

# Utilizzo e riporto delle perdite per le società cooperative

di Sara Agostini

## La novità

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 129/E, ha precisato che alle società cooperative che godono di redditi esenti non si applicano le disposizioni inerenti al riporto delle perdite, dal momento che non è possibile individuare, nel periodo in cui si è determinata la perdita fiscale, la misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi.

## Riferimenti

Agenzia delle Entrate, risoluzione 13 dicembre 2010, n. 129/E  
D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 83 e 84

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 129/E del 13 dicembre 2010<sup>1</sup>, ha chiarito la corretta applicazione degli artt. 83 e 84 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 che stabiliscono i limiti all'utilizzo e al riporto delle perdite, con specifica attenzione per le attività che usufruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito e per quei soggetti che sono sottoposti ad un regime di esenzione dell'utile.

## L'utile escluso dal reddito

Un primo chiarimento attiene alle indicazioni operative circa le modalità di memorizzazione della quota di utili necessaria a fissare il limite di riportabilità delle perdite.

È opportuno, innanzitutto, sottolineare come l'art. 84, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 indichi che «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»<sup>2</sup>.

Il contribuente dovrà indicare:

- nel modello di dichiarazione, l'importo relativo alla perdita fiscale riportabile nei periodi di imposta successivi;
- in un mero prospetto extra dichiarativo, l'importo del limite corrispondente alla quota di utili esclusi dalla formazione del reddito.

Esempio n. 1 - Società cooperativa a mutualità prevalente (art. 1, comma 460, lett. b, legge n. 311/2004)

ESERCIZIO 2008		
Utile netto		100
Riserva legale	30%	30
Contributo ai Fondi Mutualistici	3%	3
Riserva indivisibile (art. 12, legge n. 904/1977)	37%	37
Riserva (sottoposta a tassazione in base all'art. 1, comma 460, legge n. 311/2004)	30%	30
Utile che non ha concorso alla formazione del reddito	70%	70

ESERCIZIO 2009	
Perdita fiscale	200
Perdita fiscale riportabile	200 - 70 = 130

Sara Agostini - Giurista d'impresa

## Note:

- 1 In Banca Dati BIG, IPSOA.
- 2 La legge Finanziaria 2007 ha stabilito, all'art. 1, comma 73, legge 27 dicembre 2006, n. 296, che tale disposizione si applica «ai redditi prodotti e agli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006».

## Periodo temporale di riportabilità delle perdite

L'Agenzia delle Entrate ha poi fornito indicazioni in merito al computo temporale della riportabilità delle perdite, individuando due *range* temporali:

L'Amministrazione finanziaria individua due *range* temporali:

- *da quando*: in conseguenza dell'art. 1, comma 73, legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'utile che a partire dal periodo di imposta 2007 non concorre alla formazione del reddito, partecipa alla formazione del «limite» che dovrà essere preso in considerazione nei periodi di imposta successivi per il computo della perdita fiscalmente riportabile;
- *fino a quando*: il limite al riporto delle perdite soggiace, in ossequio ad una coerenza logica e sistemica, alla stessa regola riguardante la riportabilità delle perdite indicata dall'art. 84 del T.U.I.R.<sup>3</sup>; quindi, per ridurre l'importo della perdita fiscalmente riportabile, il limite assume rilevanza fino al quinto periodo di imposta successivo a quello della sua formazione.

## Limitazioni al riporto delle perdite

L'art. 84, comma 2, del T.U.I.R. mette in evidenza che la limitazione al riporto delle perdite opera se:

- esistono utili che non hanno concorso alla formazione del reddito;

- esiste una perdita fiscale riportabile negli esercizi successivi.

La perdita assoggettata alla riduzione, in assenza di una diversa disposizione normativa, è quella di periodo e non anche quella formatasi in periodi d'imposta precedenti<sup>4</sup>.

È quindi chiarito dall'Agenzia delle Entrate che la perdita realizzata in un determinato periodo di imposta, dopo aver subito le limitazioni previste dall'art. 84 del T.U.I.R. in presenza di utili esentati in esercizi precedenti, non deve essere più assoggettata a limitazioni per i periodi di imposta successivi (cfr. Esempio n. 2).

### Note:

<sup>3</sup> Art. 84, comma 1, D.P.R. n. 917/1986:

«La perdita in un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valesi per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successive, ma non oltre il quinto (...)».

<sup>4</sup> La relazione tecnica al testo della Finanziaria 2007, infatti, affermava, proprio per le cooperative, che «la norma stabilisce altresì un limite al riporto al futuro della perdita di esercizio (a riduzione dei futuri redditi di esercizio fino al quinto) nei confronti delle cooperative a mutualità prevalente, in considerazione del fatto che una quota dell'utile civilistico (ex art. 12, legge n. 904/1977) può essere imputata a riserva indivisibile in esenzione di imposta e che un'altra quota è destinata - in sospensione di imposta - a riserva obbligatoria».

## Esempio n. 2 - Società coop a mutualità prevalente (art. 1, comma 460, lett. b), legge n. 311/2004)

ESERCIZIO 2008		ESERCIZIO 2009		ESERCIZIO 2010	
Assenza di utili non tassati negli esercizi precedenti		Utile netto	100	Perdita 2008	1.000-30=970
Perdita	1.000	Riserva legale	30	Perdita 2010	200
		Contributo ai Fondi Mut.	3	Perdita da riportare negli esercizi successivi	970 + (200 - 70) = 970 + 130 = 1.100
		Riserva indivisibile	37		
		Riserva (sottoposta a tassazione)	30		
		Utile che non ha concorso alla formazione del reddito	70		
		Il contribuente utilizza la perdita dello scorso esercizio per 30 e riporta negli esercizi successivi sia la perdita residua che il limite di 70.			

## Regime di esenzione dal reddito per le cooperative e rilevanza delle perdite fiscali

L'Agenzia delle Entrate ha, infine, chiarito l'applicabilità o meno del limite alla rilevanza delle perdite fiscali, previsto dall'art. 83 del T.U.I.R., anche per le cooperative agricole e della piccola pesca e delle cooperative di produzione e lavoro che beneficiano di un'esenzione parziale dal reddito, secondo gli artt. 10 e 11 del D.P.R. n. 601/1973.

L'Amministrazione Finanziaria rammenta, innanzitutto, il contenuto dell'art. 83, comma 1 del T.U.I.R.: «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».

Questa disposizione, originariamente inserita nell'ambito dell'art. 84 del T.U.I.R., poteva rendere far sorgere il dubbio che la sua applicazione fosse limitata solo in sede di riporto e non anche sul risultato di esercizio.

Nella legge Finanziaria 2008 il legislatore interviene, provvedendo a «spostare» la norma nell'ambito dell'art. 83 e chiarisce come essa operi sul risultato di esercizio e, quindi, sia sulle perdite di esercizio eventualmente da utilizzare in compensazione nel medesimo periodo di imposta su altri redditi, sia sul riporto a nuovo delle perdite.

Dal momento che i soggetti destinatari della disposizione in esame beneficiano di un'esenzione dal reddito calcolata applicando una percentuale prestabilita di esenzione<sup>5</sup>, risulta opportuno il quesito relativo alle cooperative sopra indicate.

Per le cooperative agricole e della piccola pesca a mutualità prevalente, infatti, secondo l'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973, è prevista l'esenzione dall'IRES, con eccezione di una quota di utili netti annuali indicati dall'art. 1, comma 461, della legge n. 31/2004<sup>6</sup>; per le cooperative di lavoro, invece, l'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973, indica un'esenzione IRES parametrata all'IRAP computata tra le variazioni in aumento<sup>7</sup>.

L'Agenzia delle Entrate considera queste esenzioni diverse rispetto a quelle indicate nella relazione

### Note:

- 5 La relazione tecnica alla Legge Finanziaria 2007 si riferiva all'80% del reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel registro internazionale e del 56% del reddito di imprese esercenti la pesca mediterranea, costiera ed interna.
- 6 A. Dili, «L'IRES nelle cooperative agricole e della piccola pesca», in questa *Rivista* n. 10/2008, pag. 567 ss.
- 7 A. Dili, «L'IRES nelle cooperative di produzione e lavoro», in questa *Rivista* n. 8-9/2008, pag. 503 ss. L'Autore sottolinea che la portata originaria dell'esenzione prevista dall'art. 11 del D.P.R. 601/1973 è stata ampiamente limitata dall'art. 1, comma 462, della legge n. 11/2004 soltanto alla quota parte di reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Tavola n. 1 - Esenzione utile per le coop

ESENZIONE UTILE				
Norma del T.U.I.R.	Agevolazioni per le coop	Agenzia delle Entrate - Risoluzione n. 129/2010		
Art. 84, comma 1, D.P.R. n. 917/1986  «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»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• art. 12, legge n. 904/1977;</li> <li>• legge n. 59/1992</li> </ul>	<i>I risposta</i>  Indicazione nel modello di dichiarazione dell'importo relativo alla <b>perdita fiscale riportabile</b> nei periodi di <b>imposta successivi</b> e in un mero <b>prospetto extra dichiarativo</b> l'importo del <b>limite</b> corrispondente alla quota di <b>utili esclusi</b> dalla formazione del <b>reddito</b>	<i>II risposta</i>  Il <b>limite al riporto</b> delle perdite fiscali assume <b>rilevanza</b> fino al <b>quinto periodo</b> di imposta <b>successivo</b> a quello della sua <b>formazione</b>	<i>III risposta</i>  La <b>perdita</b> realizzata in un determinato periodo di imposta, dopo aver subito le limitazioni previste dall'art. 84 del T.U.I.R. in presenza di utili esentati in esercizi precedenti, <b>non</b> deve essere più <b>assoggettata</b> a <b>limitazioni</b> per i <b>periodi</b> di imposta <b>successivi</b>

tecnica alla Legge Finanziaria, in quanto sono individuate in fase di determinazione della base imponibile prendendo a riferimento valori quali gli utili netti annuali accantonati o l'IRAP calcolata per le variazioni in aumento e non si basano su una percentuale fissa.

Le cooperative che godono delle agevolazioni di cui agli artt. 10 e 11 del D.P.R. n. 601/1973, quindi, non rientrano nei limiti indicati dall'art. 83,

comma 1, secondo periodo del T.U.I.R., dal momento che non è possibile individuare nel periodo in cui si determina la perdita fiscale la «misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi»<sup>8</sup>.

**Nota:**

<sup>8</sup> La stampa ha dato particolare rilievo alle precisazioni dell'Agenzia delle Entrate: F. Poggiani, «Coop, riporto perdite senza limiti», *Italia Oggi* del 14 dicembre 2010.

Tavola n. 2 - Detassazione dal reddito per le coop

DETASSAZIONE REDDITO		
Norma del T.U.I.R.	Agevolazioni per le coop	Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 129/2010)
Art. 83, comma 1, secondo periodo T.U.I.R. In caso di attività che fruiscono di regime di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi.	Artt. 10 e 11, D.P.R. n. 601/1973	Le cooperative che godono delle agevolazioni di cui agli artt. 10 e 11 del D.P.R. n. 01/1973 <b>non rientrano</b> nell'ambito di applicazione dell'art. 83, comma 1 del secondo periodo del T.U.I.R.