

## **LA NUOVA FISCALITA' COOPERATIVA**

**Testo dell'art. 6 del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63, coordinato con la legge di conversione 15 giugno 2002, n. 112, recante: "Disposizioni finanziarie e fiscali urgenti in materia di riscossione, razionalizzazione del sistema di formazione del costo dei prodotti farmaceutici, adempimenti ed adeguamenti comunitari, cartolarizzazioni, valorizzazione del patrimonio e finanziamento delle infrastrutture."  
(G.U. n. 139 del 15 giugno 2002)**

### **Art. 6 - (Progressivo adeguamento ai principi comunitari del regime tributario delle società cooperative)**

- 1.** L'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, si applica in ogni caso alla quota degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria.
- 2.** Le somme di cui all'articolo 3, comma 2, lettera b), della legge 3 aprile 2001, n. 142, e all'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, 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'art. 7, comma 3, della legge 31 gennaio 1992, n. 59. Le disposizioni del presente comma si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2001.
- 3.** La ritenuta prevista dall'articolo 26, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si applica in ogni caso a titolo d'imposta sugli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, relativamente ai prestiti erogati alle condizioni stabilite dall'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601.
- 4.** In attesa di un più compiuto riordino del trattamento tributario delle società cooperative e loro consorzi, in coerenza con la generale riforma della disciplina delle società cooperative di cui al titolo VI del libro V del codice civile, per i due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2001:
  - a) l'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, salvo quanto previsto dal comma 1, si applica al 39 per cento della rimanente quota degli utili netti annuali destinati a riserva indivisibile;
  - b) per le cooperative agricole e della piccola pesca e loro consorzi la quota di cui alla lettera a) è elevata al 60 per cento;
  - c) non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 10, limitatamente alle precedenti lettere a) e b), e 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601; per le cooperative di produzione e di lavoro e loro consorzi resta ferma l'applicazione del predetto articolo 11 relativamente al reddito imponibile derivante dall'ineducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive.
- 5.** Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2001, l'acconto dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuto dalle società cooperative e loro consorzi è calcolato, in base alle disposizioni della legge 23 marzo 1977, n. 97, assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe applicata in conformità alle disposizioni del comma 4.
- 6.** Le disposizioni del presente articolo si applicano alle cooperative e loro consorzi soggetti alla disciplina di cui alla legge 31 gennaio 1992, n. 59, ad eccezione dei commi 4 e 5 che non si applicano alle cooperative e loro consorzi di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381. In ogni caso, le disposizioni del presente articolo non si applicano alle società cooperative di garanzia collettiva fidi di primo e secondo grado e loro consorzi, previste dagli articoli 29 e 30 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritte nell'apposita sezione dell'elenco previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.

## **RELAZIONE MINISTERIALE ILLUSTRATIVA**

### **ARTICOLO 6 - Progressivo adeguamento ai principi comunitari del regime tributario delle società cooperative**

La legge 3 ottobre 2001, n. 366, recante la delega al Governo per la riforma del diritto societario, si propone, tra l'altro, di realizzare una sostanziale riforma della disciplina delle società cooperative innovando profondamente l'attuale assetto normativo, con l'obiettivo di valorizzare la cooperazione "costituzionalmente riconosciuta".

Per effetto delle citate disposizioni, le agevolazioni fiscali previste per il settore cooperativo spetteranno esclusivamente alle cooperative che perseguono fini mutualistici, cui l'art. 45 della Costituzione riconosce la funzione sociale nell'ambito di attività senza fini di speculazione privata.

L'obiettivo perseguito dalla riforma è, inoltre, quello di estendere alle società cooperative i principi generali previsti per le società di capitali di cui ai capi V, VI, VII, VIII, e IX del titolo V del codice civile, onde favorire la nascita, la crescita e la competitività delle imprese, definendo, tra l'altro, con chiarezza, i compiti e le responsabilità degli organi sociali, ampliando gli ambiti dell'autonomia statutaria e adeguando la disciplina dei modelli societari alle esigenze delle imprese.

In tale contesto, le previsioni recate dalla norma in esame consentono alle società in argomento di "avvicinarsi" gradualmente alla normativa "a regime", frutto del compiuto riordino della disciplina tributaria delle società cooperative e dei loro consorzi, tenuto altresì conto della riforma delle società di capitali. In tal senso, in conformità all'impegno assunto dal Governo relativamente all'ordine del giorno G154 del Senato in data 27 settembre 2001, lo schema di norma dispone un apposito regime temporaneo per i due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2001.

Il medesimo articolo reca, altresì, altre disposizioni di carattere tributario che rimarranno applicabili alle cooperative e ai loro consorzi, anche dopo il cennato riordino della intera disciplina fiscale in materia.

L'articolo 6, che come detto in premessa è rivolto alle società cooperative e ai loro consorzi, prevede al comma 1, mediante il rinvio alla disposizione contenuta nell'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, l'esclusione dal reddito imponibile della quota di utili netti annuali destinati a riserva minima obbligatoria che, in base al disposto dell'art. 2536 del codice civile, è fissata, in via generale, nella misura di almeno un quinto dei predetti utili, salvo diversa specifica disposizione di legge.

Il comma 2 disciplina la fattispecie dei cd. "ristorni" operati dalle cooperative di produzione e lavoro nonché da quelle che cedono beni o servizi e destinati ad aumento del capitale sociale.

La norma si applica a tutte le cooperative che prevedono la facoltà di destinare somme a titolo di ristorno in favore dei soci. Si tratta, in particolare:

- delle somme attribuite ai soci delle cooperative di produzione e lavoro, sotto forma di integrazione retributiva, in misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi come disposto dall'art. 3, comma 2, lettera b) della legge n. 142 del 2001;
- delle somme attribuite dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci a titolo di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati (art. 12, D.P.R. n. 601 del 1973).

Le somme sopra individuate, laddove destinate ad aumento del capitale sociale della cooperativa o del consorzio, non concorrono a formare, in capo al socio, il reddito imponibile e il valore della produzione rilevante ai fini Irap.

Il secondo periodo dello stesso comma 2 disciplina l'ipotesi della successiva restituzione del capitale sociale costituito mediante la destinazione delle somme sopra indicate a titolo di ristorno. In questo caso:

- se la restituzione del capitale avviene nell'ambito di una cooperativa di produzione e lavoro, la restituzione medesima comporta l'assoggettamento a tassazione ai fini Irpef in capo al socio percettore poiché nell'ipotesi in cui il ristorno, anziché destinato ad aumento del capitale sociale,

avesse integrato la retribuzione, esso sarebbe stato assoggettato a tassazione.

L'assoggettamento a tassazione delle somme restituite riguarda anche i soci lavoratori autonomi o esercenti attività d'impresa, ovvero per i soci di cooperative di credito, nel caso di maggiorazione di interessi. In tal caso, si rende applicabile il disposto dell'art. 7, comma 3, della legge 29 gennaio 1992, n. 59, secondo cui la restituzione del capitale sociale è imponibile ai fini delle imposte sui redditi fino a concorrenza dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o delle azioni. La restituzione di tali somme è assimilata alla distribuzione di utili con la conseguente applicazione dell'art. 27 del DPR n. 600 del 1973;

- se la restituzione avviene, invece, nell'ambito di una cooperativa o di un consorzio di cooperative esercenti attività di cessione di beni o di servizi, la restituzione del capitale sociale non comporta la tassazione in capo al socio percettore, in quanto il ristorno consiste per tali soggetti, in una riduzione (restituzione) di una parte del corrispettivo della cessione dei beni o servizi acquisiti.

In merito alla deducibilità (delle somme attribuite ai soci) dal reddito imponibile ai fini IRPEG e dal valore della produzione rilevante ai fini IRAP della società cooperativa, a prescindere dalle modalità di erogazione del ristorno, deve ritenersi che le predette somme siano deducibili nell'esercizio con riferimento al quale sono maturati gli elementi di reddito presi a base di commisurazione dei ristorni. Detta deducibilità - prevista in ogni caso per tutte le società cooperative - è vincolata (nei casi in cui non sia applicabile la previsione di cui all'art. 12 del DPR 601/73) all'oggettiva determinabilità dell'importo del ristorno medesimo entro la data di chiusura dell'esercizio in ossequio alle previsioni di cui all'art. 75 del d.P.R. n. 917/86.

Con il comma 3, viene stabilito che gli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci finanziatori, semprechè persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta laddove vengano soddisfatte le condizioni previste dall'art. 13 del dPR 29 settembre 1973, n. 601, ossia:

a) che i versamenti e le trattenute siano effettuati esclusivamente per il conseguimento dell'oggetto sociale e non superino, per ciascun socio, la somma di euro 20.658,25 (lire quarantamiloni) e successive rivalutazioni. Tale limite è elevato a euro 41.316,56 (lire ottantamiloni) per le cooperative di conservazione, lavorazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli e per le cooperative di produzione e lavoro.

b) che gli interessi corrisposti sulle predette somme non superino la misura massima degli interessi spettanti ai detentori di buoni postali fruttiferi.

Il comma 4, come già detto, in attesa di un più compiuto riordino della disciplina tributaria delle società cooperative e loro consorzi nell'ambito di una più complessiva riforma delle società, detta disposizioni di natura transitoria applicabili nei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2001. In particolare:

- la lettera a) limita l'applicazione dell' art.12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, recante disposizioni sulla non imponibilità delle somme destinate alle riserve indivisibili, al solo 39 per cento della quota di utili netti annuali accantonata a riserva indivisibile che residua dopo l'accantonamento della quota destinata alla riserva minima obbligatoria di cui il comma 1, che resta, comunque, esclusa da tassazione ai fini Irpeg;

- la lettera b) fissa al 60 per cento la predetta quota di utile netto annuale accantonabile in esenzione per le cooperative agricole e della piccola pesca e loro consorzi;

- la lettera c) prevede, sempre con riferimento al periodo transitorio, la non applicabilità delle disposizioni contenute negli articoli 10 e 11 del DPR n. 601/1973, con la conseguenza che non si applica ai soggetti ivi indicati l'esenzione dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Tale esenzione continua, però, applicarsi, nelle seguenti ipotesi: per le cooperative di cui all'art. 10 del DPR n. 601/1973 con riferimento alla quota di imponibile derivante dalle variazioni fiscali apportate al risultato dell'esercizio in conseguenza dei criteri stabiliti per la determinazione del reddito d'impresa; per le cooperative di cui all'art. 11 del DPR n. 601/73 con esclusivo riferimento ai redditi derivanti dalla indeducibilità dell'Irap .

Con riferimento alle imposte sui redditi (IRPEG) derivanti dall'assoggettamento ad imposizione di

quote di utili destinate a riserva, così come previsto in precedenza, si rende applicabile la disposizione contenuta nell'art. 21, comma 10, della legge 449/97.

Il comma 5 prevede che le società cooperative e loro consorzi determinano l'acconto dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, assumendo come imposta del periodo precedente quella che sarebbe scaturita dall'applicazione delle disposizioni indicate nelle lettere a), b), e c) del comma 4 dell'articolo.

Con il comma 6 viene stabilito che le disposizioni contenute nell'articolo in esame si applicano alle cooperative e loro consorzi soggetti alla disciplina di cui alla legge n. 59 del 1992, ad eccezione dei commi 4 e 5 che non si applicano alle cooperative sociali. Viene, infine, previsto che le disposizioni del presente articolo non si applicano alle società cooperative di garanzia collettiva fidi di primo e secondo grado e loro consorzi, previste dagli articoli 29 e 30 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritte nell'apposita sezione dell'elenco previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.