

TAX PLANNING
TAX DUE DILIGENCE
FISCAL POSITION
TAX LIABILITIES
CORPORATE TAX
ESTATE PLANNING
CROSS BORDER TAX
TAX STRATEGY
PRIVATE CLIENTS
CROSS BORDER EMPLOYMENT
INDIRECT TAX

**NOVITA' FISCALI
DL 98/11 E DL 138/11**

Raffaele Di Landro

Seminario "Le novità fiscali"

Firenze, 25 ottobre 2011

Viareggio, 8 Novembre 2011

DL n. 98/2011 (c.d. “Manovra correttiva”):

- ▶ Nuovo sistema di riporto delle perdite fiscali (art. 23, comma 9)
- ▶ Nuovo regime di riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio (art. 23, commi 12 – 15)
- ▶ Modifiche al regime degli interessi infragruppo (art. 23, commi 1 – 4)
- ▶ Modifiche al regime dell’addizionale prevista per i bonus e le stock option (art. 23, commi 50 bis e ter)
- ▶ Incremento dell’aliquota IRAP per alcune tipologie di imprese (commi 5 e 6)

DL n. 138/2011 (c.d. “Manovra di ferragosto”):

- ▶ Riduzione delle agevolazioni fiscali per le società cooperative (art. 2, commi 36 bis – 36 quater)



Nuovo sistema di riporto delle perdite fiscali

L'art. 23, comma 9 del D.L. 98/11, convertito nella L. n. 111/2011, ha modificato la disciplina del **riporto delle perdite fiscali** disciplinata dall'art. 84 del TUIR.

Il nuovo regime prevede:

1. Riporto **illimitato nel tempo** (esclude il limite temporale)
2. Compensazione delle perdite in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura **non superiore all'80% del reddito di ciascun periodo** (introduce un limite quantitativo)
3. Riportabilità illimitata anche per le **perdite** formatesi nei **primi 3 periodi d'imposta** ma, come nel regime ante riforma, fino al 100% del reddito dei periodi d'imposta successivi

Novità in tema di riporto delle perdite fiscali d'impresa

La norma modificata (contenuta nell'art. 84 del TUIR) si applica solo alle società di capitali, enti commerciali e stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Per le società di persone e per le persone fisiche continua ad applicarsi l'art. 8, comma 3, del TUIR che non è stato modificato e prevede:

- ▶ le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo ed in accomandita semplice in contabilità ordinaria sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi
- ▶ anche alle persone fisiche ed alle società di persone in contabilità ordinaria si applicano le norme sulla riportabilità illimitata delle perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta
- ▶ il riporto a nuovo delle perdite d'impresa generate da soggetti in contabilità semplificata è precluso. La compensazione avviene trasversalmente con gli altri redditi prodotti dal soggetto nell'anno in cui si è generata la perdita (art. 66 TUIR)

Obiettivi della riforma:

- ▶ **Effetto di stabilizzazione del gettito:** garantire comunque l'esistenza di una base imponibile anche in periodi d'imposta con elevate perdite fiscali pregresse
- ▶ **Misura di sostegno alle imprese:** favorire le imprese in crisi (che hanno quindi accumulato ingenti perdite fiscali) con il riporto illimitato
- ▶ **Semplificazione:** limitare complesse valutazioni circa la iscrivibilità e/o il mantenimento delle imposte differite attive in bilancio (senza limiti temporali le imposte differite attive dovrebbero essere sempre iscrivibili)
- ▶ **Anti-abuso:** evitare pratiche elusive tramite operazioni straordinarie che erano volte al *refreshing* delle perdite fiscali in prossimità della loro scadenza. La recuperabilità illimitata evita tali comportamenti.

Decorrenza:

Il D.L. n. 98/2011 nulla prevede sulla decorrenza delle nuove norme.

La relazione d'accompagnamento al D.L. afferma che: *«in assenza di un regime transitorio, il riporto delle perdite maturate prima della entrata in vigore della modifica normativa deve avvenire secondo le disposizioni dell'art. 84 ante modifica»*

La decorrenza in base alle intenzioni del legislatore dovrebbe essere la seguente:

1. per le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare le perdite maturate fino al 2010 saranno disciplinate dalla vecchia disciplina
2. per le altre società con periodo d'imposta a cavallo, le perdite maturate in periodi d'imposta conclusi entro il 5 luglio 2011 (data di entrata in vigore delle nuove disposizioni, 6 luglio 2011) saranno disciplinate dalla vecchia norma

D'ora in poi bisognerà distinguere tra:

- ▶ **Perdite ante riforma:** riporto a nuovo quinquennale e compensazione con il 100% del reddito;
- ▶ **Perdite post riforma:** riporto a nuovo senza limiti di tempo e compensazione con l'80% del reddito;
- ▶ **Perdite dei primi 3 periodi:** riporto a nuovo senza limiti di tempo e compensazione con il 100% del reddito.

Consolidato fiscale nazionale

Le nuove disposizioni sulla riportabilità delle perdite fiscali si applicano anche al regime del consolidato fiscale.

Bisognerà distinguere tra:

- **Perdite fiscali prodotte prima dell'opzione per il consolidato:** sono utilizzate solo dalla società che le ha prodotte con le nuove modalità previste dall'art.84 del Tuir. Al consolidato viene apportato almeno il 20% del reddito imponibile.
- **Perdite realizzate durante il periodo del consolidato:**
 - il reddito della consolidante è dato dalla somma algebrica dei redditi delle società partecipanti al consolidato senza alcun limite,
 - La perdita fiscale della consolidante è riportabile nei limiti previsti dall'art.84.
- **Perdite realizzate in caso di interruzione o di mancato rinnovo del consolidato:** rimangono alla consolidante, salvo che sia previsto diversamente, e sono riportabili con le nuove modalità previste dall'art.84.

Regime della Trasparenza

- **Perdite pregresse partecipata:** sono riportabili nei limiti dell'art.84 del Tuir,
- **Perdite pregresse soci:** sono utilizzabili solo dal socio, ma non in diminuzione del reddito imputato per trasparenza,
- **Perdite realizzate dalla partecipata durante il regime della trasparenza:**
 - ▶ sono attribuite ai soci, a ns avviso, in misura integrale,
 - ▶ le perdite residue del socio sono riportabili dallo stesso nei limiti di cui all'art.84.

Fusione o scissioni

Anche in caso di un operazione straordinaria di fusione o di scissione, una volta verificata la riportabilità delle perdite fiscali in capo alla società risultante della fusione o dalla scissione ai sensi dell'art. 173, comma 5, del TUIR, si applicano le nuove previsioni dell'art.84.

Si deve sempre distinguere tra perdite ante e post riforma anche nel caso in cui la risultante di una fusione o la beneficiaria di una scissione siano società neocostituite.

Infatti varrà sempre l'anno d formazione delle perdite fiscali.

Esempio n. 1

Perdita fiscale anno 2011	100
Reddito complessivo anno 2012	100

La perdita fiscale del 2011 viene utilizzata per ridurre al massimo l'80% del reddito imponibile del 2012.

Reddito imponibile anno 2012	20
------------------------------	----

La perdita fiscale residua di 20 non utilizzata nel 2012 verrà riportata senza limiti di tempo.

Esempio n. 2

Perdita Anno 2011	50
Reddito complessivo anno 2012	100

La perdita fiscale del 2011 viene utilizzata integralmente in compensazione del reddito 2012 perché l'80% del reddito è superiore alla perdita riportabile con le nuove regole.

Esempio n. 3

Perdita anno 2010	50
Perdita anno 2011	50
Reddito complessivo anno 2012	100

Ipotesi 1

Il reddito 2012 verrà compensato per 50 con la perdita del 2010 e per 50 con la perdita del 2011, ma nei limiti dell'80% del reddito residuo 2012 ($50 \times 80\% = 40$). La perdita pari a 10 originatasi nel 2011 sarà riportabile senza limiti temporali. Conseguentemente l'imponibile sarà pari a 10.

Ipotesi 2

In alternativa, il limite dell'80% potrebbe essere calcolato sull'intero reddito del 2012 ($80\% \times 100 = 80$) e quindi le perdite prodotte in vigenza della nuova normativa sarebbero integralmente compensabili (così come quelle del 2010). Nessuna materia imponibile emergerebbe in questo secondo caso.

Sono necessari chiarimenti ufficiali a tal proposito.



**Nuovo regime di riallineamento
dei valori fiscali ai maggiori valori
iscritti in bilancio**

Affrancamento partecipazioni (art. 23, commi 12-15, DL n.98/2011)

L'art.23, commi 12-15 del D.L. n. 98/2011, introducendo due nuovi commi (10-bis e 10-ter) nell'art. 15 del D.L. n. 185/2008, prevede la possibilità di “riallineare” anche i valori fiscali delle partecipazioni di controllo agli eventuali maggiori valori civilistici imputabili ad avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali, a condizione che:

1. le partecipazioni siano comprese nel perimetro del **BILANCIO CONSOLIDATO** ai sensi del capo III del D.Lgs. n. 127/1991 o ai sensi delle specifiche previsioni contenute nei principi contabili internazionali per i soggetti IAS;
2. ci si trovi in presenza di **operazioni**:
 - **neutrali** (*fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda a condizione che i maggiori valori iscritti nel bilancio individuale sulla partecipazione risultino iscritti nel bilancio consolidato in modo autonomo come avviamento, marchi o altre attività immateriali*) (comma 10-bis) oppure
 - **realizzative** (*acquisto di azienda ovvero di partecipazioni ove i maggiori valori delle partecipazioni affrancabili siano autonomamente attribuiti nel bilancio consolidato ad avviamento, marchi o altre attività immateriali*) (comma 10-ter)poste in essere nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre **2010** o in **periodi precedenti**;
3. sia pagata in un'unica soluzione entro il 30.11.2011 (salvo periodi d'imposta a cavallo tra il 2010 e il 2011) **un'imposta sostitutiva pari al 16 %** del valore da “riallineare”.

Effetti dell'affrancamento:

- Gli **effetti** dell'affrancamento decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012 (**dal 2013** per i soggetti solari)
- **Ammortamento (extracontabile)** del maggior valore riallineato ai fini IRES e IRAP in misura **non superiore a un decimo**
- L'importo assoggettato ad imposta sostitutiva non rileva ai fini del valore fiscale della partecipazione stessa **resta inalterato il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione**
- Dal punto di vista fiscale, quindi, il valore della partecipazione risulterà suddiviso in:
 - ▶ Valore fiscale originario della partecipazione
 - ▶ Valore fiscale affrancato, da ammortizzare in massimo dieci esercizi, attribuito ad avviamento, marchi o altre attività immateriali

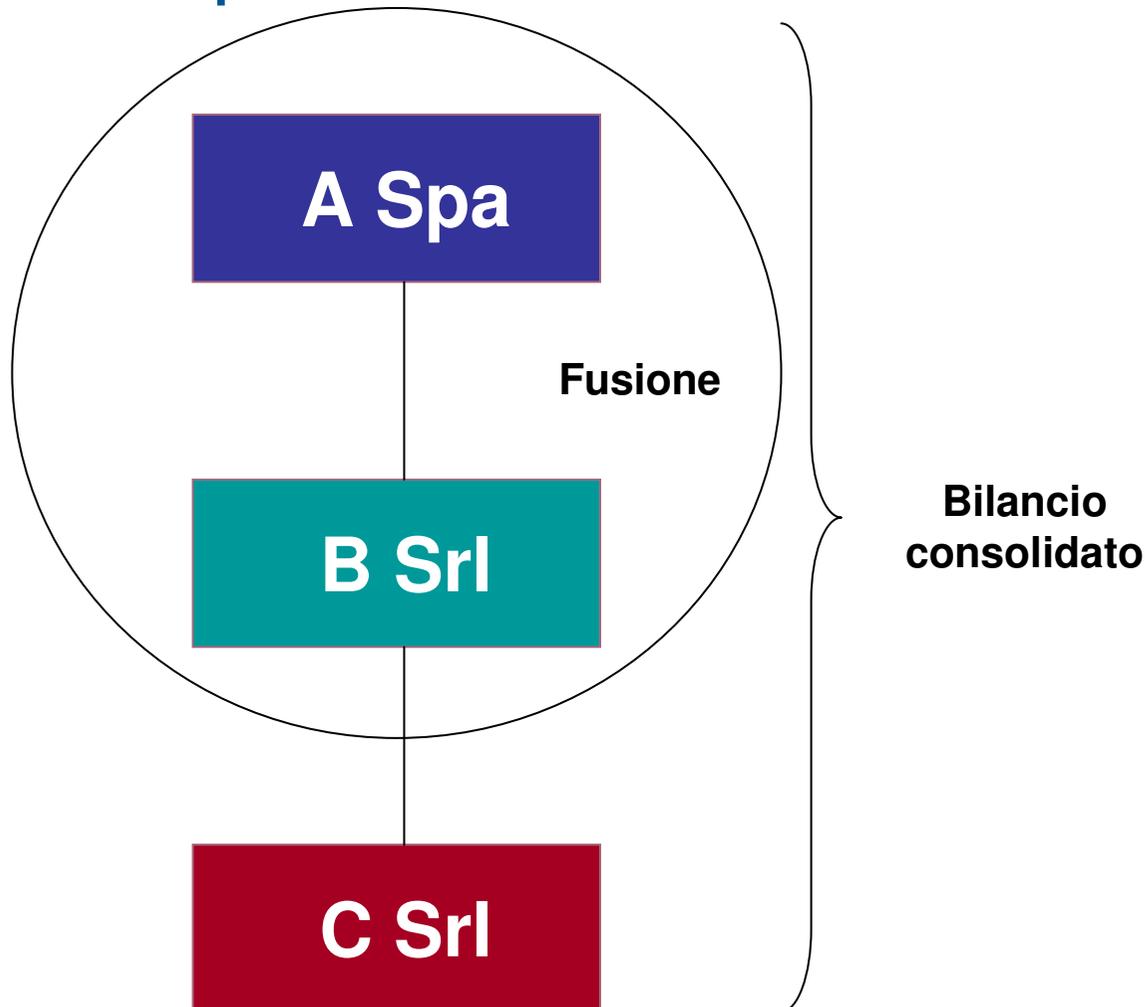
Affrancamento partecipazioni (art. 23, commi 12-15, DL n.98/2011)

Non è ancora stato emanato il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate** per le modalità di attuazione delle disposizioni e l'ambito applicativo della disciplina in oggetto.

Tuttavia, anticipazioni circa i contenuti del Provvedimento apparsi sulla stampa specializzata (L. Gaiani e M. Peruzzi, *"Il riallineamento si ferma al 2010"*, Il Sole 24 Ore del 19/10/2011) sembrerebbero escludere un'eventuale estensione temporale dell'applicazione della disciplina dei commi 10 bis e ter anche ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010, sebbene alcuni commentatori abbiano osservato che l'art. 15 comma 10 del D.L. n. 185/2008 sia una norma di sistema (come quella di cui all'art. 176, comma 2-ter del TUIR) applicabile a regime.

Affrancamento partecipazioni (art. 23, commi 12-15, DL n.98/2011)

Esempio:



A Spa controlla B Srl, che a sua volta controlla C Srl.

La partecipazione in C Srl è iscritta nel bilancio individuale di B Srl per 100.

A Spa incorpora mediante fusione B Srl e iscrive la partecipazione in C Srl al nuovo valore di 200 nel periodo d'imposta 2010 (disallineamento pari a 100).

Il bilancio consolidato tra A Spa (post-fusione) e C Srl prevede l'iscrizione di una differenza da consolidamento per avviamento di 100 sulla partecipazione in C Srl.

A Spa ha la possibilità di affrancare, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva del 16% entro il 30.11.2011, il maggior valore emerso nel bilancio individuale post-fusione della partecipazione di controllo in C Srl, dal momento che questo trova integrale riscontro nel valore imputato ad avviamento nel bilancio consolidato.

A Spa potrà pertanto dedurre extracontabilmente quote annuali costanti pari a 10 per dieci anni a decorrere dal 2013.

All'esborso iniziale di 16 in un'unica soluzione corrisponde un beneficio differito nel tempo complessivamente pari a 31,4 (3,14 per dieci anni).



Modifiche al regime degli interessi infragruppo

Ritenuta 5% su interessi infragruppo (art. 23, commi 1 - 4, DL n.98/2011)

L'art. 23, commi da 1 a 4, del D.L. n. 98/2011 ha introdotto un nuovo comma (8-bis) all'art. 26-quater del D.P.R. n. 600/1973 (in tema di esenzione dalle ritenute su interessi e canoni infragruppo tra società consociate residenti in Stati membri diversi della UE in recepimento della Direttiva 2003/49/CE), il quale prevede che:

- ❖ qualora siano **soddisfatti i requisiti previsti per l'esenzione** dall'art. 26-quater (forma giuridica dei soggetti, assoggettamento ad imposizione ordinaria, partecipazione che attribuisce più del 25% dei voti, holding period ininterrotto di almeno 12 mesi)
- ❖ **tranne il requisito del “beneficiario effettivo”**, vale a dire qualora i soggetti non residenti che ricevono il pagamento degli interessi non siano qualificabili quali beneficiari effettivi degli stessi oppure, in ogni caso, quando questi non abbiano fornito al sostituto d'imposta tutti gli elementi idonei ad attestare la sussistenza del requisito
- ❖ il sostituto d'imposta applica comunque una **ritenuta (agevolata) del 5%** sugli interessi corrisposti alla consociata non residente (in luogo di quelle ordinarie)

Ritenuta 5% su interessi infragruppo (art. 23, commi 1 - 4, DL n.98/2011)

- ❖ a condizione che gli interessi siano destinati a finanziare il pagamento di interessi e altri proventi su prestiti obbligazionari:
 - a) emessi dai percettori** (*ossia gli interessi corrisposti sono utilizzati dalla consociata estera che li riceve per pagare a sua volta degli interessi relativi ad obbligazioni dalla stessa emesse e di cui pertanto quest'ultima non ne è beneficiaria effettiva*);
 - b) negoziati in mercati regolamentati UE** (*e di stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo*);
 - c) garantiti dai sostituti d'imposta che corrispondono gli interessi ovvero dalla società capogruppo controllante ex art. 2359 c.c. ovvero da altra società controllata dalla stessa controllante (*l'atto di garanzia è in ogni caso soggetto ad **imposta di registro in termine fisso con aliquota dello 0,25%**, in quanto opera una presunzione assoluta di territorialità dell'atto, entro 20 giorni dalla data dell'atto, se formato in Italia, ed entro 60 giorni, per gli atti formati all'estero*).**

Ritenuta 5% su interessi infragruppo (art. 23, commi 1 - 4, DL n.98/2011)

Ai sensi del comma 4, lett. c, dell'art. 26-quater del D.P.R. n. 600/1973 si considerano **beneficiarie effettive**:

- 1. le società che ricevono i pagamenti degli interessi in qualità di beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona;*
- 2. le stabili organizzazioni, se il credito, il diritto, l'utilizzo o l'informazione che generano i pagamenti degli interessi si ricollegano effettivamente a tali stabili organizzazioni e i suddetti interessi rappresentano redditi assoggettati, nei Paesi UE in cui sono situate, alle imposte sui redditi delle società.*

La circolare n. 41/E del 5 agosto 2011 ricorda infatti che “*in sostanza, affinché il soggetto possa considerarsi beneficiario effettivo occorre che la società che percepisce gli interessi tragga un proprio **beneficio economico** dall'operazione posta in essere, attraverso la **titolarità** nonché la **disponibilità** dei medesimi interessi. A tal fine può essere necessario considerare sia i profili economici e contrattuali delle operazioni poste in essere, sia la presenza di un'adeguata struttura che la capacità di gestione dei rischi finanziari”.*

Ritenuta 5% su interessi infragruppo (art. 23, commi 1 - 4, DL n.98/2011)

Entrata in vigore:

Le disposizioni di cui al comma 8-bis dell'art. 26-quater del D.P.R. n. 600/1973 si applicano agli interessi corrisposti **a decorrere dal 6 luglio 2011** (data di entrata in vigore del Decreto Legge) anche se relativi a prestiti in corso a tale data.

Regime transitorio:

Per i prestiti in corso al 6 luglio 2011 il sostituto d'imposta, che non abbia effettuato a suo tempo le ritenute con aliquota ordinaria, deve provvedere **entro il 30 novembre 2011** al versamento della ritenuta e dei relativi interessi legali.

In questo caso la ritenuta è però pari al **6%** ed è anche sostitutiva dell'imposta di registro sull'atto di garanzia.

Si tratta in sostanza di una sorta di “ravvedimento” (senza sanzioni) per quei contribuenti che, pur in assenza del requisito del “beneficiario effettivo”, non avevano applicato alcuna ritenuta al momento del pagamento degli interessi infragruppo.

La disposizione si applica anche agli interessi oggetto di un'attività di accertamento già avviata e non ancora resasi definitiva (circ. n. 41/E del 5 agosto 2011).



Modifiche al regime dell'addizionale prevista per i bonus e le stock options

Addizionale su bonus e stock options (art. 23, commi 50 bis e 50 ter, DL n. 98/2011)

L'art. 23, commi 50 bis e ter, del D.L. n. 98/2011, modificando la disciplina di cui all'art. 33 del DL n. 78/2010 relativa all'**addizionale del 10% su bonus e stock options** attribuite ai **dirigenti e ai co.co.co del settore finanziario** (banche, finanziarie e holding di partecipazioni), prevede l'assoggettamento della parte di retribuzione variabile:

- ▶ che eccede la parte fissa della retribuzione (e non più il triplo di quest'ultima)

L'addizionale del 10% in oggetto non costituisce un'ulteriore aliquota IRPEF ma un **prelievo d'imposta indipendente**. In particolare, l'addizionale in parola:

- ▶ non concorre all'importo sul quale possono essere fatte valere le eventuali detrazioni d'imposta
- ▶ non rileva nella determinazione dell'aliquota media da applicare ai fini della tassazione separata
- ▶ non deve essere considerata nell'imposta italiana che costituisce il limite entro il quale può essere attribuito il credito d'imposta per imposte pagate all'estero

Addizionale su bonus e stock options (art. 23, commi 50 bis – 50 ter, DL n. 98/2011)

CROSS BORDER TAX STRATEGY TAX PLANNING
PRIVATE CLIENTS TAX DUE DILIGENCE FISCAL POSITION
CROSS BORDER EMPLOYMENT TAX LIABILITIES
INDIRECT TAX CORPORATE TAX ESTATE PLANNING

L'A.E. ha chiarito con la circ. n. 4 del 15 febbraio 2011 che, per quanto concerne gli emolumenti premiali erogati anziché in denaro sottoforma di stock options, tra questi ultimi rientrano tutte le forme di incentivazione realizzate con azioni, le quali rileveranno in ragione del loro valore normale ex art. 9 del TUIR, alla data in cui vengono assegnate al dirigente o al collaboratore, al netto delle somme da questi corrisposte.

Addizionale su bonus e stock options (art. 23, commi 50 bis – 50 ter, DL n. 98/2011)

L'addizionale del 10% è da applicare quindi “*sull'ammontare [della parte variabile] che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione*” (non più sulla parte dei compensi corrisposti sotto forma di bonus o le stock options eccedente il triplo della parte fissa, né ciò è da considerare quale condizione necessaria per l'applicazione della nuova disciplina sebbene sia ancora contenuta nella norma, cfr. circ. n. 41 del 5 agosto 2011).

Esempio:

Retribuzione fissa	200.000
Compensi variabili	250.000
Base imponibile addizionale	50.000
Addizionale 10%	5.000

Addizionale su bonus e stock options (art. 23, commi 50 bis – 50 ter, DL n. 98/2011)

Se le componenti variabili sono corrisposte in più rate, l'addizionale si applica nel momento in cui si verifica il superamento dell'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione (nuovo limite), tenendo conto anche delle corrisposizioni effettuate prima del 17 luglio 2011 (data di entrata in vigore della nuova disposizione) (cfr. circ. n. 41 del 5 agosto 2011).

Esempio:

Retribuzione fissa	100.000
Compensi variabili totali	250.000
Compensi variabili corrisposti a maggio 2011	200.000
Compensi variabili corrisposti a febbraio 2012	50.000
Base imponibile addizionale	50.000
Addizionale 10%	5.000

Addizionale su bonus e stock options (art. 23, commi 50 bis – 50 ter, DL n. 98/2011)

Entrata in vigore:

La disposizione si applica ai compensi corrisposti (anche se maturati in periodi precedenti) a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge (**17 luglio 2011**).

Note:

Addizionale del 10% e contributo di solidarietà del 3% non sono alternativi, ma sono cumulabili quando ne ricorrono i presupposti (reddito complessivo della persona fisica superiore a 300.000 euro e parte variabile della retribuzione eccedente la parte fissa).

L'addizionale è trattenuta dal sostituto d'imposta al momento dell'erogazione della parte di retribuzione da assoggettare a tassazione. Tuttavia, nel caso in cui il datore di lavoro sia un soggetto estero, non tenuto agli obblighi di sostituzione in Italia, sarà ovviamente il lavoratore dipendente (collaboratore) residente in Italia a determinare e versare la maggiore imposta con le medesime modalità di versamento dell'IRPEF in autoliquidazione.



Incremento dell'aliquota IRAP per alcune tipologie di imprese

Aumento aliquote IRAP banche e assicurazioni (art. 23, commi 5 - 6, DL n.98/2011)

L'art. 23, commi 5 e 6, del D.L. n. 98/2011 ha modificato l'art. 16 del Decreto IRAP (DPR n.446/1997) aggiungendo il comma 1-bis, il quale prevede per determinate categorie di imprese le seguenti nuove aliquote:

- ▶ **Imprese concessionarie** (gestione servizi e opere pubbliche), diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori: **4,20%**
- ▶ **Banche e finanziarie** (e le c.d. **holding industriali**): **4,65%**
- ▶ **Assicurazioni**: **5,90%**

Resta ferma la possibilità per le Regioni di aumentare tali aliquote fino ad un massimo dell'1% (che dovrebbe mantenersi riparametrato allo **0,92%**, Ris. 13/DF del 10/12/2008).

È comunque da aggiungere **per il 2011** alla nuova aliquota maggiorata anche lo **0,15%** previsto per le Regioni in **deficit sanitario** (Molise, Campania e Calabria).

Ad esempio:

Un'impresa di assicurazione che svolge la propria attività in Calabria sarà assoggettata ad un'aliquota pari al 6,97% (5,90+0,92+0,15).

Aumento aliquote IRAP banche e assicurazioni (art. 23, commi 5 - 6, DL n.98/2011)

Entrata in vigore:

Le nuove aliquote maggiorate si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011 (17 luglio per le concessionarie), in deroga a quanto stabilito dall'art. 3 dello "Statuto del contribuente" (per i tributi periodici le nuove disposizioni sono applicabili solo dal periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in vigore)

Acconti per il 2011:

Per la determinazione degli acconti con il c.d. "*metodo previsionale*" (il riferimento al "*metodo storico*" nella relazione governativa è da ritenere un refuso), si deve applicare all'imponibile la maggior aliquota IRAP introdotta dal Decreto.



Riduzione delle agevolazioni fiscali per le società cooperative

Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative (art. 2, co. 36 bis – 36 quater, D.L. n. 138/2011)

L'art. 2, commi da 36 bis a 36 quater, del D.L. n. 138/2011, convertito nella legge n. 148/2011 ha modificato il regime delle agevolazioni previste per le società cooperative.

In particolare il comma 36 bis prevede **l'aumento del 10%** della base imponibile (quota minima tassata) dell'utile netto delle società cooperative a mutualità prevalente, anche se destinati a riserve indivisibili:

- ▶ Aumento **dal 30% al 40%** della quota minima tassata degli utili netti annuali della **generalità delle cooperative a mutualità prevalente e loro consorzi**
- ▶ Aumento **dal 55% al 65%** della quota minima tassata degli utili annuali netti delle **società cooperative di consumo e loro consorzi**

Restano escluse dall'incremento:

- ▶ le **cooperative agricole e della piccola pesca** e rispettivi consorzi (ancora tassazione del 20% degli utili netti)
- ▶ le **cooperative sociali** e loro consorzi
- ▶ le **banche di credito cooperativo**

Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative (art. 2, co. 36 bis – 36 quater, D.L. n. 138/2011)

CROSS BORDER TAX
TAX PLANNING
TAX DUE DILIGENCE
FISCAL POSITION
TAX LIABILITIES
CORPORATE TAX
ESTATE PLANNING
INDIRECT TAX
PRIVATE CLIENTS
CROSS BORDER EMPLOYMENT
TAX STRATEGY

Il comma 36 ter prevede la **limitazione dell'esenzione (al 90%) degli utili destinati a riserva minima obbligatoria**, in precedenza interamente esclusi dalla tassazione, in relazione alla generalità delle cooperative (a mutualità prevalente e non) (art. 12 della L. 904/77 e art 6, co. 1, del D.L. 63/2002).

Una quota pari al 10% degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria concorrono alla formazione della base imponibile IRES.

Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative (art. 2, co. 36 bis – 36 quater, D.L. n. 138/2011)

In particolare, in relazione alla tipologia di cooperativa, si avranno le seguenti quote tassabili delle riserve minime obbligatorie:

- ▶ **Cooperative agricole e della piccola pesca:** 10% della riserva minima obbligatoria del 30% (**3% degli utili netti**) (quota minima di utile imponibile 23%; effetto +3%)
- ▶ **Cooperative di lavoro:** 10% della riserva minima obbligatoria del 30% (**3% degli utili netti**) (quota minima di utile imponibile 43%; effetto +13%)
- ▶ **Cooperative di consumo:** 10% della riserva minima obbligatoria del 30% (**3% degli utili netti**) (quota minima di utile imponibile 68%; effetto +13%)
- ▶ **Cooperative sociali:** 10% della riserva minima obbligatoria del 30% (**3% degli utili netti**) (quota minima di utile imponibile 3%; effetto +3%)
- ▶ **Banche di credito cooperativo:** 10% della riserva legale minima del 70% (**7% degli utili netti**, mentre resta ferma l'esclusione del 3% degli utili netti annuali destinati ai fondi mutualistici) (quota minima di utile imponibile 34%; effetto +7%)
- ▶ **Cooperative a mutualità non prevalente:** 10% della riserva minima obbligatoria del 30% (**3% degli utili netti**) (quota minima di utile imponibile 73%; effetto +3%)

Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative (art. 2, co. 36 bis – 36 quater, D.L. n. 138/2011)

CROSS BORDER TAX STRATEGY
PRIVATE CLIENTS
CROSS BORDER EMPLOYMENT
INDIRECT TAX
TAX PLANNING
TAX DUE DILIGENCE
FISCAL POSITION
TAX LIABILITIES
CORPORATE TAX
ESTATE PLANNING

Entrata in vigore:

Le modifiche della disciplina in questione decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del DL n. 138/2011 (17.09.2011) (**dal periodo d'imposta 2012** per i “soggetti solari”).

Obbligo di rideterminazione degli acconti:

Per espressa previsione normativa, nella determinazione degli acconti dovuti con il c.d. “metodo storico” per il periodo d'imposta di prima applicazione, si assume quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.



Studio Associato Legale e Tributario

Milano

Galleria del Corso, n.1
20122 Milano
Tel: +39 02 58 201 660
Fax: +39 02 58 201 404

Roma

Via del Corso, 267
00186 Roma
Tel: +39 06 69 76 301
Fax: +39 06 69 92 07 82

www.mazars.it