RATIO QUOTIDIANO
Il commento e la critica delle più importanti notizie del momento

ETS ED ENTI NON COMMERCIALI

di GIANNI MARIO COLOMBO

# La riserva indivisibile nell'impresa sociale

*L'art. 18, c. 1 D.Lgs. 112/2017 prevede la non imponibilità ai fini Ires di tutte le somme mandate a riserva indivisibile, destinate allo svolgimento delle attività statutarie e a incremento del patrimonio.*

L'art. 18, c. 1 D.Lgs. 112/2017 prevede la **non imponibilità ai fini Ires** delle somme mandate a riserva indivisibile e destinate allo **svolgimento delle attività statutarie** o a **incremento del patrimonio.**
Viceversa, l'Agenzia delle Entrate (risposta all'interpello n. 243/2020) ritiene che *"ai sensi del menzionato art. 18 D.Lgs. 112/2017, esclusivamente l'utile e l'avanzo di gestione, derivanti dallo svolgimento dell'attività statutaria destinati a incremento del patrimonio dell'impresa sociale sulla base del menzionato art. 3 (D.Lgs. 112/2017), non concorrono alla formazione del reddito di periodo".* Pertanto, secondo l'Agenzia, **le plusvalenze realizzate per la vendita di terreni,** non potendo essere ricondotte, di per sé, allo svolgimento dell'attività statutaria dell'impresa sociale, **concorrono alla determinazione del reddito** secondo le ordinarie modalità di imposizione applicabili alla tipologia di soggetto fiscale che rappresentano. Nel caso in esame, conclude l'Agenzia, occorre fare riferimento alle ordinarie modalità di cui all'art. 86 del Tuir, il quale, come è noto, prevede l'imponibilità delle plusvalenze dei beni relativi all'impresa, se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso (art. 86, c. 1, lett. a).

Non sembra, però, essere questa l'interpretazione che deriva dal tenore letterale della norma agevolativa citata sopra, la quale richiede che gli utili/avanzi di gestione vengano **destinati allo svolgimento dell'attività statutaria** di cui all'art. 2, **non che siano provenienti dall'esercizio di tali attività.** La norma, quindi, non entra nel merito di come si è formato l'utile: se, cioè, esso è composto solo da proventi derivanti dalla gestione ordinaria, o anche da quelli provenienti della gestione straordinaria, ma che entrano nella gestione dell'impresa. In effetti, l'art. 18 D.Lgs. 112/2017 prevede (vedi art. 1, c. 1) che non concorrono alla formazione del reddito imponibile dell'impresa sociale le somme destinate ad apposite riserve, ai sensi dell'art. 3, cc. 1 e 2, ossia allo svolgimento dell'attività statutaria o a incremento del patrimonio. Come si vede, l'art. 18 è strettamente collegato all'art. 3, concernente il divieto di distribuzione, sia diretta che indiretta di utili, ed è caratterizzato dalla non imponibilità degli utili e avanzi di gestione effettivamente reinvestiti nell'attività di impresa di interesse generale.

Conviene sottolineare che la norma in esame ricalca, nella sostanza, **il contenuto dell'art. 12 L. 904/1977 per le società cooperative,** la quale prevede l'esclusione totale dal reddito imponibile per tutte le somme devolute alle riserve indivisibili a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente, sia all'atto del suo scioglimento. Si noti che, per le cooperative, non si è mai entrati nel merito dei proventi da tassare separatamente. Per esse era pacifico che il calcolo del reddito di impresa passava attraverso l'accantonamento dell'utile a riserva indivisibile e la ripresa a tassazione (in più o in meno) delle variazioni di cui all'art. 83 del Tuir.

In conclusione, appare quantomeno restrittiva la presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate, atteso che la *ratio* della norma agevolativa è quella di **impedire che gli utili vengano distribuiti ai soci,** al di fuori delle previsioni di cui all'art. 3, c. 3 D.Lgs. 112/2017. È appena il caso di aggiungere che nell'esenzione di cui all'art. 18 rientrano, alle condizioni previste, **i proventi di tutte le attività legittimamente svolte** e non solo le attività di cui all'art. 2 D.Lgs. 112/2017 (attività di interesse generale). La relazione illustrativa al D.Lgs. 112/2017 sottolinea che della detassazione di cui all'art. 18 del decreto possono beneficiare anche i proventi relativi alle attività diverse e secondarie, sempreché siano effettivamente reinvestiti nell'attività istituzionale di interesse generale.

Riproduzione vietata - lunedì 30 ottobre 2023