

Cooperative Onlus

Il regime fiscale delle cooperative Onlus alla luce della Finanziaria 2005

di Sebastiano Di Diego*

Il regime fiscale delle cooperative Onlus non sociali¹, in conseguenza delle previsioni introdotte dalla legge Finanziaria 2005 (30 dicembre 2004, n. 311), assume caratteristiche diverse a seconda che la cooperativa possa essere ricompresa o meno nella categoria delle **cooperative a mutualità prevalente**.

Inquadramento nella categoria delle CMP

La riforma societaria (D.Lgs. n. 6/2003) ammette **due tipologie di cooperative**:

- le cooperative a mutualità prevalente (CMP);
- le cooperative diverse (CMNP).

L'ingresso nella prima categoria, per le cooperative Onlus, ha un impatto notevole sull'assetto dell'attività economica posta in essere.

Le **CMP**, infatti, **si distinguono** dalle cooperative diverse per il rispetto di due requisiti fondamentali imposti dal legislatore:

- **un requisito di tipo gestionale**: l'attività "caratteristica" della cooperativa deve svolgersi per più del 50% con i soci;
- **un requisito di tipo formale**: lo statuto della cooperativa deve contenere specifiche clausole di non lucratività.

Proprio perché a mutualità prevalente (e non esclusiva), la condizione delle CMP presuppone una previsio-

L'articolo analizza la disciplina fiscale delle cooperative Onlus, così come modificata dall'ultima finanziaria. Le cooperative Onlus, a differenza di quelle sociali, per le quali sono state confermate per intero le precedenti agevolazioni, sono destinatarie di un'articolata disciplina, la cui applicazione al caso specifico impone un'analisi molto complessa. Occorre infatti verificare innanzitutto se la cooperativa possa essere ricondotta nella categoria delle cooperative a mutualità prevalente. Una volta verificato questo aspetto, occorre poi concentrarsi sulle caratteristiche della gestione mutualistica, per classificare la cooperativa nelle ulteriori categorie di quelle di lavoro o di utenza.

ne statutaria che consenta lo svolgimento dell'attività con i non soci. Una cooperativa il cui statuto non preveda l'attività con i terzi non potrà mai essere definita a mutualità prevalente, anche se rispetti di fatto questo vincolo².

Requisito gestionale

In base all' **articolo 2512** del c.c., sono cooperative a mutualità prevalente quelle che (a seconda del tipo di scambio mutualistico):

- svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;
- si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;

* Dottore commercialista in Ancona.

1 Il regime fiscale delle cooperative sociali del tutto peculiare è stato analizzato nel precedente articolo S. Di Diego, *Cooperative sociali: il regime Iva alla luce della Finanziaria 2005*, in questa Rivista n. 2/2005, pag. 86.

2 A. Bassi, *Le cooperative a mutualità prevalente e le cooperative diverse*, in <http://www.unioncoop.re.it/database/unioncoop/unioncoop.nsf/>

– si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

I criteri per dare dimostrazione della prevalenza sono individuati dal successivo articolo 2513, che richiede agli amministratori e ai sindaci di documentare tale condizione nella nota integrativa al bilancio, attraverso il calcolo di specifici indici.

Gli elementi da mettere a confronto, per il calcolo, sono individuati con precisione, con riferimento a **specifiche voci di bilancio**.

In particolare, il primo comma dell'art. 2513 presenta il seguente contenuto:

“Gli amministratori e i sindaci documentano la condizione di prevalenza di cui al precedente articolo nella nota integrativa al bilancio, evidenziando contabilmente i seguenti parametri:

a) i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al cinquanta per cento del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, punto A1;

b) il costo del lavoro dei soci è superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B9;

c) il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al cinquanta per cento del totale dei costi dei servizi di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B6”.

La norma obbliga le società cooperative a fornire una **adeguata informativa** in sede di redazione del **bilancio**, anche in merito alla prevalenza.

L'adempimento di tale obbligo, a nostro avviso, può essere favorito dalla distinzione nell'ambito del conto economico dei dati relativi all'attività con i soci da quelli relativi all'attività con i terzi.

Ciò può essere fatto, senza particolari complicazioni, ricorrendo all'art. 2423-ter, che in tema di bilancio ammette la possibilità:

- di suddividere ulteriormente le voci precedute da numeri arabi, mantenendo però la voce complessiva e l'importo corrispondente;
- di adattare le voci precedute da numeri arabi quando lo esige la natura dell'attività esercitata.

Detto questo da un punto di vista generale, vediamo ora come deve essere determinata in concreto la prevalenza nelle due tipologie fondamentali di cooperative Onlus:

– **cooperative Onlus c.d. di lavoro** che si avvalgono delle prestazioni lavorative dei propri soci nello svolgimento delle proprie attività;

– **cooperative Onlus c.d. di utenza** che forniscono servizi ai propri soci (svantaggiati o meno a seconda del settore di attività).

Cooperative Onlus “di lavoro”

Lo **scambio mutualistico** nelle cooperative di lavoro è costituito dalle **prestazioni lavorative** effettuate dai **soci**.

Le cooperative che si collocano in tale ambito dimostrano la prevalenza attraverso il calcolo del seguente indice:

$$\frac{A1.soci}{A1.tot.} \times 100 > 50\%$$

Cooperative ONLUS “di utenza”

In queste cooperative, lo **scambio mutualistico** si realizza attraverso l'**acquisto da parte dei soci**³ dei **beni e/o dei servizi**, forniti dalla società.

Le cooperative che si collocano in tale ambito dimostrano la prevalenza attraverso il calcolo del seguente indice:

$$\frac{A1.soci}{A1.tot.} \times 100 > 50\%$$

Cooperative ONLUS “miste”

Qualora la cooperativa Onlus realizzi contestualmente tutte e due i tipi di scambio mutualistico, la prevalenza dovrà essere documentata attraverso il calcolo della media ponderata:

$$\frac{A1 soci}{A1 tot. + B9 tot.} \times 100 + \frac{B9 soci}{A1 tot. + B9 tot.} \times 100 > 50\%$$

Requisito di tipo formale

Le CMP, per essere tali, oltre al requisito gestionale devono essere in possesso di un ulteriore **requisito** di tipo **formale**. In particolare, tali cooperative devono prevedere nei propri statuti:

- a) *“il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;*
- b) *il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci operatori in misura supe-*

³ I soci possono essere sia consumatori finali che soggetti diversi dai consumatori finali come imprenditori o lavoratori autonomi

riore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;

- c) il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;
d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione".

Le clausole di cui sopra, pur richiamando quelle previste dall'art. 26, D.Lgs.C.P.S. n. 1947/1577, sono in realtà molto diverse.

In particolare, le limitazioni previste in materia di **dividendi** e l'indivisibilità delle riserve riguardano esclusivamente i **soci cooperatori**.

Per i **soci finanziatori** (qualora, ovviamente, non ricoprano, altresì, la veste di soci cooperatori), invece non è prevista alcuna limitazione nella remunerazione degli strumenti finanziari di cui siano sottoscrittori; nei loro confronti, inoltre, non trova applicazione nemmeno il divieto di distribuzione delle riserve.

Tali clausole che hanno l'effetto di incrementare il "**tasso di lucratività**" delle nuove cooperative, si presentano però incompatibili con la specifica disciplina dettata per le Onlus, che stabilisce:

- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;
- l'obbligo di impiegare gli utili dell'esercizio per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse.

Le **clausole previste dal codice**, quindi, **non** possono essere **recepte "tou court" dalle cooperative Onlus**, i cui profili patrimoniali devono essere disciplinati tenendo conto dalle ben più restrittive clausole previste dal D.Lgs. n. 460/1997.

Tale circostanza, peraltro, non ha alcuna conseguenza negativa ai fini dell'assunzione della qualifica di CMP: le previsioni contenute nell'art. 2514, infatti, sono inderogabili soltanto "in meglio" e non anche "in peggio".

Quelli posti dal legislatore civilistico, in altre parole, sono soltanto limiti massimi che, lungi dal poter essere superati, possono invece essere resi più stringenti dall'autonomia statutaria, fino a giungere, come richiede la disciplina sulle Onlus, alla totale soppressione dello scopo lucrativo.

Regime fiscale delle Onlus CMP

Il **regime fiscale** definito dalla legge finanziaria 2005 per le CMP non è univoco ma tende a differenziarsi a seconda delle **caratteristiche della cooperativa**.

Con riferimento alle **Onlus appartenenti alla categoria delle CMP**, in particolare, è possibile individuare regole diverse per ognuna delle seguenti tipologie:

- cooperative Onlus non di lavoro (cooperative Onlus di utenza o miste)
- cooperative Onlus di lavoro di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973;
- cooperative sociali.

Cooperative Onlus non di lavoro

Le cooperative Onlus non di lavoro sono quelle che non si avvalgono nello svolgimento della loro attività delle prestazioni lavorative dei soci.

Le regole applicabili a questa categoria possono essere così sintetizzate:

- **esclusione**, in ogni caso, dal reddito imponibile della quota minima di utili destinati a riserva legale⁴;
- **inapplicabilità** dell'art. 12 della legge n. 904/77, in ogni caso, per la quota del 30% degli utili netti annuali⁵;
- **esenzione** da imposte e deducibilità del 3% dell'utile destinato ai fondi mutualistici⁶.

L'Ires dovuta, quindi, va determinata applicando la relativa aliquota (33%):

- alla parte di utile che residua dopo avere escluso la quota non tassabile in base alle disposizioni di cui sopra;
- alle variazioni nette effettuate in dichiarazione dei redditi⁷.

La quota di utile soggetta ad Ires può essere determinata agevolmente utilizzando lo schema riportato nella Tavola 1 alla pagina seguente; essa, come è evidente, è pari al **27%**.

Come per il regime transitorio, anche con il nuovo regime, la determinazione dell'IRES dovuta presuppone la **risoluzione di un'equazione matematica**. Tale equazione sulla scorta delle considerazioni indicate nella Tavola n. 1 alla pagina seguente dovrà essere formulata nel modo indicato nella Tavola n. 2 alla pagina seguente.

4 Cfr. comma 460, L.F.

5 Cfr. comma 460, lett. a), L.F.

6 Cfr. comma 463, L.F.

7 L'agevolazione di cui all'art. 12 della legge n. 904/1977 riguarda esclusivamente l'utile civilistico accantonato a riserva indivisibile; essa, perciò, non trova applicazione con riferimento alle riprese fiscali operate in dichiarazione dei redditi che quindi sono sempre tassate.

Tavola n. 1 – Le cooperative Onlus non di lavoro

| | | TRATTAMENTO FISCALE | NOTE | |
|--------------------|-----------------------|---------------------|----------------|--|
| REDDITO IMPONIBILE | Utile civilistico | 30% | <i>No Ires</i> | Ai sensi del comma 460, art. 1, legge finanziaria 2005 (L.F.) continua ad applicarsi quanto disposto dall'art. 6, comma 1, D.L. n. 63/2002, che prevede l'esclusione dal reddito imponibile della quota minima di utili netti destinati a riserva legale. Tale quota è fissata dall'art. 2545- <i>quater</i> nella misura del 30%. |
| | | 40% | <i>No Ires</i> | Il comma 460, lett. a), L.F., esclude l'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 12 della legge n. 904/1977 soltanto limitatamente al 30% degli utili netti. |
| | | 3% | <i>No Ires</i> | Il comma 463, L.F. riconferma l'esenzione del 3% dell'utile destinato al fondo mutualistico ai sensi dell'art. 11 della legge n. 59/1992. |
| | | 27% | <i>Si Ires</i> | Questa quota dell'utile, come anticipato, non può usufruire dell'agevolazione prevista dall'art. 12 della legge n. 904/1977, in virtù della limitazione contenuta nel comma 460, lett. a). |
| | Riprese fiscali nette | 100% | <i>Si Ires</i> | Questa quota del reddito imponibile non gode di agevolazioni. Occorre però tener conto di quanto previsto dall'art. 21, comma 10, legge n. 449/1997, secondo il quale non concorrono a formare il reddito imponibile le imposte sui redditi (quindi l'Ires) riferibili alle variazioni effettuate ai sensi del Tuir. Ne deriva (ritenendo ancora valide le conclusioni a cui è giunta la C.M. 53/E, a commento dell'analogo regime previsto dal D.L. n. 63/2002) che l'Ires riferibile alle variazioni fiscali e all'utile soggetto a tassazione non concorre a formare il reddito imponibile, limitatamente alla parte che corrisponde al rapporto tra utile escluso da tassazione ed il totale dell'utile stesso. Come visto, per le cooperative in esame tale rapporto, espresso in percentuale, è di solito pari al 73%. |

Tavola n. 2 – Equazione

Reddito Imponibile = Utile Netto + IRES + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) (**) – Utile Netto x 73% – IRES x 73%

dove: **Utile Netto** = Utile Lordo (*) – IRES

Sostituendo nella equazione l'Utile Netto con "Utile Lordo – IRES", si ottiene quanto segue:

Reddito Imponibile = Utile Lordo – IRES + IRES + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) – (Utile Lordo – IRES) x 0,73 – IRES x 0,73 = Utile Lordo + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) – Utile Lordo x 0,73 = Utile Lordo x (1 – 0,73) + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) = Utile Lordo x 0,27 + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.)

Considerando ora che: **IRES** = Reddito Imponibile x 0,33

Sostituendo il Reddito Imponibile con quanto sopra determinato, si verifica che:

IRES = [(Utile Lordo x 0,27 + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.)) x 0,33 = Utile Lordo x 0,0891 + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) x 0,33

(*) L'Utile Lordo corrisponde all'utile civilistico prima delle imposte sul reddito al netto dell'IRAP.

(**) Le "Variaz. aum." e le "Variaz. dimin." corrispondono alle variazioni operate in sede di mod. UNICO SC con esclusione di quelle connesse all'applicazione delle disposizioni relative alle società cooperative. Nell'ambito di tali variazioni non sono pertanto comprese:

- la variazione in aumento per l'IRES;
- le variazioni in diminuzione per l'IRES (nella misura del 73%), per l'accantonamento a riserva legale e a riserva indivisibile, nonché per la destinazione dell'utile al fondo mutualistico.

Esempio

Riportiamo nella Tavola n. 3 l'esempio in cui la società cooperativa "Alfa" presenta, al 31.12.2004, la seguente situazione.

Tavola n. 3 – Esempio 1

| | |
|---|-------|
| Utile (civilistico) prima delle imposte: | 5.000 |
| IRAP di competenza: | 1.000 |
| UTILE LORDO | 4.000 |
| Variazioni in aumento dichiarazione redditi di cui: | 3.000 |
| IRAP | 1.000 |
| altri costi in deducibili | 2.000 |

La determinazione dell'IRES 2004, considerando le ipotesi standard, dovrà essere così effettuata:

$$\begin{aligned} \text{IRES} &= (\text{UTILE LORDO} \times 8,91\%) + \\ &+ (\text{VARIAZIONI FISCALI} \times 33\%) = \\ &= (4.000 \times 8,91\%) + (3.000 \times 33\%) = 1.346,4 \end{aligned}$$

Cooperative Onlus di lavoro

Le cooperative Onlus di lavoro sono quelle che si avvalgono nello svolgimento della loro attività delle prestazioni lavorative dei soci.

Il regime fiscale delineato per tali cooperative coincide in larga parte con quello previsto per le cooperative Onlus non di lavoro. **L'unico elemento di differenziazione** consiste nella possibilità di continuare ad **applicare l'agevolazione contenuta nell'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973** "limitatamente al reddito imponibile derivante dall'ineducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive"⁸.

Ne deriva, quindi, la possibilità di considerare esente ovvero di assoggettare ad aliquota Ires ridotta alla metà il reddito imponibile generato dalla ripresa fiscale dell'Irap, a seconda del valore assunto dal seguente indice: ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci/ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie.

In particolare, tale quota del reddito imponibile sarà esente qualora il valore dovesse essere pari almeno al 50%; tassato con aliquota ridotta alla metà qualora, invece, il valore dovesse essere inferiore al 50% ma non al 25% (Tavola n. 5 alla pagina successiva).

Ai fini della determinazione dell'IRES dovuta, l'equazione da considerare è la stessa prevista per le cooperative Onlus non di lavoro, con l'avvertenza che tra le variazioni in aumento non va considerata l'Irap, se l'indice previsto dall'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 è pari al-

meno al 50%; va considerata la metà dell'Irap, se tale indice è inferiore al 50%, ma non al 25%.

$$\text{IRES} = \text{Utile Lordo} \times 0,0891 + (\text{Variaz. aum.} - \text{Variaz. dimin.}) (*) \times 0,33$$

(*) Tra le variazioni in aumento non va considerata l'Irap, se il rapporto tra l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci e l'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie è pari almeno al 50%; va considerata la metà dell'Irap, se tale rapporto è inferiore al 50% ma non al 25%.

Esempio

Riportiamo nella Tavola n. 4 l'esempio in cui la società cooperativa Onlus di lavoro "Alfa" presenta, al 31.12.2004, la seguente situazione.

Tavola n. 4 – Esempio 2

| | |
|---|-------|
| Utile (civilistico) prima delle imposte: | 5.000 |
| IRAP di competenza: | 1.000 |
| UTILE LORDO | 4.000 |
| Variazioni in aumento dichiarazione redditi di cui: | 3.000 |
| IRAP | 1.000 |
| altri costi in deducibili | 2.000 |

Il rapporto tra l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci e l'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie è pari al 55%.

La determinazione dell'IRES 2004, pertanto, dovrà essere così effettuata:

$$\begin{aligned} \text{IRES} &= (\text{UTILE LORDO} \times 8,91\%) + \\ &+ (\text{VARIAZIONI FISCALI} \times 33\%) = \\ &= (4.000 \times 8,91\%) + (2.000 \times 33\%) = 1016,4 \end{aligned}$$

Regime fiscale delle Onlus CMNP

Il regime fiscale di tali cooperative è delineato dal comma 464 e, a ben vedere, diversamente dalle aspettative, **non risulta eccessivamente penalizzante**. Viene, infatti, previsto che "a decorrere dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, per le società cooperative e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente l'applicabilità dell'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, è limitata alla quota del 30 per cento degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto".

⁸ Cfr. comma 462, L.F.

Tavola n. 5 – Le cooperative Onlus di lavoro

| | | TRATTAMENTO FISCALE | NOTE | |
|--------------------|-----------------------|---------------------|---|---|
| REDDITO IMPONIBILE | Utile civilistico | 30% | No Ires | Ai sensi del comma 460 L.F. continua ad applicarsi quanto disposto dall'art. 6, comma 1, D.L. n. 63/2002, che prevede l'esclusione dal reddito imponibile della quota minima di utili netti destinati a riserva legale. Tale quota è fissata dall'art. 2545 ^{quater} nella misura del 30%. |
| | | 40% | No Ires | Il comma 460, lett. a), L.F., esclude l'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 12 della legge n. 904/1977 limitatamente al 30% degli utili netti. La rimanente quota (dedotto l'accantonamento a riserva legale, in ogni caso esente) potrà invece godere dell'esclusione per la parte accantonata a riserva indivisibile. |
| | | 3% | No Ires | Il comma 463, L.F. riconferma l'esenzione del 3% dell'utile destinato al fondo mutualistico ai sensi dell'art. 11 della legge n. 59/1992. |
| | | 27% | Si Ires | Questa quota dell'utile non può usufruire dell'agevolazione prevista dall'art. 12 della legge n. 904/77, in virtù della limitazione contenuta nel comma 460, lett. a). |
| | Riprese fiscali nette | Irap | No Ires (ovvero aliquota Ires ridotta alla metà) | Ai sensi del comma 462, L.F., l'art. 11, D.P.R. n. 601/1973, si applica limitatamente al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'Irap |
| | | 100% -Irap | Si Ires , fatta eccezione per una quota dell'Ires riferibile alle riprese fiscali effettuate ai sensi del Tuir | Questa quota del reddito imponibile non gode di agevolazioni. È però possibile effettuare una variazione in diminuzione per l'Ires riferibile alle variazioni fiscali e all'utile soggetto a tassazione, limitatamente alla parte che corrisponde al rapporto tra utile escluso da tassazione ed il totale dell'utile stesso. Per le cooperative in esame tale rapporto, espresso in percentuale, è di solito pari all'83%. |

Ne deriva, quindi, considerando l'ulteriore esenzione del 3% da riconoscersi anche alle CMNP⁹, la possibilità di sottrarre a tassazione il 33% dell'utile civilistico (Tavola n. 6).

L'equazione per il calcolo dell'Ires avrà il contenuto riportato nella Tavola n. 7.

⁹ L'esenzione dei versamenti annuali ai fondi mutualistici, prevista dall'art. 11, comma 9, della legge n. 59/1992, in effetti, non è una vera e propria disposizione agevolativa, in quanto si limita a riconoscere, in base ai principi generali, la deducibilità di una componente negativa del reddito della cooperativa.

Tavola n. 6 – Le cooperative Onlus CMNP

| | | TRATTAMENTO FISCALE | NOTE | |
|--------------------|-----------------------|---------------------|----------------|---|
| REDDITO IMPONIBILE | Utile civilistico | 30% | <i>No Ires</i> | Se la riserva legale risulta statutariamente indivisibile, questa quota dell'utile gode dell'agevolazione contenuta nell'art. 12 della legge n. 904/1977. |
| | | 67% | <i>Si Ires</i> | Questa quota sarà comunque soggetta a tassazione. |
| | | 3% | <i>No Ires</i> | L'esenzione del 3% dell'utile destinato al fondo mutualistico ai sensi dell'art. 11 della legge n. 59/92 è applicabile anche alle CMNP. |
| | Riprese fiscali nette | 100% | <i>Si Ires</i> | La cooperativa non gode di agevolazioni su questa parte del reddito imponibile. È possibile però, operare in dichiarazione una variazione in diminuzione corrispondente al 33% dell'Ires, in considerazione di quanto previsto dall'art. 21, comma 10, legge n. 449/1997. |

Tavola n. 7 – Equazione per il calcolo IRES

Reddito Imponibile = Utile Netto + IRES + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) (**) – Utile Netto x 33% – IRES x 33%
dove: **Utile Netto** = Utile Lordo (*) – IRES

Sostituendo nella equazione l'Utile Netto con "Utile Lordo – IRES", si ottiene quanto segue:

Reddito Imponibile = Utile Lordo – IRES + IRES + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) – (Utile Lordo – IRES) x 0,33 – IRES x 0,33 = Utile Lordo + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) – Utile Lordo x 0,33 = Utile Lordo x (1 – 0,33) + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) = Utile Lordo x 0,67 + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.)

Considerando ora che: **IRES** = Reddito Imponibile x 0,33

Sostituendo il Reddito Imponibile con quanto sopra determinato, si verifica che:

IRES = [(Utile Lordo x 0,67 + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.)) x 0,33 = Utile Lordo x 0,2211 + (Variaz. aum. – Variaz. dimin.) x 0,33

(*) L'Utile Lordo corrisponde all'utile civilistico prima delle imposte sul reddito al netto dell'IRAP.

(**) Le "Variaz. aum." e le "Variaz. dimin." corrispondono alle variazioni operate in sede di mod. UNICO SC con esclusione di quelle connesse all'applicazione delle disposizioni relative alle società cooperative. Nell'ambito di tali variazioni non sono pertanto comprese:

– la variazione in aumento per l'IRES;

– le variazioni in diminuzione per l'IRES (nella misura del 33%), per l'accantonamento a riserva legale indivisibile, nonché per la destinazione dell'utile al fondo mutualistico.