

Risposta n. 243

OGGETTO: Articolo 18 del decreto legislativo n. 112 del 2017. Trattamento fiscale delle plusvalenze realizzate da un'impresa sociale

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante ha dichiarato di far parte di un gruppo di soggetti per lo più qualificabili come enti del terzo settore e facenti capo a una fondazione denominata "Fondazione X", costituita il ... 2007 con un consistente patrimonio immobiliare detenuto dalla società di pura gestione immobiliare (Sas Y s.r.l.) di cui la fondazione è divenuta socio unico.

Il ... 2019 la Fondazione X, con il benestare regionale, ha modificato il proprio statuto ampliando le proprie finalità a fronte della volontà di costruire un ... sui terreni di proprietà. Con la modifica del proprio statuto la Fondazione X si è adeguata alla nuova normativa degli enti del terzo settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112.

Al fine di raggiungere l'indicato obiettivo la Fondazione X ha deliberato la scissione parziale proporzionale della società di gestione immobiliare, incorporando i beni immobili che continueranno ad essere gestiti da una società di gestione

immobiliare (la beneficiaria Immobiliare Beta s.r.l.) dagli immobili che verranno utilizzati nell'ambito del progetto della costruzione di un

La società scissa è stata convertita in impresa sociale, assumendo la denominazione "Impresa Sociale X s.r.l." con finalità speculari a quelle della Fondazione X, di cui diventerà il braccio operativo.

Il patrimonio dell'impresa sociale è composto da ... inagibili o utilizzati direttamente per uffici dell'impresa.

L'impresa istante, che ha quale suo progetto prevalente la realizzazione di un ..., si limiterà a svolgere nel suo primo periodo di vita le seguenti attività:

- organizzazione nel ...di proprietà, originario del XIV secolo, di iniziative culturali per esposizioni d'arte e iniziative letterarie che generano entrate modeste;

- stipula di un contratto di locazione di ... di proprietà con una cooperativa Onlus...;

- trasferimento di un .., attualmente gestito da un'associazione no profit...e costituito in precedenza dalla Fondazione X;

- continuazione della gestione del proprio patrimonio immobiliare destinato alla costruzione del ..., che costituisce attività asservita e residuale a quelle risultanti dallo statuto.

Con documentazione integrativa l'istante ha precisato che le iniziative previste (già realizzate o di imminente realizzazione) costituiscono una prosecuzione di tali attività svolte da altri soggetti no profit: locazioni sociali, già in essere; iniziative culturali già iniziate e il

Nello stesso documento la società afferma che in relazione alle attività sopradescritte i requisiti per la qualifica dell'impresa sociale sono già esistenti: in queste si ricomprende anche l'imminente attività del Infatti, tre delle finalità qualificanti l'impresa sociale sono operative, ma modeste quanto al loro ritorno economico.

Relativamente alle modalità di concessione a terzi del, la società precisa

nell'integrazione all'istanza di interpello che fino ad oggi ha ospitato alcuni incontri relativi alla donna e ai problemi ambientali dei Paesi in via di sviluppo. Altre attività legate al ...sono state le mostre d'arte, che hanno implicato come introito un rimborso spese vive e per il futuro è in programmazione la promozione del territorio e dei suoi prodotti (riso, prodotti d'oca ecc.). Il criterio per la fissazione del prezzo per le varie iniziative è quello del rimborso spese e in alcuni casi si prevedono delle offerte per abiti usati che vengono donati all'impresa sociale.

Con riferimento al ..., l'istante precisa che è subentrata al ...e che ha già previsto il suo ampliamento sia in ordine agli spazi da destinare al suo svolgimento, sia per l'inserimento di altre specialità, sia con l'acquisto di strumentazioni necessarie per ampliare l'offerta delle prestazioni specialistiche.

Prima di svolgere l'attività prevalente (realizzazione ...), l'impresa dichiara di dover percorrere un *iter* burocratico per ottenere le necessarie autorizzazioni ... al quale seguirà il periodo della sua costruzione. È previsto un periodo di tempo, preliminare al funzionamento di questa struttura ..., non inferiore ai 4 anni, nel corso del quale l'impresa potrà svolgere solo alcune modeste attività quali quelle sopra indicate.

Per realizzare il ... l'impresa dovrà, inoltre, procurarsi le liquidità necessarie provvedendo alla cessione di aree agricole di proprietà. Questa cessione genererà plusvalenze consistenti che verranno accantonate in una riserva e utilizzate a tale scopo.

A tal riguardo l'istante osserva che nell'ambito dei requisiti della normativa di cui al d. lgs. n. 112 del 2017 per essere impresa sociale è necessario che la percentuale dei ricavi derivanti dalle attività di interesse generale sia pari a una percentuale non inferiore al settanta per cento del totale dei ricavi.

Con riferimento ai terreni agricoli oggetto della futura cessione precisa che gli stessi sono al momento locati così come i fabbricati, ovvero le Invece, il ..., che è un immobile di interesse storico, come già detto verrà utilizzato in prevalenza per

iniziative culturali e mostre d'arte e talvolta sarà concesso in uso a terzi come *location* o utilizzato per eventi destinati a raccolta fondi; la sua rendita catastale è rilevante e presumibilmente superiore ai proventi derivanti dall'attività istituzionale.

L'istante sottolinea, ancora, che l'impresa nasce dalla conversione di una società preesistente senza soluzione di continuità, sia pure con un patrimonio immobiliare inferiore per effetto della scissione descritta. La partita IVA del soggetto scisso, successivamente convertito in impresa sociale, è rimasta la stessa.

In relazione a quanto precede, la società chiede di conoscere:

- a) come incidono le plusvalenze sul calcolo della percentuale del settanta per cento dei ricavi che l'impresa sociale deve conseguire dalle attività di interesse generale e il trattamento della plusvalenza da cessione dei terreni;
- b) il trattamento dei proventi derivanti dalla gestione immobiliare;
- c) le modalità di assolvimento degli obblighi dichiarativi e di bilancio a fronte della conversione di una società a responsabilità in impresa sociale in corso d'anno.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito a)

L'istante ritiene che la plusvalenza realizzata con la cessione dei terreni non incida sul calcolo della soglia del settanta per cento e sia esente da imposta ai sensi dell'articolo 18 del decreto legislativo n. 112 del 2017, in quanto preordinata alla costruzione del Infatti, il realizzo di queste plusvalenze è direttamente finalizzato a realizzare il ...che è l'oggetto principale dell'impresa sociale.

Quesito b)

Per quanto riguarda i proventi derivanti dalla gestione immobiliare, l'istante ritiene che il reddito dell'affitto dei terreni vada assunto in base al reddito dominicale rivalutato ai sensi dell'articolo 90 del TUIR, trattandosi di immobile non strumentale

affittato a terzi.

Relativamente ai fabbricati, il ... verrà utilizzato in prevalenza per finalità istituzionali (iniziative culturali, mostre d'arte ecc.) o concesso in uso per *location* e le due villette vengono locate nell'ambito dell'attività istituzionale e il conseguente provento usufruisce, quindi, dell'esenzione.

Quesito c)

In merito agli obblighi dichiarativi e di bilancio, l'istante ritiene che sia corretto presentare per l'esercizio 2019 un solo bilancio e un'unica dichiarazione dei redditi, usufruendo delle esenzioni di cui al citato articolo 18 del d. lgs. n. 112 del 2017 per le operazioni compiute dopo l'8 agosto 2019 mediante variazioni in diminuzione determinate con l'utilizzo di separati conti economici redatti internamente ai soli fini fiscali.

Nella documentazione integrativa a quest'ultimo proposito l'istante osserva, tuttavia, che poiché l'impresa sociale deriva dalla scissione di una Srl senza soluzione di continuità, essendo le due forme imprenditoriali regolate fiscalmente in modo diverso, potrebbe essere più utile presentare due diversi modelli di dichiarazione dei redditi per l'anno 2019 mutuati da due bilanci all'interno del 2019, per i periodi 1° gennaio 2019 - 7 agosto 2019, in relazione all'attività di pura gestione immobiliare, e l'altro per il periodo residuo come impresa sociale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che esula dal presente parere ogni valutazione in merito alla sussistenza dei requisiti per confermare la riconducibilità dell'istante alla categoria delle imprese sociali in relazione all'effettiva attività svolta, su cui resta fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Sempre preliminarmente, si rammenta che ai sensi del comma 9 dell'articolo 18 del decreto legislativo n. 112 del 2017, le agevolazioni di cui al medesimo articolo 18

sono subordinate, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea. Pertanto, la risposta al presente interpello determina effetti esclusivamente nell'ipotesi in cui a seguito della notifica di cui al periodo precedente la Commissione valuti come compatibile con il *framework* comunitario le disposizioni qui in esame. In ogni altro caso, il presente parere non produce gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, reca la revisione della disciplina in materia di impresa sociale, che abroga e sostituisce il decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del citato decreto legislativo n. 112 del 2017: "*Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (...)*".

L'acquisizione della qualifica comporta l'assunzione di determinati vincoli, fra cui l'obbligo di destinare i propri utili o avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del proprio patrimonio, con possibilità di distribuzione ai soci solo nei limiti previsti dall'articolo 3, comma 3, del d. lgs. n. 112 del 2017.

Le attività che possono svolgere le imprese sociali sono indicate nel successivo articolo 2, comma 1, e devono essere di interesse generale. In caso di svolgimento di più attività, il comma 3 del medesimo articolo precisa che "*si intende svolta in via principale l'attività per la quale i ricavi siano superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale, secondo criteri di computo definiti con decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali*".

I criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale del settanta per

cento dei ricavi complessivi dell'impresa sono contenuti nel decreto ministeriale emanato il 24 gennaio 2008 attuativo dell'articolo 2, comma 3, del soppresso decreto legislativo n. 155 de 2006 e ancora oggi ritenuto applicabile dal Ministero del Lavoro, in considerazione dell'inclusione dello stesso tra la normativa applicabile ai soggetti in parola.

In particolare, tale decreto all'articolo 2, comma 1, precisa che: "*Ai fini del computo della soglia minima del 70 per cento nel rapporto tra ricavi prodotti da attività di utilità sociale e ricavi complessivi dell'organizzazione (...) sono considerati al numeratore del suddetto rapporto, per ogni anno di esercizio dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale, soltanto i ricavi, come definiti dall'art. 1, direttamente generati dalle attività di utilità sociale (...). Non vengono, in ogni caso, considerati nel computo del rapporto di cui al precedente comma 1 - né per quanto concerne il numeratore, né il denominatore - (...) b) plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale (...)*".

Ai fini fiscali, quindi, la determinazione dei redditi prodotti dall'impresa sociale avviene applicando le disposizioni tributarie previste per le diverse tipologie di enti che possono assumere tale qualifica.

L'articolo 18 del d. lgs. n. 112 del 2017, come modificato dal decreto legislativo 20 luglio 2018, n. 95, ai commi 1 e 2, prevede che non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali:

- le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15, nonché le somme destinate ad apposite riserve ai sensi dell'articolo 3, commi 1 e 2, ovvero, gli eventuali utili e avanzi di gestione derivanti dallo svolgimento dell'attività statutaria destinati ad incremento del patrimonio dell'impresa sociale sulla base del menzionato articolo 3;

- le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 83 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La disposizione di cui al periodo precedente è

applicabile solo se determina un utile o un maggior utile da destinare a incremento del patrimonio ai sensi dell'articolo 3, comma 1.

Tanto premesso, si osserva quanto segue.

Quesito a)

Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del citato decreto ministeriale del 24 gennaio 2008, ai fini del computo della soglia minima del settanta per cento nel rapporto tra ricavi prodotti da attività di utilità sociale e ricavi complessivi dell'organizzazione, non vengono considerati nel predetto rapporto, tra l'altro, le plusvalenze di tipo patrimoniale.

Ne consegue che nel caso in esame, le plusvalenze che l'impresa dovesse realizzare con la cessione dei terreni non rilevano ai fini della determinazione del rapporto tra ricavi da attività di utilità sociale e ricavi complessivi dell'organizzazione.

Ai sensi del menzionato articolo 18 del d. lgs. n. 112 del 2017 esclusivamente l'utile e l'avanzo di gestione derivanti dallo svolgimento dell'attività statutaria, destinati ad incremento del patrimonio dell'impresa sociale sulla base del menzionato articolo 3, non concorrono alla formazione del reddito di periodo.

Le plusvalenze realizzate per la vendita dei terreni, non potendo essere ricondotte di per sé allo svolgimento dell'attività statutaria dell'impresa sociale, concorrono alla formazione del reddito secondo le ordinarie modalità di imposizione applicabili alla tipologia di soggetto fiscale che rappresentano, nel caso di specie secondo le ordinarie modalità di cui all'articolo 86 del TUIR.

Quesito b)

L'istante dichiara che a seguito della scissione della società di gestione immobiliare "Sas Y s.r.l." si è convertita in una società sociale denominata "Impresa sociale X s.r.l."

Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile continua ad applicare le disposizioni previste per il calcolo sul reddito delle società di cui al Titolo II, Capo II, Sezione I del TUIR.

Ciò stante, relativamente all'attività di locazione dei terreni si applica l'articolo 90 del TUIR, in base al quale i redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono alla formazione del reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni previste dal capo II del titolo I.

Per quanto concerne il reddito derivante dal ... e dalle locazioni delle ..., sulla base delle informazioni contenute nell'istanza di interpello, allo stato attuale, entrambi i fabbricati risultano destinati allo svolgimento delle attività riconducibili a quelle di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 112 del 2017. Ne consegue che i proventi derivanti dallo sfruttamento economico rientrano nell'esenzione di cui al menzionato articolo 18 del d.lgs. n. 112 del 2017 (fermo restando quanto rappresentato in premessa, in ordine alla notifica alla Commissione UE).

Quesito c)

Come precisato sopra, ai fini fiscali l'impresa sociale applica le regole di determinazione del reddito in base alla propria forma giuridica.

Nel caso in esame la società istante ha dichiarato di essersi convertita in impresa sociale mantenendo sempre la forma di Srl; ferma restando la valutazione della legittimità sul piano civilistico di tale trasformazione atipica che dovrà essere confermata dal Ministero del lavoro, troveranno applicazione le ordinarie disposizioni previste per questa forma di società.

Pertanto, ai fini della dichiarazione dei redditi la stessa sarà tenuta alla presentazione di una dichiarazione nella quale confluiranno i dati relativi al periodo precedente alla scissione e quelli relativi al periodo compreso tra la data di nascita dell'impresa sociale e la fine dell'esercizio.

Ai fini della fruizione in dichiarazione delle agevolazioni fiscali previste nell'articolo 18 del d. lgs. n. 112 del 2017, per l'impresa sociale si osserva quanto segue.

La qualificazione di impresa sociale presuppone che l'impresa abbia conseguito

il settanta per cento dei ricavi complessivi derivanti dall'attività sociale per ogni anno di esercizio dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale (articolo 2, comma 1, Decreto 24 gennaio 2008). Nel caso di specie, pertanto, l'istante avrà l'onere di operare il calcolo della prevalenza sull'ammontare complessivo dei propri ricavi dell'anno, includendo tra i ricavi di attività diverse da quella sociale quelli conseguiti prima della conversione in impresa sociale e senza tener conto, in ogni caso, della quota parte attribuibile alla società beneficiaria dell'operazione di riorganizzazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)