliche o private nei cui statuti sia previsto il finanziamento e lo sviluppo delle attività» delle cooperative

legislazione cooperativa, cit., pp. 54-55) che sostengono che le cooperative sociali non dovrebbero perseguire lo scopo mutualistico e pertanto potrebbero essere contemplate tra le ipotesi di cui all'art. 2520, comma 2°, c.c. In favore della tesi esposta nel testo cfr., da ultimo, CAVANNA, *La cooperativa sociale: finalità e organizzazione*, in *Terzo settore, non profit e cooperative*, 2019/3, p. 42.

⁽³²⁾ In effetti, l'art. 111 *septies*, unico comma, primo periodo, disp. att., è da interpretarsi nel limitato senso che le cooperative sociali non devono dimostrare la mutualità prevalente sulla base dei dati risultanti dalla nota integrativa, ma non nel senso che nella nota integrativa non debbano indicare i dati relativi all'attività mutualistica svolta coi soci cooperatori.

⁽³³⁾ Poiché l'art. 1, comma 2°, d.lgs. n. 112/17 parla di «enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati», si potrebbe affermare che la CONSIG sarebbe legittimata a operare solo coi propri soci, a condizione che il suo scopo mutualistico consentisse di qualificarla non già come cooperativa di consumo, bensì come cooperativa di lavoro o di produzione (secondo la tripartizione di cui all'art. 2512, comma 1°, c.c.).

⁽³⁴⁾ Per il relativo ragionamento, a supporto della terza osservazione riportata nel testo, cfr. CUSA, *Le cooperative sociali come doverose imprese sociali*, cit., pp. 964-965. Sarebbe di parere diverso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la nota del 22 marzo 2021, n. 3959, nella quale, dopo aver ritenuto inapplicabile alle imprese sociali l'art. 71, comma 1°, d.lgs. n. 117/17, sosterebbe che qualsiasi impresa sociale, quand'anche in forma di cooperativa sociale, non potrebbe destinare la propria produzione di beni o servizi esclusivamente ai propri membri (cioè, nel caso di cooperative, ai propri soci cooperatori).

sociali (art. 11, l. n. 381/91)⁽³⁵⁾, i soci sovventori di cui all'art. 4, l. 31 gennaio 1992, n. 59⁽³⁶⁾ e gli azionisti di partecipazione cooperativa di cui all'art. 5, l. n. 59/92⁽³⁷⁾.

L'ordinamento civilistico (cioè gli artt. 2526, comma 2°, terzo periodo, 2542, commi 3° e 5° e 2544, commi 2° e 3°, c.c.⁽³⁸⁾) prevede una serie di limiti ai diritti di voto e di gestione riconoscibili ai soci finanziatori, in modo che costoro non possano prevalere sui soci cooperatori e, pertanto, la loro presenza non sia in grado di snaturare i profili funzionali della loro cooperativa.

Una delle questioni più interessanti che riguardano i soci finanziatori nelle imprese sociali in forma cooperativa è l'applicazione a tali soci dell'art. 2514 c.c., il quale significativamente limita (ma non esclude⁽³⁹⁾) il perseguimento dello scopo lucrativo in senso soggettivo da parte delle cooperative a mutualità prevalente e delle cooperative sociali.

Se si seguisse la posizione delle competenti autorità di vigilanza (cioè del Ministero dello sviluppo economico e dell'Agenzia delle entrate)⁽⁴⁰⁾, anche i soci finanziatori sarebbero regolati dall'art. 2514, comma 1°, lett. *a*,

⁽³⁵⁾ Così già CUSA, *Il socio finanziatore nelle cooperative*, Milano, 2006, pp. 19, 58 e 59.

⁽³⁶⁾ L'art. 4, comma 1°, lett. *c*, l. reg. 22 ottobre 1988, n. 24 e l'art. 3, d.p.reg. 1° giugno 2018, n. 32 espressamente prevedono la possibile presenza di soci sovventori e di soci finanziatori nella compagine sociale delle cooperative sociali aventi sede legale nel territorio della Regione autonoma Trentino-Alto Adige/Südtirol.

⁽³⁷⁾ Posizione ormai pacifica tra i giuristi teorici e pratici.

⁽³⁸⁾ Sulle suddette disposizioni cfr. CUSA, *Il socio finanziatore nelle cooperative*, cit., pp. 373-491.

⁽³⁹⁾ Di contro, per le cooperative sociali aventi sede legale nel territorio della Regione autonoma Trentino-Alto Adige/Südtirol l'art. 5 l. reg. n. 24/88 – in modo non solo, pare, incostituzionale [sembrerebbe, infatti, contrastante con l'art. 117, comma 2°, lett. *l*, Cost., nella parte in cui si stabilisce che lo Stato ha legislazione esclusiva nella materia corrispondente all'ordinamento civile] ma anche eccessivamente rigido, sia per i soci cooperatori (se è vero che i ristorni devono essere una quota di utile di esercizio), sia per i soci finanziatori (stante quanto precisato nel testo) – così dispone: «è vietata la distribuzione, a qualsiasi titolo, di utili ai soci. Tutte le riserve sono indivisibili tra i soci. Nei casi di recesso o di morte del socio, la liquidazione della quota o il rimborso delle azioni ha luogo per un importo non superiore a quello effettivamente versato, aumentato della rivalutazione di cui all'articolo 7 della legge 31 gennaio 1992, n. 59».

⁽⁴⁰⁾ Più precisamente, l'Agenzia delle entrate – nella propria risposta del 13 febbraio 2006 (prot. n. 6153/2006) a un quesito posto dalla Confederazione Cooperative Italiane e avente ad oggetto «il limite massimo di dividendi distribuibili ai fini del rispetto dei requisiti di mutualità prevalente» – si conformò al parere dell'Avvocatura dello Stato del 10 gennaio 2005 (n. 55800/2004), richiesto da tale Agenzia, affermando che «il divieto di distribuire dividendi in misura superiore a quella indicata nella citata lettera *a*) [cioè nell'art. 2514, comma 1°, lett. *a*, c.c.] opera con riferimento a tutti i soci. Rientrano, quindi, nell'ambito soggettivo di applicazione del limite alla misura dei dividendi distribuibili previsto dalla lettera *a*), sia i soci cooperatori che i soci finanziatori».

c.c., mentre se si seguisse l'interpretazione fatta propria dalla dottrina maggioritaria⁽⁴¹⁾ – assumendosi però un rischio legale eccessivo⁽⁴²⁾, tenuto conto che l'inosservanza dell'art. 2514 c.c. determina la decadenza dai benefici fiscali – l'art. 2514, comma 1°, lett. *a*, c.c. varrebbe solo per i soci cooperatori. Non vi dovrebbero invece essere dubbi (in ragione del relativo dato testuale) nel considerare le lett. *b* e *c* dell'art. 2514, comma 1°, c.c. come disposizioni imperative valevoli solo per i soci cooperatori. Ritengo infine che la lett. *d* dell'art. 2514, comma 1°, c.c. valga per qualsiasi socio di cooperativa a mutualità prevalente, precisando però che un'apposita clausola statutaria (approvata prima della messa in liquidazione della società) possa riconoscere ai soli soci finanziatori la possibilità di ripartirsi le riserve divisibili⁽⁴³⁾.

Ebbene, se è vero (stante la diversa gerarchia delle fonti presente nei commi 4° e 5° dell'art. 1, d.lgs. n. 112/17) che il possibile scopo di lucro è regolato per le cooperative sociali dall'art. 2514 c.c., mentre per le altre imprese sociali (tra cui le CONSIG) dagli artt. 3 e 12, comma 5° (quest'ultimo comma non è però applicabile alle CONSIG⁽⁴⁴⁾), la divaricazione di disciplina tra diverse forme di impresa sociale è rilevante, tra l'altro su un aspetto particolarmente sensibile dal punto di vista ideologico; si suole infatti ritenere che debba prevedersi un rendimento finanziario calmierato riconoscibile all'investitore in una impresa agevolata fiscalmente; è auspicabile pertanto che in argomento vi sia, se non un intervento legislativo volto a razionalizzare la relativa disciplina, almeno un chiarimento interpretativo dalle competenti autorità di vigilanza.

Certamente le azioni di finanziamento (cioè quelle che attribuiscono lo *status* di socio finanziatore), se emesse da una cooperativa impresa sociale regolata anche dalle norme sulla s.p.a., possono qualificarsi come strumenti finanziari (*rectius*, come valori mobiliari, essendo idonee a diventare una categoria «di valori che possono essere negoziati nel mercato dei capitali» ai sensi dell'art. 1, comma 1°*bis*, d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58⁽⁴⁵⁾), non essendo certamente regolate dall'art. 2530 c.c.; dette azioni, pertanto,

⁽⁴¹⁾ Qui rappresentata da BONFANTE, *La società cooperativa*, in COTTINO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, V, 3, Assago, 2014, p. 168; più in generale, sull'applicazione dei limiti previsti dalle lett. *a* e *b* dell'art. 2514, comma 1°, c.c. alle partecipazioni sociali di finanziamento e agli strumenti finanziari cooperativi (nel significato codicistico) cfr. CUSA, *Il socio finanziatore nelle cooperative*, cit., pp. 324-331.

⁽⁴²⁾ Come preciserò al termine del par. 8.

⁽⁴³⁾ Per ulteriori precisazioni sul punto rimando a CUSA, *op. ult. cit.*, pp. 349-353.

⁽⁴⁴⁾ Come vedremo sempre nel par. 8.

⁽⁴⁵⁾ Circa la suddetta nozione cfr. CUSA, *Le quote di s.r.l. possono essere valori mobiliari*, in *Riv. soc.*, 2019, pp. 678-687.

potrebbero essere negoziate non solo sul mercato primario (anche mediante gli appositi portali per la raccolta di capitali per le PMI e per le imprese sociali menzionati nell'art. 18, comma 8°, d.lgs. n. 112/17⁽⁴⁶⁾), ma anche sul mercato secondario⁽⁴⁷⁾.

5. La rendicontazione.

Nel 2019 è stata finalmente completata la disciplina della rendicontazione valevole per le imprese sociali mediante l'approvazione del d.m. 4 luglio 2019 (*Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore*) e del d.m. 23 luglio 2019 (*Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore*).

Il d.m. 4 luglio 2019 conferma – direi in modo incontrovertibile (potendosi considerare detto decreto quasi come un'interpretazione autentica del rapporto tra l'art. 1, comma 4°, d.lgs. n. 112/17 e l'art. 9, comma 2°, d.lgs. n. 112/17)⁽⁴⁸⁾ – quanto ho già sostenuto⁽⁴⁹⁾: anche le cooperative sociali sono regolate dall'art. 9, comma 2°, d.lgs. n. 112/17 e, pertanto, devono tutte approvare, a partire dal 2021⁽⁵⁰⁾, un bilancio sociale annuale, sia in forma individuale, sia (sussistendone i presupposti) in forma consolidata.

Dunque, le cooperative sociali e le CONSIS devono depositare annualmente⁽⁵¹⁾, «per via telematica o su supporto informatico, presso l'uf-

⁽⁴⁶⁾ Più in generale, cfr. BLANDINI, *L'equity crowd-funding per le imprese sociali*, in FRANCESCA e MIGNONE (a cura di), *Finanza di impatto sociale. Strumenti, interessi, scenari attuativi*, Napoli, 2020, pp. 311 ss.

⁽⁴⁷⁾ Come già evidenziato da CUSA, *Il socio finanziatore nelle cooperative*, cit., pp. 185-188.

⁽⁴⁸⁾ Ciononostante FICI, *Le cooperative sociali tra RUNTS e legislazione cooperativa*, cit., pp. 49 e 52, sostiene ancora che l'art. 9, comma 2°, d.lgs. n. 112/17 non si applichi alle cooperative sociali.

⁽⁴⁹⁾ In CUSA, *Le cooperative sociali come doverose imprese sociali*, cit., pp. 981-982.

⁽⁵⁰⁾ Ai sensi infatti dell'art. 3, comma 1°, d.m. 4 luglio 2019, «a partire dal primo esercizio [contabile] successivo a quello in corso alla data della pubblicazione [di questo decreto, avvenuta il 9 agosto 2019]», scatta il dovere di rendicontazione specificato nel testo. Ricordo tuttavia che quest'ultimo dovere era già vigente (i) per le cooperative sociali alle quali tale incombenza era richiesta dalla legislazione regionale o provinciale come condizione per l'iscrizione negli albi regionali o provinciali delle cooperative sociali e (ii) per le poche cooperative sociali e non sociali che si erano volontariamente iscritte (ex art. 17, comma 3°, d.lgs. n. 155/16) nella sezione speciale delle imprese sociali, presso il registro delle imprese competente per territorio, prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 112/17 (come rammenta pure la circolare del Ministero dello sviluppo economico n. 3711/C del 2 gennaio 2019).

⁽⁵¹⁾ In base alle linee guida allegate al d.m. 4 luglio 2019, il bilancio sociale va depositato entro il 30 giugno; tuttavia, nei casi in cui il bilancio di esercizio può essere

ficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione in apposita sezione [quella delle imprese sociali]» ai sensi dell'art. 2, comma 1°, d.m. 16 marzo 2018 (*Definizione degli atti da depositare presso l'ufficio del registro delle imprese da parte dell'impresa sociale e delle relative procedure*), i seguenti documenti contabili:

(i) il bilancio d'esercizio, approvato dall'assemblea dei soci della cooperativa (o, di regola, dal consiglio di sorveglianza per la cooperativa che abbia adottato il sistema dualistico di amministrazione e controllo), redatto nel rispetto dei modelli previsti dal codice civile (o dai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea) e accompagnato dalla relazione sulla gestione del consiglio di amministrazione e dall'eventuale relazione del collegio sindacale, del sindaco unico e/o del revisore legale dei conti;

(ii) il bilancio consolidato, qualora l'impresa sociale in forma di cooperativa sia obbligata a predisporlo, approvato dal consiglio di amministrazione della cooperativa (o dal consiglio di sorveglianza per la cooperativa che abbia adottato il sistema dualistico di amministrazione e controllo), redatto nel rispetto degli artt. 29 ss., d.lgs. 9 aprile 1991, n. 127 (o dei principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea) e accompagnato dalla relazione sulla gestione del consiglio di amministrazione e dalla relazione del revisore legale dei conti;

(iii) il bilancio sociale individuale⁽⁵²⁾, «approvato dall'organo statutariamente competente» (così le linee guida allegate al d.m. 4 luglio 2019)⁽⁵³⁾, redatto nel rispetto del decreto appena citato e accompagnato dalla relazione dell'eventuale collegio sindacale o sindaco unico⁽⁵⁴⁾;

depositato dopo tale data, il bilancio sociale può essere depositato successivamente al 30 giugno, rispettando la stessa scadenza prevista per il bilancio di esercizio.

⁽⁵²⁾ Speriamo che non si avveri la profezia di MARASÀ, *Informazione non finanziaria e gestione socialmente responsabile negli enti del terzo settore*, in ID. (a cura di), *Imprese sociali, enti del terzo settore, società benefit*, Torino, 2019, p. 79, secondo il quale le informazioni che saranno contenute nel bilancio sociale delle imprese sociali in forma cooperativa si risolveranno, «alla prova dei fatti, in una [...] montagna di chiacchiere», poiché tali imprese non sono tenute a rispettare l'art. 11, d.lgs. n. 112/17.

⁽⁵³⁾ Nella prassi è prevalsa la scelta di prevedere statutariamente tra le competenze dell'assemblea dei soci anche quella di approvare il bilancio sociale.

⁽⁵⁴⁾ Il contenuto di tale relazione è diverso, a seconda che riguardi una cooperativa sociale o una CONSIG: nel primo caso si limiterà ad attestare la conformità del bilancio sociale alle linee guida allegate al d.m. 4 luglio 2019; nel secondo caso conterrà anche il resoconto dell'attività di monitoraggio descritta nel punto 8 del par. 6 delle predette linee guida (inapplicabili alle cooperative sociali); in entrambi i casi la relazione dell'organo di controllo è «parte integrante» del bilancio sociale (così ancora prevedono tali linee guida), diversamente dalla disciplina del bilancio di esercizio, per la quale nessuna relazione (né degli amministratori, né dell'organo di controllo, né del revisore legale dei conti) integra il bilancio d'esercizio.

(iv) il bilancio sociale consolidato ai sensi dell'art. 4, comma 2°, d.lgs. n. 112/17, qualora vi sia un gruppo di imprese sociali ai sensi degli artt. 2497 ss. e 2545 *septies* c.c.⁽⁵⁵⁾ (pertanto da predisporre in presenza di situazioni non coincidenti con quelle stabilite per il bilancio consolidato)⁽⁵⁶⁾, anch'esso approvato dall'organo statutariamente competente, redatto nel rispetto delle sopra ricordate linee guida e accompagnato dalla relazione dell'eventuale collegio sindacale o sindaco unico.

Accanto all'esposta rendicontazione obbligatoria, le imprese sociali cooperative possono decidere sia di realizzare un sistema di valutazione dell'impatto sociale delle loro attività, sia di rendicontare tale valutazione. Il che dovrebbe essere facilitato dalle linee guida allegate al d.m. 23 luglio 2019, le quali «hanno un valore promozionale, ponendosi quale strumento di facilitazione della concreta realizzazione della valutazione di impatto sociale (VIS)» (così il predetto decreto); in tali linee guida non si precisa però chi approvi o controlli tale sistema all'interno dell'organizzazione dell'ente del Terzo settore, anche se si indica che i risultati della VIS possano diventare parte integrante del bilancio sociale.

L'impresa sociale cooperativa deve pubblicare il proprio bilancio sociale (individuale ed eventualmente consolidato) non solo nel registro delle imprese ma anche nel «proprio sito internet o, qualora ne siano sprovvisti, su quello della rete associativa» cui aderisce (così le linee guida allegate al d.m. 4 luglio 2019)⁽⁵⁷⁾.

Essendo la disciplina delle cooperative più restrittiva rispetto a quella di cui all'art. 10, comma 5°, d.lgs. n. 112/17, tutte le imprese sociali cooperative sono soggette al medesimo regime circa il dovere di nominare il revisore legale dei conti⁽⁵⁸⁾. Preciso altresì che l'impresa sociale, se in forma di cooperativa regolata anche dalle norme sulle s.p.a., deve sempre nominare un revisore legale dei conti, quand'anche non si trovasse in alcuno dei casi di cui all'art. 2543, comma 1°, c.c., in forza dell'art. 2519, comma 1°, c.c., il quale rinvia a sua volta all'art. 2409 *bis*, comma 1°, c.c.⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁵⁾ Circa il rapporto tra le suddette disposizioni codicistiche cfr., da ultimo, CUSA, *La società consortile*, cit.

⁽⁵⁶⁾ Sui gruppi di imprese sociali, la cui vigente disciplina (art. 4, d.lgs. n. 112/17) è un calco di quella prevista nell'ormai abrogato art. 4, d.lgs. n. 155/06, cfr. SCHIUMA, *Il gruppo dell'impresa sociale*, in questa *Rivista*, 2009, p. 1183 ss.

⁽⁵⁷⁾ Se la pubblicità sul sito internet istituzionale è prevista anche nell'art. 9, comma 2°, d.lgs. n. 112/17, quella alternativa presso l'associazione di rappresentanza del movimento cooperativo è prevista solo nelle linee guida allegate al d.m. 4 luglio 2019.

⁽⁵⁸⁾ Sul punto cfr. anche CUSA, *Le cooperative sociali come doverose imprese sociali*, cit., pp. 985-986.

⁽⁵⁹⁾ Così anche BAUCO, *Sindaci e revisori legali: la nuova disciplina degli incarichi a*

6. I consorzi di cooperative sociali.

Le cooperative sociali possono collaborare tra loro usando diversi strumenti giuridici, tra cui il contratto di rete o quello di consorzio. Tra questi strumenti merita un approfondimento quello corrispondente al consorzio in forma societaria, sia per la sua frequenza nella realtà, sia, soprattutto, per la sua peculiare disciplina.

Le società consortili costituite in tutto o in parte da cooperative sociali possono essere *quadripartite* secondo il seguente ordine di crescente specialità:

(i) quelle regolate dal diritto comune, le quali possono essere costituite in forma di società lucrativa o in forma di società mutualistica e la cui compagine sociale può essere costituita dai soggetti coi requisiti legali per far parte di tali società⁽⁶⁰⁾;

(ii) quelle regolate dall'art. 27 d.lgs. C.p.S. n. 1577/47, per forza in forma di cooperativa, la cui compagine sociale è composta vuoi necessariamente da soci cooperatori (i quali devono corrispondere a società cooperative e devono essere almeno tre), vuoi eventualmente da soci finanziatori *ex art.* 2526 c.c.⁽⁶¹⁾;

(iii) quelle regolate dall'art. 8, l. n. 381/91, per forza in forma di cooperativa, «aventi la base sociale formata in misura non inferiore al settanta per cento da cooperative sociali»⁽⁶²⁾;

(iv) quelle regolate dall'art. 10, comma 8°, d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, corrispondenti ai consorzi di cui al precedente punto (iii), ma con una «base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali»; questa disposizione sarà abrogata ai sensi dell'art. 102, comma 2°, lett. a, d.lgs. n. 117/17, a decorrere dal termine di cui all'art. 104, comma 2°, d.lgs. n. 117/17.

Soffermandomi solo sugli ultimi due gruppi di consorzi, evidenzio come quelli di cui al gruppo *sub (iv)* siano, contemporaneamente, imprese sociali di diritto ai sensi dell'art. 1, comma 4°, d.lgs. n. 112/17, ONLUS di

seguito delle modifiche dell'art. 379 del codice della crisi, 15 ottobre 2020, p. 12, approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

⁽⁶⁰⁾ In CUSA, *La società consortile*, cit., v'è la più recente ricostruzione della disciplina civilistica delle società consortili, in qualsiasi forma costituite.

⁽⁶¹⁾ Come argomenta CUSA, *op. ult. cit.*

⁽⁶²⁾ Per le cooperative sociali aventi sede legale nel territorio della Regione autonoma Trentino-Alto Adige/Südtirol, l'art. 9, comma 1°, l. reg. n. 24/88 impone che i consorzi esaminati nel testo siano «costituiti almeno per i tre quinti [cioè per il 60%] di cooperative sociali». Anche questa disposizione parrebbe da ritenersi incostituzionale, in quanto sarebbe in contrasto con l'art. 117, comma 2°, lett. l, Cost., riguardando essa l'ordinamento civile (cioè una materia legislativa di competenza esclusiva dello Stato).

diritto ai sensi dell'art. 10, comma 8°, d.lgs. n. 460/97 e cooperative con una compagine sociale composta solo da soci operatori-consorzianti, mentre quelli di cui al gruppo *sub (iii)* siano, contemporaneamente, imprese sociali di diritto ai sensi dell'art. 1, comma 4°, d.lgs. n. 112/17, eventuali ONLUS non di diritto (se rispettano i requisiti richiesti alle cooperative per iscriversi all'anagrafe delle ONLUS ai sensi dell'art. 10, d.lgs. n. 460/97) e cooperative con una compagine sociale parzialmente vincolata, dovendo essere formata per almeno il settanta per cento da soci operatori-consorzianti e, per la restante quota, da soci operatori non per forza consorzianti e/o da soci finanziatori.

Dall'esame dell'intero ordinamento cooperativo⁽⁶³⁾ ricavo che la disciplina delle cooperative sociali valga, di regola, pure per i loro consorzi, se rispettosi dell'art. 8, l. n. 381/91, anche qualora il legislatore si riferisse genericamente alle cooperative sociali per indicare l'ambito di applicazione di una data disposizione; sicché, ogni volta che nel d.lgs. n. 117/17 si trovano le parole «cooperative sociali», le si deve intendere nel senso di includervi i consorzi *ex art. 8, l. n. 381/91*, benché questi ultimi siano espressamente menzionati in tale decreto solo all'art. 40, comma 2°.

Se dunque si vogliono esemplificare alcuni tratti della disciplina dei consorzi di cui all'art. 8, l. n. 381/91, questi, al pari delle cooperative sociali che li compongono, devono:

(i) avere nella denominazione sociale il sintagma «cooperativa sociale» (o almeno la relativa abbreviazione);

(ii) essere iscritti nelle sezioni speciali delle imprese sociali presso il registro delle imprese e nell'albo delle società cooperative (nella sezione delle cooperative a mutualità prevalente e nella categoria delle cooperative sociali) e, solo se intendano godere di un'interlocuzione privilegiata con la pubblica amministrazione, negli albi regionali o provinciali delle cooperative sociali;

(iii) essere sottoposti a revisioni cooperative annuali;

(iv) perseguire lo scopo mutualistico coi loro soci operatori, senza però dover dimostrare nella nota integrativa di operare principalmente con tali soci per fregiarsi della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente.

Merita infine una sottolineatura l'oggetto sociale dei consorzi di cui all'art. 8, l. n. 381/91. Questi enti, infatti, sono cooperative sociali senza dover essere o cooperative di lavoro finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate o cooperative esercenti le sole attività esercitabili

⁽⁶³⁾ E, soprattutto, in ragione dell'art. 8, l. n. 381/91, ove si precisa che le disposizioni della l. n. 381/91 «si applicano ai consorzi» previsti da tale legge.

dalle cooperative sociali di tipo A; detto altrimenti, i consorzi in parola possono svolgere qualsiasi attività economica, diversamente dalle cooperative sociali e dalle CONSIG, a condizione che tali attività siano qualificabili, almeno in parte, come consortili (cioè legate alle attività economiche esercitate dalle cooperative sociali consorziate attraverso un collegamento funzionale di natura economica, aziendale e giuridica⁽⁶⁴⁾).

7. *L'incompleta disciplina della vigilanza amministrativa.*

A distanza di più di tre anni dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 112/17, i dicasteri competenti (precisando che il Ministro dello sviluppo economico decreterà sul punto dopo che l'avrà fatto il Ministro del lavoro e delle politiche sociali) non hanno ancora pubblicato i loro decreti volti a disciplinare la vigilanza delle imprese sociali; quest'ultima spetta o al Ministero del lavoro e delle politiche sociali per quelle non in forma di cooperativa (ai sensi dell'art. 15, comma 2°, d.lgs. n. 112/17, ove tale vigilanza è demandata all'Ispettorato nazionale del lavoro⁽⁶⁵⁾), o al Ministero dello sviluppo economico per quelle in forma di cooperativa. Tali Ministeri, nel vigilare le imprese sociali, collaboreranno con le riconosciute associazioni di rappresentanza di dette imprese, le quali saranno legittimate a controllare periodicamente (in una logica di sana sussidiarietà orizzontale di cui all'art. 118, comma 4°, Cost.⁽⁶⁶⁾) le imprese sociali ad esse aderenti; da notare che le attuali associazioni di rappresentanza del movimento cooperativo, riconosciute ai sensi dell'art. 3, d.lgs. n. 220/02, saranno legittimate a revisionare qualsiasi impresa sociale aderente ad esse, anche se non in forma di cooperativa (come si ricava dall'art. 15, comma 3°, d.lgs. n. 112/17).

L'attuazione dell'art. 15, d.lgs. n. 112/17 avverrà con due decreti: uno del Ministro del lavoro e delle politiche sociali (ai sensi dell'art. 15, comma 4°, d.lgs. n. 112/17) avente a oggetto le sole imprese sociali non in forma di cooperativa⁽⁶⁷⁾; l'altro del Ministro dello sviluppo economico (di concerto

⁽⁶⁴⁾ Sulla nozione di attività consortile cfr., da ultimo, CUSA, *La società consortile*, cit.

⁽⁶⁵⁾ Certamente più razionale della disciplina esposta nel testo è quella che varrà per le imprese sociali aventi sede legale nel territorio della Provincia autonoma di Bolzano; questa Provincia, infatti, nell'aggiornare il d.p.g.prov. 25 giugno 1996, n. 21, ha previsto un'unica articolazione amministrativa chiamata a vigilare tutte le imprese sociali, in qualsiasi forma costituite: l'Ufficio sviluppo della cooperazione, essendo questo tra l'altro competente in materia di «vigilanza sulle cooperative» e di «procedure concorsuali e funzioni di vigilanza sulle imprese sociali previste dal decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112».

⁽⁶⁶⁾ Circa il principio indicato nel testo, all'interno della riforma del Terzo settore, cfr., tra gli altri, CONSORTI, GORI e ROSSI, *Diritto del Terzo settore*, Bologna, 2018, pp. 48-50.

⁽⁶⁷⁾ Il suddetto decreto dovrà leggersi assieme al d.m. 26 agosto 2020 sulle remune-

con l'altro Ministro testé ricordato, ai sensi dell'art. 15, comma 5°, d.lgs. n. 112/17) avente a oggetto le sole imprese sociali in forma di cooperativa.

Quest'ultimo provvedimento modificherà non già il d.lgs. n. 220/02 (stante il diverso grado gerarchico di questi due decreti), bensì i seguenti quattro atti:

(i) il d.m. 6 dicembre 2004 (attuativo dell'art. 2, comma 1°, d.lgs. n. 220/02) sulla revisione cooperativa delle società cooperative e loro consorzi, dovendo in esso contemplare anche gli enti aventi la qualifica di impresa sociale e, ad esempio, dovendo prevedersi che tutte le imprese sociali in forma di cooperativa siano soggetti a una revisione cooperativa annuale;

(ii) il d.m. 23 febbraio 2015 (attuativo degli artt. 1, comma 3°, e 9, comma 2°, d.lgs. n. 220/02) sulle ispezioni straordinarie delle società cooperative e loro consorzi e la relativa modulistica, dovendosi in esso disciplinare anche gli enti aventi la qualifica di impresa sociale;

(iii) il d.m. 12 giugno 2017 (attuativo dell'art. 1, comma 3°, d.lgs. n. 220/02) sulla modulistica relativa all'attività di revisione cooperativa delle cooperative e i loro consorzi, dovendosi ad esempio aggiornare la scheda delle cooperative sociali e aggiungere la scheda delle CONSIG;

(iv) il d.m. 23 giugno 2004 (attuativo dell'art. 15, comma 3°, d.lgs. n. 220/02) sull'albo delle società cooperative, dovendosi a mio parere almeno contemplare in questo decreto sia l'autonoma categoria delle CONSIG⁽⁶⁸⁾, sia l'ipotesi in cui una cooperativa acquisisca o perda la qualifica di impresa sociale.

I commi 6°, 7° e 8° dell'art. 15, d.lgs. n. 112/17, dovranno essere adattati dal prossimo decreto del Ministro dello sviluppo economico (ai

razioni dei commissari liquidatori e dei membri dei comitati di sorveglianza delle imprese sociali non in forma cooperativa.

⁽⁶⁸⁾ Naturalmente, le CONSIG, oltre a essere iscritte nella suddetta categoria, dovranno essere contemporaneamente iscritte in un'altra categoria sulla base dello scopo mutualistico perseguito; il che accade già per le cooperative sociali, le quali, oltre a essere sempre iscritte nella categoria delle cooperative sociali, sono perlopiù iscritte anche nella categoria delle cooperative di produzione e lavoro.

Per un'analitica disciplina espressa proprio su questo punto cfr. quella recente della Regione autonoma Trentino-Alto Adige/Südtirol, ove il d.p.reg. n. 32/18 prevede circa il registro provinciale degli enti cooperativi (corrispondente all'albo statale delle società cooperative), *da un canto*, che le cooperative sociali siano contestualmente iscritte nella categoria «cooperative sociali» e, «in ragione dell'oggetto sociale e dell'attività prevalentemente svolta» nella categoria «cooperative di produzione e lavoro» o in quella «altre cooperative» (così l'art. 2) e, *dall'altro canto*, che, a seguito dell'esclusione dalla categoria «cooperative sociali» per inosservanza della quota minima di lavoratori svantaggiati, può essere disposta la reinscrizione in quest'ultima categoria «trascorsi almeno sei mesi dalla cancellazione stessa» (così l'art. 8).

sensi dell'art. 15, comma 5°, d.lgs. n. 112/17), quando si applicheranno alle imprese sociali in forma di cooperativa; in effetti, *in primo luogo*, la diffida di cui all'art. 15, comma 6°, d.lgs. n. 112/17 corrisponderà a quella regolata dagli artt. 5, comma 4°, e 10, comma 1°, d.lgs. n. 220/02; *in secondo luogo*, il commissario *ad acta* di cui all'art. 15, comma 7°, d.lgs. n. 112/17 corrisponderà al commissario governativo di cui all'art. 2545 *sexiedecies*, comma 4°, c.c.; *in terzo e ultimo luogo*, i provvedimenti adottabili in presenza di irregolarità non sanabili o non sanate da parte delle imprese sociali in forma di cooperativa saranno non già quelli contemplati nell'art. 15, comma 8°, d.lgs. n. 112/17, bensì quelli previsti nel (prossimamente riformato) d.m. 23 giugno 2004 (circa l'acquisto o la perdita della qualifica di impresa sociale) e nell'art. 12, d.lgs. n. 220/02.

Stante *sia* l'attuale disciplina delle revisioni cooperative e delle ispezioni straordinarie degli enti cooperativi (e, in particolare, l'attuale formulazione dalla relativa modulistica ministeriale⁽⁶⁹⁾), *sia* l'art. 8, comma 2°, d.lgs. 23 aprile 2004, n. 124⁽⁷⁰⁾, la vigilanza sulle imprese sociali dovrà essere condotta in modo da avere natura non solo ispettiva, ma anche consulenziale, come per le imprese sociali in forma cooperativa chiaramente statuisce l'art. 4, comma 1°, lett. *a*, d.lgs. n. 220/02.

In sede di controllo delle imprese sociali in forma di cooperativa costituite prima del 20 luglio 2017⁽⁷¹⁾, ritengo che i revisori cooperativi e gli ispettori debbano diffidare quelle (a mio avviso, anche se in forma di cooperativa sociale⁽⁷²⁾) che non abbiano adeguato il loro atto costitutivo

⁽⁶⁹⁾ Ove si stabilisce che il revisore cooperativo e l'ispettore devono offrire all'ente vigilato «eventuali suggerimenti e consigli per migliorare la gestione, il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale».

⁽⁷⁰⁾ La suddetta disposizione prevede che l'ispettore del lavoro, durante la propria attività ispettiva, deve fornire suggerimenti all'ente ispezionato, quando rilevi «profili di inosservanza o di non corretta applicazione della normativa [in materia lavoristica e previdenziale] (...) da cui non consegua l'adozione di sanzioni penali o amministrative».

⁽⁷¹⁾ Naturalmente, per le imprese sociali in forma di cooperativa costituite dopo il 19 aprile 2017, i loro revisori e ispettori avrebbero dovuto diffidare quelle che non fossero rispettose del d.lgs. n. 112/07 fin dal 20 aprile 2017, dovendo detti enti acquistare la personalità giuridica con un atto costitutivo redatto in conformità con il predetto decreto.

⁽⁷²⁾ *Contra* FICI, *Le cooperative sociali tra RUNTS e legislazione cooperativa*, cit., p. 55 e, soprattutto, il Ministero dello sviluppo economico con i seguenti due interventi: (i) con la circ. 2 gennaio 2019, n. 3711/C nella quale (circa il necessario adeguamento di cui all'art. 17, comma 3°, d.lgs. n. 112/17, relativamente alle cooperative sociali e loro consorzi) si affermò che «sembra doversi ritenere che nessun obbligo di adeguamento sia posto a carico dei soggetti in questione»; (ii) con la risposta (31 gennaio 2019, prot. n. 29103) alle associazioni di rappresentanza del movimento cooperativo (data assieme al Ministero del lavoro e delle politiche sociali), nella quale detti dicasteri precizarono sì che le cooperative sociali non dovessero adeguare i loro atti costitutivi al d.lgs. n. 112/17, ma sostennero anche che tali società fossero tenute a rispettare sia l'art. 7, comma 3°, d.lgs. n. 112/17 in caso di

al d.lgs. n. 112/17 entro il 31 marzo 2021 (ai sensi dell'art. 17, comma 3°, d.lgs. n. 112/17). Tra le doverose modifiche statutarie da approvare, eventualmente espungendo dallo statuto le relative clausole nulle (comunque sostituite automaticamente dalle disposizioni legali imperative derogate, ai sensi degli artt. 1339 e 1419, comma 2°, c.c.), segnalo le seguenti *due*:

(i) l'indicazione dell'organo sociale competente ad approvare il bilancio sociale, sia quello individuale, sia eventualmente quello consolidato⁽⁷³⁾;

(ii) la previsione di «specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza» per qualsiasi amministratore e, circa le cooperative sociali, almeno per gli amministratori che non siano soci cooperatori.

Non occorre invece un intervento nell'atto costitutivo (a meno che vi sia un'apposita sua clausola che ostacoli l'osservanza dell'art. 7, comma 2°, d.lgs. n. 112/17) per precludere espressamente al presidente del consiglio di amministrazione dell'impresa sociale cooperativa di essere un rappresentante⁽⁷⁴⁾ di un ente lucrativo o di un'amministrazione pubblica.

8. *La perdita della qualifica di impresa sociale.*

Secondo un autore le cooperative sociali non potrebbero spogliarsi volontariamente della qualifica di impresa sociale⁽⁷⁵⁾, né potrebbero esse-

non soci «cui vengano attribuite [...] cariche sociali in ragione della loro utilità al governo dell'impresa», sia l'art. 9, comma 2°, d.lgs. n. 112/17. La predetta posizione del Ministero dello sviluppo economico è stata da ultimo condivisa dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la nota 15 marzo 2021, n. 3636.

⁽⁷³⁾ Che la suddetta previsione debba comparire nell'atto costitutivo di qualsiasi impresa sociale cooperativa discende dal d.m. 4 luglio 2019, nella parte in cui stabilisce che «il bilancio sociale deve essere approvato dall'organo statutariamente competente»; in effetti, non rinvengo nell'ordinamento delle cooperative (né in quello delle imprese sociali) alcuna disposizione da cui si possa ricavare quale organo sociale sia competente ad approvare il bilancio sociale.

⁽⁷⁴⁾ Da intendersi non nel senso che il presidente non debba ricoprire contestualmente alcun «incarico implicante poteri specifici nell'ambito di un soggetto escluso [cioè di pubbliche amministrazioni o di enti con scopo di lucro, ai sensi dell'art. 4, comma 3°, d.lgs. n. 112/17], se quest'ultimo non ha alcun rapporto con l'impresa sociale», ma nel senso che «il soggetto escluso lo individui e lo ponga, all'interno dell'organo di amministrazione come proprio rappresentante, qualora, anche con atto successivo, l'individuo in questione assuma all'interno di tale organo di amministrazione la qualifica di presidente» (così la nota del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 4 febbraio 2020, n. 2243).

⁽⁷⁵⁾ FICL, *Le cooperative sociali tra RUNTS e legislazione cooperativa*, cit., pp. 45 e 50, il quale però afferma (p. 57) che anche le cooperative sociali possano trasformarsi in associazioni o in fondazioni aventi la qualifica di ente del Terzo settore e non aventi la qualifica di impresa sociale. Leggasi invece la nota del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 17 marzo 2021, n. 3757, sulla trasformazione in cooperativa sociale di un'associazione non riconosciuta con la qualifica di ONLUS.

re private per atto di autorità di tale qualifica⁽⁷⁶⁾, nemmeno quando violassero una o più disposizioni contenute negli artt. 2-13, d.lgs. n. 112/17 ad esse applicabili⁽⁷⁷⁾, poiché tali società non sarebbero soggette a tali disposizioni e poiché la violazione del d.lgs. n. 112/17 non comporterebbe mai una violazione della l. n. 381/91.

A mio parere, invece, una cooperativa sociale può in qualsiasi momento abbandonare spontaneamente la qualifica di cooperativa sociale⁽⁷⁸⁾ e, conseguentemente, anche quella di impresa sociale.

Ciò può avvenire modificando opportunamente l'atto costitutivo della cooperativa sociale, come ad esempio accadrebbe qualora si rimuovesse dalla clausola sulla denominazione sociale il sintagma «cooperativa sociale»⁽⁷⁹⁾. Naturalmente, il socio diverso da quello che avesse approvato la relativa deliberazione potrebbe recedere in presenza non già di qualsiasi modificazione statutaria idonea a far perdere la qualifica di cooperativa sociale, bensì delle sole modificazioni capaci di integrare una causa legale o statutaria di recesso⁽⁸⁰⁾.

Ritengo poi che una cooperativa sociale o una CONSIS, diversamente da una impresa sociale non cooperativa⁽⁸¹⁾, quando decida volontariamente di perdere la qualifica di impresa sociale, non debba automatica-

⁽⁷⁶⁾ FICI, *op. ult. cit.*, pp. 45, 49 e 50.

⁽⁷⁷⁾ FICI, *op. ult. cit.*, pp. 49-51.

⁽⁷⁸⁾ Come fin dal 1991 prevede chiaramente l'art. 3, comma 2°, l. n. 381/91: «ogni modificazione statutaria diretta ad eliminare il carattere di cooperativa sociale comporta» la cancellazione dalla sezione «cooperazione sociale» dell'albo delle società cooperative, nonché la cancellazione dall'albo regionale di cui all'art. 9, comma 1°, l. n. 381/91, sempreché l'ente in parola sia iscritto in quest'ultimo albo.

⁽⁷⁹⁾ La suddetta situazione potrebbe verificarsi, quando una cooperativa sociale di tipo B non riuscisse più a rispettare la soglia minima di persone svantaggiate da includere nel proprio ciclo produttivo ai sensi dell'art. 4, comma 2°, l. n. 381/91 e pertanto decidesse di continuare a essere una cooperativa di lavoro, ma non più sociale. Ovviamente, se la cooperativa sociale volesse approvare la modificazione statutaria sopra prospettata, la stessa dovrebbe altresì cambiare le altre parti dell'atto costitutivo che fossero ammissibili solo in presenza di una cooperativa sociale.

⁽⁸⁰⁾ Sempre esemplificando, se l'impresa sociale fosse una cooperativa regolata anche dalle norme sulla s.p.a., il suddetto diritto di recesso sorgerebbe, qualora il passaggio da cooperativa sociale a cooperativa non sociale determinasse un cambiamento significativo dell'attività della società, stante l'art. 2437, comma 1°, lett. a, c.c. Mi domando invece se, in presenza dello stesso passaggio ma in assenza di una contestuale modifica delle attività economiche elencate nell'oggetto sociale, scatterebbe il diritto di recesso (almeno per i soci lavoratori svantaggiati) – non certo *ex art. 2437, comma 1°, lett. b, c.c.*, poiché non vi sarebbe nel caso di specie né un cambiamento del tipo societario né un mutamento dello scopo sociale – in ragione del fatto che le attività indicate nell'atto costitutivo non sarebbero più «finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate» *ex art. 1, comma 1°, lett. b, l. n. 381/91*.

⁽⁸¹⁾ Come giustamente chiarisce la nota del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

mente devolvere in modo altruistico il proprio patrimonio indivisibile⁽⁸²⁾, non essendo applicabile alle imprese sociali cooperative l'art. 12, comma 5°, d.lgs. n. 112/17⁽⁸³⁾.

Tuttavia, le imprese sociali cooperative devono anch'esse devolvere il loro patrimonio indivisibile (non però «ad altri enti del Terzo settore costituiti ed operanti da almeno tre anni» o ai fondi costituiti o da riconosciute associazioni di enti del Terzo settore o dalla Fondazione Italia Sociale, ai sensi dell'art. 12, comma 5°, d.lgs. n. 112/17⁽⁸⁴⁾, ma ai fondi mutualistici costituiti dalle riconosciute associazioni di rappresentanza del movimento cooperativo o, per le cooperative non aderenti ad associazioni con tali fondi, al Ministero dello sviluppo economico), quando decidano liberamente o di trasformarsi in un ente diverso dal tipo (normativo) di società cooperativa o di sciogliersi; in effetti, la doverosa devoluzione altruistica del patrimonio della cooperativa è imposta nel primo caso dall'art. 2545 *undecies* c.c.⁽⁸⁵⁾, mentre nel secondo caso dall'art. 2514, comma 1°, lett. *d*, c.c.

4 maggio 2020, n. 3979 circa una s.r.l., costituitasi come impresa sociale dopo luglio 2017, la quale, senza sciogliersi, volontariamente rinunciava a essere un'impresa sociale.

⁽⁸²⁾ A mio avviso, nella stessa direzione del testo vanno gli artt. 4 e 8, d.p.reg. n. 32/18, approvati dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 112/17 (e non a caso contemplanti anche l'ufficio provinciale preposto al Registro del Terzo settore); in effetti, queste disposizioni – nel regolare la perdita e il riacquisto della qualifica di 'cooperativa sociale' nella Regione autonoma Trentino-Alto Adige/Südtirol – indicano come effetto necessario di tale perdita non già la devoluzione altruistica del patrimonio indivisibile della cooperativa sociale, bensì solo una serie di necessari aggiornamenti dei dati relativi alla società in parola, così come contenuti nel registro provinciale degli enti cooperativi, nel registro delle imprese e nel registro del Terzo settore.

⁽⁸³⁾ Il che è confermato dall'art. 1, comma 1°, d.m. 27 aprile 2018, n. 50, recante *Disposizioni in materia di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio da parte delle imprese sociali*; tale disposizione, infatti, precisa che alle imprese sociali cooperative si applicano non già le norme contenute nell'intero art. 12, d.lgs. n. 112/17 (e dunque anche nel suo comma 5°), bensì «le norme speciali previste dal codice civile». In senso contrario MAGLIULO, *Trasformazione, fusione e scissione degli enti esercenti imprese sociali*, in *Riv. not.*, 2020, pp. 871-876, il quale afferma che la devoluzione di cui all'art. 12, comma 5°, d.lgs. n. 112/17 opererebbe, qualora un'impresa sociale cooperativa, pur rimanendo cooperativa, perdesse volontariamente la qualifica di impresa sociale; dunque, secondo tale Autore, si avrebbe la devoluzione in parola, quando, ad esempio, una CONSIGLI diventasse o una cooperativa non impresa sociale o una cooperativa erogante i propri beni e servizi solo ai propri soci (come si avrebbe se diventasse «una cooperativa edilizia che si limiti a costruire abitazioni solo per assegnarle ai propri soci»).

⁽⁸⁴⁾ Sulla suddetta devoluzione cfr. TRIMARCHI, *Terzo Settore e "Imprese Sociali": la disciplina delle operazioni straordinarie*, in *Riv. dir. impr.*, 2/2019, pp. 443-449.

⁽⁸⁵⁾ Esemplificando, una impresa sociale cooperativa deve devolvere il proprio patrimonio indivisibile in forza della disposizione civilistica precisata nel testo, se si trasforma (magari deliberando contestualmente una fusione o una scissione eterogenea) in una impresa sociale in forma di società lucrativa (così anche TRIMARCHI, *op. cit.*, p. 451 e MAGLIULO, *op.*

L'abbandono delle qualifiche di cooperativa sociale e/o di impresa sociale può anche essere imposto dalla competente pubblica amministrazione. Il che accade, ad esempio, quando, a seguito di un'ispezione straordinaria, fossero rilevate irregolarità (non sanabili o non sanate, come precisa l'art. 15, comma 8°, d.lgs. n. 112/17) tali da portare il Ministero dello sviluppo economico a provvedere alla cancellazione dell'ente interessato dalla sezione «cooperazione sociale» dell'albo delle società cooperative e a sollecitare l'amministrazione competente a espungere lo stesso ente dalla sezione speciale delle imprese sociali del registro delle imprese. I provvedimenti appena ipotizzati non comporterebbero però la necessaria devoluzione patrimoniale, contemplata nell'art. 15, comma 8°, d.lgs. n. 112/17 per le imprese sociali non cooperative, se l'ente sanzionato fosse ancora qualificabile come una cooperativa e pertanto non dovesse essere sottoposto allo scioglimento coatto *ex art. 2545 septiesdecies c.c.* ⁽⁸⁶⁾.

Tuttavia, in una situazione dai confini incerti, la perdita forzosa della qualifica di cooperativa sociale comporta anche l'immediata devoluzione altruistica del patrimonio indivisibile della cooperativa irregolare; ciò si verifica in caso di applicazione dell'art. 17, l. 23 dicembre 2000, n. 388, cioè quando un atto di accertamento dell'Agenzia delle entrate stabilisca la «decadenza dai benefici fiscali» della cooperativa sociale o della CON-SIS ⁽⁸⁷⁾.

L'atto amministrativo testé indicato non deve per forza essere preceduto dal parere (comunque non vincolante ⁽⁸⁸⁾, quand'anche fosse obbligatorio ⁽⁸⁹⁾) del Ministero dello sviluppo economico, come parrebbe discendere dall'art. 14, comma 3°, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601.

cit., pp. 872-873), mentre un'impresa sociale in forma di società lucrativa non deve devolvere il proprio patrimonio, se si trasforma (eventualmente in sede di fusione o scissione eterogenea) in una impresa sociale cooperativa, poiché in quest'ultimo caso manca la perdita volontaria della qualifica di impresa sociale e, pertanto, non può applicarsi l'art. 12, comma 5°, d.lgs. n. 112/97.

⁽⁸⁶⁾ Così pertanto interpreto l'inciso «salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative» contenuto nell'art. 15, comma 8°, d.lgs. n. 112/17.

⁽⁸⁷⁾ Naturalmente, il suddetto atto amministrativo determina non soltanto la devoluzione altruistica a uno specifico fondo (quello gestito dall'ente costituito dalla riconosciuta associazione di rappresentanza del movimento cooperativo cui aderisce la cooperativa interessata, oppure quello presso il Ministero dello sviluppo economico), ma anche l'obbligo di pagare allo Stato tutte le «imposte non assolte, nei limiti temporali previsti per l'esercizio del potere di accertamento» (circ. Agenzia delle entrate 30 ottobre 2000, n. 195).

⁽⁸⁸⁾ Così, almeno, secondo Cass. 11 maggio 2016, n. 9543 (in <https://def.finanze.it>).

⁽⁸⁹⁾ Nei suddetti casi, se non fosse richiesto il parere al Ministero dello sviluppo economico, l'atto di accertamento dell'Agenzia delle entrate sarebbe nullo, come è stato deciso, ad esempio, in Cass. 28 dicembre 2017, n. 3138 (in <https://def.finanze.it>).

Anzi, secondo la consolidata giurisprudenza della Suprema Corte⁽⁹⁰⁾, l'amministrazione finanziaria può stabilire la decadenza dai benefici fiscali non solo senza il previo parere del Ministero dello sviluppo economico (quand'anche la controversia riguardasse i requisiti mutualistici di cui agli artt. 2512-2514 c.c., nonostante il disposto dell'art. 1, comma 2°, d.lgs. n. 220/02), ma anche in presenza di irregolarità diverse dall'inosservanza (formale e/o sostanziale) degli artt. 2512-2514 c.c.⁽⁹¹⁾, in tal modo ritenendosi non coincidenti i «requisiti di mutualità» di cui all'art. 14, d.p.r. n. 601/73 con i requisiti di cui agli artt. 2512-2514 c.c.⁽⁹²⁾.

⁽⁹⁰⁾ *Ex multis*, Cass. 27 maggio 2016, n. 10961 e Cass. 23 settembre 2016, n. 18684 (in <https://def.finanze.it>).

⁽⁹¹⁾ Ad esempio, l'Agenzia delle entrate ha statuito che le cooperative agevolate fiscalmente decadano dai benefici fiscali, quando non riconoscano una «mutualità di vantaggio» a favore dei soci cooperatori della cooperativa o comunque svolgano un'«attività con finalità speculativa a dispetto di una asserita e solo formale attività mutualistica» (così, circa le banche di credito cooperativo, la ris. 7 maggio 2012, n. 45/E, la quale è stata ritenuta confusa e priva di una rigorosa argomentazione giuridica da CUSA, *Il diritto delle banche di credito cooperativo tra legge e contratto*, Torino, 2013, p. 13, nt. 33), oppure quando donino una parte del loro patrimonio a una ONLUS in forma diversa da una cooperativa (così la circ. 26 gennaio 2001, n. 5).

⁽⁹²⁾ Come precisa Cass. 18 ottobre 2018, n. 26179 (in <https://def.finanze.it>), plurime irregolarità fiscali (come costi indebitamente dedotti, imposta sul valore aggiunto scorrettamente detratta, ricavi non contabilizzati, compensi ai dipendenti non assoggettati a imposizione fiscale) non determinano necessariamente la decadenza dai benefici fiscali riconosciuti alle cooperative agevolate fiscalmente.