

REDDITO IMPRESA E IRAP

Società cooperative: tassazione IRES complessa e ad assetto variabile

di Fabrizio G. Poggiani

Dopo la riforma del diritto societario, **sono solo le cooperative a mutualità prevalente che possono beneficiare di una tassazione agevolata**, rispetto a quelle a mutualità diversa (o non prevalente), per le quali l'unica possibilità è quella dell'esenzione della quota di utili destinata a riserva indivisibile (massimo 30%) con la partecipazione a tassazione dell'utile d'esercizio nella quota pari al 70%.

Infatti, posti i requisiti imposti per il riconoscimento della mutualità, di cui agli articoli 2512, 2513 e 2514 c.c., inerenti alla determinazione dei criteri quantitativi e la presenza delle clausole inderogabili all'interno degli statuti sociali, con la legge 311/2004 (Finanziaria 2005), **il legislatore, intervenendo sull'art. 12, della legge 904/1977, aveva stabilito una tassazione degli utili diversificata sulla base delle varie tipologie di cooperative (20% per le agricole, 30% per le altre cooperative a mutualità prevalente e 70% per le cooperative a mutualità diversa).**

Come confermato anche da un documento di prassi dell'Agenzia delle Entrate (circ. 34/E/2005), **le cooperative sociali restavano indenni dalla riduzione dell'esenzione**, continuando a beneficiare dell'esenzione totale del reddito prodotto (comma 462, art. 1, legge 311/2004), mentre permaneva la **deducibilità, in capo a tutte le cooperative, delle somme versate ai fondi mutualistici pari al 3%** (art. 11, legge 59/1992) e, per le cooperative di produzione e lavoro, di cui all'art. 11, DPR 601/1973, l'agevolazione rimaneva limitata all'**indeducibilità dell'imposta IRAP iscritta in bilancio** (comma 462, art. 1, legge 311/2004).

Successivamente, il legislatore ha introdotto ulteriori modifiche, e con l'art. 2, DL 138/2011, convertito nella legge 148/2011 (commi 36-bis, 36-ter e 36-quater), ha incrementato la quota di utile tassabile fissata con il richiamato comma 460, dell'art. 1, della legge 311/2004; **attualmente, la quota di utili tassati delle cooperative è passata dal 30% al 40% per quelle a mutualità prevalente e dal 55% al 65% per quelle di consumo, restando confermata la quota del 20% per le cooperative agricole**, di cui al D.Lgs. 228/2001 e l'**esenzione totale per le cooperative sociali**, di cui alla legge 381/1991.

Un'ulteriore novità riguarda l'introduzione di un'altra modifica che prevede la **tassazione di 1/10 dell'utile accantonato alla riserva minima obbligatoria**, di cui all'art. 2545-quater (30%), con la conseguenza che "tutte" le cooperative, oltre alla quota di utile soggetto a tassazione IRES, **devono assoggettare a tale imposta anche il 3% della quota destinata alla riserva legale**.

È del tutto evidente che la situazione delle cooperative risulta piuttosto complessa, nella determinazione dell'IRES dovuta, nella considerazione ulteriore che, in linea di principio, **le stesse non possono ulteriormente dedurre i costi che il testo unico sulle imposte dirette rende indeducibili**, potendo, però, portare in deduzione (sia nel corso dell'esercizio che come variazione in diminuzione dell'utile d'esercizio) i ristorni, di cui all'art. 2545-sexies c.c. (Agenzia delle Entrate, circ. 35/E/2008).

Le **nuove modalità di determinazione della base imponibile**, che per le cooperative agricole (con qualche riserva per quelle inquadrabili nell'art. 10 del DPR 601/1973) riguardano soltanto l'aumento del 3% (quota tassabile della riserva legale), si sono rese applicabili a partire dall'entrata in vigore della legge indicata ovvero dall'anno **2012**.

Questa, in sintesi, la situazione attuale.

Prospetto di riepilogo della quota di tassazione degli utili delle cooperative

(DL 138/2011, convertito nella Legge 148/2011)

Tipologia	Quota utile	Quota riserva
Cooperative a mutualità prevalente	40%	3%
Cooperative agricole a mutualità prevalente	20%	3% (*)
Cooperative di consumo e loro consorzi	65%	3%
Cooperative sociali	zero	3%

(*) Per le cooperative agricole, di cui all'art. 10, DPR 601/1973, resta incerta la tassazione dell'ulteriore quota del 3%, stante l'assenza di un coordinamento normativo.

Con riferimento alle cooperative di produzione e lavoro si deve tenere conto, inoltre, della prevista deducibilità dell'IRAP sull'IRES, ai sensi dell'art. 11, DPR 601/1973, stante la presenza del vantaggio mutualistico rappresentato dagli emolumenti riconosciuti ai soci lavoratori, con la conseguenza che la detta **deducibilità dell'IRAP iscritta in bilancio (100% o ridotta alla metà) si applica a condizione che le retribuzioni corrisposte costituiscano almeno il 50% (o, per la riduzione alla metà dell'agevolazione, quando le retribuzioni rappresentano una percentuale compresa tra il 25% e il 50%) dell'ammontare di tutti i costi**, con la sola esclusione delle materie prime e sussidiarie (Agenzia delle Entrate, risoluzioni 280/E/2002 e 104/E/2011, circ. 34/E/2005); **l'esenzione, però, è limitata alla sola quota di reddito da tassare ai fini IRES e non può essere considerata ai fini dell'IRAP** (Agenzia delle Entrate, risoluzione 130/E/2005).

Infine, non si può che evidenziare la problematica inherente alla rilevanza delle **perdite** dal punto di vista fiscale, in ipotesi di regimi di totale o parziale tassazione dell'utile, tenendo conto delle novità introdotte recentemente dal legislatore, con le quali le dette perdite fiscali sono riportabili illimitatamente nel tempo ma sono deducibili dal reddito fiscale nel limite dell'80% dello stesso (art. 84 DPR 917/1986), tenendo conto della quota di reddito non tassato; il problema è stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate (risoluzione 123/E/2010) e, **con particolare riferimento alle cooperative agricole e di produzione lavoro, di cui agli articoli 10 e 11, del DPR 601/1973, è stato precisato che queste tipologie non rientrano nell'ambito di applicazione della limitazione prescritta, giacché non è prevista una determinata (prefissata) percentuale di reddito agevolato**, che risulta variabile da esercizio a esercizio, con riferimento ai risultati del conto economico.