

## 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 **casce rurali e artigiane** di calcolare la quota di utili del 3 per cento sulla base degli utili, al netto delle riserve obbligatorie.