



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Scegliere la società cooperativa

Aspetti fiscali

Andrea Ciccarelli

Convegno di formazione professionale continua
COMMISSIONE COOPERATIVE
Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Roma
Piazzale delle Belle Arti, 2
Roma 25 novembre 2020 – h. 9:00 – 11:15





Cooperative ed imposte

Come per il bilancio,
anche sotto il profilo tributario non esiste una
specifica disciplina fiscale applicabile alle società
cooperative



Cooperative ed imposte

Le società cooperative sono considerate
società commerciali ed
applicano le norme fiscali
(anche sotto il profilo formale)
come qualsiasi altro contribuente



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

Cooperative ed imposte

Ciò che caratterizza e «complica» la materia
é la
presenza delle agevolazioni





Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Cooperative ed imposte

L'applicazione delle agevolazioni tributarie
va richiesta nelle dichiarazioni fiscali





Cooperative ed imposte

!!! Attenzione !!!

l'errata applicazione delle agevolazioni tributarie
può determinare conseguenze molto gravi
anche sotto il profilo penale



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

RILEVANZA FISCALE DEL CONCETTO DI PREVALENZA MUTUALISTICA

**COOPERATIVE A
MUTUALITÀ
PREVALENTE**



BENEFICI FISCALI "PIENI"

**COOPERATIVE A
MUTUALITÀ NON
PREVALENTE**



BENEFICI FISCALI LIMITATI





**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

COOPERATIVE A MUTUALITÀ PREVALENTE



Requisiti di
gestione



Requisiti
statutari





Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

COOPERATIVE A MUTUALITÀ PREVALENTE E DIVERSE		
Condizioni di mutualità	Cooperative a mutualità prevalente	Cooperative diverse
SCOPO MUTUALISTICO	SI	SI
DIMOSTRAZIONE DELLA PREVALENZA	SI	NO
CLAUSOLE DI NON LUCRATIVITÀ	SI	NO
AGEVOLAZIONI FISCALI	PIENE	LIMITATE



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Requisiti statutari: art. 2514 C.C.

Le cooperative che intendono qualificarsi a mutualità prevalente devono prevedere nei propri statuti le seguenti clausole di non lucratività, modificabili solo con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria.:

- a) il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
- b) il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;
- c) il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;
- d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

PREVALENZA MUTUALISTICA - <u>REQUISITI GESTIONALI</u>		
COOPERATIVE	AREA DI RIFERIMENTO	NORMA DI RIFERIMENTO
consumo e utenza	ricavi delle vendite e delle prestazioni	art. 2513, c. 1, lett. a) del Cod. Civ.
produzione & lavoro – p&l	costi per il personale	art. 2513, c. 1, lett. b) del Cod. Civ.
servizi	costi per servizi	art. 2513, c. 1, lett. c) del Cod. Civ.
conferimento	costi per mat. prime, suss., cons. e merci	art. 2513, c. 1, lett. c) del Cod. Civ.
“miste”	media ponderata delle diverse aree di riferimento	art. 2513, c. 2 del Cod. Civ.
agricole di conferimento	valore dei beni conferiti o quantità dei beni conferiti	art. 2513, c. 3 del Cod. Civ.
sociali	esonerate dalla dimostrazione	art. 111-septies Disp. Att. Cod. Civ.
regimi derogatori	regole specifiche per soggetti individuati con apposito D.M.	D.M. 30 dicembre 2005



Parametri contabili per la definizione della prevalenza (art. 2513 C.C.)

- ricavi delle vendite verso soci > 50% del totale ricavi vendite (voce A1 bilancio)
- costo del lavoro dei soci > 50% del totale costo lavoro (voce B9 bilancio) computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico
- costo dei beni o servizi acquisiti da soci > 50% del totale costo per servizi o acquisto materie (voci B7 e B6 bilancio)



Parametri contabili per la definizione della prevalenza (art. 2513 C.C.)

- **solo per coop agricole:** quantità o valore prodotti conferiti > 50% quantità o valore totale prodotti
è meglio adottare l'indice a quantità quando i beni conferiti sono tra loro omogenei e di scarsa variabilità nel valore; altrimenti è preferibile l'adozione del valore
- in presenza di più gestioni mutualistiche, si applica la **media ponderata** delle percentuali di ciascuna singola gestione



Precisazioni per il calcolo della prevalenza

- Occorre sempre escludere dal denominatore le grandezze che non hanno diretta attinenza con lo scambio mutualistico
- È necessario fare attenzione:
 - Cooperative di lavoro: se esistono svariati rapporti di collaborazione indicati in B7, il denominatore non dovrà contenere anche la parte di B7 riferita ad altri costi per servizi (es. consulenze varie), estranei al rapporto mutualistico



Precisazioni per il calcolo della prevalenza

Cooperative di utenza: eventuali ricavi posizionati in A1 relativi ad attività non caratteristica (che quindi andrebbero più correttamente indicati in A5) non debbono rientrare nel denominatore



Precisazioni per il calcolo della prevalenza

- **Precisazioni per prevalenza coop lavoro:**
 - Lavoro interinale: dovrà considerarsi solo la parte riferita al lavoro, mentre andrà esclusa la quota servizi addebitata dalla società interinale (attenzione a dove è stata allocata in bilancio, B7 o B9)
 - Lavoratori assunti per vincoli: se assunti per vincoli di legge, di CCNL o di convenzioni con PA e quindi che non possono essere soci, il costo non va considerato
 - Compensi amministratori: se relativi ad amministratori che sono anche soci lavoratori, poiché non si riferiscono al rapporto mutualistico non possono influenzare il calcolo della prevalenza



Precisazioni per il calcolo della prevalenza

Cooperative inattive: le cooperative che ancora non abbiano svolto attività mutualistica (es. neo costituite) possono considerarsi prevalenti se hanno adottato le clausole statutarie, non essendo necessario il rispetto della clausola gestionale



Soggetti esonerati

Alcune cooperative, in considerazione delle caratteristiche soggettive e della specifica rilevanza sociale, sono esonerate dal dare dimostrazione del rispetto della prevalenza. Si tratta, in particolare, di:

- **cooperative sociali**, a condizione che rispettino le norme contenute nella legge 8 novembre 1991, n. 381;
- **banche di credito cooperativo**, a condizione che rispettino le leggi speciali ad esse relative;
- **banche popolari e consorzi agrari**, cui continuano ad applicarsi le norme vigenti alla data di entrata in vigore della legge delega n. 366/2001 e non le nuove disposizioni civilistiche



Regimi derogatori – (decreto MAP 30/12/2005)

- Cooperative di lavoro: non si computa il costo del lavoro delle unità lavorative non socie assunte in forza di obbligo di legge o di contratto collettivo nazionale di lavoro o di convenzione con la pubblica amministrazione, nè il costo del lavoro delle unità lavorative che per espressa disposizione di legge non possono acquisire la qualità di socio della cooperativa. Non si computa, altresì, il costo del lavoro delle unità lavorative non socie di nazionalità straniera impiegate in attività svolte dalla cooperativa fuori dai confini della Repubblica italiana.
- Cooperative per la produzione e la distribuzione di energia elettrica: non si computano tra i ricavi i corrispettivi derivanti dalla prestazione del servizio di fornitura di energia in base a rapporti obbligatori imposti.
- Cooperative agricole di allevamento e di conduzione: la condizione di prevalenza è rispettata quando dai terreni dei soci e delle cooperative sono ottenibili almeno un quarto dei mangimi necessari per l'allevamento stesso e quando l'estensione dei terreni coltivati dai soci supera il 50% dell'estensione totale dei terreni condotti dalla cooperativa.



Regimi derogatori – (decreto MAP 30/12/2005)

- Enti di formazione: non si computano, ai fini del calcolo del requisito della prevalenza, i finanziamenti erogati da pubbliche amministrazioni per lo svolgimento di attività di formazione in favore di utenti terzi.
- Cooperative per il commercio equo e solidale: sono considerate a mutualità prevalente indipendentemente dall'effettivo possesso dei requisiti di cui all'art. 2513 C.C.
- Società finanziarie, costituite in forma cooperativa ai sensi della legge 27 febbraio 1985, n. 49, e successive modificazioni ed integrazioni, sono considerate cooperative a mutualità prevalente qualora rispettino i requisiti di cui all'art. 2514 C.C.
- Cooperative giornalistiche di cui alla legge 5 agosto 1981, n. 416: non si computa il costo del lavoro dei soggetti con i quali la cooperativa instaura, nei limiti e alle condizioni previste da disposizioni di legge, rapporti di lavoro occasionale.
- Cooperative di consumo operanti nei territori montani: con popolazione non superiore a 10.000 abitanti, si intendono a mutualità prevalente



Regimi derogatori – (decreto MAP 30/12/2005)

- Calamità naturali: nei casi in cui la cooperativa perda la condizione di prevalenza di cui all'art. 2513 C.C. a causa di calamità naturali o avversità atmosferiche di carattere eccezionale, dichiarate dalle autorità competenti, che abbiano provocato danni alle culture, alle infrastrutture e agli impianti produttivi, il periodo relativo ai due esercizi previsto dal comma 1 dell'art. 2545-*octies* inizia a decorrere dal venir meno degli effetti degli eventi medesimi
- Soci di enti giuridici: ai fini del calcolo della prevalenza, tra le cessioni di beni e prestazioni di servizi verso soci sono ricomprese quelle effettuate nei confronti di persone fisiche socie di enti giuridici aventi la qualità di soci della cooperativa
- Cooperative di editori che gestiscono agenzie giornalistiche: i ricavi per prestazioni di servizi di informazione sono assimilabili a quelli provenienti dall'attività con i soci, quando derivano dallo svolgimento di attività con le PP.AA. per le quali il corrispettivo sia espressamente determinato in misura pari ai costi sostenuti per la produzione dei servizi medesimi o si riferisca a servizi acquistati, ai sensi dell'art. 55, comma 24, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri per soddisfare l'interesse pubblico connesso alle esigenze istituzionali di informazione



La dimostrazione della prevalenza

- Art. 2513, c. 1, C.C.:
 - *Amministratori e sindaci documentano la condizione di prevalenza nella nota integrativa, evidenziando contabilmente i parametri previsti*
- Curioso richiamo ai sindaci: in realtà i sindaci devono esprimersi nella loro relazione, essendo la nota integrativa un atto degli amministratori



Tabella da inserire in Nota Integrativa

Posta contabile	Importo	di cui soci	%
A1-ricavi vendite e prestazioni	541.113	290.134	54
B6-costo materie prime	219.522	183.215	83
B9-costo del personale/altri	193.678	115.515	60
B7-costi per servizi	60.750	39.387	65
Q.tà prodotti acquistati	50.515	37.814	75



Tabella da inserire in Nota Integrativa

in caso di contemporanea presenza di più scambi mutualistici, si applica la media ponderata delle percentuali

Posta contabile	Importo	di cui soci	%
B6	219.522	183.215	83%
B9	193.678	115.515	60%
<i>TOTALE</i>	<i>413.200</i>	<i>298.530</i>	<i>72%</i>



«Gestire» la prevalenza

È opportuno attivare procedure gestionali e contabili in grado di monitorare e rilevare gli scambi con soci rispetto ai non soci:

- adeguati sistemi di rilevazione (ad es. cartellini presenze, codici fattura, tesserine magnetiche per pos, ecc.)
- adeguata strutturazione del piano dei conti e rilevazioni separate



«Gestire» la prevalenza: adattamento del piano di conti

<i>Tipologia cooperativa</i>	<i>Dettaglio dei conti</i>	<i>Valori contabili</i>	<i>% prevalenza</i>
Cooperativa agricola di conferimento	01 – Costi per acquisto materie prime 0101 – <u>acquisti per conferimento soci</u> 0102 – acquisti da non soci	150.000 95.000 55.000	63%
Cooperativa di lavoro	02 – Salari e stipendi 0201 – <u>salari e stipendi soci</u> 0202 – salari e stipendi non soci 03 – Oneri sociali 0301 – <u>oneri sociali soci</u> 0302 – oneri sociali non soci 04 – Tfr 0401 – <u>tfr soci</u> 0402 – tfr non soci	250.000 200.000 50.000 90.000 70.000 20.000 20.000 16.000 4.000	79%
Cooperativa di lavoro	05 – servizi e collaborazioni 0501 – <u>servizi e collaborazioni da soci</u> 0502 – servizi e collaborazioni da non soci	45.000 40.000 5.000	89%
Cooperative di utenza o consumo	10 – ricavi per vendite e servizi 1001 – <u>ricavi e corrispettivi da soci</u> 1002 – ricavi e corrispettivi da non soci	1.350.000 620.000 730.000	46%



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

ISCRIZIONE ALL'ALBO NELLA SEZIONE COOP. A M.P.

La circolare del Ministero delle Attività Produttive – Direzione Generale per gli Enti cooperativi – del 6 dicembre 2004 chiarisce, che l'iscrizione all'Albo da parte di tutti gli enti interessati (nella sezione delle cooperative a m.p.) è necessaria quale presupposto per la fruizione dei benefici fiscali indicati all'art. 223-*duodecies* delle norme di attuazione e transitorie del codice civile ...”.



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

I FONDI MUTUALISTICI PER LA PROMOZIONE E LO SVILUPPO DELLA COOPERAZIONE

Il mancato versamento del contributo del 3% comporta, ai sensi del comma 10 dell'art. 11 della Legge 59/1992, la decadenza dai benefici fiscali e di altra natura previsti dalla normativa vigente.



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

RIEPILOGO DEI REQUISITI PER BENEFICIARE DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI “PIENE”	
1	SCOPO MUTUALISTICO
2	RISPETTO DEI PARAMETRI DI PREVALENZA MUTUALISTICA DI CUI AGLI ARTT. 2512 E 2513 C.C.; PER ALCUNE TIPOLOGIE DI COOPERATIVE IL RIFERIMENTO É AI REGIMI DEROGATORI; ALTRE SONO ESONERATE DAL DARE DIMOSTRAZIONE DELLA PREVALENZA
3	PREVISIONE NEL PROPRIO STATUTO DELLE CLAUSOLE DI CUI ALL’ART. 2514 C.C. E LORO RISPETTO
4	ISCRIZIONE ALL’ALBO DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE NELLA SEZIONE DEDICATA ALLE COOPERATIVE A MUTUALITÀ PREVALENTE
5	ADEMPIMENTO DELL’OBBLIGO DI VERSARE IL 3% DEGLI UTILI NETTI ANNUALI AI FONDI MUTUALISTICI PER LA PROMOZIONE E LO SVILUPPO DELLA COOPERAZIONE



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Le agevolazioni fiscali previste a favore delle cooperative a mutualità prevalente si possono classificare in due categorie:

- norme dettate a favore della generalità delle cooperative
- norme dettate a favore di specifiche categorie di cooperative



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Norme dettate a favore della generalità delle società cooperative :

- art. 12, Legge 16 dicembre 1977, n. 904 (somme destinate a riserve indivisibili)
- art. 21, comma 10, Legge 27 dicembre 1997, n. 449 (eliminazione dell'effetto "imposta su imposta")
- art. 7, comma 3, Legge 31 gennaio 1992, n. 59 (rivalutazione del capitale sociale)
- art. 11, comma 9, Legge 31 gennaio 1992, n. 59 (deducibilità dei versamenti effettuati ai fondi mutualistici)
- art. 12, D.P.R. 601/1973 (ristorni)



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Le agevolazioni settoriali sono essenzialmente contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, in particolare:

- art. 10 (cooperative agricole e della piccola pesca)
- art. 11 (cooperative di produzione e lavoro e cooperative sociali)
- art. 12 (cooperative di consumo e cooperative di conferimento)



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

La portata della maggiore parte delle norme agevolative (art. 12, Legge 904/1977 e D.P.R. 601/1973) è stata progressivamente ridotta dagli interventi del legislatore volti a riformare - *rectius*, restringere - il sistema di imposizione sulle società cooperative

In particolare ci si riferisce a:

- D.L. 15 aprile 2002, n. 63 (regime transitorio – due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31/12/2001)
- Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (finanziaria 2005) – commi da 460 a 466
- D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (manovra estiva) – art. 82, c. 28
- D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (manovra estiva) – art. 2



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Art. 12, Legge n. 904/1977

Fermo restando quanto disposto nel titolo III del DPR 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni ed integrazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle 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.



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Art. 12, Legge 904/1977 ante D.L. 63/2002

Le somme destinate alle riserve indivisibili non concorrevano a formare il reddito imponibile

Allo stesso modo, in virtù di quanto previsto dalla Legge n. 59/1992 anche le somme destinate ai fondi mutualistici - 3% - non concorrevano a formare il reddito imponibile

Ad esempio:

Utile netto = 1.000

Riserva legale = 300

Contributo ai fondi mutualistici = 30

Riserve indivisibili = 670



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Art. 12, Legge 904/1977 ante D.L. 63/2002

Modello UNICO:

Utile netto = 1.000

Variazione in diminuzione per accantonamento a riserve indivisibili = 970

Variazione in diminuzione per contributo ai fondi mutualistici = 30

Reddito imponibile = 0



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

L'effetto "imposta su imposta"

Modello UNICO:

Descrizione	%	Iterazione							
		1	2	3	4	5	6	7	8
Risultato lordo		10.000,00	9.520,00	9.405,00	9.377,00	9.370,00	9.369,00	9.369,00	9.369,00
Δ^+ costi indeducibili		2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00
Δ^+ imposte			480,00	595,00	623,00	630,00	631,00	631,00	631,00
Δ^- art. 21, c. 10, L. 449/1997									
Δ^- riserva legale	30,00%	3.000,00	2.856,00	2.822,00	2.813,00	2.811,00	2.811,00	2.811,00	2.811,00
Δ^- 3% f.di mutual.ci	3,00%	300,00	286,00	282,00	281,00	281,00	281,00	281,00	281,00
Δ^- altre riserve indiv.li		6.700,00	6.378,00	6.301,00	6.283,00	6.278,00	6.277,00	6.277,00	6.277,00
Reddito imponibile		2.000,00	2.480,00	2.595,00	2.623,00	2.630,00	2.631,00	2.631,00	2.631,00
Imposta	24,00%	480,00	595,00	623,00	630,00	631,00	631,00	631,00	631,00
Risultato netto		9.520,00	9.405,00	9.377,00	9.370,00	9.369,00	9.369,00	9.369,00	9.369,00



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Art. 21, comma 10, Legge n° 449/97

«Ai fini dell'applicazione dell'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n° 904, non concorrono altresì a formare il reddito imponibile delle società cooperative e loro consorzi le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 52 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n° 917, e successive modificazioni, diverse da quelle riconosciute dalle leggi speciali per la cooperazione. La disposizione di cui al periodo precedente è applicabile solo se determina un utile o un maggior utile da destinare alle riserve indivisibili. La disposizione del presente comma si applica dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997».

Nel regime antecedente il D.L. 63/2002 la finalità di tale norma era neutralizzare l'effetto "imposte su imposte"



Il fondamento dell'art. 21, c. 10, Legge n° 449/97

[illegible]



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Attuale applicabilità dell'art. 12, Legge 904/1977

Il legislatore fiscale nel tempo ha apportato sostanziali modifiche alla disciplina limitando i benefici concessi alle cooperative.

Da ultimo con la «manovra di ferragosto» (D.L. 138/2011) la portata dell'agevolazione di cui all'art. 12 della legge 904/77 è stata resa inapplicabile a:

- alla quota del 20% degli utili netti annuali relativamente alle cooperative agricole e loro consorzi (e della piccola pesca e loro consorzi)
- alla quota del 65% degli utili netti annuali delle società cooperative di consumo e loro consorzi
- alla quota del 40% degli utili netti annuali relativamente alle altre cooperative



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

Attuale applicabilità dell'art. 12, Legge 904/1977

Inoltre sempre la «manovra di ferragosto» (D.L. 138/2011) ha previsto la tassazione di 1/10 dell'utile accantonato alla riserva minima obbligatoria di cui all'art. 2545-*quater* C.C.

quindi tutte le cooperative devono assoggettare a tassazione il 3% della quota destinata alla riserva legale.



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

In sostanza la quota di utile che, secondo l'AdE, deve essere comunque assoggettata a tassazione è la seguente:

Settore cooperativo	Utile tassabile	Tassazione rettifiche fiscali
Agricolo	23%	No, se c'è il rispetto dell'art. 10 D.P.R. 601/1973
Consumo	68%	Si
P&L	43%	Si, tranne IRAP se c'è il rispetto dell'art. 11 D.P.R. 601/1973
Altre cooperative	43%	No
Sociali	3%	No, se c'è il rispetto dell'art. 11 D.P.R. 601/1973
Mutualità non prevalente	73%	Si



Il fondamento dell'art. 21, c. 10, Legge n° 449/97

[illegible]



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente Il D.P.R. 601/1973: differenze rispetto alla Legge 904/1977

- Non imponibilità (art. 12, Legge 904/77):
 - delle “somme” \Rightarrow anche c.d. “*preaccantonamenti*”
 - indivisibilità = rinuncia definitiva da parte dei soci a ripartirsi immediatamente o mediamente le somme accantonate
 - è dovuta l’imposta sulle variazioni in aumento
- Esenzione (D.P.R. 601/1973):
 - riguarda il reddito
 - non è condizionata dall’utilizzo degli utili
 - impedisce la tassazione delle riprese in aumento



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

(Calcolo IRES secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 15 luglio 2005)

AGENZIA DELLE ENTRATE: le imposte sui redditi rimangono deducibili in misura proporzionale alla quota di utile netto non imponibile.

In realtà è lecito chiedersi se l'interpretazione dell'Agenzia sia in linea con la previsione della norma, che, in sintesi, scompone le imposte sui redditi della cooperativa in due categorie:

- le imposte calcolate sulle variazioni fiscali previste dal TUIR (che dovrebbero essere deducibili);
- **le imposte che derivano dall'applicazione dell'aliquota sull'utile netto della cooperativa (che non dovrebbero essere deducibili)**



Il D.P.R. 601/1973: disciplina generale prevista dal decreto

- Art. 10: cooperative agricole e della piccola pesca
- Art. 11: cooperative di produzione e lavoro
- Art. 12: somme ammesse in deduzione dal reddito (ristorni - già visti)
- Art. 13: finanziamenti dei soci
- Art. 14: condizioni per l'applicazione delle agevolazioni



Il D.P.R. 601/1973: art. 10 - cooperative agricole

1. Sono ESENTI dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi i redditi conseguiti da 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.
2. [Se le attività esercitate dalla cooperativa o dai soci eccedono i limiti di cui al precedente comma ed alle lettere b) e c) dell'art. 28 del predetto decreto, l'esenzione compete per la parte del reddito della cooperativa o del consorzio corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci.]
3. I redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi. Sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 2 ottobre 1968, n. 1639 o la pesca in acque interne.



Il D.P.R. 601/1973: cooperative agricole l'evoluzione normativa fiscale - Legge Finanziaria 2005

460.... 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:

- 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) ...

461.L'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, non si applica limitatamente alla lettera a) del comma 1.



Il D.P.R. 601/1973: cooperative agricole
l'art. 111-septies disp. Att. C.C.

1. Le cooperative sociali che rispettino le norme di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 sono considerate, indipendentemente dai requisiti di cui all'articolo 2513 del codice, cooperative a mutualità prevalente
2. Le cooperative agricole che esercitano le attività di cui all'articolo 2135 del codice sono considerate cooperative a mutualità prevalente se soddisfano le condizioni di cui al terzo comma dell'articolo 2513 del codice
3. Le piccole società cooperative costituite ai sensi della legge 7 agosto 1997, n. 266 nel termine previsto all'articolo 223-*duodecies* del codice devono trasformarsi nella società cooperativa disciplinata dall'articolo 2522 del codice



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente Il D.P.R. 601/1973: coop. agricole - l'art. 2513 C.C.

- Gli amministratori e i sindaci documentano la condizione di prevalenza di cui al precedente articolo nella nota integrativa al bilancio, evidenziando contabilmente i seguenti parametri:
 - a) i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al cinquanta per cento del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, punto A1;
 - b) il costo del lavoro dei soci è superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico; (2)
 - c) il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al cinquanta per cento del totale dei costi dei servizi di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B6.
- Quando si realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico, la condizione di prevalenza è documentata facendo riferimento alla media ponderata delle percentuali delle lettere precedenti.
- Nelle cooperative agricole la condizione di prevalenza sussiste quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti.



Il D.P.R. 601/1973: considerazioni sulle agevolazioni per le cooperative agricole

sia l'esenzione ex art. 10 D.P.R. 601/1973 che la non imponibilità ex art. 12 L. 904/1977 si applicano soltanto all'80% del risultato, ma:

- se si applica l'art. 12 L. 904/1977 il risultato deve essere accantonato a riserva indivisibile
- se si applica l'art. 10 si può destinare il risultato altrimenti, sempre nel rispetto dei limiti mutualistici previsti dalla legge e dallo statuto



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente
Il D.P.R. 601/1973: cooperative della piccola pesca – art. 10 ultimo capoverso

Sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 2 ottobre 1968, n. 1639 o la pesca in acque interne



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente
Il D.P.R. 601/1973: cooperative della piccola pesca – art. 8 del D.P.R. 1639/1968

Le navi destinate alla pesca professionale si distinguono nelle seguenti categorie:

- 3) navi che, per idoneità alla navigazione costiera e per dotazione di attrezzi da pesca, sono atte alla pesca costiera ravvicinata;
- 4) navi che, per idoneità alla navigazione litoranea e per dotazione di attrezzi da pesca sono atte alla pesca costiera locale;



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente Il D.P.R. 601/1973: art. 11 – coop. p&l e sociali

1. I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono ESENTI dalla imposta sul reddito delle persone giuridiche e dalla imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma, non è inferiore al 50% (prima 60%) dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie.
2. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50% ma non al 25% (prima 40%) dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà.
3. Per le società cooperative di produzione le disposizioni del comma precedente si applicano a condizione che per i soci ricorrano tutti i requisiti previsti, per i soci delle cooperative di lavoro, dall'art. 23 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni.
4. Nella determinazione del reddito delle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono ammesse in deduzione le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento (già analizzata con riferimento ai ristori)



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente
Il D.P.R. 601/1973: art. 11 – requisiti dei soci

REQUISITI DEI SOCI delle SOCIETÀ COOPERATIVE di PRODUZIONE per l'applicazione della norma: le agevolazioni si applicano a condizione che per i soci ricorrano tutti i requisiti previsti per i soci delle cooperative di lavoro contenuti nell'art. 23, D.L.C.P.S. 14/12/1947, n. 1577 (e successive modificazioni), e cioè:

- a) i soci delle cooperative di lavoro devono essere **lavoratori** ed esercitare l'arte o il mestiere corrispondenti alla specialità delle cooperative di cui fanno parte o affini;
- b) non possono essere soci di tali cooperative **coloro che esercitano in proprio imprese identiche o affini** a quella della cooperativa;
- c) è consentita l'ammissione a soci di **elementi tecnici e amministrativi** nel numero strettamente necessario al buon funzionamento dell'ente.



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente
Il D.P.R. 601/1973: art. 11 - cooperative di produzione & lavoro e sociali

Differente tecnica legislativa

1. I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono ESENTI dalla imposta sul reddito delle persone giuridiche e dalla imposta locale sui redditi se ...
2. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50% ma non al 25% (prima 40%) dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà.
(non si afferma che sono esenti)





Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente Il D.P.R. 601/1973: l'evoluzione normativa fiscale - Legge Finanziaria 2005 e l'art. 11 sulle coop. di p&l e sociali

460. ... 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:
- a) ... (già esaminata);
 - b) ... per la quota del 30 per cento degli utili netti annuali delle altre cooperative e loro consorzi.
461. ... omissis ...
462. L'art. 11 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, si applica limitatamente al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive [non c'è IRES sull'IRAP].
463. Le previsioni di cui ai commi da 460 (accantonamento a riserva indivisibile) a 462 (agevolazione per il settore produzione e lavoro) non si applicano alle cooperative sociali e loro consorzi di cui alla Legge 8 novembre 1991, n. 381. Resta, in ogni caso, l'esenzione da imposte e la deducibilità delle somme previste dall'art. 11 della legge 31 gennaio 1992, n. 59, e successive modificazioni.



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

Le agevolazioni fiscali per le cooperative a m.p.
Il D.P.R. 601/1973: sociali - esempio di calcolo del rapporto

Voce	Descrizione	Rapporto D.P.R. 601/1973				Indice di mutualità	
		Totali	Numer.	Denom.	Esclusi	Numer.	Denom.
B6)	carburanti	6.670,68		6.670,68			
B6)	materie prime e costi accessori	152.321,12			152.321,12		
B6)	materie sussidiarie e costi accessori	136.307,44			136.307,44		
B7)	forza motrice	5.100,94		5.100,94			
B7)	gas	3.787,52		3.787,52			
B7)	lavorazioni di terzi	60.750,83		60.750,83			60.750,83
B7)	costi di distribuzione e provvigioni	14.779,75		14.779,75			14.779,75
B9)	stipendi:	150.169,44		150.169,44			
B9a)	- soci	142.660,96	142.660,96			142.660,96	142.660,96
B9a)	- non soci	7.508,47		7.508,47			7.508,47
B9b)	contributi:	19.370,40		19.370,40			
B9b)	- soci	18.401,88	18.401,88			18.401,88	18.401,88
B9b)	- non soci	968,52		968,52			968,52
B9c)	t.f.r.:	10.505,56		10.505,56			
B9c)	- soci	9.980,28	9.980,28			9.980,28	9.980,28
B9c)	- non soci	525,28		525,28			525,28
B9e)	altri costi del personale:	3.386,21		3.386,21			
B9e)	- soci	3.216,90	3.216,90			3.216,90	3.216,90
B9e)	- non soci	169,31		169,31			169,31
C17)	oneri finanziari	9.678,77		9.678,77			
Totali		756.260,27	174.260,03	293.371,68	288.628,56	174.260,03	258.962,19

Rapporto D.P.R. 601/1973 = 59,40%

Rapporto art. 2513 C.C. = 67,29%



Ristorno - Definizione

Il ristorno è un istituto tipico del mondo cooperativo che permette di concedere ai soci un vantaggio mutualistico in via differita attraverso la ripartizione del risultato di gestione generato dai soci stessi in funzione degli scambi e dei rapporti economici intercorsi durante l'esercizio tra ciascuno di essi e la cooperativa



I ristorni

- La remunerazione dei soci avviene normalmente attraverso il **rendimento del capitale investito** nella società (dividendi)
- Nel caso di società cooperativa, esiste una remunerazione dei soci **legata alla prestazione mutualistica**
 - il **ristorno** è la remunerazione dello scambio mutualistico, ossia il metodo principale per garantire ai soci condizioni di miglior favore rispetto ai non soci



Il ristorno: precisazioni

- non esiste un diritto del socio al ristorno
- ha come presupposto l'esistenza di un avanzo di gestione
- è distribuibile soltanto l'avanzo di gestione generato da attività con soci
- tecnicamente può rappresentare un costo del bilancio (o un minor ricavo) o una destinazione del risultato
- viene proposto dagli amministratori ed approvato dall'assemblea
- è "tutelato" fiscalmente (circolari dell'Ag. delle entrate n° 53/E del 18/6/02 e 37/E del 9/7/03)



I ristorni

- Con la riforma del diritto societario è stata trattata la materia dei ristorni per la prima volta a livello di codice civile
- **Articolo 2545-sexies:**
 - Beneficio ai soci legato proporzionalmente alla qualità e quantità degli scambi mutualistici
 - Obbligo di riportare in bilancio separatamente i dati relativi all'attività con soci
 - Ristorni sotto forma di:
 - Denaro
 - Aumento quote o emissione nuove azioni
 - Emissione strumenti finanziari



Il ristorno: art. 12 D.P.R. 601/1973

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.



Il ristorno: precisazioni

Limitazioni al ristorno: previste solo per cooperative di lavoro dalla L. 142/2001:

- nella definizione di trattamento economico del lavoratore (art. 3) viene prevista la possibilità, in sede di approvazione di bilancio, di riconoscere un ristorno fino al 30% dei salari correnti mediante:
 - integrazione delle retribuzioni medesime
 - aumento gratuito del capitale
 - distribuzione gratuita di azioni di partecipazione cooperativa
- si ha un superamento della soglia del 20% di cui all'art. 47 TUIR



Ristorno: approccio contabile

- Trattamento permesso:
 - componente di conto economico:
 - costo
 - minor ricavo
- Trattamento suggerito:
 - forma di distribuzione dell'utile
 - rappresentazione nel bilancio dell'esercizio successivo in base alle forme scelte:
 - diminuzione di cassa
 - aumento del capitale
 - aumento riserve per emissione SF





Scheda di calcolo: cooperative di consumo, di conferimento e servizi

Posta contabile	Importo	di cui soci	%	Avanzo ante imposte*	% erogabile
A1- ricavi vendite e prestazioni	541.113	290.134	54	80.000	43.200
B6 - costo materie prime	219.522	183.215	83	50.000	41.500
B7 - costi per servizi	60.750	39.387	65	35.000	22.750

(*) = l'importo dell'avanzo da considerare è al netto dei componenti straordinari di reddito (punto E del conto economico e delle rettifiche positive delle attività finanziarie)



Scheda di calcolo: cooperativa di p&l

Posta contabile	Importo	di cui soci	%	Avanzo ante imposte*	% teorica erogabile	Limite art. 3 L 142/01
B9 - costo del personale/altri	193.678	115.515	60	80.000	48.000	34.655

(*) = l'importo dell'avanzo da considerare è al netto dei componenti straordinari di reddito (punto E del conto economico e delle rettifiche positive delle attività finanziarie)



VERIFICA AVANZO DI GESTIONE

- A) Avanzo di gestione: Rigo 23 del Conto Economico
- Variazioni in aumento:
- - eventuali ristorni imputati a conto economico
- Variazioni in riduzione:
- - eventuale D del conto economico (solo se saldo positivo)
- - eventuale E del conto economico (solo se saldo positivo)
- TOTALE
- B) Avanzo di gestione generato dai soci: TOTALE x percentuale di prevalenza

VERIFICA IMPORTO DEL RISTORNO

- **Cooperative di Lavoro**
- C) Trattamenti retributivi complessivi corrisposti ai soci
- D) Ristorno
- **Cooperative di Utenza**
- E) Ristorno
- **Cooperative di Apporto**
- F) Ristorno
- G) Liquidazioni salariali o del prezzo o del servizio
- H) Aumento gratuito del Capitale Sociale
- I) Distribuzione gratuita di titoli (art. 5, Legge n. 59/1992)

E), F) e la somma di G)+H)+I) non può essere superiore a B); D) non può essere superiore né a B) né al 30% di C)



Prevalenza e ristorni

Circolare del MAP del 13/01/2006:

*“I ristorni determinati dal cda ed approvati dall’assemblea **concorrono ad incrementare il valore del rapporto mutualistico** con i soci ai fini della determinazione della mutualità prevalente; la loro approvazione potrà avvenire in una assemblea convocata ad hoc o nella stessa assemblea di bilancio, subito prima della approvazione del documento”*



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

La rivalutazione del capitale sociale - Fonti giuridiche e prassi

- Art. 7, Legge 59/1992
- Art. 20, D.L. 8 aprile 1974, n. 95
- Art. 14, D.P.R. 601/1973
- Art. 223-*duodecies*, c. 6°, Disp. Att.
- Art. 27, D.P.R. 600/1973
- Circ. 15/07/2005, n. 34/E





La rivalutazione del capitale sociale - Art. 7, Legge 59/1992

1. Le società cooperative e i loro consorzi possono destinare una quota degli utili di esercizio ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato. In tal caso possono essere superati i limiti massimi di cui all'art. 3, purché nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili stessi sono stati prodotti
2. Le disposizioni di cui al c. 1 si applicano anche alle azioni e alle quote dei soci sovventori



La rivalutazione del capitale sociale - Art. 7, Legge 59/1992

3. La quota di utili destinata ad aumento del capitale sociale, nei limiti di cui al c. 1, non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette; il rimborso del capitale è soggetto a imposta, ai sensi del 7° c. dell'art. 20 del D.L. 8 aprile 1974, n. 95, (conv. con mod. dalla Legge 7 giugno 1974, n. 216 e succ. mod.), a carico dei soli soci nel periodo di imposta in cui il rimborso viene effettuato fino a concorrenza dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o delle azioni.



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente La rivalutazione del capitale sociale - Circ. Ministero del Lavoro e P.S. 03/03/1995, n. 61

La rivalutazione va attuata:

- nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'ISTAT \Rightarrow rivalutazione nel senso monetario del termine;
- per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili stessi sono stati prodotti

Interpretazione restrittiva:

- no all'impiego di riserve \Rightarrow utili di esercizi pregressi
- no all'impiego di utili dell'esercizio attuale per ovviare alla svalutazione intercorsa in periodi antecedenti all'ultimo



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente Rivalutazione del capitale sociale - Art. 20, D.L. 08/04/1974, n. 95

Le società cooperative indicate nell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, devono operare, all'atto del pagamento, un ritenuta del dieci per cento (ora 26%) a titolo d'imposta sui dividendi distribuiti ai propri soci persone fisiche



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente
La rivalutazione del capitale sociale - Considerazioni

- la rivalutazione del capitale sociale in sé non è una agevolazione ma un istituto avente come fondamento la volontà di dare ai soci la possibilità di mantenere il valore *reale* delle quote possedute
- agevolato è il trattamento fiscale:
 - per la cooperativa: la parte di utili destinata ad aumento non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette
 - per il socio: ritenuta a titolo d'imposta del 12,50% sulla rivalutazione al momento del rimborso della quota



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente La rivalutazione del capitale sociale - Considerazioni

Se agevolata:

- Cooperativa:

Imposte = 0

Rivalutazione = 1.000

- N. Soci = 20:

Rivalutazione lorda teorica ammissibile = $50.000 * 2,5\% = 1.250,00$

Rivalutazione effettiva complessiva = 1.000,00

- Rivalutazione per socio = $1000/20 = 50$

Imposta per socio = $50,00 * 26\% = 13$

Rivalutazione netta per socio = $50 - 13 = 37$

Se non agevolata:

- Cooperativa:

Imposte = $1000 * 24 = 240$

Rivalutazione = $1000 - 240 = 760$

- N. Soci = 20:

Rivalutazione lorda teorica ammissibile = $50.000 * 2,5\% = 1.250$

Rivalutazione effettiva complessiva = 760,00

- Rivalutazione per socio = $760/20 = 38,00$

Imposta per socio = $38,00 * 26\% = 9,88$

Rivalutazione netta per socio = $38,00 - 9,88 = 28,12$



Un esempio pratico – cooperativa p&l

Determinazione delle imposte 2017								
risultato ante T ristorno massimo	98,31%	539.286,48 530.172,54						
ristorno effettivo		300.000,00						
restituzione contributo totale a soci		- 300.000,00						
risultato		239.286,00	193.417,00	150.045,00	153.615,00	153.615,00	153.615,00	153.615,00
IRES								
variazioni in aumento		485.693,00	570.790,00	579.570,00	576.000,00	576.000,00	576.000,00	576.000,00
plusvalenza ripartita		-	-	-	-	-	-	-
interessi passivi		1.127,00	1.127,00	1.127,00	1.127,00	1.127,00	1.127,00	1.127,00
IRAP			34.592,00	34.592,00	34.592,00	34.592,00	34.592,00	34.592,00
IRES			50.505,00	59.285,00	55.715,00	55.715,00	55.715,00	55.715,00
multe e costi indeducibili		23.213,00	23.213,00	23.213,00	23.213,00	23.213,00	23.213,00	23.213,00
imposte anticipate	-	4.636,00	4.636,00	4.636,00	4.636,00	4.636,00	4.636,00	4.636,00
spese veicoli		7.550,00	7.550,00	7.550,00	7.550,00	7.550,00	7.550,00	7.550,00
sopraavvenienze passive (incluse rett. INPS)		88.908,00	88.908,00	88.908,00	88.908,00	88.908,00	88.908,00	88.908,00
amm.ti		2.369,00	2.369,00	2.369,00	2.369,00	2.369,00	2.369,00	2.369,00
manutenzione		362.864,00	362.864,00	362.864,00	362.864,00	362.864,00	362.864,00	362.864,00
telefoniche		4.298,00	4.298,00	4.298,00	4.298,00	4.298,00	4.298,00	4.298,00
variazioni in diminuzione		514.543,02	517.186,00	497.468,00	497.469,00	497.469,00	497.469,00	497.469,00
manutenzione		343.558,00	343.558,00	343.558,00	343.558,00	343.558,00	343.558,00	343.558,00
IRAP esente		34.592,00	34.592,00	34.592,00	34.592,00	34.592,00	34.592,00	34.592,00
art. 21, comma 10, Legge n° 449/1997		-	28.788,00	33.792,00	31.758,00	31.758,00	31.758,00	31.758,00
riserva legale	30%	71.785,80	58.025,00	45.014,00	46.085,00	46.085,00	46.085,00	46.085,00
3%	3%	7.178,58	5.803,00	4.501,00	4.608,00	4.608,00	4.608,00	4.608,00
ris. ind.	24%	57.428,64	46.420,00	36.011,00	36.868,00	36.868,00	36.868,00	36.868,00
imposte anticipate								
reddito imponibile		210.435,98	247.021,00	232.147,00	232.146,00	232.146,00	232.146,00	232.146,00
aliquota	24,00%	50.505,00	59.285,00	55.715,00	55.715,00	55.715,00	55.715,00	55.715,00
risultato dopo le imposte		193.417,00	150.045,00	153.615,00	153.615,00	153.615,00	153.615,00	153.615,00
Imposte totali	43,00%							85.671,00



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente Un esempio pratico

SC **SOCIETÀ DI CAPITALI** **2018**
agenzia entrate

REDDITI QUADRO RF
Determinazione del reddito di impresa

CODICE FISCALE

PERIODO D'IMPOSTA 2017

Mod. N.

Risultato del conto economico	RF4 A) UTILE	153615,00
	RF5 B) PERDITA	,00



Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente Un esempio pratico

Inserire le altre variazioni in aumento nel prospetto associato	RF31 Altre variazioni in aumento	99	2	4298,00	3	4	,00	5	6	,00	
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
		37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	
		43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00	
		49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00	
		4298,00									55 4298,00
RF32 D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO										576000,00	
Variazioni in diminuzione	RF34 Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti										1 2 ,00 ,00
	RF35 Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))										,00
	RF36 Utili da partecipazione in società di persone o in GEIE										,00
RF50	Reddito esente e detassato	Patent box		Ruling							
		1	,00	2	,00						
		(di cui Imprese sociali				Navi/Pesca		Finanza etica e sostenibile			
		3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7 34592,00	



Inserire le altre
variazioni in
diminuzione nel
prospetto associato

Determinazione del reddito



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente Un esempio pratico



REDDITI
QUADRO RN
Determinazione dell'IRES

CODICE FISCALE

PERIODO D'IMPOSTA 2017

IRES		Lib. tot. L. 112/2016	Lib. tot. DL. 35/2005	Legge n. 112/2016	Liberalità		
	RN1 Reddito	,00	,00	(1A ,00)	1B ,00	2	232146,00
Imponibile aggiuntiva IRES	RN6	1 Reddito minimo ,00	2 Reddito 232146,00	3 Perdite non compensate RH ,00	4 Liberalità ,00	5	,00
		6 ACE ,00	7 Reddito complessivo ,00	8 Credito d'imposta ,00	9 Oneri deducibili ,00	10	232146,00
	RN7 a) di cui		1 ,00	soggetto ad aliquota del	2 , %	3	,00
	RN8 b) di cui		1 232146,00		24%	2	55715,00
	RN9 Imposta corrispondente al reddito imponibile						55715,00



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente Un esempio pratico



REDDITI
QUADRO RS
Prospetti vari

CODICE FISCALE

PERIODO D'IMPOSTA 2017

Mod. N. 0 1

Agevolazioni territoriali e settoriali	Tipo		Stato		Anno di decorrenza	Anno di richiesta	Provincia (sigla)	Reddito esente
	RS70	¹ 70	² B	³ 1978	⁴ 2017	⁵ RM	⁶ 34592,00	
	RS71						,00	
	RS72						,00	



Società cooperative – altri aspetti tributari
Studi di settore ed ISA

Gli studi di settore/ISA non sono applicabili a cooperative o consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e di quelle costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi

Quindi si applicano alle cooperative che operano a favore di terzi ancorché a mutualità prevalente

In caso di accertamento in base agli studi/ISA, quando si instaura il contraddittorio, l'Ufficio dovrà tuttavia tener conto che le cooperative operano sul mercato in situazioni influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono gravemente incidere sul volume dei ricavi prodotti



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

Le agevolazioni fiscali per le cooperative a mutualità prevalente

PERDITA DELLA PREVALENZA MUTUALISTICA

Quando per due esercizi consecutivi la cooperativa non rispetta gli indici gestionali di prevalenza stabiliti dagli artt. 2512 e 2513 del Cod. Civ. (requisiti di gestione)

Nel caso in cui vengano modificate le clausole statutarie di non lucratività di cui all'art. 2514 C.C.



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

QUESITI

!!! ATTENZIONE !!!

I quesiti di interesse generale possono essere inviati alla mail

convegni@odcec.roma.it

La risposta, a cura della Commissione Cooperative, verrà pubblicata sul sito dell'Ordine



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Grazie

Andrea Ciccarelli

