Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di giovedì 10 marzo 2016

REDDITO IMPRESA E IRAP

Coop. agricole: dubbi sulla tassazione di una quota della riserva

di **Fabrizio G. Poggiani**

Sono considerati imprenditori agricoli anche **le cooperative che svolgono le attività di cui all'art. 2135 c.c.** ovverosia che **esercitano le attività principali di coltivazione del fondo, di allevamento di animali, di silvicoltura e le attività connesse**; queste ultime se dirette alla manipolazione e trasformazione di prodotti ottenuti in "**prevalenza**" dalle attività agricole principali o dirette alla fornitura di beni e/o servizi di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e/o di ricezione e ospitalità.

Le dette cooperative, ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. 99/2004, come modificato dal D.Lgs. 101/2005, possono qualificarsi come "**società agricole**" e, ai sensi del precedente art. 1, possono qualificarsi "**imprenditori agricoli professionali**" (IAP).

Inoltre, in seguito alla riforma del diritto societario, **le agevolazioni fiscali si rendono applicabili esclusivamente alle cooperative a "mutualità prevalente"**, che rispettino condizioni quantitative (artt. 2512 e 2513 c.c.) e che prevedano, nei propri statuti sociali, le **clausole inderogabili** prescritte dal legislatore riformatore (art. 2514 c.c.).

Con riferimento alla disciplina tributaria, **si ricorda che i commi da 460 a 466, dell'articolo unico, della Legge 311/2004 (Finanziaria 2005), hanno fissato le regole per la determinazione del reddito imponibile**, disponendo una rimodulazione dell'art. 12, legge 904/1977, in base al quale le somme destinate alle riserve indivisibili non concorrono alla formazione della base imponibile per l'80**%, restando tassata una quota di utili pari al 20%, per le dette cooperative agricole**.

Successivamente, l'art. 2, del DL 138/2011, convertito nella legge 148/2011, commi 36-bis, 36-ter e 36-quater, ha previsto un incremento della base imponibile assoggettata a tassazione per la generalità delle cooperative, restando indenni le cooperative agricole, **per le quali la quota di utili soggetta a IRES, resta fissata nella misura del 20%**.

Inoltre, il legislatore, con tale ultimo provvedimento, ha previsto l'assoggettamento a tassazione di una quota degli utili destinati a **riserva obbligatoria**, modificando il comma 1, dell'art. 6, DL 63/2002, e prevedendo, di conseguenza, **che l'esclusione da tassazione non si rende applicabile per la quota del 10% degli utili destinati alla riserva legale**, di cui all'art. 2545-quater c.c. (30% dell'utile netto annuale).

In aggiunta, si confermano le ulteriori agevolazioni per la tassazione delle cooperative agricole:

- quella introdotta dal comma 1093, dell'art. 1, della legge 296/2006 (Finanziaria 2007) **con la quale le cooperative agricole, conformandosi come "società agricole", di cui al citato D.Lgs. 99/2004, possono, per opzione, determinare il proprio reddito in base alle previsioni dell'art. 32 del TUIR** (reddito agrario), al posto della determinazione ordinaria del reddito con i criteri del reddito d'impresa e con l'applicazione delle disposizioni speciali per le cooperative, e
- quella prescritta dall'**art. 10 DPR 601/1973** destinata alle cooperative agricole (e loro consorzi) che esercitano l'attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno ¼ dai terreni dei soci e/o esercitano le attività di manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti "prevalentemente" dai soci **che prevede l'esenzione da IRES del reddito (di fatto, non si tiene conto delle variazioni fiscali)**.

Peraltro, anche se precisato nell'ambito dell'applicazione del regime speciale Iva, di cui all'art. 34, DPR 633/1972, la Suprema Corte (Cassazione, sentenza 16571/2011) ha affermato che risulta **ininfluente la proprietà dei terreni** (nel caso di approvvigionamento dei mangimi per la nutrizione degli animali) da parte della cooperativa, in quanto **risulta sufficiente che l'ente mutualistico abbia solo la "disponibilità" di tali immobili che possono ben appartenere singolarmente ai soci** (cosiddetta "disponibilità indiretta").

Il comma 461, della Legge 311/2004 ha confermato, salvo la tassazione della quota minima del 20% dell'utile, le agevolazioni appena indicate, con particolare riferimento all'**esenzione** da IRES dei redditi conseguiti dalle cooperative agricole, di cui al citato art. 10 DPR 601/1973, che si traduce, di fatto e come detto, nella "neutralizzazione" delle variazioni fiscali nette; pertanto, **si tassa soltanto la quota del 20% degli utili senza tenere in considerazione le variazioni fiscali in aumento e in diminuzione**.

In aggiunta, come in precedenza evidenziato, la **tassazione del 10%** delle somme destinate a riserva legale obbligatoria (3%, pari al 10% del 30% degli utili), colpisce tutte le cooperative, comprese quelle agricole, ma, poiché l'esenzione, di cui al citato art. 10 DPR 601/1973, non si applica limitatamente alla quota del 20% degli utili accantonati, atteso il mancato coordinamento normativo, **si può ritenere, in assenza di necessarie precisazioni ministeriali, che non si debba tassare l'ulteriore quota del 3%** (quella relativa al 10% del 30% della riserva legale).

Si evidenzia, infine, che per la generalità delle cooperative, i **costi non deducibili** concorrono, in aumento, alla formazione del reddito imponibile soggetto a tassazione IRES (27,5%), mentre le riprese fiscali **non sono assoggettate** a imposta per le **cooperative agricole** indicate dall'art. 10 DPR 601/1973; di conseguenza, in assenza del citato coordinamento normativo, dopo l'introduzione delle modifiche eseguite a cura del DL 138/2011, e l'assenza dei necessari chiarimenti ministeriali sul tema, si dovrebbe poter considerare la quota del 3% indicata (quella riguardante la quota di riserva legale tassabile) come mera **variazione in aumento** del reddito fiscale, **verificandosi una vera discriminazione tra le varie tipologie di cooperative agricole** (quelle identificate dal D.Lgs. 228/2001 e quelle di cui all'art. 10 DPR 601/1973).