



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO

L'IMPOSIZIONE DIRETTA NELLE COOPERATIVE AGRICOLE

a cura di:

Nazzareno Lucentini

AREA DI DELEGA CNDCEC

Fiscalità

CONSIGLIERE DELEGATO

Salvatore Regalbuto

COMMISSIONE DI STUDIO

Fiscalità delle imprese
agricole

PRESIDENTE

Marta Revello

28 MARZO 2025



Commissione di studio CNDCEC “Fiscalità delle imprese agricole”

Consigliere CNDCEC delegato

Salvatore Regalbuto - *Tesoriere CNDCEC e delegato Area “Fiscalità”*

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore area “Fiscalità” Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Marta Revello

Componenti

Matteo Benelli

Alessandro Bonazza

Alessandra Caputo

Simone Cinquepalmi

Patrizia Colonelli

Carmelo Fugazzotto

Marcello Innocenti

Nazzareno Lucentini

Filomena Maio

Alberto Rocchi

Luca Santoprete

Luigi Suriano

Alberto Tealdi

Quirino Vescovo

Salvatore Virone



Sommario

1. PREMESSA	1
2. L'IMPRESA COOPERATIVA. BREVE <i>EXCURSUS</i> DELLA DISCIPLINA CIVILISTICA	1
3. L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ AGRICOLA	4
4. L'EVOLUZIONE NORMATIVA IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE	6
4.1 La riforma tributaria degli anni Settanta	6
4.2 L'incentivo alla capitalizzazione delle società cooperative	8
4.3 Il depotenziamento delle agevolazioni fiscali per le cooperative	8
4.4 Le norme succedutesi alla riforma del diritto societario	10
5. LA NORMATIVA VIGENTE IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE	12
5.1 Le condizioni per usufruire delle agevolazioni tributarie	12
5.2 L'imposizione ai fini IRES	14
5.3 L'IRES premiale	17
5.4 L'imposizione ai fini IRAP	18
5.5 Le cooperative agricole miste	20
5.6 I ristorni	22



1. Premessa

L'impresa cooperativa, a prescindere dal settore nel quale essa opera, già in epoca repubblicana ha trovato una specifica tutela costituzionale e, successivamente, un particolare trattamento per quanto riguarda l'assoggettamento alle imposte.

Con la riforma tributaria degli anni Settanta del secolo scorso il legislatore ha voluto prevedere dei regimi agevolativi per il settore agricolo che, dopo l'uscita dal secondo conflitto mondiale ed a seguito della Riforma agraria del 1951, ha rappresentato il comparto produttivo nazionale trainante per quel fenomeno che, negli annali dell'economia, prende il nome di "Miracolo italiano".

E così, sia la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e delle altre imposte indirette del 1972, sia quella relativa all'imposizione diretta del 1973 derogano ai criteri ordinari di determinazione dei vari tributi.

La riforma fiscale in atto non modifica l'impianto delle disposizioni attualmente in vigore relative all'imposizione diretta della impresa cooperativa.

Tuttavia, la farraginosità della disciplina tributaria, da un lato, e l'evoluzione normativa, dall'altro, hanno contribuito a ingenerare, nel tempo, anche tra gli addetti al settore, dubbi e perplessità sulla corretta applicazione delle stesse norme.

Scopo di questo documento è quello di illustrare la disciplina relativa alla tassazione dei redditi conseguiti dalle cooperative agricole, cercando di risolvere i dubbi interpretativi ancora oggi esistenti in materia.

Da ultimo, sempre con uno sguardo prospettico sulla riforma fiscale in divenire e, nello specifico, sulla prossima emanazione dei testi unici richiamati dall'art. 21 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, tra cui quello riguardante le "Agevolazioni tributarie e regimi di particolari settori", il presente documento potrebbe servire da traccia per l'auspicabile accorpamento delle norme riguardanti le agevolazioni in materia di imposizione diretta relative alle cooperative agricole in un unico "Capo" (rubricato "Società cooperative agricole") da aggiungere al Titolo I (Agricoltura) della Parte Seconda (Agevolazioni permanenti) del predetto Testo Unico.

2. L'impresa cooperativa. Breve *excursus* della disciplina civilistica

La caratteristica primaria dell'impresa cooperativa è rappresentata dalla mutualità, la cui specificità consiste nella partecipazione di tutti i soci alla realizzazione, attraverso un'organizzazione di carattere economico, di bisogni collettivi comuni.



Lo scopo principale della società cooperativa non è, quindi, la produzione di un profitto, bensì la realizzazione di un servizio utilizzabile da tutti i soci, i quali sono, al contempo, membri della cooperativa e destinatari del servizio prodotto dalla cooperativa stessa.

L'art. 45 della Costituzione riconosce esplicitamente la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata, demandando alla legge il compito di promuovere e favorire il relativo incremento con i mezzi ritenuti più idonei.

Il codice civile, prima della riforma del diritto societario, si limitava a stabilire che potevano costituirsi come società cooperative soltanto le imprese che avevano scopo mutualistico, senza fornire peraltro alcuna definizione della nozione di mutualità.

Per contro, fino alla predetta riforma, si sono susseguite una serie di leggi speciali in materia di impresa cooperativa con un variegato utilizzo di termini e concetti, spesso a torto ritenuti sinonimi, ai quali ciascuno attribuiva un significato diverso a seconda dell'evoluzione storica e della propria personale concezione del fenomeno cooperativo.

Con la legge 3 ottobre 2001, n. 366 fu approvata la delega per la riforma del diritto societario e, in particolare, per l'adozione, tra l'altro, di uno o più decreti legislativi recanti la riforma organica della disciplina delle società di capitali e cooperative.

L'art. 5 della citata legge delega ha previsto i principi generali ai quali si è ispirata la riforma delle società cooperative¹, poi attuata con il decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Dalla lettura delle disposizioni contenute nella legge delega emerge, con evidenza, come il legislatore abbia tenuto conto di quanto sancito dall'art. 45 della Costituzione che riconosce una precisa "*funzione sociale*" al mondo cooperativo, in presenza di un accertato "*scopo mutualistico*" e della propria organizzazione democratica, con l'assenza di un mero fine speculativo.

¹ Articolo 5 legge 3 ottobre 2001, n. 366 - Società cooperative.

La riforma della disciplina delle società cooperative di cui al titolo Sesto del libro Quinto del codice civile e alla normativa connessa è ispirata ai principi generali previsti dall'articolo 2, in quanto compatibili, nonché ai seguenti principi generali:

- a) **assicurare il perseguimento della funzione sociale delle cooperative, nonché dello scopo mutualistico da parte dei soci cooperatori;**
- b) definire la cooperazione costituzionalmente riconosciuta, con riferimento alle società che, in possesso dei requisiti richiamati dall'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, svolgono la propria attività prevalentemente in favore dei soci o che comunque si avvalgono, nello svolgimento della propria attività, prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci, e renderla riconoscibile da parte dei terzi;
- c) disciplinare la cooperazione costituzionalmente riconosciuta, conformemente ai principi della disciplina vigente, favorendo il perseguimento dello scopo mutualistico e valorizzandone i relativi istituti;
- d) favorire la partecipazione dei soci cooperatori alle deliberazioni assembleari e rafforzare gli strumenti di controllo interno sulla gestione;
- e) **riservare l'applicazione delle disposizioni fiscali di carattere agevolativo alle società cooperative costituzionalmente riconosciute;**
- f) disciplinare la figura del gruppo cooperativo quale insieme formato da più società cooperative, anche appartenenti a differenti categorie, con la previsione che lo stesso, esercitando poteri ed emanando disposizioni vincolanti per le cooperative che ne fanno parte, configuri una gestione unitaria;
- g) prevedere che alle società cooperative si applichino, in quanto compatibili con la disciplina loro specificamente dedicata, le norme dettate rispettivamente per la società per azioni e per la società a responsabilità limitata a seconda delle caratteristiche dell'impresa cooperativa e della sua capacità di coinvolgere un elevato numero di soggetti.



L'indicazione è stata recepita e lo stesso legislatore delegato ha ritenuto, a giusta ragione, che il riferimento fatto dalla legge delega alle "*cooperative costituzionalmente riconosciute*" fosse sinonimo di "*cooperativa a mutualità prevalente*", stabilendo condizioni e requisiti necessari per acquisire tale "*status*"².

Stando alla definizione contenuta nell'art. 2511 del codice civile, le cooperative sono società a capitale variabile con scopo mutualistico iscritte presso l'albo delle società cooperative di cui all'art. 2512, secondo comma, e all'art. 223-*sexiesdecies* delle disposizioni per l'attuazione del codice civile³.

Con la riformulazione degli articoli 2512 e 2513 del codice civile il legislatore ha definito, rispettivamente, il concetto di cooperativa a mutualità prevalente, fissandone l'ambito dello scambio mutualistico, e i criteri per la definizione della prevalenza, stabilendo precisi criteri "quantitativi" per verificare la presenza della suddetta condizione.

Inoltre, con il successivo art. 2514 sono stati definitivamente riscritti i requisiti, da recepire negli statuti delle cooperative, necessari per annoverare le stesse tra quelle a mutualità prevalente⁴.

In particolare, a fini classificatori, l'art. 2512 del codice civile⁵ dispone che le cooperative di consumo svolgano la propria attività in prevalenza in favore dei soci, le cooperative di lavoro devono avvalersi prevalentemente delle prestazioni lavorative dei propri soci per lo svolgimento della propria attività e le cooperative di produzione o lavoro (o anche di conferimento) devono acquisire beni o servizi in prevalenza apportati dai soci.

Il successivo art. 2513⁶ declina la prevalenza in termini "quantitativi", stabilendo, in via generale, che il principio deve ritenersi rispettato quando per le varie tipologie di cooperative (consumo, lavoro e

² Cfr. "*Le peculiarità delle società cooperative nella redazione dei bilanci e nella gestione aziendale*", Quaderno del CNDCEC, Commissione per lo studio dei Principi Contabili Nazionali; Aprile 2016; par. 1.1, pag. 7.

³ V., *infra*, nota 29.

⁴ Requisiti originariamente previsti dall'articolo 26 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato (d.lgs. C.P.S.) 14 dicembre 1947, n. 1577 (c.d. legge Basevi) ratificata, con modificazioni, con la legge 2 aprile 1951, n. 302.

⁵ Articolo 2512 c.c. – Cooperativa a mutualità prevalente.

[1] Sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che:

- 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;
- 2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;
- 3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

[2] Le società cooperative a mutualità prevalente si iscrivono in un apposito albo, presso il quale depositano annualmente i propri bilanci.

⁶ Articolo 2513 c.c. – Criteri per la definizione della prevalenza.

[1] 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'art. 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'art. 2425, primo comma, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico;
- 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'art. 2425, primo comma, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'art. 2425, primo comma, punto B6.

[2] 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.

[3] 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.



conferimento) il “rapporto” con il socio supera il 50% e introduce l’obbligo, da parte dell’organo amministrativo e dei sindaci, di documentare nella nota integrativa i parametri richiesti.

Per le cooperative agricole, il terzo comma del citato art. 2513 prevede inoltre che la condizione di prevalenza sussiste quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al 50% della quantità o del valore totale dei prodotti⁷.

I requisiti di cui all’**art. 2514** del codice civile, necessari per essere considerate cooperative a mutualità prevalente, da prevedere nei propri statuti, consistono nel:

- 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;
- 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;
- divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;
- 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 cooperative deliberano l’introduzione e la soppressione di tali clausole statutarie con le maggioranze previste per l’assemblea straordinaria.

3. L’esercizio dell’attività agricola

Il codice civile all’art. 2135⁸ fornisce la definizione di imprenditore agricolo.

In concomitanza con la riforma del diritto societario, anche tale normativa è stata novellata per effetto della legge di orientamento e modernizzazione del settore agricolo⁹.

⁷ Ai sensi dell’art. 111-septies disp. att. c.c., “... Le cooperative agricole che esercitano le attività di cui all’art. 2135 del codice sono considerate cooperative a mutualità prevalente se soddisfano le condizioni di cui al terzo comma dell’art. 2513 del codice. Le piccole società cooperative costituite ai sensi della legge 7 agosto 1997, n. 266, nel termine previsto all’art. 223-duodecies del codice devono trasformarsi nella società cooperativa disciplinata dall’art. 2522 del codice”.

⁸ Articolo 2135 c.c. - Imprenditore agricolo

[1] È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

[2] Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

[3] Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l’utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell’azienda normalmente impiegate nell’attività agricola ivi esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

⁹ Cfr. decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, emanato in attuazione della delega di cui all’art. 7 della legge 5 marzo 2001, n. 57, recante disposizioni in materia di apertura e regolazione dei mercati.



La disciplina codicistica considera imprenditori agricoli i soggetti che esercitano la coltivazione del fondo, la selvicoltura, l'allevamento di animali e le attività connesse.

L'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228 ha **esteso la definizione di imprenditore agricolo anche alle cooperative di imprenditori agricoli** e i loro consorzi quando utilizzano, per lo svolgimento della propria attività, prevalentemente prodotti dei soci ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico.

L'equiparazione delle cooperative agricole alla nozione di imprenditore agricolo è stata poi circoscritta a quelle che svolgono le attività connesse di cui al terzo comma dell'art. 2135 del codice civile¹⁰, consistenti nella manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli, nonché nella fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

Tale intervento normativo è importante in quanto chiarisce che le cooperative possono assumere la qualifica di imprenditore agricolo anche quando svolgono in via esclusiva le predette attività connesse, senza obbligo di dover svolgere anche una attività agricola principale, di cui al secondo comma del citato art. 2135.

Volendo brevemente riassumere, anche ai fini dei riflessi che la qualifica di imprenditore agricolo ha nell'ambito dell'imposizione diretta (oggetto del presente documento), si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli, e i loro consorzi, che:

- utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2135, terzo comma, del codice civile prevalentemente prodotti dei soci;
- forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico.

Si ricorda infine che le società cooperative possono anche assumere la qualifica di "imprenditore agricolo professionale", ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99. Sono considerate tali, infatti, nel caso in cui lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 del codice civile, la denominazione sociale contenga l'indicazione di società agricola e almeno un amministratore, che sia anche socio, sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.

¹⁰ In tal senso, la modifica al comma 2 del più volte citato d.lgs. n. 228 del 2001 per effetto del d.l. 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2017, n. 123.



4. L'evoluzione normativa in materia di imposte dirette

4.1 La riforma tributaria degli anni Settanta

Abbiamo ricordato in premessa che il comparto agricolo, nell'ambito della fiscalità, è un settore agevolato e sin dalla riforma degli anni Settanta del secolo scorso tali agevolazioni hanno trovato esatta collocazione nell'impianto normativo dell'epoca.

Peraltro, considerato che molte di quelle norme agevolative sono tuttora attuali, è necessario ripercorrerne la genesi al fine di collocarle, anche temporalmente, nella trattazione sistematica dell'argomento.

La legge 9 ottobre 1971, n. 825 recante delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria¹¹, al punto 10 dell'art. 3, comma 1,¹² ha previsto specifiche agevolazioni per le cooperative (compresi i consorzi tra di esse costituiti), purché nei relativi statuti siano inderogabilmente indicati, e in fatto osservati, i principi della mutualità previsti dalle leggi dello Stato e purché esse siano iscritte nei Registri prefettizi e nello Schedario generale della cooperazione.

La stessa legge di delega, all'art. 9, dispone che le esenzioni, le agevolazioni ed i regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo devono essere regolati limitando, nella misura maggiore possibile, le deroghe ai principi della generalità e della progressività dell'imposizione¹³.

¹¹ Conosciuta anche come riforma Preti dal nome del Ministro delle finanze (Luigi Preti) dell'epoca.

¹² Legge 9 ottobre 1971, n. 825, art. 3:

"La disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche sarà informata ai seguenti principi e criteri direttivi:
... *omissis* ...

10) determinazione, per le società cooperative e loro consorzi, nei cui statuti siano inderogabilmente indicati ed in fatto osservati i principi della mutualità previsti dalla legge dello Stato, e che siano iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione, di una disciplina informata ai seguenti ulteriori principi e criteri direttivi: a) esenzione dei redditi realizzati da società cooperative agricole e loro consorzi, anche mediante l'allevamento del bestiame, entro i limiti della potenzialità dei fondi dei soci, e la manipolazione, trasformazione o alienazione dei prodotti conferiti dai soci in misura non eccedente la produzione dei fondi propri, o condotti in affitto, a mezzadria o colonia, in quanto rientranti nell'esercizio normale dell'agricoltura, nonché dei redditi realizzati dalle società cooperative della piccola pesca e loro consorzi; b) esenzione dei redditi realizzati da società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi, quando nelle cooperative stesse l'apporto dell'opera personale prestata con carattere di continuità dai soci risulti non inferiore al 60 per cento rispetto all'impiego degli altri fattori produttivi e quando anche per i soci delle cooperative di produzione ricorrano tutti i requisiti fissati, 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 e integrazioni. Quando l'apporto dell'opera personale dei soci non è inferiore al 40 per cento, l'aliquota di imposta da applicare è del 50 per cento; c) applicazione a tutte le società cooperative e loro consorzi, diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), di una aliquota di imposta proporzionalmente ridotta in misura non inferiore alle agevolazioni ed esenzioni previste dal testo unico delle leggi sulle imposte dirette approvato con decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645, e da leggi speciali complessivamente considerate, ferme restando le detrazioni previste dall'art. 111 del citato testo unico, maggiorandole, per quanto si riferisce alla lettera b), sino a un massimo del 20 per cento per i salari correnti; d) esenzione dei redditi derivanti dall'eventuale esercizio di attività commerciali svolte in occasione di manifestazioni propagandistiche da partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali o regionali e connesse con il conseguimento dei fini istituzionali propri dei partiti medesimi.

¹³ Lo stesso art. 9 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, al punto 1) precisa pure che "Le esenzioni e le agevolazioni e i regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo in materia di imposte dirette attualmente stabiliti da altre leggi, se le finalità perseguite sussistono tuttora e siano conformi agli obiettivi del programma economico nazionale, saranno, in quanto



In sintonia con i richiamati principi ispiratori del legislatore delegante, è stato emanato il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (entrato in vigore il 1° gennaio 1974) recante la “Disciplina delle agevolazioni tributarie”.

In particolare, il titolo terzo di tale decreto riguarda le agevolazioni per la cooperazione e include l'art. 10 il quale disponeva, originariamente, l'esenzione totale dalle imposte sui redditi conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi attraverso l'attività zootecnica e la lavorazione e/o trasformazione dei prodotti conferiti dai soci¹⁴.

Le condizioni generali di applicabilità delle predette agevolazioni in materia di imposte dirette per le cooperative sono previste dal successivo art. 14 dello stesso d.P.R. n. 601/1973.

Quest'ultima norma prevede che le già menzionate agevolazioni si applichino alle cooperative e loro consorzi che siano disciplinati dai “principi della mutualità” statuiti dalle leggi dello Stato e siano “iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione”.

In tale periodo, stante l'indeterminatezza del concetto civilistico di mutualità, il legislatore stabiliva che i “requisiti della mutualità” venivano ritenuti sussistenti quando negli statuti erano espressamente e inderogabilmente previste le seguenti condizioni, indicate nell'art. 26 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577 e successive modificazioni, e tali condizioni erano state in fatto osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dalla approvazione degli statuti stessi:

- a) divieto di distribuzione dei dividendi superiori alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato¹⁵;
- b) divieto di distribuzione delle riserve tra i soci durante la vita sociale;
- c) devoluzione del patrimonio residuo delle cooperative in liquidazione, dedotti il capitale versato e rivalutato e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

Ai fini della fruizione degli incentivi fiscali (ma anche, nella fattispecie, di altra natura) era, inoltre, richiesto che le cooperative, ai sensi dell'art. 11 della legge 31 gennaio 1992, n. 59, destinassero una quota degli utili annuali (pari al 3%) ai Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

possibile, sostituiti dalla concessione di contributi, anche sotto forma di buoni di imposta, commisurati a parametri da determinare senza riferimento all'imponibile”.

¹⁴ Come si evince dalla relazione ministeriale allo schema del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, il trattamento agevolativo assolve all'esigenza di evitare una duplicazione d'imposta poiché i redditi conseguiti dalla cooperativa a seguito della lavorazione dei prodotti conferiti dai soci sono già compresi nel reddito agrario accertato in capo ai soci medesimi.

¹⁵ In tale contesto, si evidenzia come, ora, per effetto di quanto sancito dall'art. 17, ultimo comma, della legge 19 marzo 1983, n. 72, la remunerazione massima ammessa del capitale è stabilita in misura pari a quella dei “prestiti sociali”.



4.2 L'incentivo alla capitalizzazione delle società cooperative

Se è vero che la portata delle agevolazioni introdotte negli anni Settanta riposa sulla intassabilità degli utili destinati a riserve (indivisibili) delle cooperative, è altrettanto vero che il fenomeno della sottocapitalizzazione della maggior parte delle imprese italiane (già presente all'epoca) colpisce in maniera più stringente il comparto delle cooperative, considerato il limitato apporto di capitale da parte dei singoli soci.

In tale solco si inserisce il primo intervento del legislatore fiscale, successivo all'emanazione del decreto legislativo (delegato dalla riforma Preti), in materia di agevolazioni tributarie alle cooperative.

Nel perdurare della fase congiunturale che attraversava la seconda metà degli anni Settanta (per certi versi simile a quella in corso), viene emanata la legge n. 904¹⁶ del 1977 meglio conosciuta come legge Pandolfi (dal nome del Ministro delle finanze dell'epoca).

All'interno dell'impianto normativo, l'art. 12 – nato con l'intento di dare corpo alle agevolazioni in materia di società cooperative, e ferme restando le disposizioni portate dal citato titolo terzo del d.P.R. n. 601 del 1973 – esclude dalla formazione del reddito imponibile le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che fosse esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma.

Da allora, per quasi quindici anni, non si sono più avuti interventi normativi strutturali a sostegno della cooperazione fino all'emanazione della legge 31 gennaio 1992, n. 59¹⁷ che favorisce l'autofinanziamento delle cooperative, mediante ulteriori incentivazioni, che vanno ad aggiungersi alla già prevista intassabilità degli utili accantonati a riserve indivisibili, per chi intenda divenire socio ovvero aumentare la sua partecipazione.

La legge n. 59 del 1992 introduce, infatti, oltre alla remunerazione del capitale sottoscritto, la possibilità di rivalutare gratuitamente il capitale sociale entro certi limiti, e istituisce la figura di soci con particolari diritti (sovventori, finanziatori, possessori di azioni di partecipazione cooperativa)¹⁸.

4.3 Il depotenziamento delle agevolazioni fiscali per le cooperative

Negli anni successivi all'emanazione delle prime agevolazioni tributarie in materia di cooperazione, le stesse sono state oggetto di ripetuti interventi normativi, che hanno avuto come effetto il forte ridimensionamento dei vantaggi fiscali originariamente accordati.

¹⁶ Legge 16 dicembre 1977, n. 904, recante Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria.

¹⁷ La legge rubricata "Nuove norme in materia di società cooperative" è stata emanata, in epoca precedente alla riforma del diritto societario, allo scopo di regolamentare il comparto delle società cooperative, per supplire anche al vuoto dell'impianto codicistico dell'epoca. Molte delle norme in essa contenute sopravvivono tuttora alle nuove introdotte nel libro quinto, titolo sesto del codice civile.

¹⁸ Dette incentivazioni esulano dall'argomento trattato nel presente documento. Per un loro approfondimento si cfr. gli articoli 4, 5, 6, 7 e 10 della legge 31 gennaio 1992, n. 59.



Invero, il quadro di applicazione delle agevolazioni fiscali alle cooperative risulta instabile e soggetto a mutazioni nel periodo a cavallo del nuovo millennio.

Di seguito, si riporta un breve *excursus* dei provvedimenti che hanno impattato sulla imposizione diretta delle cooperative, che poi si completa con le norme attualmente a regime, successive all'avvento della riforma del diritto societario¹⁹.

Con l'art. 21, comma 10, della **legge 27 dicembre 1997, n. 499**²⁰, viene introdotto il c.d. meccanismo per evitare l'effetto "imposte su imposte", che neutralizza l'effetto distorsivo determinato dalla tassazione sulle variazioni fiscali relative alle imposte indeducibili. Il meccanismo riconosce, in sostanza, il diritto a effettuare, in sede di dichiarazione dei redditi, una variazione in diminuzione pari alla variazione in aumento delle imposte già pagate, evitando così il fenomeno della doppia tassazione. Infatti, la quota minima di utili netti da tassare è già compresa nell'imponibile e in questo modo si evita di tassare nuovamente la suddetta quota.

Una prima limitazione alle originarie agevolazioni in materia di cooperative è recata dall'art. 6 del **d.l. 15 aprile 2002, n. 63** (convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112)²¹, emanato per il progressivo adeguamento ai principi comunitari del regime tributario delle società cooperative.

In particolare, il citato art. 6 reca due distinte disposizioni:

- la prima (comma 1) riguarda la genericità delle cooperative e stabilisce l'impossibilità di applicare l'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 alla quota del 10 per cento degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria. Considerato che ai sensi dell'art. 2545-*quater* del codice civile le società cooperative devono destinare a riserva legale almeno il 30 per cento dell'utile netto annuale, ne consegue il concorso alla formazione del reddito imponibile di un importo pari al 3% (10% x 30%) del risultato di bilancio;
- l'altra disposizione (comma 4), più complessa, prelude l'imminente riforma del diritto societario e il riordino del trattamento tributario delle società cooperative e loro consorzi, tant'è che la sua

¹⁹ Per una rassegna di queste ultime norme, cfr. il successivo paragrafo 4.4.

²⁰ Articolo 21 - Disposizioni per il recupero d'imponibile

[10] Ai fini dell'applicazione dell'art. 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'art. 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.

²¹ D.l. 15 aprile 2002, n. 63. Articolo 6 - Progressivo adeguamento ai principi comunitari del regime tributario delle società cooperative.

[1] 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.

[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'art. 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.



applicazione è di natura transitoria (due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2001).

Quest'ultima disposizione, fatto salvo quanto previsto dal precedente comma 1, limita l'applicazione dell'agevolazione ex art. 12 della legge n. 904/1997 al 39 per cento (ovvero al 60 per cento, per le sole cooperative agricole e della piccola pesca e loro consorzi) della rimanente quota degli utili netti annuali destinati a riserva indivisibile.

4.4 Le norme succedutesi alla riforma del diritto societario

Al fine di adeguare il regime tributario delle società cooperative alla nuova disciplina civilistica introdotta con la riforma del diritto societario²², la **legge 30 dicembre 2004, n. 311** (legge finanziaria per il 2005) ha confermato e, in parte, modificato la previgente normativa contenuta nell'art. 6 del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63.

Le disposizioni deputate a disciplinare il nuovo regime tributario delle società cooperative e loro consorzi, tuttora vigenti, sono contenute nei commi da 460 a 466 e nel comma 468 dell'articolo unico della legge n. 311 del 2004²³.

²² Di cui al decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6 (cfr. precedente par. 2).

²³ Legge 30 dicembre 2004 n. 311 – Articolo 1.

[460] Fermo restando quanto disposto dall'art. 6, commi 1, 2 e 3, del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112, l'art. 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'art. 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) per la quota del 40 per cento degli utili netti annuali delle altre cooperative e loro consorzi.

b.1) per la quota del 50 per cento degli utili netti annuali dei consorzi agrari di cui all'art. 9 della legge 23 luglio 2009, n. 99;

b-bis) per la quota del 65 per cento degli utili netti annuali delle società cooperative di consumo e loro consorzi.

[461] L'art. 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.

[462] L'art. 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, si applica limitatamente al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive.

[463] Le previsioni di cui ai commi da 460 a 462 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.

[464] A decorrere dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, in deroga all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, per le società cooperative e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente l'applicabilità dell'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, è limitata alla quota del 30 per cento degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto. Per le società cooperative di consumo e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente la quota di cui al periodo precedente è stabilita nella misura del 23 per cento. Resta ferma la limitazione di cui all'art. 6, comma 1, del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112.

[465] Gli interessi sulle somme che i soci persone fisiche versano alle società cooperative e loro consorzi alle condizioni previste dall'art. 13 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, sono indeducibili per la parte che supera l'ammontare calcolato con riferimento alla misura minima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi, aumentata dello 0,90 per cento.

[466] Le disposizioni dei commi da 460 a 465 si applicano a decorrere dai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2003.

[468] All'art. 11, comma 4, della legge 31 gennaio 1992, n. 59, il secondo periodo è soppresso.



Per la prima volta il legislatore, adeguandosi alla riforma del diritto societario che ha impattato anche sul titolo sesto del libro quinto del codice civile²⁴, distingue il trattamento agevolativo delle cooperative a mutualità prevalente rispetto a quello delle cooperative c.d. “diverse”.

Con riguardo alla prima categoria di cooperative (quelle, appunto, a mutualità prevalente), il **comma 460** – con particolare riferimento alle cooperative agricole e loro consorzi di cui al d.lgs. n. 228/2001, che qui interessano – riduce (rispetto a quanto precedentemente stabilito dal d.l. n. 63 del 2002) al 20% la quota tassata degli utili netti annuali e il successivo **comma 461** stabilisce, allo stesso tempo, che alla predetta quota di utili non si applicano le agevolazioni tributarie di cui al più volte richiamato art. 10 del d.P.R. n. 601 del 1973.

Per quanto riguarda, invece, le cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente, il **comma 464** fissa nella misura del 30% la quota di utili tassata (con l'unica differenza per le cooperative di consumo la cui quota viene fissata al 23%).

Il sostanziale depotenziamento delle agevolazioni, di cui si è fatto cenno nel precedente paragrafo, è stato ulteriormente portato avanti con il **d.l. 25 giugno 2008, n. 112**²⁵ e ancora con il **d.l. 13 agosto 2011, n. 138**²⁶.

In particolare, tale ultimo provvedimento, nel mantenere invariata per le cooperative agricole (e loro consorzi) la misura del 20% della quota di utili imponibile (cfr. art. 2, comma 36-*bis*), con il successivo comma 36-*ter* ha previsto per le cooperative (di qualunque natura) l'imponibilità (*rectius*: “l'esclusione dal reddito di cui all'art. 12 della legge n. 904/1977 non si applica”) della quota del 10% degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria. Ne consegue che detti utili, benché destinati alla riserva minima obbligatoria (di cui all'art. 2545-*quater*, comma 1, c.c.), restano tassabili in misura pari al 3% del loro ammontare (10% del 30%, ipotizzando che l'accantonamento a riserva legale sia pari a quello minimo per legge).

A tal proposito, vale la pena riprendere il contenuto dell'art. 11 della legge n. 59/1992 (sopra richiamato²⁷), ai sensi del quale le società cooperative sono obbligate a destinare una quota pari al 3% degli utili annuali ai “Fondi mutualistici” costituiti dalle associazioni nazionali di rappresentanza del movimento cooperativo, per ricordare che esse possono comunque dedurre fiscalmente la quota assegnata.

A conclusione di questa panoramica sull'evoluzione delle agevolazioni tributarie riguardanti le cooperative agricole a mutualità prevalente, e relativamente al solo reddito di natura agricola (per le cooperative c.d. miste cfr. il successivo paragrafo 5.5), si riporta di seguito una tabella di sintesi.

²⁴ Titolo sesto rubricato “Delle società cooperative e delle mutue assicuratrici”.

²⁵ Convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, cfr. art. 82, commi da 25 a 29.

²⁶ Convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 (c.d. Manovra correttiva di Ferragosto).

²⁷ Tale norma è stata, successivamente, ripresa e collocata in maniera sistematica all'interno delle disposizioni generali riguardanti le società cooperative (cfr. l'art. 2545-*quater*, comma 2, del codice civile).



Tabella A

Dall'esercizio 2008		Dall'esercizio 2012			
Quota utile imponibile	Quota utile non imponibile	Quota utile imponibile	Quota imponibile (10%) riserva minima obbligatoria	Totale utili tassabili	Totale utili non tassabili
20%	80%	20%	3%	23%	77%

Occorre infine segnalare che, a partire dal periodo di imposta 2014, le cooperative agricole che rivestono la qualifica di "società agricole" di cui all'art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (come modificato dal successivo d.lgs. n. 101/2005), possono, per opzione, determinare il proprio reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR (reddito agrario), in luogo dei criteri ordinari applicati per la determinazione del "reddito d'impresa" come sin qui illustrati (cfr. il già abrogato comma 1093 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, la cui efficacia è stata ripristinata dal comma 36 dell'art. 1 della legge n. 147/2013).

5. La normativa vigente in materia di imposte dirette

5.1 Le condizioni per usufruire delle agevolazioni tributarie

In via preliminare, occorre ricordare che lo stesso legislatore delegato del 2003, che ha riformato la normativa codicistica delle società di capitali e delle cooperative, ha modificato altresì le disposizioni transitorie e di attuazione del codice civile (R.D. n. 318/1942), prevedendo che:

- le cooperative agricole che esercitano le attività di cui all'art. 2135 del codice civile sono considerate cooperative a mutualità prevalente se soddisfano le condizioni di cui al terzo comma dell'art. 2513 del codice (così l'art. 111-*septies*, comma 1);
- le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente (così l'art. 223-*duodecies*, sesto comma).

Al fine di usufruire della normativa di favore, è necessario dunque che sussistano in capo alla cooperativa le condizioni della mutualità prevalente e che la cooperativa eserciti una delle attività di cui all'art. 2135 del codice civile²⁸.

È pure necessaria l'iscrizione all'Albo delle cooperative di cui al d.m. 23 giugno 2004²⁹, formato da due sezioni: nella prima devono iscriversi le società cooperative a mutualità prevalente di cui agli articoli 2512, 2513 e 2514 del codice civile, mentre nella seconda le altre società cooperative.

²⁸ A tal riguardo, cfr. il precedente paragrafo 3.

²⁹ Con il decreto del soppresso Ministero delle attività produttive è stato istituito l'Albo nazionale degli enti cooperativi, previsto dall'art. 15 del d.lgs. 2 agosto 2002, n. 220 (nonché dall'art. 223-*sexiesdecies* del R.D. 30 marzo 1942, n. 318), e destinato a sostituire lo schedario generale della cooperazione e i registri prefettizi, previsti dalle disposizioni contenute nel



La cooperativa a mutualità prevalente è caratterizzata, in linea generale, dal possesso di due condizioni:

- prevedere all'interno del proprio statuto sociale i requisiti indicati nell'art. 2514 del codice civile³⁰;
- rispettare le condizioni della prevalenza secondo i criteri previsti dall'art. 2513 del codice civile, i quali devono, pure, essere attestati dagli amministratori e dai sindaci nella nota integrativa al bilancio.

L'art. 2513 del codice civile, al terzo comma, detta un criterio di calcolo *ad hoc* per la condizione di prevalenza nelle cooperative agricole, che si considera sussistente quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al 50% della quantità o del valore totale dei prodotti³¹. Con la conseguenza che non si rende necessario, ai fini della determinazione della mutualità, riferirsi al rapporto di cui alla lettera c) dell'art. 2513 del codice civile che resta fermo per tutte le altre cooperative di conferimento.

Nelle cooperative c.d. di "conferimento" il rispetto del criterio della prevalenza si ottiene quando i fattori necessari alla produzione (beni o servizi) risultano acquisiti dai soci in via prevalente e lo scambio mutualistico si realizza nell'area costi per materie e/o costo per servizi conferiti dai soci/fornitori³², e ne sono tipico esempio le cooperative agricole che manipolano e trasformano i prodotti conferiti, appunto, dai soci e ne curano anche la successiva fase di commercializzazione.

Una breve digressione che non impatta sui criteri di tassazione delle cooperative agricole, ma che incide sui criteri di determinazione della prevalenza, riguarda le diverse tipologie di cooperative che esistono nell'ambito del settore agricolo.

Oltre alle cooperative di conferimento e (eventuale) trasformazione – di cui abbiamo fatto cenno finora e che sono quelle maggiormente diffuse perché contribuiscono a coprire gran parte della filiera agricola negli specifici comparti o settori di trasformazione (classici esempi: conferimento olive e trasformazione in olio; uva in vino; latte in formaggi; oppure il solo conferimento dei primi, come ad esempio le nocciole o altri prodotti agricoli dove difficilmente la cooperative riesce a chiudere la filiera) – ci sono altri tipi di cooperative per le quali il decreto interministeriale (Attività produttive ed Economia e finanze) 30 dicembre 2005 ha introdotto regimi derogatori ai criteri per la definizione della prevalenza (di cui all'art. 2513 c.c.), quali:

d.lgs. C.P.S. n. 1577/1947. L'albo è gestito con modalità informatiche dagli Uffici delle Camere di commercio ed è tenuto ai fini anagrafici e allo scopo di individuare i soggetti interessati dalle agevolazioni di carattere fiscale.

³⁰ Cfr. il precedente paragrafo 2.

³¹ Tale criterio viene ribadito dall'art. 111-*septies* delle disposizioni transitorie e di attuazione del codice civile (R.D. n. 318/1942) che, al secondo cpv., così recita: "Le cooperative agricole che esercitano le attività indicate dall'art. 2135 del Codice civile sono considerate cooperative a mutualità prevalente se soddisfano la condizione di cui al terzo comma dell'art. 2513 del codice".

³² Le cooperative di "conferimento" non sono necessariamente solo quelle agricole. In tali altri casi la misurazione della mutualità prevalente, sempre disciplinata dall'art. 2513 primo comma del codice civile, viene fatta all'interno delle voci B6 (costi delle materie prime e merci) e B7 (costi per servizi) del conto economico, attraverso una proporzione tra i beni/servizi conferiti da soci ed i beni/servizi acquisiti da terzi fornitori, e si ha per conseguita quando i primi (conferimenti da soci) sono superiori al cinquanta per cento del totale dei costi per beni/servizi (compresi quelli acquisiti da terzi) della specifica voce del conto economico.



- cooperative agricole di allevamento nelle quali 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;
- cooperative agricole di conduzione associata di terreni dove la condizione di prevalenza è rispettata quando l'estensione dei terreni coltivati dai soci supera il 50% dell'estensione totale dei terreni condotti dalla cooperativa.

Del comparto agricolo fanno, infine, parte anche le cooperative della pesca che hanno quale obiettivo principale quello di mantenere l'occupazione degli operatori del settore con attività anche accessorie e utilizzo delle imbarcazioni dei singoli soci o appartenenti alle stesse società.

5.2 L'imposizione ai fini IRES

Le società cooperative, ai fini dell'imposta sul reddito delle società, rientrano tra i soggetti richiamati dall'art. 73 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti, anche soltanto TUIR) e soggiacciono, pertanto, alle norme contenute nel Titolo secondo del TUIR.

Tuttavia, per effetto delle varie agevolazioni tributarie sopra richiamate, le cooperative agricole a mutualità prevalente fruiscono delle disposizioni contenute nell'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, e dei richiami fatti dalle norme successive alla c.d. legge Pandolfi.

Pertanto, tali cooperative sottopongono a tassazione il 23% degli utili conseguiti³³.

Inoltre, qualora la cooperativa agricola rispetti i requisiti richiamati dall'art. 10 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, potrà anche applicare l'art. 21, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, che neutralizza l'effetto distorsivo determinato dalla tassazione sulle variazioni fiscali relative alle imposte indeducibili.

La Tabella B di seguito riportata chiarisce meglio, attraverso un esempio, il meccanismo sopra descritto.

³³ Cfr. la Tabella A riportata nel precedente paragrafo 4.4.

**Tabella B** - Prospetto di calcolo dell'IRES nella cooperativa agricola a mutualità prevalente

A	Utile bilancio ante IRES	24.000,00	
B	Variazioni in aumento TUIR (compresa IRAP)	15.000,00	
B-bis	Variazioni in diminuzione TUIR	5.000,00	
B-ter	Reddito esente art. 10 d.P.R. 601/73 (B - B-bis)	10.000,00	--> al rigo RF50
C	Variazione in aumento per IRES su utile (A*23%*24%)	1.324,80	
D	Variazione in aumento per IRES su variazioni in aumento ((B - b-bis - b-ter) *24%)	0,00	
E	Totale variazioni in aumento per IRES (C+D)	1.324,80	
F	Utile netto (A-E)	22.675,20	
G	Variazione in diminuzione per IRES (77% di E)	1.020,10	
H	Variazione in diminuzione per accantonamento riserve indivisibili (74% di F)	16.779,65	--> al rigo RF55
I	Variazione in diminuzione per accantonamento fondi mutualistici (3% di F)	680,26	
L	Totale variazioni in diminuzione (G+H+I)	18.480,00	
M	Reddito imponibile (F + B - B-bis - B-ter + E - L)	5.520,00	
N	IRES (N*24%)	1.324,80	
<u>Elementi:</u>			
Si ipotizza che la cooperativa accantoni interamente l'utile di esercizio disponibile alle riserve indivisibili ex-art. 12 l. 904/77, dedotta la sola quota del 3% da destinare ai fondi mutualistici			
<u>Variazioni in aumento</u>		15.000,00	
- Irap		8.000,00	
- compensi amministratori non pagati		5.000,00	
- sopravvenienze passive non deducibili		2.000,00	
<u>Variazioni in diminuzione</u>		5.000,00	
- sopravvenienze attive non tassabili		5.000,00	

Per quanto riguarda il modello dichiarativo **REDDITI SC** è necessario porre attenzione ai diversi righe e sezioni, taluni appositamente dedicati, nei quali fare emergere le particolari modalità di determinazione del reddito e di tassazione, che le speciali disposizioni legislative riservano al sistema cooperativo.

Nel presente documento ci limiteremo a evidenziare le parti del **quadro RF** (di determinazione del reddito d'impresa), da compilare in ordine alle richiamate agevolazioni.

Tra le variazioni in diminuzione, va compilato il **rigo RF50**, colonna 10, per indicare l'ammontare del reddito esente ai fini IRES, corrispondente alla differenza (positiva) tra variazioni in aumento e variazioni in diminuzione apportate al risultato di esercizio (alle condizioni di cui all'art. 10 d.P.R. 601/1973).

Al riguardo, vale la pena ribadire che soltanto le cooperative esercenti le attività ricomprese nell'art. 10 d.P.R. 601/1973 (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) possono portare in diminuzione gli imponibili derivanti dalle variazioni fiscali.

L'esenzione in parola spetta non solo per le variazioni in aumento derivanti dall'applicazione di norme del TUIR, ma anche per le altre variazioni previste ai fini IRES e rinvenibili in altre disposizioni normative, quali quelle relative all'indeducibilità dall'IRES, dell'IRAP e dell'IMU³⁴.

Inoltre, l'agevolazione ex art. 10 del d.P.R. n. 601/1973 spetta pure nei casi in cui:

- le attività di trasformazione non rispettino i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR;
- i prodotti lavorati dalla cooperativa non siano conferiti dai soci, essendo sufficiente che l'apporto dei soci sia prevalente;
- i prodotti conferiti dai soci non rispettino i limiti della potenzialità dei loro terreni, fermo restando che qualora il socio acquisti presso terzi dei beni e li conferisca in cooperativa realizza un'operazione commerciale che non può rientrare per il socio stesso nel reddito agrario.

L'importo del rigo RF50, colonna 10, deve essere riportato anche nel prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali (cooperative agricole, della piccola pesca e di produzione e lavoro) posto nel **quadro RS** (righe da RS70 a RS72, codice 70).

Ritornando alla compilazione del quadro RF, al **rigo RF55**, codice 99, deve essere indicata la quota dell'utile esclusa da tassazione (se accantonata alle riserve indivisibili) che per le cooperative agricole, della piccola pesca e loro consorzi, corrisponde al 77% in quanto, come più volte detto, il 23% è comunque tassato.

In sostanza, al rigo RF55 va riportato, solitamente, il 77% dell'utile netto di bilancio ante imposte³⁵.

Per concludere la trattazione in ambito IRES, occorre fare un accenno alle eventuali perdite fiscali da riportare.

L'art. 84 del TUIR al comma 1 dispone che *"per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile"*, come nel caso dell'art. 12 della legge n. 904/1977 per le cooperative a mutualità prevalente, la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti.

La disposizione tiene conto dell'ipotesi in cui, in periodi d'imposta con risultato positivo parzialmente esente da tassazione (secondo le regole viste in precedenza), ne seguano altri in cui l'ente produce una perdita fiscale³⁶.

³⁴ In tal senso, la risposta dell'Agenzia delle entrate alla richiesta di consulenza giuridica n. 954-20/2013 del 18 dicembre 2013.

³⁵ Come si evince anche dalla Tabella B che precede.

³⁶ Si osserva che l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 129/E del 13 dicembre 2010, ha ritenuto che "le società cooperative che godono delle agevolazioni di cui agli articoli 10 e 11 del DPR n. 601 del 1973 non rientrino nell'ambito di applicazione della limitazione di cui all'art. 83, comma 1, secondo periodo, del TUIR" secondo cui "In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi".



5.3 L'IRES premiale

L'art. 1 della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di bilancio 2025), nei commi da 436 a 444, ha previsto la riduzione dell'aliquota IRES dal 24% al 20%, per il solo periodo di imposta 2025, a favore dei soggetti indicati dall'art. 73, comma 1, lett. a), b) e d) del TUIR (tra cui rientrano anche le società cooperative) che reinvestono parte degli utili nell'acquisto di beni strumentali altamente tecnologici.

La novella disciplina anticipa, in via transitoria, l'attuazione dalla delega al Governo per la riforma fiscale di cui alla legge 9 agosto 2023, n. 111, che aveva già previsto, all'art. 6, comma 1, lettera a), una riduzione dell'aliquota IRES a fronte dell'impiego in investimenti qualificati o in nuove assunzioni di una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito d'impresa, entro i due periodi d'imposta successivi alla sua produzione.

Nello specifico, la nuova misura agevolativa trova applicazione nei casi in cui vengano soddisfatte, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a) **accantonamento** di una quota non inferiore all'80% dell'utile netto dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2024 ad "apposita" riserva, con divieto di sua distribuzione fino al secondo esercizio successivo a quello in cui è maturato l'utile;
- b) **reinvestimento** di un ammontare non inferiore al 30% degli utili accantonati (di cui alla precedente lett. a) e, comunque, non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, mediante l'acquisto, anche con contratti di locazione finanziaria, per importo complessivo non inferiore a euro 20.000, di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, indicati negli allegati A e B annessi alla legge n. 232/2016 (investimenti beni strumentali Transizione 4.0), nonché nell'art. 38 del d.l. n. 19/2024 (investimenti beni strumentali Transizione 5.0);
- c) **incremento occupazionale** nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, in modo tale che: *i)* il numero di unità lavorative per anno (ULA) non sia diminuito rispetto alla media del triennio precedente (2022-2024); *ii)* siano effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 216/2023, in misura pari almeno all'1% del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e, comunque, in misura non inferiore a un lavoratore dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- d) **non aver fatto ricorso** all'istituto della cassa integrazione guadagni (CIG) nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 o in quello successivo, ad eccezione dell'integrazione salariale ordinaria corrisposta nei casi di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 148/2015.

A prescindere dalla molteplicità delle condizioni richieste per accedere al regime di favore, che rende di per sé l'agevolazione piuttosto selettiva, si fa rilevare in prima istanza che per le società cooperative la disciplina in commento genera un problema operativo rappresentato dall'obbligo di accantonare ad apposita riserva una quota non inferiore all'80% degli utili di bilancio.



Occorre infatti riprendere quanto già detto in precedenza sull'obbligatorietà per le società cooperative, *ex art. 2545-quater* del codice civile, di destinare alla riserva legale un ammontare pari al 30% degli utili e una ulteriore quota del 3% degli stessi ai fondi mutualistici. Di conseguenza, la quota disponibile per ulteriori utilizzi ammonterebbe al solo 67%.

Peraltro, per le società cooperative la *ratio* della novella, limitatamente all'accantonamento degli utili (cfr. precedente lettera "a"), sarebbe in ogni modo preservata dall'indivisibilità delle riserve – disposta dall'art. 2545-ter del codice civile e anche dalla legge n. 904/1977 – che costituisce, altresì, elemento necessario per godere delle agevolazioni tributarie in materia di imposte dirette (illustrate in precedenza).

Pertanto, ci si augura che si riesca a chiarire, quanto prima, se le cooperative possono avvalersi dell'IRES premiale, anche attraverso l'emanando decreto attuativo della disciplina in commento (previsto dal comma 444 della legge istitutiva). In quella sede, infatti, potrebbe essere recepito l'indirizzo, prevalso in dottrina successivamente all'emanazione della norma in esame, secondo il quale l'indisponibilità delle riserve sancita dalle norme imperative sulle cooperative supplisce alle meno rigorose disposizioni introdotte dalla legge n. 207/2024 che prevedono, appunto, l'accantonamento dell'utile 2025 in una "apposita" riserva e il vincolo per la stessa a rimanere indisponibile per soli due anni (laddove per le riserve accantonate dalle cooperative il vincolo di indisponibilità è perpetuo).

Per quanto concerne il comparto delle cooperative agricole, che qui interessa, occorre inoltre rilevare come le agevolazioni di cui già godono tali enti (cfr., al riguardo, il paragrafo precedente) e che riducono notevolmente il loro reddito imponibile, fanno sostanzialmente venir meno l'interesse per la norma di favore prevista dalla legge di bilancio 2025.

5.4 L'imposizione ai fini IRAP

Le cooperative agricole, ovvero quelle che esercitano un'attività ai sensi dell'art. 32 del TUIR, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, non sono più soggette all'imposta regionale sulle attività produttive³⁷, per effetto di quanto previsto dall'art. 1, comma 70, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016).

Anteriormente al predetto provvedimento, le cooperative agricole fruivano comunque di un'aliquota agevolata dell'1,9%, per effetto della disposizione contenuta nell'art. 45, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997.

Per effetto delle modifiche introdotte dalla citata legge n. 208 del 2015, con l'aggiunta della lettera *c-bis*) all'art. 3, comma 2, del citato d.lgs. n. 446/1997, sotto un profilo soggettivo risultano escluse dal tributo:

³⁷ Istituita con il d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.



- le cooperative di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 227/2001, ovvero cooperative forestali e loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, comprese le sistemazioni idraulico-forestali;
- le cooperative agricole di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973, comprese quelle della piccola pesca. Si tratta delle cooperative agricole di allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci, nonché di manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci (come, ad esempio, le cantine sociali e le latterie sociali).

Sotto un profilo oggettivo, sono pertanto escluse da IRAP le attività di:

- coltivazione del fondo;
- selvicoltura;
- allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno, secondo i parametri di cui al d.m. 15 marzo 2019;
- produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- attività di cui all'art. 2135, terzo comma, del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati con d.m. 13 febbraio 2015.

Sono invece soggette a IRAP, ancorché esercitate in forma cooperativa, le seguenti attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile non rientranti nel reddito agrario:

- allevamento di animali eccedenti i limiti del reddito agrario;
- produzione di energia elettrica tassata forfetariamente;
- agriturismo;
- attività connesse non comprese nel reddito agrario;
- produzione di vegetali oltre al secondo piano produttivo.

Per quanto riguarda il modello **dichiarativo IRAP** occorre ricordare che l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 93/E del 18 luglio 2017, ha chiarito che le società esonerate dal versamento dell'IRAP sono comunque tenute alla presentazione della dichiarazione se determinano il diritto annuale dovuto alla Camera di commercio in base al "fatturato" e non in misura fissa, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria di acquisire le informazioni utili all'applicazione del predetto diritto camerale da comunicare agli enti interessati.

Pertanto, le cooperative agricole di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973, in quanto soggetti tenuti alla determinazione del diritto camerale annuale in base al "fatturato", compilano il **quadro IC** del modello dichiarativo IRAP poiché determinano il valore della produzione ai sensi dell'art. 5 del d.lgs.



n. 446/1997. Tuttavia, trattandosi di soggetti passivi esclusi dall'imposta, indicano al **rigo IC57**, con il **codice 11**, tra le variazioni in diminuzione, la quota del valore della produzione riferita all'attività agricola che rimane così esclusa da imposizione.

Le cooperative agricole si potranno anche trovare nella condizione di assolvere il tributo regionale su una quota di valore della produzione netta relativa a una attività non esclusa dall'applicazione dell'imposta, quale, ad esempio, il commercio di beni nei confronti di non soci o altre attività non rientranti nel predetto art. 10³⁸.

Pur in mancanza di esplicite conferme della prassi amministrativa, sembra potersi ritenere che l'esclusione dall'IRAP di cui all'art. 3, comma 2, lettera *c-bis*) del d.lgs. n. 446/1997 spetti anche alle cooperative agricole che non dovessero rispettare i requisiti della mutualità prevalente, in quanto trattasi di agevolazioni di natura soggettiva/oggettiva disposta da norma di carattere generale³⁹.

La stessa citata risoluzione n. 93/E del 2017, emanata all'indomani della modifica legislativa che qui interessa, afferma testualmente che *"L'esclusione dall'IRAP riguarda, in sostanza, le attività per le quali in precedenza si applicava l'aliquota ridotta dell'1,9 per cento, ai sensi dell'abrogato comma 1 dell'art. 45 del citato d.lgs. n. 446 del 1997⁴⁰"*.

Pertanto, si può concludere che anche le cooperative agricole che non dovessero superare il vaglio della mutualità prevalente di cui all'art. 2513 del codice civile, qualora l'attività esercitata rientri tra quelle contemplate nell'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973 (allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché di manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci, cooperative della piccola pesca), restano escluse dall'imposta regionale sulle attività produttive.

5.5 Le cooperative agricole miste

In materia di fiscalità agricola si configura la fattispecie di cooperativa mista quando l'ente, oltre a esercitare una o più attività ricomprese nel più volte citato art. 10 del d.P.R. n. 601/1973, esercita anche altre attività – sebbene nel comparto agricolo – che pertanto non possono godere delle agevolazioni tributarie in esame; è il caso, ad esempio, dell'attività di fornitura, prevalentemente ai soci, di beni e servizi diretti alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico.

³⁸ Cfr. il successivo paragrafo 5.5.

³⁹ Occorre infatti ricordare che l'art. 223 *duodecies*, quinto comma, disp. trans. e att. c.p.c. circoscrive alle cooperative a mutualità prevalente le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali.

⁴⁰ L'art. 45, comma 1, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nel testo originario (poi abrogato), così disponeva: "Per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, di cui all'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, l'aliquota è stabilita nella misura dell'1,70 per cento".



Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha fornito il proprio parere⁴¹ rispetto ai criteri di applicabilità del regime di esenzione da IRES disposto dall'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973, oltre che del beneficio IRAP previsto dall'art. 3, comma 2, lett. c-bis), del d.lgs. n. 446/1997, previsti in favore del comparto agricolo.

In quel caso, l'istante chiedeva se i redditi conseguiti dall'attività di "fornitura prevalentemente ai soci di beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico", effettuate nei confronti dei soci, fossero esenti (ai sensi dell'art. 10, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973) nel presupposto che tale attività, ancorché accessoria, risultava essere determinante per lo svolgimento dell'attività agricola.

L'Agenzia delle entrate, ha precisato innanzitutto che per usufruire delle agevolazioni fiscali è necessario che la cooperativa rispetti il requisito della mutualità prevalente.

In merito poi alla fiscalità diretta, la stessa Agenzia ricorda che *"il legislatore fiscale per le cooperative a mutualità prevalente ha previsto che il reddito imponibile sia determinato secondo le regole vigenti per le società di capitali e per gli enti commerciali, applicando alcune agevolazioni di carattere generale, disposte a favore di tutte le società cooperative a mutualità prevalente, e altre cosiddette "settoriali" legate all'attività da esse svolte"*.

Di conseguenza, nel caso in cui la società cooperativa, oltre alle attività richiamate nel citato art. 10, svolga anche altre attività, indipendentemente dall'obbligo della tenuta della contabilità separata, sul piano fiscale deve poter distinguere i dati relativi alle due attività, quella agevolata ai fini della tassazione e quella non agevolata, *"per operare le corrette variazioni in dichiarazione"* riportando nel quadro RF il valore aggregato risultante dalla sommatoria delle variazioni in aumento e in diminuzione calcolate tendendo in considerazione le disposizioni fiscali che regolano le due attività.

In relazione ai costi promiscui, le variazioni da apportare in dichiarazione sono determinate ai sensi dell'art. 109, comma 5, del TUIR.

Per quanto concerne invece il criterio di determinazione del valore della produzione ai fini IRAP, lo stesso documento di prassi suscita alcune perplessità con riferimento ai costi promiscui.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate il criterio di tipo proporzionale, indicato nella sopra richiamata risoluzione n. 93/E del 2017 (fondato sui rispettivi volumi di ricavi), non è applicabile in quanto la cooperativa istante non svolgeva un'unica attività che risultava in parte imponibile e in parte esclusa da tassazione, ma era una cooperativa mista esercente due attività distinte, l'una agricola e l'altra commerciale, da cui derivavano redditi da assoggettare a tassazione secondo disposizioni normative differenti.

Ora, se la soluzione prospettata, in linea di principio, potrebbe apparire condivisibile, nella pratica essa si rivela di difficile applicazione nel momento in cui il dover registrare separatamente i costi promiscui relativi alle due attività non risulta operazione agevole.

Difatti, secondo quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate, poiché la cooperativa svolgeva due attività diverse, una esclusa dall'IRAP (come cooperativa agricola) e l'altra rilevante (come

⁴¹ Risposta a istanza di interpello n. 245 del 5 agosto 2020.



cooperativa di consumo), la base imponibile andava determinata con riferimento ai dati di quest'ultima attività, e quindi, in buona sostanza, tramite rilevazione di tipo analitico.

Sarebbe invece auspicabile che relativamente ai costi promiscui, anche ai fini IRAP, si potesse applicare lo stesso criterio di tipo proporzionale ritenuto valido ai fini dell'IRES, rapportando i ricavi e gli altri proventi rivenienti dall'attività rilevante all'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi conseguiti.

5.6 I ristorni

Sin dalla nascita del movimento cooperativo, tra gli scopi prevalenti del principio mutualistico troviamo quello di fornire beni o servizi od occasioni di lavoro direttamente ai membri della organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero dal mercato.

In ambito tributario, già con la riforma dei primi anni Settanta del secolo scorso, il legislatore delegato si era preoccupato di disciplinare il trattamento fiscale della particolare remunerazione al socio, laddove all'art. 12 del d.P.R. n. 601 del 1973⁴² aveva stabilito 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”*.

Con la riforma del diritto societario del 2003⁴³ questo *plus* a favore del socio ha trovato una più specifica collocazione nell'art. 2545-*sexies* del codice civile⁴⁴, rubricato con il sostantivo *“Ristorni”*.

I ristorni, pertanto, *“costituiscono un istituto peculiare nella disciplina della società cooperativa”*⁴⁵ o l'essenza del fine mutualistico che la stessa persegue.

Pur tuttavia, nell'ambito delle cooperative agricole, soprattutto in quelle di conferimento, questa tecnica di migliore remunerazione al socio viene poco utilizzata, in ragione del fatto che, all'atto del conferimento del prodotto agricolo, l'ente conferitario (la cooperativa) lo assume senza peraltro determinarne il prezzo⁴⁶.

Soltanto al momento della vendita del prodotto da parte della cooperativa viene fissato il prezzo al socio e quel valore incorpora anche la *“migliore”* remunerazione del socio stesso, vanificando di fatto l'utilizzo di tale istituto e dei relativi riflessi che il medesimo ha sulla contabilità dell'ente cooperativo.

⁴² Poi sostituito dall'art. 6, comma 23, della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

⁴³ Cfr. il precedente paragrafo 2.

⁴⁴ Articolo 2545-*sexies* - Ristorni

[1] L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici.

[2] Le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche.

[3] 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'art. 2525, ovvero mediante l'emissione di strumenti finanziari.

⁴⁵ Così il Quaderno del CNDCEC, *op. citata*, capitolo 2, par. 1.1, pag. 27.

⁴⁶ In tale ipotesi, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, si applicano le disposizioni contenute nel d.m. 15 novembre 1975.



Ancorché quindi nell'ambito della cooperazione agricola l'utilizzo dei ristorni non sia diffuso, per completezza di esposizione, si illustra di seguito il trattamento che i ristorni ricevono ai fini della imposizione diretta⁴⁷.

Con riferimento all'IRES, una volta rispettate le disposizioni di natura civilistica e i principi contabili (in particolare l'OIC 28) che riguardano tale istituto, il ristorno mantiene la natura di componente reddituale, quale elemento aggiuntivo del costo del conferimento del prodotto agricolo (voce B6 del conto economico), con contropartita contabile un debito a favore del socio conferente.

I ristorni possono essere contabilizzati anche sotto forma di destinazione dell'utile di esercizio (fatta salva ovviamente la previa delibera assembleare)⁴⁸.

In entrambi i casi la deducibilità rileva per competenza, a beneficio del periodo d'imposta in cui sono maturati gli elementi di reddito presi a base per la determinazione dei ristorni stessi, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con diversi documenti di prassi⁴⁹ nei quali è stato ribadito il c.d. principio di indifferenza, ai fini del conseguente trattamento fiscale, della modalità contabile di rilevazione del vantaggio mutualistico costituito dai ristorni: rilevazione di maggiori costi o minori ricavi, ovvero attribuzione sotto forma di utile di esercizio.

Nel primo caso, attraverso l'imputazione diretta al conto economico dell'esercizio di competenza, nel secondo, attraverso una variazione in diminuzione del reddito imponibile (sempre con riferimento all'esercizio di competenza) considerando i ristorni stessi come impiego degli utili stessi.

Il tutto come meglio dimostrato nella Tabella C che segue.

⁴⁷ Si tralasciano in questa sede gli aspetti e le problematiche di natura civilistica relativi ai ristorni, nonché gli aspetti contabili e di corretta appostazione nel bilancio delle somme riconosciute ai soci a tale titolo, poiché esulano dall'oggetto del presente documento. Per l'approfondimento di tali aspetti si rimanda al Quaderno del CNDCEC, *op. citata*, capitolo 2.

⁴⁸ In quest'ultimo caso la modalità di attribuzione del ristorno potrebbe risultare non conforme alle norme che consentono di accedere alla c.d. IRES premiale (cfr. il precedente paragrafo 5.3), poiché il ristorno distribuito sotto forma di destinazione dell'utile di esercizio andrebbe a elidere il valore da accantonare nella riserva "apposita".

⁴⁹ Cfr. Agenzia delle entrate: circolare 18 giugno 2002 n. 53/E e circolare 9 aprile 2008 n. 35/E.

**Tabella C** - Dimostrazione della invarianza dell'IRES

(Tabella ripresa dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 35/E del 9 aprile 2008, aggiornata con l'aliquota IRES vigente)

Descrizione	Imputaz. a C/E	Senza imputaz. a C/E
Utile netto	72,08	92,08
Variatione in aumento per imposta (24% x 24)	5,76	5,76
Variatione in diminuzione per ristorno		20,00
Variatione in diminuzione per quota di utile a riserva indivisibile (70% di (92,08 - 20))	50,46	50,46
Variatione in diminuzione (70% di 5,76)	4,03	4,03
Reddito imponibile	23,35	23,35
Ires (23,35 x 24%)	5,60	5,60
Elementi:		
- Utile lordo	100,00	
- Ristorno da attribuire	20,00	
- Aliquota Ires	24%	
- Tassazione minima utile	30%	

Tale soluzione, suggerita dai predetti chiarimenti di prassi, finalizzata ad assicurare la medesima imposizione fiscale, consiste nell'assicurare la deducibilità dal reddito imponibile dei ristorni rispetto alla previsione della tassazione parziale dell'utile destinato a riserva.

Per le cooperative che non godono della mutualità prevalente (e pertanto dei benefici di natura tributaria a esse riconducibili), la deducibilità dei ristorni resta sempre subordinata alla loro imputazione al conto economico, secondo i criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR, fatta salva la tassazione integrale degli utili che ne scaturiscono.

Per il socio percipiente, il ristorno, che consiste nella restituzione di una quota del prezzo pagato allo stesso per i beni conferiti, concorrerà a formare il proprio reddito (normalmente non tassato, rientrando nell'esercizio ordinario dell'attività agricola).

Ancora più raro, nella pratica, l'attribuzione del ristorno al socio sotto forma di aumento del capitale mediante incremento della propria quota di partecipazione nella cooperativa. In tal caso l'art. 6, comma 2, del d.l. 15 aprile 2002, n. 63⁵⁰, prevede che le somme a titolo di ristorno in favore dei soci, che sono destinate ad aumento del capitale sociale delle società cooperative, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta ai fini dell'IRAP dei soci.

In capo alla cooperativa agricola erogante, il trattamento dei ristorni **ai fini IRAP** è analogo a quello già visto sopra per quanto riguarda l'IRES.

⁵⁰ Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112.



Tuttavia, occorre fare alcune considerazioni in ordine al trattamento dei ristorni in epoca precedente al 2017 stante il succedersi della normativa di riferimento⁵¹.

L'Agenzia delle entrate, con la risposta all'istanza di consulenza giuridica n. 1 del 4 aprile 2024⁵² ha opportunamente affermato la deducibilità dei ristorni, indipendentemente dalle descritte modalità di contabilizzazione, oltre che ai fini dell'IRES, anche ai fini dell'IRAP.

Nel giugno 2022 l'Oic ha infatti aggiornato il principio Oic 28 relativo al patrimonio netto, aggiungendovi i paragrafi 23A e 23B dedicati alle modalità di contabilizzazione dei ristorni nel bilancio delle società cooperative. In particolare, è stato previsto che i ristorni siano iscritti tra i debiti solo se esiste un obbligo (derivante dall'atto costitutivo, statuto e/o regolamento interno) di ripartire i ristorni ai soci alla data di chiusura dell'esercizio. Diversamente, i ristorni sono contabilizzati nel patrimonio netto secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile, nel momento in cui, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci, sorge l'obbligo in capo alla società di ripartizione dei ristorni (poiché in tale esercizio essi divengono certi nell'*an* e nel *quantum*).

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate rammenta, *in primis*, che il principio generale che sorregge il sistema impositivo dell'IRAP, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008, è quello della "presa diretta da bilancio" delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini del tributo regionale. In particolare, l'abrogazione dell'art. 11-*bis* del d.lgs. n. 446 del 1997 – che riconosceva la rilevanza nell'IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito – ha determinato lo "sganciamento" del tributo regionale dall'IRES, rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo della base imponibile dell'IRAP più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio.

Con la conseguenza che i chiarimenti che riguardano l'applicazione dell'art. 12 del d.P.R. n. 601 del 1973 non possono essere automaticamente trasposti dall'IRES alla determinazione del tributo regionale.

Tuttavia, al fine di dirimere i dubbi in materia, l'Agenzia ha richiamato l'art. 2, comma 2, del d.m. 8 giugno 2011⁵³ che stabilisce che la rilevanza ai fini IRAP dei componenti imputati direttamente a patrimonio netto per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico deve seguire le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura.

Poiché la deducibilità IRAP dei ristorni imputati a conto economico non è mai stata messa in discussione, la stessa conclusione vale per i ristorni contabilizzati come destinazione dell'utile.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, la rilevazione contabile dei ristorni tra le voci dello stato patrimoniale (come rettifica degli utili/perdite portati a nuovo) non determina infatti una modifica

⁵¹ Si cfr. al riguardo il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 agosto 2017 citato alla successiva nota 53.

⁵² Si segnala che con tale documento di prassi è stata pubblicata la risposta del 28 settembre 2023 all'istanza n. 956-37/2022.

⁵³ Tale decreto ministeriale è applicabile ai soggetti OIC *adapter* in conseguenza del rinvio contenuto nell'art. 2, comma 1, lettera b), n. 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 agosto 2017, recante «Disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP dei soggetti ITA GAAP e dei soggetti IAS *adapter*, ai sensi dell'art. 13-*bis* del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19».



della qualificazione dell'operazione riguardante l'attribuzione del beneficio mutualistico mediante la tecnica dei ristorni (identificabile sulla base del fenomeno giuridico-formale).

Il ristorno rilevato nello stato patrimoniale, mantenendo, dunque, la sua originaria "natura" di componente «reddituale» che rettifica i costi/ricavi rilevati al momento dell'apporto effettuato dai soci della cooperativa, concorre alla formazione della base imponibile IRAP, assumendo una qualificazione diversa rispetto agli utili prodotti dalla stessa cooperativa.

Questo principio, applicabile a partire dal 2017⁵⁴, apre la strada a potenziali rimborsi dell'IRAP⁵⁵ eventualmente versata in questi ultimi anni dalle società cooperative relativamente ai ristorni contabilizzati nel patrimonio netto secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile e non dedotti dall'imponibile del tributo regionale.

⁵⁴ Per effetto dell'art. 2, comma 1, lettera b), n. 1, del d.m. 3 agosto 2017, citato alla nota precedente.

⁵⁵ Considerato il termine decadenziale di quarantotto mesi per la richiesta di ripetizione di versamenti diretti non dovuti, gli eventuali rimborsi riguardano in concreto l'IRAP versata dalle società cooperative relativamente alle attività agricole non rientranti nel reddito agrario (si cfr. il precedente paragrafo 5.4).

DOCUMENTO

L'imposizione diretta nelle cooperative agricole



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

