

Roma, 4 agosto 2008

LegaNazionale delle Cooperative e Mutue

c.a. Dr. E. Di Odoardo
Via Guattani, 9

ROMA

e, p.c. **Direzione Centrale Normativa e Contenzioso**

ROMA

Prot. n. 2008/93637

OGGETTO: Studi di settore. Richiesta di parere. Ristorni delle società cooperative.

Con nota ricevuta in data 12 giugno 2008, la Lega Nazionale delle Cooperative e Mutue ha chiesto un parere in merito alla possibilità di escludere dagli elementi contabili, nel calcolo dei ricavi presunti ai fini degli studi di settore, le somme attribuite a titolo di ristorno ai propri soci da parte delle società cooperative.

Si fa presente che il parere qui di seguito formulato non rientra nell'ambito della consulenza giuridica che, a livello centrale, è di competenza della Direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario (come specificato nella circolare n ° 99/E

del 18 maggio 2000), pur essendo del pari finalizzato all'individuazione del corretto trattamento fiscale di una determinata fattispecie.

In via preliminare, la predetta Associazione afferma che il ristorno costituisce uno degli strumenti per riconoscere ai soci il vantaggio derivante dallo scopo mutualistico e, che per la cooperativa, rappresenta un "maggior costo" o un "minor ricavo" determinato solo dopo aver calcolato l'utile netto. Più specificatamente, poiché il ristorno viene destinato dalla cooperativa solo dopo aver conseguito i "normali" ricavi derivanti dall'ordinaria attività, l'Associazione lamenta la possibile influenza dello stesso nella determinazione dei ricavi presunti ai fini dell'applicazione degli studi di settore qualora venga imputato tra i costi (come, ad esempio, nel caso di cooperativa di produzione e lavoro, tra le retribuzioni) ovvero tra i ricavi (come nella fattispecie di cooperativa di consumo). L'indicazione del ristorno tra gli elementi contabili, rilevanti ai fini della stima dei ricavi derivanti dall'applicazione degli studi di settore, infatti, finirebbe "per penalizzare le società cooperative che riconoscono i ristorni ai propri soci rispetto a quelle che non li riconoscono o alle imprese commerciali che operano esclusivamente secondo logiche di mercato con i terzi".

Al riguardo, si precisa quanto segue.

Con circolare n. 53/E del 2002, è stato precisato che i ristorni sono deducibili dal reddito delle cooperative e dei loro consorzi e rilevano per la quota di competenza a carico dell'esercizio con riferimento al quale sono maturati gli elementi di reddito presi a base di commisurazione dei ristorni. Concretamente possono essere dedotti sia mediante imputazione "diretta" al conto economico dell'esercizio di competenza, sia attraverso una variazione in diminuzione del reddito imponibile (sempre con riferimento all'esercizio di competenza) considerando i ristorni stessi come impiego degli utili stessi.

Da ultimo, con circolare n. 35/E del 9 aprile 2008, sono stati forniti ulteriori chiarimenti in merito al trattamento fiscale da riservare ai ristorni erogati dalle società cooperative ai propri soci. La circolare ha, infatti, chiarito che i ristorni attribuiti ai soci sono integralmente deducibili dall'utile netto delle società cooperative (come, tra l'altro, previsto dall'articolo 12 del Dpr n° 601/1973), indipendentemente dalla modalità scelta per la deduzione, ed altresì, in dettaglio, è stato illustrato come opera la deduzione dei ristorni alla luce del sistema di tassazione introdotto dal legislatore fiscale, con la legge finanziaria per il 2005 (L. n. 311/2004), a seguito della "*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative*", attuata con il decreto legislativo n. 6/2003.

Da un punto di vista fiscale, i ristorni sono configurati come:

- somme attribuite ai soci delle cooperative di produzione e lavoro, sotto forma di integrazione retributiva, erogati in sede di approvazione del bilancio d'esercizio in misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi (articolo 3, comma 2, lettera b), della legge n. 142 del 2001);
- somme attribuite dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci a titolo di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di

maggior compenso per i conferimenti effettuati (articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973).

Il vantaggio mutualistico può essere attribuito ai soci in maniera diretta oppure indiretta.

L'attribuzione diretta del vantaggio mutualistico viene realizzata mediante un risparmio di spesa (minor prezzo) per i beni ed i servizi che il socio acquista dalla cooperativa (di consumo) oppure mediante una maggior retribuzione che il socio percepisce per i beni ed i servizi ceduti alla cooperativa (di produzione e lavoro). E' evidente che tale modalità di elargizione del vantaggio mutualistico comporta per la cooperativa minori ricavi (minori prezzi praticati) oppure maggiori costi (maggior retribuzione corrisposta) e, quindi, comporta il conseguimento di un minor reddito (con conseguente minore tassazione).

L'attribuzione indiretta del vantaggio mutualistico si verifica quando la società pratica nei confronti dei soci il prezzo di mercato (nelle cooperative di consumo) oppure corrisponde ai soci stessi una retribuzione ordinaria (nella cooperativa di produzione e lavoro) e poi versa la differenza nella forma di ristorno alla chiusura dell'esercizio.

La natura giuridica dei ristorni, con riguardo sia all'attribuzione diretta che indiretta del vantaggio mutualistico, comporta dei riflessi ai fini della stima dei ricavi derivanti dall'applicazione degli studi di settore che sono idonei a cogliere la gestione caratteristica delle attività economiche, quindi l'attività "ordinaria" esercitata secondo logiche di mercato.

Con riferimento all'attribuzione indiretta dei vantaggi mutualistici, si precisa che per quanto concerne le cooperative di produzione e di lavoro, l'ammontare dei ristorni, erogati ai soci, quali somme ulteriori ed eventuali ad essi attribuiti come integrazioni delle retribuzioni già erogate, debba essere indicato, tra i costi, nel rigo F23, campo 1, "Altre componenti negative" del quadro F del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, il cui valore non incide ai fini della stima dei ricavi presunti.

Occorre tuttavia evidenziare che l'inserimento dei suddetti costi nel rigo F23, potrebbe generare una incoerenza con riguardo all'indicatore di normalità economica "Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi". In tal caso, tuttavia, sia nell'apposita sezione di GE.RI.CO. denominata "note aggiuntive", sia nell'eventuale fase del contraddittorio, il contribuente avrà la possibilità comunque di giustificare detta situazione se l'anomalia è stata determinata dalla predetta situazione.

Per quanto concerne, invece, le cooperative di consumo, le quote attribuite ai soci a titolo di ristorno (che costituiscono, in sostanza, un rimborso dei prezzi pagati dai soci per usufruire dei beni e dei servizi offerti dalla società a prezzi più vantaggiosi rispetto a quelli di mercato), non hanno alcuna rilevanza sui ricavi dichiarati, nel senso che la quota attribuita come ristorno ai soci, ai fini degli studi di settore, non riduce l'ammontare dei ricavi dichiarati da confrontare con i ricavi stimati dallo studio di settore.

La ragione per la quale il ristorno non assume rilevanza ai fini dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore, pur essendo qualificato, ai fini fiscali,

quale componente negativo di reddito ai fini della determinazione ordinaria del reddito imponibile delle cooperative a mutualità prevalente, come ribadito dalla circolare n. 35 del 2008 sopra richiamata, trova giustificazione nella necessità di evitare una disparità di trattamento tra le società cooperative e quelle lucrative.

Gli studi di settore rappresentano uno strumento di ausilio all'accertamento idoneo a stimare i ricavi potenziali derivanti dalla gestione "caratteristica" delle attività economiche esercitate dalle imprese. Una soluzione diversa da quella prospettata, in effetti, determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento. Infatti, ove non si sterilizzassero le influenze dei ristorni sui risultati da studi di settore, si finirebbe per penalizzare in modo non giustificato, dal punto di vista economico, le predette cooperative semplicemente per tale modalità di trattamento dei ristorni.

IL DIRETTORE CENTRALE
Luigi Magistro