

AGEVOLAZIONI

Le modifiche al regime fiscale dei ristorni delle società cooperative

di **Gennaro Napolitano**

Seminario di specializzazione

OMESSI VERSAMENTI DI RITENUTE ED IVA 2020-2021: QUANDO È “GIUSTIFICATO”?

 **Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!**

[accedi al sito >](#)

I [commi 42](#) e [43](#) dell'**articolo 1 L. 178/2020 (legge di bilancio 2021)**, intervenendo sull'[articolo 6, comma 2, D.L. 63/2002](#), hanno introdotto alcune **modifiche** al **regime fiscale** dei **ristorni** attribuiti ai **soci** di **società cooperative**.

In particolare, il [comma 42](#) prevede che per le **somme** attribuite ad **aumento del capitale sociale** nei confronti di **soci persone fisiche**, la **cooperativa** ha la **facoltà** di **applicare, previa deliberazione dell'assemblea**, la **ritenuta** del **12,50%** a **titolo d'imposta** (in luogo di quella **ordinaria** al **26%**) all'atto della loro **attribuzione** a **capitale sociale**.

Tale **facoltà** è esercitata con il **versamento** della **ritenuta**, da effettuare **entro** il giorno **16** del **mese successivo** a quello di **scadenza** del **trimestre** solare in cui è stata adottata la **deliberazione dell'assemblea**.

Lo stesso [comma 42](#) precisa che tra i **soci persone fisiche** non sono compresi gli **imprenditori** di cui all'[articolo 65, comma 1, Tuir](#), né i detentori di **partecipazione qualificata** ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lettera c\)](#), dello stesso Testo unico.

Il [comma 43](#), invece, stabilisce che la **ritenuta** del **12,50%** può essere applicata con i medesimi **termini** e **modalità** alle **somme** attribuite ad **aumento del capitale sociale deliberate anteriormente al 1° gennaio 2021** (data di entrata in vigore della L. 178/2020), in luogo della tassazione prevista dalla previgente normativa.

Sotto il profilo **civilistico**, i ristorni rappresentano un **istituto tipico** della **disciplina** delle **società cooperative** in forza del quale viene tradotto in **termini monetari** il **vantaggio mutualistico** conseguito dal **socio** con la **partecipazione** all'**attività** della **cooperativa**.

I **ristorni**, infatti, si concretizzano di regola in un **risparmio di spesa** nell'acquisto dei prodotti o servizi della cooperativa ovvero tramite un **incremento** della **remunerazione** del prodotto o del lavoro conferito dai soci.

Il **ristorno**, quindi, costituisce lo strumento tecnico atto a misurare, in termini monetari, il **vantaggio mutualistico** per i soci derivante dai **rapporti di scambio** intrattenuti tra gli stessi e la cooperativa. In altri termini, *“i **ristorni** sono i **profitti netti** della cooperativa derivanti dall'attività con i soci attribuiti ai soci stessi in **proporzione** agli **scambi mutualistici** intercorsi con la cooperativa nel corso dell'anno”* (cfr. [circolare 35/E/2008](#)).

Come precisato dalla **Corte di Cassazione** nella **sentenza n. 9513/1999** *“i **ristorni** (...) in sostanza, si traducono in un **rimborso** ai soci di parte del prezzo pagato per i beni o servizi acquistati dalla cooperativa (cooperative di consumo), ovvero in **integrazione** della retribuzione corrisposta dalla cooperativa per le prestazioni del socio (cooperative di produzione e lavoro)”*.

L'[articolo 2545-sexies cod. civ.](#) prevede che:

- l'atto costitutivo determina i **criteri di ripartizione** dei **ristorni** ai soci **proporzionalmente** alla **quantità** e **qualità** degli **scambi mutualistici**;
- le **cooperative** devono riportare **separatamente** nel **bilancio** i **dati** relativi all'**attività svolta con i soci**, distinguendo eventualmente le diverse **gestioni mutualistiche**;
- l'assemblea può deliberare la **ripartizione dei ristorni** a ciascun socio anche mediante **aumento proporzionale** delle rispettive quote o con l'emissione di nuove azioni, in deroga a quanto previsto dall'[articolo 2525 cod. civ.](#), ovvero mediante l'emissione di strumenti finanziari.

In estrema sintesi, sotto il **profilo fiscale**:

- in capo alla **cooperativa** i ristorni sono **deducibili** dal **reddito imponibile**, non costituiscono dividendi, e si distinguono da questi ultimi in quanto sono attribuiti in proporzione al valore dello scambio mutualistico tra soci e cooperativa e non in base al capitale conferito da ciascun socio - [l'articolo 12, P.R. 601/1973](#) (recante *“Disciplina delle agevolazioni tributarie”*), infatti, stabilisce che *“per le **società cooperative** e loro **consorzi** sono ammesse in **deduzione** dal **reddito** le somme ripartite tra i soci sotto forma di **restituzione** di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di **maggiore compenso** per i conferimenti effettuati. Le predette somme possono essere imputate ad incremento delle quote sociali”*- la **deducibilità** dei **ristorni** rappresenta, quindi, una **agevolazione** generalizzata per tutte le **cooperative**;
- per il **socio** in linea generale il **trattamento fiscale** del **ristorno** riflette la **natura** del **rapporto di scambio mutualistico** con la **cooperativa**.

Con specifico riferimento alla **tassazione dei ristorni in capo ai soci percipienti**, nel caso in cui i **ristorni** siano distribuiti **mediante aumento di capitale sociale**, si applica il regime di **“sospensione d'imposta”**, come introdotto dal ricordato [articolo 6, comma 2, D.L. 63/2002](#)

*(recante “Disposizioni in materia di progressivo adeguamento ai principi comunitari del regime tributario delle società cooperative”), in base al quale “le **somme** (...) destinate ad **aumento del capitale sociale** non concorrono a formare il **reddito imponibile** ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta dei soci. Le stesse somme, **se imponibili** al momento della loro attribuzione, sono soggette ad imposta secondo la disciplina dell’**articolo 7, comma 3**, della **legge 31 gennaio 1992, n. 59**”, con conseguente applicazione della **ritenuta a titolo di imposta con aliquota al 26%**.*

Come detto, i [commi 42](#) e [43](#) della **Legge di bilancio 2021** intervengono propria su tale ultimo **aspetto** della disciplina della **tassazione dei ristorni in capo al socio di società cooperative**, aggiungendo alcuni periodi alla fine del [comma 2](#) dell’**articolo 6 D.L. 63/2002** e riconoscendo alla **cooperativa** la **possibilità di applicare**, previa deliberazione dell’assemblea, la ritenuta del **12,50% a titolo d’imposta in luogo di quella ordinaria al 26%**.