

Edizione di venerdì 7 agosto 2015

IMPOSTE SUL REDDITO

[La "farsa" delle deduzioni forfetarie per gli autotrasportatori](#)

di Sergio Pellegrino

ENTI NON COMMERCIALI

[La natura "dilettantistica" dell'asd deve derivare da forma e sostanza](#)

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

CONTENZIOSO

[Lo studio di settore non salva dall'irrazionalità dell'attività svolta](#)

di Maurizio Tozzi

IMPOSTE SUL REDDITO

[Locazioni con cedolare secca: base imponibile](#)

di Sandro Cerato

AGEVOLAZIONI

[Brevi note sul regime fiscale delle cooperative](#)

di Davide De Giorgi

IMPOSTE SUL REDDITO

La “farsa” delle deduzioni forfetarie per gli autotrasportatori

di Sergio Pellegrino

Sarà il periodo particolarmente faticoso e l'attesa morbosa delle vacanze, ma il **comunicato stampa rilasciato dall'Agenzia nella giornata di ieri** mi ha lasciato esterrefatto.

Oggetto dell'intervento la **quantificazione delle deduzioni forfetarie per gli autotrasportatori**, quindi tema non particolarmente affascinante, né complesso da un punto di vista tecnico (e sul quale pertanto l'Amministrazione non dovrebbe combinare “guai”).

Riassumiamo brevemente la disciplina e poi evidenziamo la **novità di ieri**.

Le **deduzioni forfetarie** in questione possono essere utilizzate dalle **imprese individuali** in relazione ai **trasporti effettuati direttamente dall'imprenditore** e dalle **società di persone** in relazione ai **trasporti personalmente effettuati dai singoli soci**, che siano **in contabilità semplificata** o **in contabilità ordinaria per opzione**. Non possono invece fruire delle deduzioni le **imprese individuali** e le **società di persone in contabilità ordinaria per obbligo**, oltre che le **società di capitali**.

Sulla base di quanto stabilisce l'**art. 66 comma 5 del Tuir**, la deduzione spetta **una sola volta per ogni giorno** di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero di viaggi compiuti, e va computata in **dichiarazione dei redditi**.

In relazione al **periodo 2014**, la ripartizione delle somme stanziate dalla **Legge di Stabilità 2015** per il settore dell'autotrasporto è stata disposta dal **D.M. del 29/04/2015 n. 130**, che ha demandato all'**Agenzia delle Entrate** e al **MEF** la quantificazione degli importi delle singole agevolazioni da definire sulla base delle **risorse disponibili**.

Soltanto il **2 luglio scorso**, pochi giorni prima del versamento delle imposte “slittato” per i contribuenti soggetti agli studi di settore, l'**Agenzia**, con un **comunicato stampa**, ha reso nota la misura delle agevolazioni, ridotta in modo sensibile rispetto al periodo precedente, fissandola in:

- **18 euro** per i trasporti effettuati all'interno della Regione o delle Regioni confinanti;
- **6,30 euro**, pari cioè al 35% della deduzione di cui sopra, per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore all'interno del comune in cui ha la sede l'impresa;
- **30 euro** per i trasporti effettuati oltre tale ambito territoriale.

Ieri, come detto, un nuovo **comunicato stampa** con il quale l'Agenzia ha annunciato che il MEF ha rivisto le deduzioni forfetarie, portandole rispettivamente a:

- **44 euro** per i trasporti effettuati all'interno della Regione o delle Regioni confinanti;
- **15,40 euro** per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore all'interno del comune in cui ha la sede l'impresa;
- **73 euro** per i trasporti effettuati oltre tale ambito territoriale.

Le deduzioni, che ricordo devono essere definite sulla base delle **risorse disponibili**, sono quindi state **incrementate di oltre il 140%**.

Miracolo della ripresa economica (e quindi le risorse disponibili si sono più che raddoppiate in un mese) o semplicemente **frutto delle pressioni della categoria?**

Se per caso la risposta corretta fosse quest'ultima, il governo avrebbe di che preoccuparsi perché una delle voci sulle quali dovrebbe incidere la **spending review autunnale** è proprio quella delle **agevolazioni destinate all'autotrasporto** ... viene da pensare che non sarà così semplice.

Nel frattempo, ed è quello che conta maggiormente in questi momenti, per i colleghi che hanno clienti che operano nel settore si riapre il **calcolo delle imposte** (che molti avranno già versato, a questo punto, in modo eccedente rispetto al dovuto) e la **dichiarazione: lavorare così**, non ci stancheremo mai di ribadirlo, **è davvero tremendamente complicato**.

ENTI NON COMMERCIALI

La natura “dilettantistica” dell’asd deve derivare da forma e sostanza

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

Le associazioni sportive dilettantistiche, pur non essendo tenute per legge alla predisposizione e conservazione delle scritture sociali e contabili obbligatorie, devono comunque dimostrare la loro natura “dilettantistica” attraverso elementi di carattere formale e sostanziale, pena il disconoscimento delle agevolazioni fiscali godute.

La **Commissione Tributaria Regionale di Firenze, con sentenza n. 651 del 2015**, rigetta l'appello proposto da un'associazione sportiva dilettantistica avverso la sentenza sfavorevole della Commissione Provinciale in relazione al disconoscimento della natura di ente non commerciale e del diritto a godere del regime di favore proprio di questi enti derivante da un accertamento effettuato dall'Agenzia delle Entrate per l'annualità 2006.

All'atto della verifica, infatti, era **emersa l'assenza o la cattiva tenuta di numerosi documenti contabili e sociali quali il libro soci, libro verbali assemblee, il prospetto dei corrispettivi**, e in aggiunta a ciò gli accertatori avevano riscontrato la **mancata redazione di un rendiconto economico finanziario con prova di avvenuta approvazione dall'assemblea essendosi l'associazione limitata solo alla tenuta della contabilità su software contabili** presso il computer presente nella sede sociale.

L'amministrazione finanziaria aveva, infine, rilevato la **presunta distribuzione di utili a seguito dell'avvenuto riconoscimento di compensi erogati agli amministratori e la mancata partecipazione degli aderenti alla vita dell'associazione non essendo riscontrabile nulla dai verbali delle assemblee** non predisposti per l'annualità in esame.

L'associazione aveva affidato le proprie **difese alla circostanza che non risulta esserci nessuna normativa che vieta la corresponsione di compensi agli amministratori né alcuna disposizione in merito all'obbligo di tenuta dei libri sociali, derubricando, infine, l'assenza del rendiconto e del relativo verbale di assemblea di approvazione a mera irregolarità formale** da sola non sufficiente a comportare il disconoscimento della natura dell'ente, essendo rilevabili comunque dal supporto telematico tutte le informazioni amministrative relative all'associazione.

Tenuto conto delle rispettive difese di parte la Commissione Toscana innanzitutto rileva **“che le associazioni sportive pur non essendo obbligate alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie, devono comunque porre in essere una serie di adempimenti documentali, da cui si possa dedurre la**

natura "dilettantistica" e le modalità di esercizio dell'attività, laddove il rendiconto economico finanziario rappresenta senza dubbio uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione, da cui poter desumere non soltanto il risultato economico dell'anno, ma anche la corretta destinazione degli utili di esercizio ovvero delle modalità di copertura delle eventuali perdite.

Confermano, dunque, i Giudici la visione secondo cui la mole di adempimenti formali richiesti alle realtà sportive dilettantistiche, seppur non espressamente prevista per legge, rappresenta invece **un'arma a disposizione delle genuine associazioni che, attraverso la corretta tenuta dei libri sociali e contabili, hanno modo di provare** documentalmente ed in maniera incontestabile **l'effettiva esistenza del sodalizio** come soggetto giuridico nel quale c'è una **concreta e sostanziale condivisione di finalità oltre che delle scelte gestorie** e sconfessare, di conseguenza, la teoria sempre seguita dall'amministrazione finanziaria e cioè che l'associazione abbia come unica finalità quello del risparmio fiscale nella gestione e organizzazione dell'attività sportiva da parte di pochi.

“La perdita della qualità, di ente non commerciale in capo alla contribuente”, continua la Commissione” deve quindi essere riconosciuta, non per le singole mancanze, la cui presenza viene pur ammessa dalla parte con intento giustificativo, ma a seguito di un percorso giuridico che ha portato a rilevare mancanze formali e sostanziali tali da far presumere la qualità di associazione (...) commerciale. In tal senso è di fondamentale importanza la mancanza del bilancio consuntivo, documento base per la dimostrazione della inesistenza del fine di lucro.

Quanto sopra, connesso alle altre irregolarità di sostanza quali la mancanza dei libri sociali, la mancanza di ogni scrittura contabile anche elementare, dimostra un quadro di irregolarità complessivo.”

CONTENZIOSO

Lo studio di settore non salva dall'irrazionalità dell'attività svolta

di Maurizio Tozzi

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 15323 del 21 luglio 2015**, aggiunge un importante tassello al tema dell'accertamento analitico induttivo in presenza di uno studio di settore, questa volta evidenziando che l'essere il contribuente parzialmente in linea ad alcune risultanze del modello statistico **non consente di evitare** l'accertamento qualora l'amministrazione finanziaria provi, con presunzioni gravi, precise e concordanti, che i risultati dichiarati siano totalmente **inattendibili**.

Il caso analizzato è abbastanza particolare, in quanto si è in presenza di un accertamento svolto dall'Agenzia delle Entrate prendendo in considerazione alcuni parametri del contribuente e ponendoli a confronto con i valori medi riscontrati nel settore di appartenenza.

Nello specifico, l'ente accertatore aveva rimarcato la non credibilità e razionalità dei risultati raggiunti nell'attività svolta, **in considerazione del basso ricarico praticato, della consistente quantità di merce in magazzino e degli scarsi corrispettivi realizzati**, confrontando detti risultati con quelli medi di aziende similari. Il contribuente, da parte sua, si era difeso evidenziando tra le altre motivazioni che proprio l'indice di rotazione del magazzino ed il ricarico praticato erano risultati coerenti all'elaborazione degli studi di settore, adducendo di fatto che il confronto con il dato statistico più ampio offerto da Gerico rappresenta un elemento di "garanzia" circa i risultati raggiunti nell'attività.

La tesi difensiva è risultata vincente in commissione provinciale, ma è stata totalmente ribaltata in regionale, laddove l'organo giudicante ha ritenuto assolutamente **non giustificate le discordanze** presenti nelle enormi quantità di merce in magazzino in rapporto al volume d'affari, specificando peraltro che nemmeno il basso ricarico poteva apparire razionale, soprattutto in considerazione della circostanza che solo il 20% dei corrispettivi era stato introitato in periodi di saldi.

La Corte di Cassazione ha confermato la decisione della Commissione Regionale, rimarcando soprattutto che spetta al giudice di merito la valutazione delle prove addotte dall'amministrazione finanziaria a sostegno del proprio accertamento.

La Suprema Corte evidenzia come **non vi siano vincoli** alla determinazione dell'accertamento analitico induttivo, potendo l'Agenzia delle Entrate assumere i parametri che ritiene importanti sul fronte del controllo, a condizione che sia ricorrente il principio dell'*id quod plerumque accidit*. In particolare, viene specificato il ruolo degli studi di settore, che così come, in sede accertativa, non hanno che valenza di presunzione semplice non essendo in grado di

“reggere” autonomamente un accertamento, allo stesso tempo **non possono avere particolare “forza” in sede difensiva**, in specie quando sono provate circostanze e fatti (nel caso, l'anomalo accumulo di merce in magazzino e il ricarico basso), che permettono di sostenere l'accertamento svolto: *“La procedura di accertamento fiscale sulla base.... degli studi di settore costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento.....ma l'affiancaNulla esclude, per conseguenza, che in sede di accertamento analitico induttivo l'amministrazione si possa basare anche solo su alcuni elementi ritenuti sintomatici per la ricostruzione del reddito del contribuente*, pur tratti dagli studi di settore, senza essere tenuta a verificare tutti i dati richiesti per lo studio (...) Quel che rileva è il peso da attribuire agli elementi prescelti e la loro idoneità ad assurgere al rango di presunzioni gravi, precise e concordanti”.

L'insegnamento della Corte di Cassazione è lampante e prezioso, soprattutto in sede di dichiarazione dei redditi, dove spesso si assiste ad inutili tentativi di “ritrovare” la congruità perduta. Il problema non è rappresentato dallo studio di settore, ma dalla **credibilità del contribuente**.

Tentare ogni soluzione per diventare congrui a tutti i costi espone solo al rischio di un accertamento induttivo puro. Allo stesso tempo, essere in linea con gli studi di settore ma avere dei risultati del tutto irrazionali **comunque non può far ritenere il contribuente immune da accertamenti**. L'aspetto fondamentale è avere una valida spiegazione economica alla modalità con cui è svolta l'attività: questa rappresenta la soluzione migliore non solo per prevenire i controlli, ma soprattutto per avere ottime tesi difensive da spendere.

Altrimenti l'accertamento avrà vita facile, come da tempo illustra la Suprema Corte, essendo al riguardo sufficiente richiamare la sentenza n. 1839 del 2014, che ha sottolineato come “(...) una volta contestata l'antieconomicità (...) poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia aziendale, incombe su quest'ultimo (ossia il contribuente), l'onere di fornire al riguardo le necessarie spiegazioni. In difetto, sarà pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo (...)”. Ed ancora: “E neppure tale potere di accertamento potrebbe considerarsi impedito dalla regolarità della contabilità (...) che non può costituire, a fronte di una condotta antieconomica (...) neppure una valida prova contraria (...). Al dunque non esiste congruità, coerenza o contabilità corretta che tenga: se i comportamenti sono irrazionali e non giustificabili, l'accertamento potrà essere validamente effettuato.

IMPOSTE SUL REDDITO

Locazioni con cedolare secca: base imponibile

di Sandro Cerato

In linea generale, l'art. 3, co. 2, del D.Lgs. n. 23/2011 stabilisce che la **base imponibile della cedolare secca** è costituita dal canone di locazione annuo stabilito dalle parti nel contratto, senza alcuna riduzione. Al contrario, come noto, le **regole ordinarie per la determinazione del reddito fondiario**, di cui all'art. 26 del TUIR, prevedono che il canone di locazione deve essere ridotto quale regola generale, in misura pari al 5%. Al pari di quanto previsto per i redditi fondiari assoggettati a tassazione ordinaria, l'art. 3, co. 6, del D.Lgs. n. 23/2011 prevede che il reddito derivante di contratti per i quali si può **optare per la cedolare secca** non può essere comunque inferiore al reddito determinato a norma dell'art. 37, co. 1, del TUIR. Tale ultima disposizione, infatti, stabilisce quale regola generale, che il **reddito derivante dai fabbricati** è costituito dalla rendita catastale, a meno che il canone di locazione, al netto delle suddette riduzioni, non sia superiore, nel qual caso il reddito è costituito dal predetto canone "ridotto".

In tale ambito, la **circolare n. 26/E/2011** stabilisce che preliminarmente è necessario operare il confronto tra il canone di locazione annuo stabilito nel contratto e l'importo della rendita catastale, prendendo come base di riferimento per l'applicazione dell'imposta sostitutiva l'importo più elevato che risulta dal predetto confronto. In particolare, prosegue l'Agenzia, **i termini da raffrontare sono i seguenti:**

1. **canone di locazione maturato** nel periodo di validità dell'opzione per la cedolare secca, senza effettuare alcun abbattimento;
2. **ammontare della rendita catastale** riferita al medesimo periodo, aumentata del 5% a titolo di rivalutazione.

Come descritto, a prescindere dalla modalità di tassazione del reddito derivante dalla locazione del fabbricato (ordinaria o cedolare secca), è in ogni caso necessario **porre a raffronto il canone di locazione con la rendita rivalutata**. Tuttavia, mentre nel **regime ordinario di tassazione** il canone è sempre abbattuto forfetariamente (nelle diverse misure previste in funzione dell'ubicazione dell'immobile, ovvero della tipologia di contratto), in presenza di **opzione per il regime della cedolare secca** il canone è sempre quello previsto contrattualmente. Ciò significa che nell'ambito di un determinato contratto, si potrebbe determinare che la rendita catastale rivalutata può essere inferiore al canone di locazione " pieno", ma inferiore a quello abbattuto forfetariamente.

Nel paragrafo 6.1 della **circolare n. 26/E/2011**, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ricordato che **l'opzione per la cedolare secca riguarda il singolo contratto**, e conseguentemente si possono avere, nel medesimo periodo d'imposta, reddito fondiari derivanti da contratti di locazione

soggetti alla cedolare secca, e redditi fondiari assoggettati a tassazione ordinaria, detta regole particolari per i contratti con decorrenza in corso d'anno.

In tal caso, infatti, si verifica una **“discrepanza” tra l’anno solare**, base di riferimento per la tassazione del reddito fondiario, e annualità contrattuale, essendo quest’ultima legata alla **data di decorrenza del contratto**, data da cui decorrono tutti gli **adempimenti previsti per la registrazione del contratto** stesso, e per il relativo pagamento dell’imposta di registro e di bollo, anche con riferimento alle annualità successive.

Per tali contratti, precisa l’Agenzia, **“l’annualità contrattuale non coincide con il periodo d’imposta e, quindi, nel medesimo periodo d’imposta possono coesistere sia annualità contrattuali per le quali è stata esercitata l’opzione per la cedolare secca, sia annualità contrattuali per le quali deve essere applicata l’Irpef e le relative addizionali”**. Allo stesso modo, prosegue la **circolare n. 26/E**, **“nel medesimo periodo d’imposta possono altresì coesistere sia annualità per le quali è stata esercitata l’opzione per la cedolare secca, sia periodi in cui l’immobile non è oggetto di contratti di locazione (perché tenuto a disposizione ovvero utilizzato direttamente dal proprietario)”**. In buona sostanza, conclude l’Agenzia, **“se al momento della registrazione, o alla decorrenza delle successive annualità, è stata esercitata l’opzione per l’applicazione della cedolare secca, i canoni di tali annualità che maturano nel periodo d’imposta devono essere assoggettati a tassazione mediante cedolare secca. I canoni maturati nel medesimo periodo d’imposta, relativi alle annualità per le quali non è stata espressa l’opzione o per i quali è stata revocata, restano applicabili le ordinarie modalità di tassazione del reddito fondiario”**. In altre parole, ciò che deriva da quanto esposto nella **circolare n. 26/E** è che il canone assoggettabile a cedolare secca è quello relativo all’annualità contrattuale, e non quello maturato nell’anno solare, con la conseguenza che nell’ambito del medesimo periodo d’imposta è possibile una **“convivenza”** tra regime ordinario e regime sostitutivo.

AGEVOLAZIONI

Brevi note sul regime fiscale delle cooperative

di Davide De Giorgi

Le **società cooperative** sono **gruppi di persone, fisiche o giuridiche**, dotate di un forte ***intuitu personae***, che obbediscono, come noto, a **principi di funzionamento particolari**, tra cui il principio della struttura e del controllo democratico e quello della distribuzione equa degli utili netti dell'esercizio.

La peculiarità delle cooperative è generalmente illustrata attraverso la nozione di **“vantaggio mutualistico”** che può essere **realizzato** con **due tecniche distinte**: quella del vantaggio immediato o quella del vantaggio differito, ossia il ristorno.

Il **vantaggio immediato** si ottiene con un trattamento che riguarda il **prezzo pagato** o tramite la rimessa effettuata sull'**acquisto di un bene** da parte di uno dei **soci**. Il **vantaggio differito** si ottiene con un **ristorno** che costituisce una somma distribuita periodicamente da una società ai soci, in proporzione ai rapporti con la cooperativa e al capitale sottoscritto

Nel regime civilistico delle società cooperative, viene abbandonata la teoria che sottende la nozione di **“shareholder value”**, principio guida delle società di capitali a scopo di lucro, secondo cui, sotto il profilo economico, il patrimonio sociale appartiene sempre ai soci, lasciando spazio a principi diversi, i quali prevedono, tra l'altro, che l'accumulo di capitale in seno ad una società cooperativa non vada a beneficio dei soci.

La diversità delle soluzioni civilistiche, adottate nei vari Stati membri dell'**UE**, spiega la **complessa questione del trattamento fiscale** dei redditi delle società cooperative.

Ad esempio, in **taluni regimi nazionali** le società cooperative si vedono applicare le norme generali destinate alla **tassazione** delle **società** (v. Irlanda e la maggior parte delle cooperative che si trovano in Austria e in Grecia). Altri Stati membri applicano un sistema di **esenzione** derivante, da un lato, dal **sistema “della trasparenza”**, che si basa sull'imputabilità ai soci dei risultati ottenuti dalla cooperativa e, dall'altro, dall'**esenzione soltanto** dei risultati delle **operazioni** compiute con i **soci**, che sono tenuti a versare a titolo personale l'imposta sugli utili distribuiti (v. in particolare, la Repubblica portoghese per quanto riguarda le cooperative di consumo, la Repubblica federale di Germania e la Repubblica ellenica per quanto riguarda le cooperative agricole, e la Repubblica italiana per le cooperative agricole e di pesca).

Alcuni regimi nazionali consentono una **deduzione del ristorno dalla base imponibile** dell'imposta o prevedono il trattamento degli **utili distribuiti** come dividendi e l'applicazione di un'**aliquota fiscale più bassa** (v. la Repubblica federale di Germania, il Regno di Danimarca,

la Repubblica di Finlandia e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, la Repubblica portoghese e il Regno di Spagna).

Con il fine di adeguare il regime tributario delle società cooperative alle “nuove” norme civilistiche introdotte dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, il Legislatore interno, con la **L. 30 dicembre 2004 n. 311** (commi da 460 a 466 e nel comma 468 dell’art. 1), ha rivisitato il sistema fiscale, rilevante ai fini della imposizione sui redditi, delle società cooperative e loro consorzi.

In particolare, il legislatore fiscale ha differenziato il trattamento impositivo delle società cooperative e loro consorzi tenendo conto della distinzione operata dagli artt. 2512 e seguenti del codice civile tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente.

La prima parte del **comma 460**, rubricato “*Non concorrenza alla formazione del reddito delle somme destinate a riserve indivisibili nei limiti degli utili annuali destinati alla riserva minima obbligatoria*” ha **riproposto la disciplina fiscale della riserva legale**, dei ristorni e degli interessi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell’**art. 6** del **D.L. n. 63 del 2002**, specificando che l’**articolo 12** della Legge 16 dicembre 1977, n. 904, **non si applica** alle **società cooperative e loro consorzi a mutualità prevalente** di cui al libro V, titolo VI, capo I, sezione I, del codice civile, e alle relative disposizioni di attuazione e transitorie, e che sono iscritti all’Albo delle cooperative sezione cooperative a mutualità prevalente di cui all’articolo 223-sexiesdecies delle disposizioni di attuazione del codice civile.

Più precisamente, il predetto comma dispone che l’art. 12 della L. 16 dicembre 1977, n. 904, secondo il quale non concorrono a formare il reddito imponibile le somme destinate a riserve indivisibili (a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell’ente che all’atto del suo scioglimento) **non si applica**:

- a) per la **quota del 20 per cento** degli utili netti annuali delle **cooperative agricole** e loro consorzi di cui al decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, delle **cooperative della piccola pesca e loro consorzi**;
- b) per la **quota del 40 per cento degli utili netti annuali** delle **altre cooperative e loro consorzi** (v. comma 36-bis, lett. a), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148, e quanto chiarito dall’Amministrazione finanziaria con le circolari n. 53/E del 2002 e n. 37/E del 2003);
- b-bis) per la **quota del 65 per cento degli utili netti annuali** delle **società cooperative di consumo e loro consorzi** (v. comma 36-bis, lett. b), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148).

Ad oggi, l’**articolo 6 del D.L. n. 63 del 2002**, come modificato dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148 stabilisce che l’**articolo**

12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, non si applica alla quota del 10 per cento degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria.

Nei **commi 2 e 3** del medesimo **art. 6** è prevista, rispettivamente, la **non imponibilità** in capo ai soci dei **ristorni** (somme attribuite ai soci che rappresentano l'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi derivanti dalla gestione mutualistica) assegnati ai medesimi, qualora siano **destinati ad incremento gratuito del capitale sociale** e fino al momento della loro attribuzione ai soci stessi (comma 2) e l'**applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 20 per cento** sugli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi ai soci persone fisiche, relativamente ai **prestiti erogati alle condizioni** stabilite dall'**art. 13 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601** (comma 3).

Il successivo **comma 461**, rubricato *“Esclusione dell'esenzione del 20% degli utili delle cooperative agricole accantonati a riserva”* prevede che l'**esenzione** da Ires disposta dall'art. 10 del D.P.R. n. 601 del 1973 per le società cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci, **non si applica** limitatamente alla lettera a) del comma 460 (20 per cento), la quale deve essere in ogni caso assoggettata ad imposizione.

Il **comma 462**, rubricato *“Limitazione dell'agevolazione al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità IRAP”* stabilisce che l'esenzione da Ires prevista dall'art. 11 del predetto D.P.R. n. 601 del 1973 per le **cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi** che rispettano i requisiti indicati nel medesimo art. 11, si applica limitatamente al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Al riguardo, la **circolare n. 34/E del 2005**, ha chiarito che le cooperative di produzione e lavoro, che abbiano un totale delle retribuzioni corrisposte ai soci non inferiore al cinquanta per cento del totale degli altri costi, esclusi materie prime e sussidiarie, continueranno a fruire dell'esenzione da Ires limitatamente alla quota parte di reddito corrispondente all'Irap iscritta a conto economico.

In sostanza, tali soggetti effettueranno, ai fini Ires, una variazione in diminuzione pari all'Irap computata tra le variazioni in aumento *“e non anche dal reddito imponibile Irap, posto che l'esenzione dall'imposta locale sui redditi contenuta nel citato art. 11 non può essere interpretativamente intesa come un'esenzione dall'imposta sulle attività produttive”* (Cfr. **Risoluzione n. 130/E del 2005**).

Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà.

Le disposizioni sopra richiamate e contenute nei **commi 460, 461 e 462 non si applicano**, in

base a quanto stabilito dal **comma 463**, rubricato *“Esclusione dalla limitazione delle agevolazioni per le cooperative sociali e loro consorzi”* alle **cooperative sociali e loro consorzi** che, in conformità alla L. 8 novembre 1991, n. 381, **perseguono scopi coincidenti** con l'interesse generale alla **promozione umana** e all'**integrazione sociale** dei cittadini. Resta, in ogni caso, l'esenzione da imposte e la deducibilità delle somme previste dall'articolo 11 della legge 31 gennaio 1992, n. 59, e successive modificazioni.

Il **comma 464**, rubricato *“Trattamento fiscale delle società cooperative: limitazione alla quota del 30 per cento degli utili netti annuali”* disciplina il **trattamento fiscale** delle **società cooperative e loro consorzi** **prive del requisito di mutualità prevalente** prevedendo l'**applicabilità** dell'**articolo 12** della legge 16 dicembre 1977, n. 904, limitatamente alla quota del trenta per cento degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto.

A decorrere dal **periodo di imposta successivo** a quello **in corso al 21 agosto 2014**, è stato previsto che per le **società cooperative di consumo e loro consorzi** diverse da quelle a mutualità prevalente la **quota** è stabilita nella misura del **23 per cento** (v. 17-bis, comma 2, D.L. 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 agosto 2014, n. 116). Resta ferma la limitazione di cui all'articolo 6, comma 1 D.L. n. 63 del 2002.

I successivi due commi, **465** rubricato *“Indeducibilità degli interessi eccedenti”* e **466** rubricato *“Decorrenza delle disposizioni dei commi da 460 a 465 dal 31 dicembre 2003”* prevedono **disposizioni generali** applicabili alle società cooperative e loro consorzi in genere, anche diverse da quelle a mutualità prevalente.

Infine, il **comma 468** sancisce l'**abrogazione** della possibilità per le **casse rurali e artigiane** di calcolare la quota di utili del 3 per cento sulla base degli utili, al netto delle riserve obbligatorie.