

Risposta n. 245/2022

OGGETTO: Ristorni di cooperative - Applicazione della ritenuta 12,50% - Art. 1, commi 42 e 43, legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante è una cooperativa sociale (di seguito, "*Istante*" o "*Cooperativa*"), a mutualità prevalente di diritto ai sensi dell'articolo 2512 e ss. del Codice Civile, che svolge attività di produzione e lavoro ed applica le disposizioni previste per le società per azioni.

La *Cooperativa*, per il perseguimento dello scopo del "*miglioramento delle condizioni materiali dei soci*" provvede all'erogazione di "ristorni" in ragione degli utili netti conseguiti e in osservanza degli articoli 2.3.2 e 2.3.3 dello Statuto sociale e del "*Regolamento Ristorni*" adottato dall'assemblea straordinaria dei soci che ha approvato lo Statuto sociale vigente.

I ristorni, su proposta del consiglio di amministrazione, sono deliberati annualmente dall'assemblea ordinaria dei soci che approva il bilancio di esercizio.

Detti ristorni sono attribuiti sulla base dell'entità complessiva degli utili netti conseguiti, nei limiti e secondo le modalità imposti dalla legge (articoli 2525 e 2545-

sexies del Codice Civile) ed in relazione all'ammontare spettante a ciascun socio avente diritto, come segue:

a) una quota a titolo di "integrazione della retribuzione", erogata mediante accredito nel "*Listino Paga*";

b) una quota a titolo di azioni gratuite - del valore nominale unitario di euro 25,00 - imputate ad aumento del capitale sociale (di seguito, "*ristorni in azioni*"). Tali somme costituiscono parte del capitale sociale separatamente contraddistinto in nota integrativa che, al 31 dicembre 2020, ammonta ad euro X.

Ai fini del trattamento fiscale delle somme attribuite ai soci a titolo di ristorni, l'*Istante* precisa che:

a) la somma attribuita a titolo di "integrazione della retribuzione" è assoggettata ad IRPEF quale reddito di lavoro dipendente. L'erogazione di tale quota di ristorni viene effettuata nel "*Listino Paga*" successivamente alla delibera dell'assemblea che approva il bilancio di esercizio;

b) i "*ristorni in azioni*", con riferimento alla data di pagamento, sono stati assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento ai sensi dall'articolo 7, comma 3, della legge 31 gennaio 1992, n. 59. Tali somme sono liquidate e corrisposte ai soci che recedono dalla *Cooperativa* entro il 31 dicembre dell'anno precedente all'anno di approvazione di ciascun bilancio, ed erogate entro 180 giorni dalla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in cui recedono.

La *Cooperativa* chiede chiarimenti circa la corretta applicazione delle modifiche apportate al regime fiscale dei ristorni imputati a capitale sociale, ad opera dell'articolo 1, commi 42 e 43, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021). In proposito, l'*Istante* precisa che in sede di approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020, non sussistendo l'attribuzione di ristorni per effetto della perdita di esercizio, l'assemblea non ha assunto alcuna decisione circa l'eventuale opzione per l'applicazione della ritenuta del 12,50 per cento sulle somme per i ristorni attribuiti ad aumento del capitale "*nei precedenti esercizi e sino al 30 dicembre 2020 (data di*

entrata in vigore della L. n.178/2020)" ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, comma 43, della legge di bilancio 2021 anche sulle somme pregresse.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, relativamente ai ristorni imputati a capitale prima del 30 dicembre 2020, l'assemblea dei soci possa essere chiamata a deliberare sui ristorni in azioni che di volta in volta debbano essere liquidati (ed erogati) ai soci che recedono dalla *Cooperativa* entro il 31 dicembre dell'anno precedente la predetta delibera assembleare, da corrispondere entro 180 giorni dall'approvazione di ciascun bilancio annuale, applicando la ritenuta del 12,50 per cento sulle somme da liquidare. A parere dell'*Istante*, per le somme di ristorni accantonate ad incremento del capitale sino al 30 dicembre 2020, si provvederà all'assoggettamento della ritenuta del 12,50 per cento di volta in volta, previa delibera assembleare che riguarderà i "*ristorni di capitale*" effettivamente liquidati ed erogati, e non anche quelli soggetti a riduzione (o addirittura ad azzeramento) per effetto di perdite future, ovvero ristorni che potrebbero non esistere al momento in cui un socio maturasse il diritto alla percezione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi 42 e 43, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha apportato modifiche al trattamento fiscale dei "ristorni" delle cooperative imputati ad aumento del capitale sociale disciplinato dall'articolo 6, comma 2, del decreto legge 15 aprile 2002, n. 63.

Il comma 2 del citato articolo 6 si applica tutte le cooperative che prevedono la facoltà di destinare somme a titolo di ristorno in favore dei soci. Si tratta, in particolare:

- delle somme attribuite ai soci delle cooperative di produzione e lavoro, sotto

forma di integrazione retributiva, in misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi (cfr. articolo 3, comma 2, lettera b), della legge 3 aprile 2001, n. 142);

- delle 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 maggiore compenso per i conferimenti effettuati (cfr. articolo 12 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 601).

In particolare, il primo periodo del comma 2 del citato articolo 6 prevede che i "ristorni" operati dalle società cooperative e loro consorzi mediante aumento del capitale sociale non concorrono a formare il reddito imponibile dei soci ai fini delle imposte sui redditi né il valore della produzione netta rilevante ai fini dell'Irap.

Tale disposizione introduce un regime di "*sospensione di imposta*" dei "*ristorni*" per i soci delle cooperative in quanto la tassazione è rinviata al momento della restituzione del capitale precedentemente aumentato con imputazione di "*ristorni*" ai soci, laddove imponibili all'atto della loro attribuzione, con applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di imposta con l'aliquota del 26 per cento.

A tale proposito, in base al secondo periodo del medesimo comma 2, si applica l'articolo 7, comma 3, della legge 31 gennaio 1992, n. 59, secondo cui la restituzione del capitale sociale è imponibile ai fini delle imposte sui redditi fino a concorrenza dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o delle azioni.

La restituzione di tali somme è assimilata alla distribuzione di utili con la conseguente applicazione dell'articolo 27 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (cfr. risoluzione 5 giugno 2002, n. 172/E e circolare 18 giugno 2002, n. 53/E).

In sostanza, i "*ristorni*" imputati a incremento del capitale sociale devono essere assoggettati a tassazione, alla stregua di un utile, fino a concorrenza dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o azioni, se consistono in una restituzione a fronte di un maggior compenso per i conferimenti effettuati dai soci.

L'articolo 1, comma 42, della legge di bilancio 2021 ha aggiunto al citato comma

2 dell'articolo 6 i seguenti periodi: *«Per le somme attribuite ad aumento del capitale sociale nei confronti di soci persone fisiche, la cooperativa ha facoltà di applicare, previa deliberazione dell'assemblea, la ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta all'atto della loro attribuzione a capitale sociale. Tra i soci persone fisiche non sono compresi gli imprenditori di cui all'articolo 65, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, né i detentori di partecipazione qualificata ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico. La facoltà di cui al quarto periodo è esercitata con il versamento della ritenuta di cui al medesimo periodo, da effettuare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del trimestre solare in cui è stata adottata la deliberazione dell'assemblea».*

Per effetto di tali modifiche è ora previsto un regime "alternativo" di tassazione dei ristorni imputati ad incremento del capitale sociale che consiste nell'applicazione, facoltativa, nei confronti dei soci persone fisiche di cooperative sociali, di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta con l'aliquota del 12,50 per cento all'atto della loro attribuzione a capitale sociale.

Sono esclusi dalla tassazione con la predetta aliquota del 12,50 per cento le persone fisiche che esercitano attività di impresa (imprenditori di cui all'articolo 65, comma 1, del Tuir) e i titolari di partecipazioni qualificate (ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico).

Quanto alle modalità e ai termini del nuovo regime fiscale dei "ristorni" imputati ad incremento del capitale sociale, l'opzione per l'applicazione della ritenuta del 12,50 per cento si esercita, previa delibera assembleare, con il versamento della ritenuta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del trimestre solare in cui è stata adottata la delibera medesima.

A fronte di tale versamento, resta fermo che la cooperativa sarà tenuta ad esercitare la rivalsa prevista dall'articolo 64 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale stabilisce che *«Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di*

imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso».

In sostanza, il quarto periodo del comma 2 dell'articolo 6 in esame introdotto dalla legge di bilancio 2021, prevede la possibilità di assoggettare a tassazione i ristorni imputati ad incremento del capitale sociale con la più favorevole aliquota d'imposta del 12,50 (anziché del 26) per cento nei confronti dei soli soci persone fisiche, non titolari di partecipazioni qualificate e che non esercitano attività d'impresa, anticipando l'imposizione medesima al momento dell'imputazione dei ristorni ad aumento del capitale sociale, in luogo della tassazione al momento del rimborso dello stesso, rinunciando, in tal modo, al regime ordinario della sospensione d'imposta.

Trattandosi di un regime fiscale facoltativo, da esercitare, previa delibera assembleare dei soci, all'atto di attribuzione dei "*ristorni*" ad aumento del capitale sociale, qualora adottato esonera i soci destinatari dell'agevolazione da qualsiasi adempimento fiscale in sede di successiva liquidazione ed erogazione dei predetti "*ristorni*".

Il nuovo regime di tassazione dei "*ristorni*" si applica a decorrere dal 1° gennaio 2021, data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021 e, pertanto, riguarda i ristorni attribuiti ad aumento del capitale sociale a partire da tale data.

Inoltre, il comma 43 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021 stabilisce che «*La ritenuta del 12,50 per cento prevista dal quarto periodo del comma 2 dell'articolo 6 del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112, introdotto dal comma 42, può essere applicata con i medesimi termini e modalità alle somme attribuite ad aumento del capitale sociale deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, in luogo della tassazione prevista dalla previgente normativa».*

Pertanto, il predetto regime fiscale può essere applicato retroattivamente anche alle somme attribuite ad aumento del capitale sociale deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021.

Con riferimento a tale previsione normativa, la *Cooperativa* rappresenta che, dopo l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 (che si è chiuso con una perdita di esercizio e senza attribuzione di "*ristorni*" di capitale), ha determinato l'ammontare dei "*ristorni*" imputati a capitale sociale deliberati nei precedenti esercizi e "*sino al 30 dicembre 2020*" di pertinenza dei soci (persone fisiche non imprenditori individuali e non titolari di partecipazioni qualificate), che sono receduti nell'anno 2020 sui quali ritiene di poter applicare la ritenuta del 12,50 per cento, previa delibera dell'assemblea dei soci.

L'*Istante* intende esercitare l'opzione per l'applicazione della ritenuta del 12,50 per cento ogni anno, previa delibera assembleare, con riferimento ai "*ristorni*" in azioni che saranno liquidati ed erogati annualmente ai soci che recedono dalla *Cooperativa* al 31 dicembre dell'anno precedente alla data della predetta delibera assembleare.

Al riguardo, ai fini della corretta applicazione della previsione contenuta nel comma 43 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021, occorre individuare i termini e le modalità di esercizio del nuovo regime fiscale per le attribuzioni dei "*ristorni*" già imputati al capitale sociale con delibere assembleari adottate prima del 1° gennaio 2021.

Sebbene quest'ultima disposizione faccia riferimento ai termini e alle modalità indicati nel quarto periodo del comma 2 dell'articolo 6 del decreto legge n. 63 del 2002, l'applicazione della ritenuta del 12,50 per cento avviene, necessariamente, in un momento diverso da quello dell'atto di attribuzione dei *ristorni* a capitale sociale, in quanto già deliberati alla data di entrata in vigore della norma (1° gennaio 2021).

Come già evidenziato, il regime fiscale introdotto dalla legge di bilancio 2021 mira ad anticipare la tassazione dei *ristorni* al momento della loro attribuzione ad aumento del capitale sociale, in luogo del rimborso del capitale, prevedendo un'aliquota di tassazione inferiore (12,50 per cento) a quella ordinaria (26 per cento).

Pertanto, la disposizione di cui al citato comma 43 costituisce una disposizione

transitoria che prevede l'applicazione del regime fiscale più favorevole anche «*alle somme attribuite ad aumento del capitale sociale deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, in luogo della tassazione prevista dalla previgente normativa (...)*».

Ciò posto, tenuto conto che il regime in commento si caratterizza per l'imposizione anticipata dei "*ristorni*" (in luogo della tassazione al momento del recesso del socio) con la più favorevole aliquota del 12,50 per cento, si ritiene che l'opzione per l'applicazione della predetta ritenuta debba essere esercitata, previa delibera assembleare, con riferimento alla totalità dei "*ristorni*" imputati ad aumento del capitale sociale deliberati prima del 1° gennaio 2021 di pertinenza dei soci persone fisiche non titolari di partecipazioni qualificate al di fuori dell'attività d'impresa.

Per tale motivo, non si condivide la soluzione proposta dall'*Istante* in base alla quale l'esercizio dell'opzione (per l'applicazione della ritenuta del 12,50 per cento) potrà avvenire, di volta in volta, previa delibera assembleare sulle somme effettivamente da liquidare e corrispondere ai soci receduti nell'anno precedente alla delibera.

Operando in tal modo, difatti, l'esercizio dell'opzione in esame avverrebbe, ogni anno, in prossimità dell'erogazione dei *ristorni* imputati al capitale sociale, facendo venir meno l'obiettivo perseguito dal legislatore. Tale modalità operativa non consentirebbe di anticipare la tassazione sui *ristorni* rispetto all'erogazione dei medesimi.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)