

Risoluzione n. 129/E del 13 dicembre 2010

Cooperative agricole e di lavoro Nessun limite al riporto delle perdite

di Raffaele Marcello^(*) e Fabrizio G. Poggiani^(**)

La ris. n. 129/E del 13 dicembre 2010 si è occupata di definire la disciplina applicabile alle cooperative per il riporto e l'utilizzo delle perdite di natura fiscale, di cui agli artt. 83 e 84 del Tuir.

Nell'istanza di interpello, più precisamente, si chiede quale sia il corretto atteggiamento da tenere, anche in sede di dichiarazione, per l'utilizzo e il riporto delle perdite fiscali in presenza di soggetti che fruiscono di un regime variabile di tassazione dell'utile, con particolare riferimento alle cooperative agricole e della piccola pesca.

Come si vedrà nel seguito, l'Agenzia ha chiarito che l'utile detassato deve essere indicato in un prospetto extra-dichiarativo che va esibito a richiesta dell'ufficio in caso di controllo.

1. Premessa

Con la ris. 13 dicembre 2010, n. 129/E¹, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla corretta applicazione degli **artt. 83 e 84 del Tuir** che stabiliscono – per le attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassa-

^(*) Docente di Economia dei Gruppi e delle Concentrazioni Aziendali nell'Università G. d'Annunzio, Chieti-Pescara. Componente del direttivo dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

^(**) Ragioniere commercialista in Pistoia - Pubblicista - CFP Consulting.

¹ In banca dati "fisconline".

zione del reddito e per i soggetti che beneficiano di un regime di esenzione dell'utile – limiti all'utilizzo e al riporto delle **perdite**. In particolare, la questione verte sulla corretta disciplina applicabile alle società **cooperative** che godono delle agevolazioni – ai sensi degli artt. 10 e 11 del D.P.R. n. 601/1973 – in ipotesi di utilizzo delle perdite.

Prima di entrare nel merito del contenuto del documento di prassi, è bene fornire alcuni concetti introduttivi, relativamente ai seguenti aspetti:

- regime fiscale delle cooperative;
- tassazione delle cooperative di produzione e lavoro;
- esenzione Ires delle cooperative agricole e della piccola pesca.

1.1. Il regime fiscale delle cooperative

Come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate², il comma 460 dell'art. 1 della L. n. 311/2004 ha disposto l'**esclusione** dal reddito imponibile degli **utili netti annuali** destinati alla riserva minima obbligatoria³.

Nel rispetto delle disposizioni contenute nell'art. 2545-*quater* del codice civile, la quota di utili da destinare a riserva legale è stata fissata, per la generalità delle società cooperative, nella misura pari al **30%**, mentre l'esenzione da tassazione diretta (Ires) non opera sul totale degli utili netti annuali realizzati dalla cooperativa a mutualità

² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. 34/E del 15 luglio 2005, in "il fisco" n. 30/2005, fascicolo n. 2, pag. 4740.

³ Sul punto, anche F.G. Poggiani, *Le nuove società cooperative*, Euroconference, 2007, pag. 145.

“prevalente” (esenzione parziale e limitata al 70 o all’80%), con la conseguente **tassazione minima degli utili**, pari al:

- **20%** degli utili netti annuali delle **cooperative agricole** e loro consorzi, come individuate dal D.Lgs. n. 228/2001 e della piccola pesca e loro consorzi;
- **30%** degli utili annuali per le **altre** cooperative.

1.2. La tassazione delle cooperative di produzione e lavoro

Il legislatore, con l’art. 11 del D.P.R. n. 601/1973, ha previsto un regime di agevolazioni fiscali per le cooperative di produzione e lavoro, disponendo un’esenzione totale o parziale degli utili conseguiti nel rispetto delle seguenti percentuali:

- se le retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità **non** risultano **inferiori al 50%** dell’ammontare complessivo di tutti gli altri costi, con esclusione di quelli riguardanti le materie prime e sussidiarie, l’**esenzione da Ires** sarà pari alla quota parte di reddito complessivo corrispondente al **100%** dell’**Irap** iscritta a conto economico;
- se le retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità sono **comprese** tra il **25%** e il **50%**, l’**esenzione da Ires** sarà pari alla quota parte di reddito corrispondente al **50%** dell’**Irap** iscritta a Conto economico.

Per retribuzione si intende quella effettivamente corrisposta; in essa sono comprese tutte le remunerazioni costanti ed occasionali erogate sotto qualsiasi forma: stipendio, assegni, incluse gratifiche, provvigioni, cointeressenze e eventuali corresponsioni in natura (vitto, alloggio e simili), nonché le indennità di anzianità di servizio. Non rientrano invece i contributi sociali a carico della società cooperativa⁴, e neppure i salari corrisposti a personale avventizio⁵. I Giudici di terzo grado, peraltro, hanno ritenuto che nel concetto di retribuzione debbano comprendersi non soltanto le somme erogate al lavoratore a titolo di corrispettivo dell’attività svolta, ma anche i cosiddetti **oneri riflessi**, e cioè tutte le somme pagate dal datore di lavoro, in base a legge o a contratto, ad appositi istituti per finalità di previdenza e di assistenza⁶.

⁴ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate n. 11/50111 del 27 novembre 1975, in banca dati “*fisconline*”.

⁵ Cfr. Comm. trib. centr. n. 5720 del 21 maggio 1981.

⁶ Cfr. Comm. trib. centr. n. 7134 del 3 novembre 1990, in banca dati “*fisconline*”.

Si intendono invece per materie prime quelle, indispensabili alla produzione, la cui trasformazione o lavorazione origina il prodotto finito o semilavorato; per materie sussidiarie quelle, altrettanto necessarie alla produzione, che si aggiungono alle materie prime, incorporandosi ad esse nel prodotto finito e semilavorato.

L’Agenzia delle Entrate⁷ in risposta a un’istanza d’interpello ebbe al riguardo a precisare che:

- nel valore delle retribuzioni corrisposte ai soci possono essere ricompresi anche i **compensi corrisposti ai soci** che prestano la loro opera in dipendenza di contratto di collaborazione coordinata e continuativa;
- per “**materie prime**” si devono intendere quelle **indispensabili alla produzione**, la cui trasformazione o lavorazione origina il prodotto finito o semilavorato, mentre per “**materie sussidiarie**” si devono intendere quelle, altrettanto necessarie alla produzione, che si vanno ad aggiungere alle materie prime incorporandosi ad esse nel prodotto finito e semilavorato;
- nel valore relativo alle “**materie prime e sussidiarie**” **non** possono essere inclusi **tutti i costi diretti ed indiretti** sostenuti dalla società, con particolare riferimento alle spese sostenute per il pagamento delle imposte.

L’ultimo comma dell’art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 dispone, inoltre, che “... Nella determinazione del reddito delle società cooperative di produzione e lavoro sono ammesse in deduzione le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del 20 per cento...”. A tal proposito, l’Agenzia delle Entrate ha confermato che l’esenzione Ires è limitata alla “... sola quota di imponibile derivante dall’ineducibilità dell’Irap ...”⁸, e che la variazione in diminuzione relativa all’Irap è valida ai soli fini Ires e non anche dal reddito imponibile Irap⁹.

1.3. L’esenzione Ires delle cooperative agricole e della piccola pesca

Le **cooperative agricole** ai sensi dell’art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 sono **esenti dall’Ires** se i redditi sono realizzati attraverso l’esercizio dell’attività di **allevamento** di animali con man-

⁷ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate n. 280/E del 12 agosto 2002, in “*il fisco*” n. 33/2002, fascicolo n. 2, pag. 4822.

⁸ Cfr. la richiamata circ. Agenzia delle Entrate n. 34/E del 15 luglio 2005.

⁹ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate n. 130/E del 26 settembre 2005, in “*il fisco*” n. 37/2005, fascicolo n. 2, pag. 5762.

gimi ottenuti per almeno **un quarto** dai terreni dei soci o attraverso la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti in via prevalente dai soci¹⁰.

La disposizione va applicata in combinazione con quanto disposto dal comma 461 dell'art. 1 della legge finanziaria 2005, che ne contiene gli effetti in quanto l'utile realizzato dall'esercizio di tali attività deve concorrere per una quota pari **almeno al 20%**; la conseguenza è che l'agevolazione richiamata, di cui al citato art. 10 del D.P.R. n. 601/1973, rende esente la quota pari all'80% dell'utile netto e le variazioni fiscali operate in sede di dichiarazione dei redditi, comportando una maggiore convenienza in presenza di riprese fiscali in aumento di una certa consistenza e l'impossibilità a individuare una percentuale fissa di beneficio fiscale sul reddito realizzato.

2. La disciplina sul riporto delle perdite fiscali

In presenza delle condizioni di cui agli artt. 10 e 11 del D.P.R. n. 601/1973, alcune **cooperative agricole** e di **produzione e lavoro**, pur mantenendo la qualifica di soggetti passivi d'imposta, beneficiano dell'esenzione Ires corrispondente ad una parte o a tutto il reddito prodotto. Nel caso in cui le dichiarazioni dei redditi di tali tipi di cooperative evidenziano una **perdita fiscale**¹¹, la riportabilità della stessa è regolata dall'art. 84, comma 1, del Tuir, che dispone "... per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che **eccede l'utile** che **non ha concorso** alla formazione del reddito negli esercizi precedenti ...".

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta di recente con la ris. n. 129/E del 13 dicembre 2010, fornendo utili indicazioni in merito al calcolo e all'applicazione della limitazione prevista dall'art. 84, comma 3, del Tuir. Sulla base della citata norma, i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile possono riportare le perdite soltanto in misura pari all'ammontare "che eccede l'utile che non ha concorso alla for-

mazione del reddito negli esercizi precedenti": è il caso, per esempio, delle società **cooperative a mutualità prevalente** che, in applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 12 della L. n. 904/1977, esentano il reddito realizzato in esercizio se accantonato a riserva indisponibile.

La suddetta limitazione si applica se esistono, congiuntamente, utili di esercizi precedenti che non hanno concorso alla formazione del reddito e una perdita fiscale riportabile agli esercizi successivi¹².

Con riferimento ai **riflessi dichiarativi** di tale norma, l'Amministrazione finanziaria precisa che nel Modello di dichiarazione (UNICO SC) deve essere indicato solo l'ammontare della **perdita (fiscale) riportabile** nei periodi successivi, quantificata **al netto** della quota di **utili non tassati** e che l'importo degli utili detassati (cosiddetto "**limite**"), necessario alla quantificazione della quota di perdite non riportabili, deve essere indicato in un **prospetto extra-contabile**, da tenere a disposizione nei termini prescrittivi senza dover indicare alcunché in sede dichiarativa, da esibire a semplice richiesta degli uffici in sede di controllo.

In più, occorre osservare che la disposizione citata si applica, in ossequio al comma 73 dell'art. 1 della L. n. 296/2006, a decorrere **dal** periodo d'imposta **2007**, periodo dal quale si rende necessario "cristallizzare" (o "**memorizzare**") **l'utile** che non concorre alla formazione del reddito, in quanto lo stesso assume rilevanza ai fini dell'entità del riporto della perdita, negli esercizi successivi.

L'Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che:

- nel rispetto di ragioni di ordine logico e sistematico, il predetto "limite" al riporto delle perdite **non** assume rilevanza **oltre il quinto** periodo d'imposta **successivo** a quello di formazione (*ex art. 84 del Tuir*);
- la perdita realizzata in un preciso periodo d'imposta e che ha subito la limitazione indicata per effetto della presenza di utili esenti, non deve più essere assoggettata alla limitazione in commento nei periodi d'imposta successivi.

Al fine di chiarire quanto affermato, la stessa risoluzione propone un esempio numerico, riportato in tabella.

¹⁰ Cfr. G. D'Imperio-F.G. Poggiani, *L'imprenditore ittico*, Es-selibri, 2005, pag. 48.

¹¹ Per un approfondimento sulle perdite di natura civilistica si rinvia a R. Marcello-F.G. Poggiani, *Il trattamento delle perdite nelle società cooperative*, in "il fisco" n. 47/2010, fascicolo n. 1, pag. 7618.

¹² In relazione a tale seconda condizione, l'Amministrazione chiarisce che la perdita assoggettata a riduzione deve essere quella formatasi nel periodo e non anche quella relativa a periodi d'imposta precedenti.

L'esempio proposto dall'Agenzia delle Entrate (società cooperativa a mutualità prevalente)	
Esercizio 2010 - Perdita fiscale	1.000
Esercizio 2011 - Utile civilistico pari a 100 (di cui 70 destinato a riserve indivisibili e 30 tassato)	30 (100 - 70) reddito imponibile 30 utilizzo perdita fiscale 970 (1.000 - 30) riporto perdita pregressa 70 limite per utile detassato
Esercizio 2012 - Perdita fiscale	200 70 limite utile detassato 130 (200 - 70) perdita residua dell'esercizio da riportare 970 perdite pregresse riportabili 1.100 (970 + 130) ammontare complessivo delle perdite riportabili

In relazione ai soggetti destinatari della disposizione, il documento di prassi in commento precisa che la relazione tecnica al disegno di legge finanziaria 2007 evidenzia che la limitazione al riporto delle perdite è destinata, essenzialmente, a soggetti che beneficiavano di un regime di esenzione del reddito, come, per esempio, quello applicabile alle **società** che utilizzano per la propria attività le **navi iscritte nel registro internazionale** e che possono applicare il regime della cosiddetta "*Tonnage Tax*", di cui all'art. 155 del Tuir (per i quali è prevista un'esenzione in misura pari all'80% del relativo reddito) o quello applicabile alle **imprese** esercenti la **pesca mediterranea**, costiera ed interna (per le quali è prevista una percentuale di esenzione pari al 56%).

Ciò posto, emerge con estrema chiarezza che il regime è disposto per soggetti destinatari di una **esenzione** del reddito determinata in applicazione di una **precisa** e prefissata **percentuale** di esenzione.

Non rientrano quindi nell'ambito applicativo della limitazione di cui all'art. 83 del Tuir le **cooperative agricole** e della **piccola pesca** e le cooperative di produzione e di lavoro, agevolate rispettivamente *ex artt.* 10 e 11 del D.P.R. n. 601/1973 per le quali l'esenzione non gode di una percentuale "prestabilita" (o fissa) in quanto, per la prima tipologia, la percentuale è mobile per effetto della "sterilizzazione" delle variazioni in aumento, mentre per la seconda tipologia, l'esenzione Ires è condizionata dalla quota di Irap portata in aumento (100% o 50%).

In conclusione, in assenza di una percentuale fissa che permetta di determinare l'ammontare di reddito esente, le società cooperative agricole e della piccola pesca, nonché quelle di produzione e lavoro, a cui si rendono applicabili le disposizioni di cui agli artt. 10 e 11 del D.P.R. n. 601/1973, **non** dovranno tenere conto della **limitazione** al riporto delle **perdite**, come sancita dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 83 del Tuir.